

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ

ГОНЧАРУК Наталія Сергіївна

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та статистики
Федоришина Лідія
Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2019

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра аналізу
та статистики

Затверджую

зав. кафедри _____
« ____ » _____ 2019 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Гончарук Наталії Сергіївні _____

на тему:

«Облік та аналіз трансакційних витрат у сільськогосподарських
підприємствах»

затверджена Наказом від «12» березня 2019 р., № 41м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		06.09.2019р.
Розділ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	06.09.2019р.
Розділ 2	ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	01.10.2019р.
Розділ 3	НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСІВ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ	01.11.2019р.
Висновки та пропозиції		07.11.2019р.
Список використаних джерел		07.11.2019р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту « 22 » листопада 2019р.

Завдання видав
керівник «19» березня 2019 р.

Підпис _____

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	9
1.1. Економічна сутність трансакційних витрат та їх класифікація	9
1.2. Концептуальні засади управління трансакційними витратами підприємств	22
1.3. Наукові підходи та методи оцінювання трансакційних витрат підприємств	33
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	42
2.1. Оцінка ефективності управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств	42
2.2. Трансакційний облік інтелектуальних активів	57
2.3. Аналіз впливу факторів внутрішнього середовища на ефективність управління трансакційними витратами	72
РОЗДІЛ 3. НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСІВ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ	84
3.1. Розроблення інструментарію оцінювання ефективності управління трансакційними витратами	84
3.2. Ідентифікація та вимірювання трансакційних витрат з позицій спрямованості трансакційного впливу	96
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	124
ДОДАТКИ	139

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах розвитку інституціонального середовища, що характеризується ускладненням процесів контракції суб'єктів господарювання, збільшенням обсягу інформації, посиленням конкуренції, відбувається зростання частки, урізноманітнення складу та структури трансакційних витрат. Тому проблема ефективного управління трансакційними витратами, на сьогодні, набуває все більшої актуальності. Витрати, які забезпечують реалізацію взаємовідносин із суб'єктами зовнішнього та внутрішнього інституціонального середовища, справляють значний вплив на рівень розвитку вітчизняних підприємств, а отже і на ефективність національного господарства країни.

Однак недосконалість теоретичних засад та недостатність практичного досвіду управління трансакційними витратами обмежують ефективність виробничо-господарської діяльності підприємств. Управління трансакційними витратами повинно забезпечувати своєчасне виявлення та оцінку продуктивних і непродуктивних витрат, які часто можуть мати прихований характер, та бути спрямованим на їх оптимізацію, тобто забезпечення таких обсягів і напрямів використання, які б сприяли налагодженню вигідних взаємовідносин з партнерами з метою максимізації фінансових результатів діяльності та створення умов для забезпечення стабільного розвитку підприємств у майбутньому.

Дослідженню теорії трансакційних витрат присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед них присутні й нобелівські лауреати, такі як Дж. Б'юкенен, Р. Коуз, Д. Норт та Р. Фогель. Значний внесок у розвиток теорії трансакційних витрат здійснили Й. Барцель, О. Вільямсон, Г. Демсец, К.Ерроу, Р. Капелюшніков, В. Кокорев, Дж. Коммонс, К. Менар, С. Малахов, Дж. Уолліс, Є. Шастітко. З-поміж праць вітчизняних учених варто відзначити роботи С. Архієреєва, І. Булеєва, Л. Базалієвої Круша, О. Шепеленко, які досліджували виникнення трансакційних витрат, проблеми

оцінки, а також вплив на ефективність господарювання на мікро- та макрорівнях. Управління підприємствами в умовах трансформаційної економіки вивчали багато науковців, серед яких С. Войтко, В. Дергачова, О. Гавриш, О. Зозульов, О. Кизенко, І. Крейдич, О. Кузьмін, В. Марченко, Д. Стеченко, Н. Чухрай та ін.

Проте, незважаючи на значну кількість праць із досліджуваної проблематики, існує низка невирішених питань, пов'язаних із визначенням сутності категорії «транзакційні витрати», їх класифікацією, способами оцінки та визначенням продуктивності. Зазначені проблеми викликають труднощі при прийнятті управлінських рішень щодо визначення шляхів оптимізації транзакційних витрат, що, в свою чергу, створює перешкоди для підвищення ефективності господарювання.

Вищезазначене свідчить про актуальність обраної теми і окреслює коло питань, які потребують проведення ґрунтовних наукових досліджень.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних положень, розроблення науково-методичних підходів та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу транзакційними витратами сільськогосподарських підприємств.

Для досягнення поставленої мети у роботі визначено такі завдання теоретичного, методичного та практичного спрямування:

- ✓ уточнити понятійний апарат теорії транзакційних витрат та розглянути еволюцію підходів до їх класифікації;
- ✓ дослідити концептуальні засади управління транзакційними витратами підприємств із позицій стратегічного управління, системного та процеснофункціонального підходів;
- ✓ здійснити аналіз наукових підходів та методів кількісного і якісного оцінювання транзакційних витрат підприємств;
- ✓ оцінити ефективність управління транзакційними витратами;
- ✓ проаналізувати вплив факторів внутрішнього середовища

на ефективність управління трансакційними витратами;

✓ обґрунтувати методичні засади оптимізації трансакційних витрат за критерієм максимізації доходу від реалізації продукції;

✓ запропонувати комбінаційний підхід до формування стратегій управління залежно від характеру співвідношень між трансакційними витратами.

Об'єктом дослідження є облік та аналіз трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні, науково-методичні та прикладні положення обліку та аналізу трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. Магістерське дослідження базується на діалектичному методі пізнання та системному підході до вивчення явищ і процесів, пов'язаних з управлінням трансакційними витратами. Для досягнення мети в роботі використано методи: метод наукового узагальнення та порівняння — для визначення сутності категорії «трансакційні витрати»; абстрактно-логічний метод, прийоми індукції, дедукції, аналізу, синтезу, систематизації — для обґрунтування підходу до ідентифікації трансакційних витрат з позицій спрямованості трансакційного впливу, формування стратегій управління та заходів їх реалізації; статистично-економічний та графічний методи — для дослідження рівня і тенденцій зміни трансакційних витрат підприємств та їх наочного відображення; методика зважування — для визначення рейтингу підприємств за критерієм ефективності управління трансакційними витратами; кореляційно-регресійний аналіз, економіко-математичне моделювання, симплекс-метод — для вивчення впливу факторів на управління трансакційними витратами, побудови моделі оптимізації трансакційних витрат; метод логічного узагальнення — для обґрунтування практичних рекомендацій щодо удосконалення управління трансакційними витратами.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі і нормативно-правові акти України, праці вітчизняних та зарубіжних науковців із досліджуваної проблематики, матеріали науково-практичних конференцій, монографічна та періодична література, статистичні дані Державної служби статистики України, дані бухгалтерського та управлінського обліку Державного підприємства дослідного господарства «Артеміда», інтернет-ресурси, результати власних досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в поглибленні існуючих, розробленні та обґрунтуванні нових теоретикометодичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств, а саме:

запропоновано такі зміни: виокремити на існуючому рахунку 92 «Адміністративні витрати» субрахунок 921 «Трансакційні витрати на створення знань»; виокремити на існуючому рахунку 93 «Витрати на збут» окремий субрахунок 931 «Трансакційні витрати на збут знань на ринку» за відповідними елементами; уточнити назву існуючого рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» шляхом заміни її на назву «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури» за відповідними елементами; уточнити назву існуючого рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» шляхом заміни її на назву «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів» за відповідними елементами

Основні положення і висновки магістерського дослідження були схвалені на III Всеукраїнській науково-практичній конференції «Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан та перспективи» (м. Вінниця, 28-29 березня 2019 року).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Економічна сутність трансакційних витрат та їх класифікація

В кінці XIX — на початку XX ст. в економічній науці набув розповсюдження новий напрям — інституціоналізм, як течія опозиційна до класичної економічної теорії. Представники класичної школи А. Сміт, Д. Рікардо та їх послідовники, розглядали ринок як досконалий механізм, припускаючи наявність повної, достовірної та доступної інформації про нього, вважаючи нульовими витрати на здійснення купівлі-продажу продукції, не враховуючи затрат на укладання угод. Класики повністю відкидали існування певних суспільних інститутів, які перешкоджають миттєвому обміну товарів та послуг без будь-яких втрат [103].

Розвиток інституціоналізму справив вирішальний вплив на формування економічної думки щодо існування фірми на ринку, розглядаючи відносини суб'єкта господарювання з різноманітними суспільними інститутами. Його ідейні основи було закладено американським економістом і соціологом Т. Вебленом. Прихильники цього напрямку вирішальну роль у суспільному розвитку надають позаекономічним факторам — соціальним інститутам (держава, конкуренція, монополія тощо) та визнають необхідність втручання держави в економіку [133]. Таким чином, під інституціоналізмом розуміють концепцію економічної теорії, яка в економічній системі синтезує роль соціальних, правових, організаційних, політичних, етичних, ментальних, економічних інститутів у процесі їхнього функціонування [108, с.63].

Для з'ясування природи трансакційних витрат необхідно спочатку дослідити економічну сутність категорії «трансакція», її характеристики та особливості.

Поняття «трансакція» нерідко ототожнюють із поняттями «договір»,

«контракт», «контрактація», тим самим зводючи трансакцію до звичайної операції з укладання угоди. Проте, вважаємо за необхідне виявити різницю між вищенаведеними категоріями.

Отже, договір — це: 1) форма взаємовідносин між людьми, обумовлена певними правовими рамками на певній території певного правового кола [2, с. 89]; 2) згода двох і більше осіб про встановлення, зміну і припинення господарських прав і обов'язків (позика, купівля-продаж, підряд тощо) [106, с. 407].

Контракт за Дж. Б'юкененом — це угода між кількома (двома або більше) індивідами щодо обміну товарами та ін. благами, що базуються на взаємовигідних умовах. Контракт, що не має власної цінності, виступає інструментом реалізації потреб індивідів у необхідних благах [10, с. 245].

Тобто, фактично контракт те ж саме, що і договір. Вони містять визначені юридично оформлені рамки взаємовідносин з приводу обміну певними благами на певній території. Дещо інше тлумачення має термін «контрактація».

Контрактація, за визначенням для галузі сільського господарства, — це двосторонній договір між заготовачами, переробними промисловими підприємствами (контрактантами) і виробниками (здавачами) сільськогосподарської продукції, який передбачає визначене замовлення виробника на виробництво відомої кількості і якості сільськогосподарської продукції і організовану передачу її у встановлені терміни на передбачених договором умовах [29, с. 217]. Проте, наведене визначення контрактації практично не відрізняється від сутності категорії контракту. Сам термін «контрактація» передбачає наявність у своєму змісті якогось процесу, тому не зовсім коректно стверджувати, що контрактація — це договір. Очевидно, що під контрактацією варто розуміти процес укладання угоди чи контракту.

Наведені визначення значною мірою співпадають з деякими елементами трансакцій, проте не повністю відображають зміст та глибину даної категорії.

В науковий обіг економічну категорію «трансакція» ввів Дж. Коммонс,

який дав їй таке визначення: «трансакції — це не обмін товарами, а відчуження і присвоєння прав власності і свобод, створених суспільством» [131]. Під свободами Дж. Коммонс розумів поширення суб'єктом своєї волі за межі свого безпосереднього впливу за допомогою інших інститутів.

А. Шастітко дещо доповнив визначення Дж. Коммонса і під «трансакцією» пропонує розуміти діяльність людини у формі відчуження і присвоєння прав власності і свобод, прийнятих у суспільстві, що здійснюються в процесі планування, контролю за виконанням обіцянок, а також адаптації до непередбачених обставин [120, с. 190].

За М. Юдкевичем трансакція має місце тоді, коли товар чи послуга переходить від завершальної точки одного технологічного процесу до початкової наступного, суміжного з першим, коли закінчується одна стадія діяльності і починається друга [125].

Словник іншомовних слів і виразів дає наступне визначення поняття «трансакція»: «трансакція — це юридична, політична згода, яка супроводжується взаємними уступками» [105, с. 481]. Специфічною особливістю даного визначення є те, що воно акцентує увагу на наявності взаємних уступок при здійсненні угод.

З наведених визначень видно, що трансакція передбачає певний акт взаємодії, який не завжди обмежується самим лише обміном товарами та іншими благами між суб'єктами, в чому і полягає основна відмінність трансакції від звичайного контракту чи договору.

Про це свідчить і визначення, яке пропонує О. В. Шепеленко: «трансакція — це активна економічна взаємодія господарюючих суб'єктів, які охоплюють матеріальні, контрактні аспекти обміну і використовуються для позначення як обміну товарів, так і обміну різними видами діяльності» [122, с. 75].

Для остаточного розуміння сутності категорії необхідно дослідити також її окремі складові:

– транс (від лат. trans — через, за) означає: 1) слідування за чим-небудь,

що знаходиться на іншій стороні чого-небудь, напр. трансальпійський; 2) рух через який-небудь простір, його перетин, напр. трансатлантичний; 3) позначення або передача через посередництво чого-небудь, напр. трансляція [106, с. 1357];

– акція (від лат. actio) — дія, виступ (напр. політична акція, дипломатична акція) [106, с. 47].

Виходячи зі сполучення двох складових слів, можна припустити, що трансакція в економічній діяльності — це безперервний процес діяльності суб'єктів господарювання у внутрішніх і зовнішніх взаємовідносинах [122, с. 74]. Тобто, це не лише сама угода (контракт) і процес її укладання (контрактація), але й відносини і дії, які їй передують (пошук партнерів, визначення умов співпраці), а також здійснюються після її завершення (післяконтрактне обслуговування, контроль за виконанням і корекція дій). А сам контракт — це лише часткова форма виразу трансакції.

В цілому всі ринкові трансакції Дж. Коммонс поділяє на три групи [99]:

1) трансакція угоди — здійснення фактичного відчуження та присвоєння прав власності, коли обопільне погодження ґрунтується на взаємній зацікавленості агентів угоди. Сюди відноситься і вся сукупність внутрішніх трансакцій підприємства щодо фізичного переміщення ресурсів. Трансакція відбувається, коли товар чи послуга перетинає межі технологічних процесів — це перехід від заключної точки однієї технологічної стадії до початкової точки наступної;

2) трансакція управління — це трансакція, яка передбачає управлінську взаємодію підлеглості, коли право приймати економічне рішення має той, хто володіє необхідною інформацією. До даного типу трансакцій відносять будь-які дії, які можна охарактеризувати як управління (розпорядження про відкриття рахунку в банку, наказ про прийняття на роботу тощо);

3) трансакція раціонування (нормування) — це трансакція, яка передбачає перерозподіл матеріального багатства, ресурсів колективним управлінським

органом. Наприклад, збори акціонерів приймають рішення про виплату дивідендів або представницький орган ухвалює бюджет.

Наведена класифікація трансакції здійснюються лише на рівні підприємства. Д. Бромлі крім товарних (до яких можна віднести всі вищенаведені види трансакцій) виділяє ще інституціональні трансакції, які реалізуються спеціально створеними організаціями і здійснюються з метою зміни існуючих систем правил, ідеологій і стереотипів мислення, що панують у суспільстві [87, с. 74].

Це ще раз підтверджує, що ключовою ознакою трансакції є процес взаємодії, яка має різні форми прояву і не обмежується лише укладанням угод.

Аналіз джерел [5, 122] дозволив виділити такі класифікаційні ознаки трансакцій: 1) за характером застосування (добровільні, з елементами примушення, примусові); 2) за ступенем автономності угод (дискретні, високоцентралізовані, змішані); 3) за специфікою активів (загального призначення, мало специфічні, ідіосинкратичні); 4) за структурою (прості, складні); 5) за рівнем (світові, міжнародні, міждержавні, державні, міжгалузеві, міжрегіональні, галузеві, регіональні, місцеві, ринкові, внутрішньофірмові, міжгрупові, міжособові); 6) за реалізацією (угоди, управління, раціонування); 7) за періодом підготовки і реалізації (підготовчі, завершення угоди, контролю виконання, корекції в процесі виконання, післяконтрактного обслуговування); 8) за тривалістю (короткострокові, довгострокові); 9) за частотою (регулярні, випадкові, разові); 10) за відношенням до інших трансакцій (автономні, тісно пов'язані з іншими); 11) за ефективністю контролю за виконанням (з легко вимірюваними кінцевими результатами, з важко вимірюваними кінцевими результатами); 12) за відношенням до непередбачуваних майбутніх подій (слабозалежні, сильнозалежні); 13) за відношенням до зміни інституціональної структури (товарні, інституціональні); 14) за місцем виникнення (внутрішні, зовнішні); 15) за юридичним оформленням (офіційно оформлені, за особистими домовленостями).

Взаємодія підприємств залежно від обставин може здійснюватись через трансакції різних видів, яким відповідають свої витрати, величина яких пов'язана з підготовкою, реалізацією і післяреалізаційним обслуговуванням. Ці витрати необхідно виокремлювати із сукупності загальних витрат і здійснювати заходи з управління. Підприємства повинні контролювати процес формування та здійснення таких витрат задля підвищення економічної ефективності трансакцій та результативності виробничо-господарської діяльності і конкурентоспроможності підприємства загалом.

Проте, при розробці практичних рекомендацій щодо управління трансакційними витратами підприємств існують певні проблеми, що пов'язані з визначенням їх сутності та походження, а отже і місця в сукупних витратах. Недостатній рівень розробки науково-теоретичних і практичних положень з управління даними витратами зумовлює виникнення труднощів при ідентифікації трансакційних витрат, їх калькуляції та складності повноцінного обліку. А отже, побудова ефективної системи управління трансакційними витратами потребує ґрунтовного розуміння їх природи, специфіки та видового складу.

Трансакційні витрати, як вже зазначалося, виникають внаслідок взаємодії підприємства із зовнішнім і внутрішнім середовищем. На тлі трансформаційних процесів, що відбуваються в економіці України, здійснюється розширення і реструктуризація інституціонального середовища, ускладнення характеру ринкових взаємовідносин між суб'єктами господарювання, що зумовлює зростання трансакційних витрат у виробничо-господарській діяльності підприємств.

Так, в процесі своєї діяльності підприємства вступають у договірні (контрактні) відносини з постачальниками, споживачами, банками, судовими інстанціями, ліцензійними органами, органами Державної фіскальної служби, в ході яких і виникають трансакційні витрати. Крім того, значний вплив на формування трансакційних витрат справляють конкуренти.

Таким чином, зростання обсягу ринкових взаємовідносин і, відповідно,

кількості ринкових контрагентів, тягне за собою збільшення чисельності здійснюваних між ними трансакцій, що, в свою чергу, призводить до зростання витрат.

Проте, визнання існування трансакційних витрат, визначення їх сутності, сфери виникнення, дослідження впливу на економіку відбувалося поступово. Вперше висловив припущення про існування витрат на координацію ринкових відносин під час однієї із своїх лекцій у Лондонській Школі економіки у 1932 р. американський економіст Р. Коуз [103]. Пізніше, у 1937 р. Р. Коуз опублікував статтю «Природа фірми», в якій суть трансакційних витрат він розглядав так: «Покупці і продавці мають знаходити один одного; покупці повинні вивчити те, що продавці можуть їм запропонувати, а продавці — що покупці хочуть придбати; обидві сторони мусять вивчити ціни, за якими інша сторона погодиться здійснювати операції. Сторони повинні вести переговори, укладати контракти, забезпечувати їх виконання. Так створюватимуться ринки і з'являтимуться спеціалісти — дилери і брокери — для забезпечення процесу обміну. Саме витрати такої діяльності називаються витратами ринкових трансакцій» [63, с. 38]. У грудні 1991 р. Р. Коузу було присуджено 19-ту Нобелівську премію «за відкриття трансакційних витрат і прав власності для інституціональної економіки» [132]. Тобто, з самого початку трансакційні витрати розглядалися як витрати використання механізму цін або ринку і існування таких витрат можливе лише в ринковій економіці.

При дослідженні трансакційних витрат між науковцями виникають протиріччя. С. Чанг стверджує, що максимальна величина трансакційних витрат спостерігається в плановій економіці, що свідчить про її неефективність. Проте, ряд вітчизняних науковців доводять ефективність впливу планової економіки на зниження рівня трансакційних витрат [8, 9, 21]. За А. Алчіаном в економічній системі виживають ефективні підприємства, які максимізують прибуток і мінімізують трансакційні витрати. Тобто, ефективна економіка (ефективний розподіл ресурсів, досконала конкуренція) може

функціонувати лише в умовах низьких трансакційних витрат. У випадку високих трансакційних витрат має місце неефективна економіка.

Зважаючи на особливості системи господарювання, очевидно, що трансакційні витрати не обмежуються лише ринковою економікою або плановою. Різного роду трансакції виникають у будь-якій сфері господарювання, оскільки ведення діяльності неможливе без взаємодії з іншими суб'єктами. Тому існування трансакційних витрат є беззаперечним фактом і потребує ґрунтовного дослідження їх суті. Крім того, висновок про те, який рівень трансакційних витрат (високий чи низький) забезпечуватиме ефективне функціонування суб'єктів господарювання та економіки в цілому, можна зробити лише після вивчення поведінки витрат та їх впливу на результати діяльності.

В рамках сучасної економічної теорії вчені по-різному трактують поняття «трансакційні витрати». Одні розглядають трансакційні витрати на загальнодержавному рівні, до якого відносять сферу обслуговування виробництва — органи державного, регіонального і місцевого управління, податкову систему, банки, небанківські фінансові установи, правозахисні та судові органи, органи прокуратури, торгово-промислові палати, громадські організації, центри сертифікації тощо, які забезпечують, головним чином, реалізацію інституціональних трансакцій та визначають правила, за якими взаємодіють суб'єкти в економічній системі; інші — на рівні підприємств, де реалізується більшість товарних трансакцій, пов'язаних із внутрішньою та зовнішньою взаємодією підприємств з приводу обміну прав власності, прийняття управлінських рішень, перерозподілу матеріального багатства. Також існують погляди, які поєднують вищенаведені підходи.

У зв'язку з цим, на нашу думку, варто виокремити такі підходи до визначення сутності категорії «трансакційних витрат»:

- 1) макроекономічний, яких визначає трансакційні витрати на рівні економіки загалом;
- 2) мікроекономічний, який визначає трансакційні витрати на рівні

підприємства;

3) консолідований, який поєднує макро- і мікропідходи (табл. 1.1).

Цікавим є порівняння трансакційних витрат з третям у механічних системах. В загальному трансакційні витрати — це витрати взаємодії суб'єктів економіки.

Таблиця 1.1

Сутність поняття «трансакційні витрати»

Автор	Сутність категорії
1	2
<i>Макроекономічний підхід</i>	
К. Ерроу [314]	Витрати експлуатації економічної системи
А. Шастітко [120]	Відносна цінність ресурсів, які використовуються для планування, адаптації та контролю за виконанням задач у різних структурах, які впорядковують відносини між економічними агентами, що обмінюються правами власності
С. Малахов [77]	Ціна, яку платить будь-яка економічна система за недосконалість своїх ринків
<i>Мікроекономічний підхід</i>	
О.В. Костіна [62]	Витрати організації, використання товарно-грошових відносин, які являючись відокремленими, в той же час пов'язані з фізичним просуванням товарів, приймаючи до уваги операції до і після цього просування
Т.Фішер [114]	Специфічні витрати з налагодження і здійснення передачі товарів, послуг, майнових прав, що здійснюються між юридичними і фізичними особами
В.О. Рибалкін [102]	Всі витрати понад і крім, власне, витрат виробництва
С.І. Архієреєв [4]	Сукупність витрат, що виникають при обміні правами власності, і затрат, призначених для зменшення цих витрат
І.В. Данильчук [19]	Витрати в сфері обміну, в основі якого лежить не просто факт фізичної передачі благ, а обмін правами власності, пучками правочинностей перш за все
В. Токарев [108]	Витрати часу та інших цінних ресурсів підприємства на різноманітні контакти зі своїм зовнішнім оточенням, а також внутрішні комунікації: на контакти з податковими та іншими державними органами, на спілкування зі своїми покупцями, постачальниками, партнерами і т.д.
С.Ю. Барсукова [6]	Витрати, пов'язані з обслуговуванням контрактних відносин, а також передачею, специфікацією та захистом прав власності
<i>Консолідований підхід</i>	
О.В. Шепеленко [122]	Витрати, пов'язані з підготовкою, укладанням і обслуговуванням контрактів, подоланням опортунізму (відкритого і прихованого), різноманітних бар'єрів в реалізації контрактів і післяконтрактного обслуговування, з функціонуванням державних і громадських інститутів, внутрішньо необхідних ринковій економіці на всіх рівнях ринкових і державних відносин

А.А. Аузан [34]	Цінність ресурсів, що витрачаються на здійснення трансакцій
Д. Норт [86]	Витрати, що складаються з оцінки корисних властивостей об'єкта обміну і витрат забезпечення прав і примусу їх дотримання
К. Далман [35]	Витрати збору і переробки інформації, проведення переговорів і прийняття рішень, контролю за дотриманням контрактів і примусу до їх виконання

Ця категорія витрат включає необхідні витрати ресурсів, які безпосередньо не направлені на виробництво економічних благ, проте забезпечують успішну реалізацію даного процесу. Саме через те, що трансакційні витрати виконують функцію «забезпечення», їх порівнюють з витратами енергії на подолання тертя в механічних системах. «Подібно до того, як тертя перешкоджає руху фізичних тіл, розсіюючи енергію в формі тепла, так і трансакційні витрати перешкоджають переміщенню ресурсів до користувачів, для яких вони являють найбільшу цінність, «розсіюючи» корисність цих ресурсів в ході економічного процесу. Подібно до того, як кожному існуючому фізичному тілу надається така форма, яка сприяє або мінімізації тертя, або одержанню за рахунок нього якого-небудь корисного ефекту, так фактично і будь-який відомий інститут виникає як реакція на присутність трансакційних витрат і для того, очевидно, щоб мінімізувати їх вплив, збільшуючи тим самим вигоди від обміну. Нарешті, варто відмітити, що економіст, який ігнорує існування трансакційних витрат, буде стикатися з такими ж труднощами при поясненні економічної поведінки, з якими стикався би фізик, що ігнорує факт тертя при описуванні руху фізичних тіл» [14].

Проаналізувавши природу трансакційних витрат і різноманітні підходи до трактування даного поняття, пропонуємо таке авторське визначення трансакційних витрат в рамках мікроекономічного підходу: *трансакційні витрати* — це витрати, що забезпечують реалізацію взаємовідносин підприємства із суб'єктами зовнішнього та внутрішнього інституціонального середовища, що супроводжують зміну прав власності на певні блага, поширення волі підприємства за межі його безпосереднього впливу з метою отримання економічних вигод під час здійснення господарської діяльності, а

також адаптацію та обмеження зворотного впливу, що виникає внаслідок функціонування в специфічних умовах ринку.

К. Менар виділив наступні 4 типи трансакційних витрат:

- 1) витрати вичленовування, що обумовлені різним ступенем технологічної подільності виробничих операцій;
- 2) інформаційні витрати, які складаються з витрат кодування, вартості передачі сигналу, витрат розшифрування, витрат на навчання користувачів інформаційної бази;
- 3) витрати масштабу, обумовлені існуванням знеособленого обміну, що вимагає створення і утримання спеціалізованої системи забезпечення дотримання умов контрактів;
- 4) витрати опортуністичної поведінки, які виникають через те, що покарання порушника угоди вимагає витрат, що досить часто робить опортуністичну поведінку кращим способом реалізації індивідуальних цілей суб'єктів господарської діяльності.

За допомогою такого підходу формується уявлення про характер та причини виникнення трансакційних витрат підприємства.

Науковці [126] пропонують вирішити проблему «неконтрольованих» трансакційних витрат, розробивши і прийнявши, так званий Кодекс честі підприємця, який би об'єднав всіх підприємців з відповідальною позицією. В Кодексі має бути прописано, що входить до опортуністичної поведінки та покарання у разі її виявлення, врегульовано питання хабарів та інші важливі питання підприємництва, які б дозволили задовольнити громадські інтереси підприємців та забезпечити їх захист. Тоді на підприємствах стане можливим відображати всі трансакційні витрати в бухгалтерському обліку шляхом створення нової системи обліку або ж включення нового об'єкта «трансакційні витрати» до існуючої системи обліку. Завдяки введенню трансакційних витрат у вітчизняну систему бухгалтерського обліку, вона стане більш реалістичною,

відкривши оточуючим широке коло явищ господарського життя, що досі не потрапляли до поля зору взагалі.

Такий підхід є доцільним, враховуючи сучасний стан розвитку економічного середовища, що зумовлює необхідність постійного здійснення витрат на взаємодію. Проте, варто відмітити, що зазначені шляхи вирішення проблеми трансакційних витрат не справлять стовідсоткового ефекту. Значна частина неконтрольованих витрат, яка не відобразатиметься в даних бухгалтерського обліку, існуватиме завжди. До таких витрат належать, зокрема, витрати, пов'язані з «ціною позалегальності». Хоча деяку частку витрат опортуністичної поведінки можливо і вдасться відобразити в звітності підприємства.

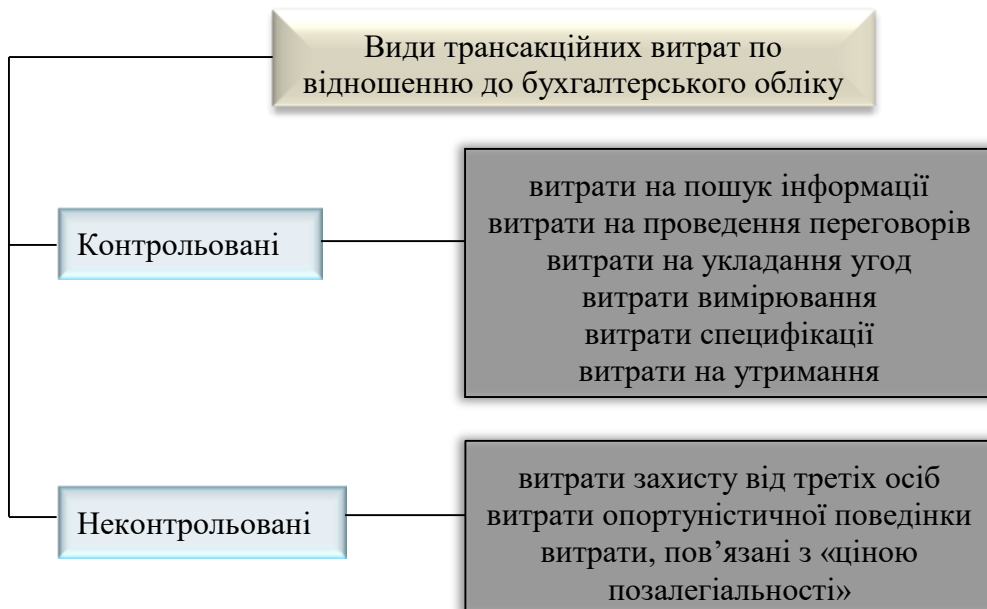


Рис. 1.1. Види трансакційних витрат по відношенню до бухгалтерського обліку

Джерело: [126]

Джерела [1, 89] розширюють спектр типології трансакційних витрат «за економічним змістом», додатково виділивши:

- витрати на ведення конкурентної боротьби, подолання цінового тиску конкурентів, захист зайнятого сегменту ринку (витрати захисту від третіх осіб);
- витрати, пов'язані з помилками в організації (помилки в договорах) і

управлінні бізнес-системою (порушення договірних зобов'язань) (витрати опортуністичної поведінки);

– витрати на оплату послуг посередників (витрати ведення переговорів та укладання угод);

– витрати на адаптацію бізнес-системи (налагодження механізмів узгодження інтересів її учасників, серед яких механізми узгодження попиту і пропозиції — товарів, послуг, фінансового й інтелектуального капіталу), які посідають тільки визначене місце (витрати на утримання, а також витрати «політизації» або прийняття рішень);

– втрати, пов'язані з браком або незатребуваністю частини нової створеної вартості у зв'язку з недосконалістю механізмів виробництва (витрати вимірювання);

– витрати на здійснення проекту трансформації (лобіювання проекту, створення і підтримка проміжних інститутів для реалізації проекту, реалізація проекту, адаптація системи до нового інституту) (витрати «політизації» або прийняття рішень);

– додаткові витрати виробника (постачальника) на доведення продукції та сировини до вимог, обумовлених споживачем (витрати на поставки, витрати на маркетинг, витрати на продаж, витрати на післяпродажне обслуговування) (витрати ведення переговорів та укладання угод).

М. С. Данько [20] виділяє серед трансакційних витрат і витрати на наукові дослідження та розробки, оскільки нерідко до складу корпорацій входять науково-дослідні підрозділи, і інноваційну діяльність, до яких належать:

– витрати на пошук розробників і укладання договорів на виконання робіт;

– придбання прав на патенти і ліцензії на об'єкти промислової власності;

- придбання технологій, одержаних за межами підприємства (безпатентних ліцензій, ноу-хау тощо), або результатів науково-дослідних та дослідноконструкторських розробок;
- маркетинг і реклама;
- інші витрати (технічне навчання, інструктаж в умовах підприємства тощо).

Позиція науковця доповнює вищенаведені підходи до класифікації і є цілком доречною, оскільки всі витрати пов'язані з нематеріальними активами мають трансакційний характер. Це зумовлено тим, що нематеріальні активи являються для підприємства специфічними трансакційними утвореннями, які при правильному використанні забезпечуватимуть отримання економічних вигод в майбутньому.

На думку Я. І. Кузьминова, К. А. Бендукідзе, М. М. Юдкевича, до трансакційних витрат відносяться також податки, що є класичним типом трансакційних витрат для будь-якого підприємства. Науковці вважають, що податки — це доплата державі за надання трансакційних благ, до яких відносяться грошова система, система різноманітних стандартів (які знижують вимірювані витрати), надання гарантій особистої безпеки, гарантій прав власності, фонові інформації. Держава являє собою, так би мовити, механізм економії на трансакційних витратах за рахунок податків, які їх скорочують. Податки чітко поділяються на такі, що забезпечують трансакційні блага, і на такі, що забезпечують соціальні блага.

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [85] підприємство може здійснювати три види діяльності, залежно від яких трансакційні витрати поділяються на трансакційні витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (рис. 1.2).

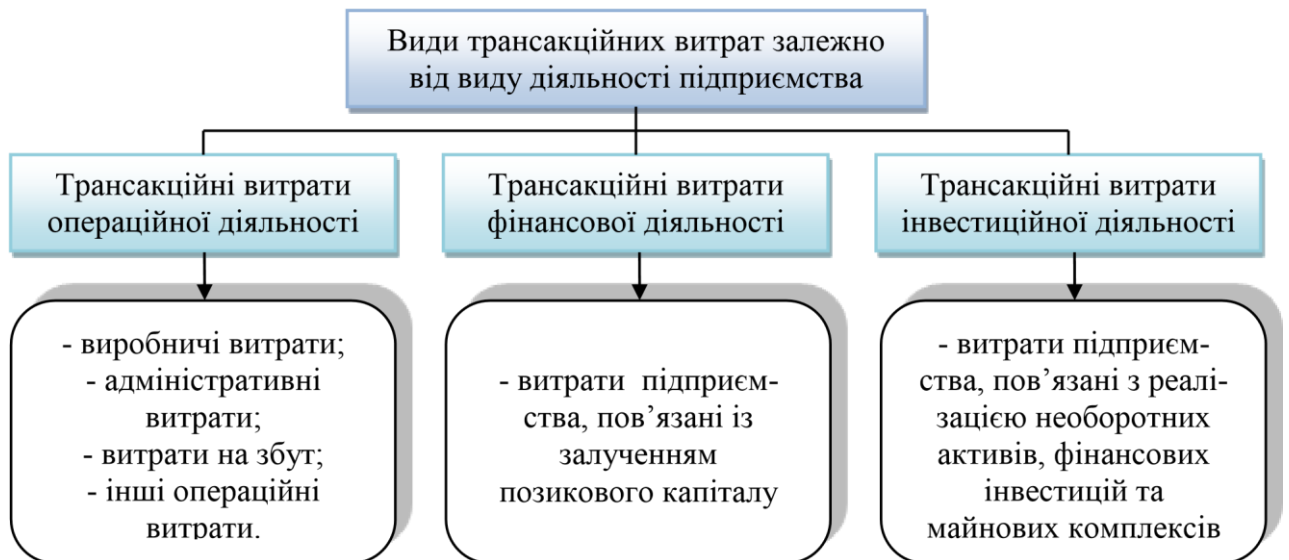


Рис. 1.2. Види трансакційних витрат залежно від виду діяльності підприємства

В результаті здійснення операційної діяльності у підприємства виникають трансакційні витрати операційної діяльності, що займають найбільшу частку у загальній сукупності трансакційних витрат. Фінансова діяльність, яка призводить до зміни власного і позикового капіталу, та інвестиційна діяльність, що веде до зміни величини необоротних активів та фінансових інвестицій, також супроводжуються виникненням трансакційних витрат, оскільки потребують організаційного та юридичного забезпечення. Складові трансакційних витрат операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств наведено в додатку А (табл. А.2).

Крім того, трансакційні витрати підприємства бувають явними (які виступають у вигляді прямих платежів під час здійснення виробничогосподарської діяльності) і неявними (втрати внаслідок невикористаних можливостей). Також трансакційні витрати поділяються на усталені (постійні протягом певного періоду) та витрати, що виникають внаслідок перетворень в економічній системі; легальні, які відображаються в фінансовій звітності підприємства, та нелегальні (наприклад, витрати пов'язані з «ціною позалегалітності»); витрати сфери виробництва (витрати, пов'язані з підтвердженням відповідності продукції, витрати на відшкодування втрат від браку тощо) та витрати сфери обміну (витрати на укладання договорів, витрати специфікації і захисту прав власності та ін.).

Загальна схема класифікації трансакційних витрат підприємства з урахуванням проаналізованих підходів наведена в додатку А (табл. А.3).

Тобто, на сучасному етапі розвитку економіки існує велике розмаїття трансакційних витрат, що зумовлює необхідність формування системи управління трансакційними витратами з метою забезпечення підвищення ефективності взаємодії вітчизняних підприємств з іншими суб'єктами інституціонального середовища, що є передумовою для успішного здійснення виробничо-господарської діяльності та покращення її результативності.

1.2. Концептуальні засади управління трансакційними витратами підприємств

Питання управління трансакційними витратами підприємства на сьогодні є досить складним і неоднозначним. Це зумовлено, перш за все тим, що існує низка проблем, пов'язаних з ідентифікацією, визначенням величини, обліком і аналізом даних витрат. Безумовно, управління трансакційними витратами — це складний, специфічний, багатосторонній та динамічний процес, який полягає у досягненні високих економічних результатів діяльності підприємства. Процес управління трансакційними витратами полягає не лише в зниженні величини даних витрат, а в забезпеченні ефективності цих витрат, тобто одержанні прибутку, що реально виправдовує витрати. Тому, одним із завдань управління трансакційними витратами є запобігання потенційно неефективним витратам [28, с. 341].

В ринковій економіці управління трансакційними витратами повинно означати створення єдиної, раціональної, чітко та безперервно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами. Саме по собі управління трансакційними витратами є важливою складовою управлінського обліку, а основні її елементи будуть визначатися функціями, що виконує система управління трансакційними витратами [1181, с. 42]. А. М. Ткаченко [107] стверджує, що для ефективного управління витратами (в тому числі і трансакційними)

необхідно чітко усвідомлювати де, коли і в яких обсягах витрачаються ресурси підприємства; прогнозувати необхідні обсяги залучення додаткових фінансових ресурсів; вміти забезпечити максимально високий рівень віддачі від використання ресурсів.

Враховуючи специфіку трансакційних витрат, управління можна визначити також як процес цілеспрямованого впливу на формування витрат за типами взаємовідносин, внаслідок яких вони виникають при взаємодії з різними суб'єктами (державою, постачальниками, споживачами, посередниками і т.д.), в напрямку досягнення та підтримання їх оптимального рівня з урахуванням стратегічних установок підприємства та безперервного пошуку шляхів зниження отримуваних значень при забезпеченні ефективності господарювання.

У зв'язку з цим, необхідно чітко розуміти сутність процесів, що відбуваються в системі управління трансакційними витратами, яке з метою всебічного та комплексного розуміння варто розглянути з позицій стратегічного управління, а також системного та процесно-функціонального підходів.

Застосування інструментів стратегічного управління покликане розробляти напрямки управління трансакційними витратами, вибирати найкращі з них, формувати відповідні стратегічні програми управління та створювати механізми їх реалізації. Осним призначенням стратегічного управління є визначення мети, цілей та завдань управління трансакційними витратами на підприємстві.

Джерела [3, 5, 18, 22] визначають послідовність стратегічного управління таким чином (рис. 1.3).

Дотримання чіткої послідовності в процесі стратегічного управління сприятиме швидшому досягненню поставлених цілей та забезпечить ефективне функціонування системи управління трансакційними витратами, значення якої полягає у розробці найбільш вигідного способу реалізації взаємовідносин підприємства з діловими партнерами та іншими суб'єктами

інституціонального середовища. Ефективна система управління трансакційними витратами сприятиме своєчасному зменшенню та запобіганню тих витрат, які є недоцільними для підприємств, тобто не сприяють підвищенню ділової активності та не забезпечують досягнення цілей діяльності підприємства. Важливим є формування такого розміру та рівня трансакційних витрат, які б забезпечували оптимальне співвідношення «витрати-прибуток».

Взагалі процес управління підприємством спрямований на досягнення певної мети, яка визначає місію його існування. Т. І. Зосименко [27] основною метою процесу управління трансакційними витратами вважає в короткостроковій перспективі підтримку величини витрат на певному рівні з подальшим їх скороченням, а в довгостроковій — оптимізацію трансакційних витрат при зміцненні стратегічної позиції підприємства.

З огляду на вищесказане, загальною метою управління трансакційними витратами визначимо розробку стратегічних напрямків оптимізації їх рівня, обсягу та структури шляхом виявлення та скорочення непродуктивних статей витрат та підвищення ефективності продуктивних витрат.

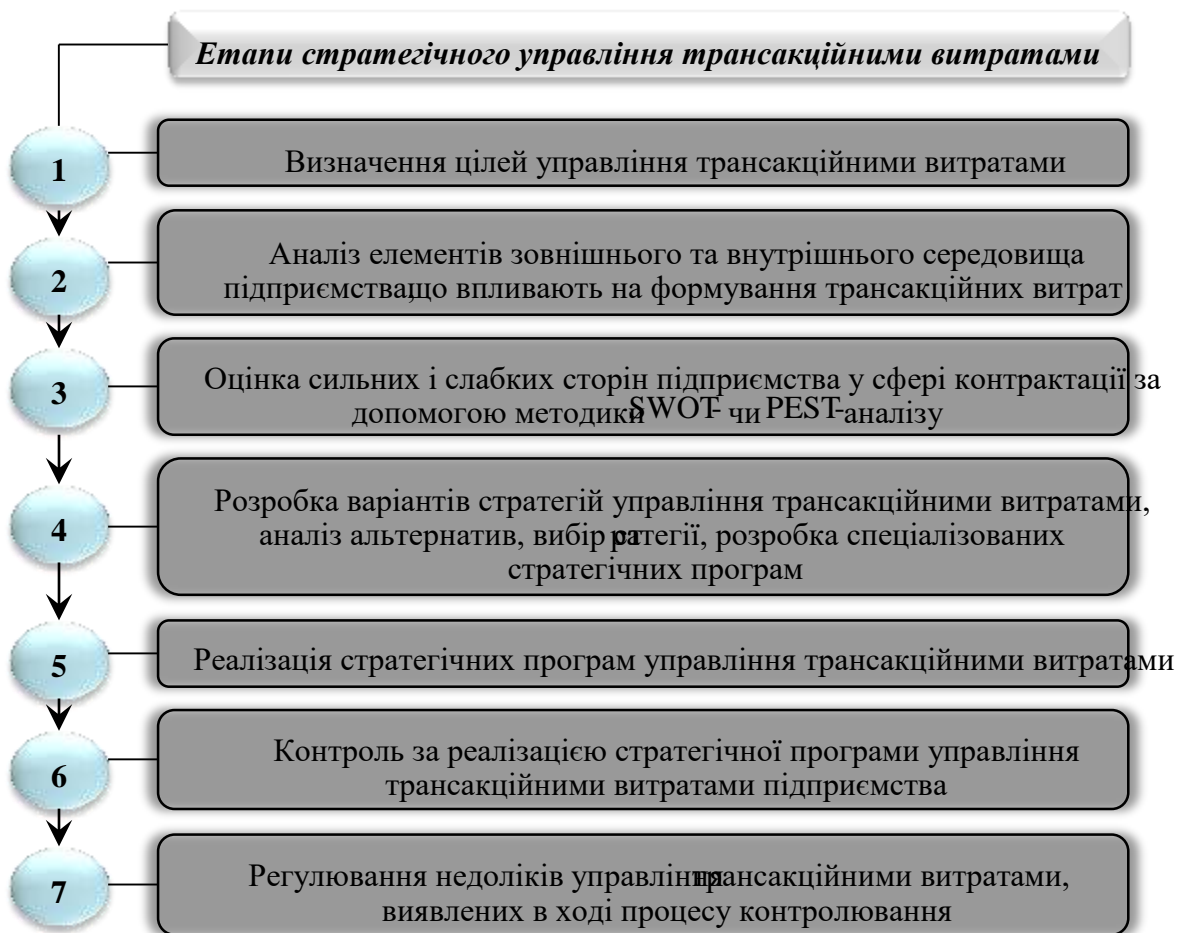


Рис. 1.3. Послідовність стратегічного управління трансакційними витратами

Джерело: систематизовано на основі джерел [3, 5, 18, 22]

Для досягнення мети управління необхідна чітка постановка цілей.

Л. В. Базалієва [5, с. 39] виділяє загальні та специфічні цілі управління трансакційними витратами у різних сферах діяльності підприємства. Загальні цілі визначають концепцію розвитку фірми в сфері контрактації і розробляються на тривалу перспективу, а специфічні розробляються в межах загальних цілей за функціональними відділами підприємства (сфера маркетингу, фінансів, наукових досліджень і розробок, виробництва) (додаток А, табл. А.4).

Отже, необхідність управління трансакційними витратами на підприємстві зумовлена наявністю системи стратегічних і тактичних цілей, досягнення яких сприятиме підвищенню ефективності його функціонування. Однак, варто зазначити, що наведені в додатку А (табл. А.4) загальні та

специфічні цілі управління стосуються взаємовідносин із суб'єктами зовнішнього інституціонального оточення. На нашу думку, узагальнивши запропоновані науковцем [5] та доповнивши їх цілями, орієнтованими на взаємовідносини у внутрішньому середовищі підприємства, основними цілями управління трансакційними витратами, які визначають його мету, можна визначити:

- зниження рівня ризику діяльності підприємства в умовах невизначеності ринкового середовища;
- встановлення стійких партнерських зв'язків на взаємовигідних умовах;
- підвищення ділової активності підприємства на ринку шляхом розширення клієнтської бази та збільшення частки ринку;
- підвищення іміджу та ділової репутації підприємства з метою покращення конкурентних позицій на ринку;
- налагодження системи внутрішніх взаємовідносин між горизонтальними та вертикальними рівнями управління для недопущення втрат всередині підприємства.

Для досягнення зазначених цілей підприємству необхідно виконати ряд завдань, що сприятимуть забезпеченню оптимізації трансакційних витрат, до яких відносимо (рис. 1.4).

Виконання завдань для досягнення мети управління трансакційними витратами здійснюється на підприємстві з використанням системи принципів управління, тобто сукупності правил, положень і норм, що спрямовані на оптимізацію трансакційних витрат підприємства.

Суть системного підходу до управління трансакційними витратами підприємства полягає у наявності двох взаємопов'язаних підсистем: керуючої і керованої. Керуюча підсистема — та, яка управляє (суб'єкт управління).

1.	Налагодження системи пошуку, обробки та передачі <i>інформації</i> про величину трансакційних витрат, час та місце їх виникнення
2.	Здійснення постійного <i>контролю</i> за ходом господарської діяльності підприємства та контролювання здійснення трансакційних витрат
3.	Виявлення <i>тенденцій зміни</i> рівня, обсягу та структури трансакційних витрат
4.	Визначення <i>параметрів управління</i> трансакційними витратами, тобто сукупності показників, зміна яких впливає на розмір та структуру витрат. До таких параметрів належать зовнішні (стан ринку, який визначає рівень витрат на оплату послуг сторонніх організацій; кон'юнктура ринку, сприятливий стан якої веде до зниження витрат; стан економіки країни в цілому, який визначає загальну результативність діяльності суб'єктів господарювання) та внутрішні (обсяг реалізації продукції, збільшення якого веде до зменшення умовно-постійних трансакційних витрат; структура капіталу підприємства, яка обумовлює виникнення витрат, пов'язаних зі сплатою вартості залученого капіталу; умови товаропостачання та збуту продукції тощо). Знання параметрів впливу на трансакційні витрати дасть змогу визначити резерви їх зниження
5.	Визначення <i>інструментів управління</i> витратами, за допомогою яких менеджери зможуть довести значення внутрішніх параметрів управління до бажаного рівня
6.	Вибір <i>методів та моделей</i> управління, застосування яких дасть змогу оптимізувати величину та структуру трансакційних витрат
7.	Визначення <i>індикаторів якості</i> управління трансакційними витратами підприємства, тобто системи аналітичних показників, за допомогою яких можна оцінити дієвість та виявити недоліки існуючої на підприємстві системи управління
8.	Обґрунтування <i>критеріїв ефективності</i> управління трансакційними витратами, зміна значень яких у кінцевому результаті становить мету управління трансакційними витратами підприємства
9.	Визначення <i>напрямків оптимізації</i> розміру та структури трансакційних витрат

Рис. 1.5. Завдання управління трансакційними витратами підприємств

Суб'єктом управління виступають відділи підприємства та фахівці, які мають безпосереднє відношення до процесу управління трансакційними витратами підприємства. Об'єкт управління або керована підсистема — це витрати підприємства, які виникають в процесі здійснення внутрішніх і зовнішніх трансакцій. Різні типи стійких зв'язків утворюють структуру системи, тобто забезпечують її упорядкованість (рис. 1.6).

Вхід системи управління передбачає залучення необхідних для здійснення трансакційних витрат ресурсів. Кількість і якість ресурсів визначається після того, як будуть сформовані вимоги до виходу системи, який є результатом діяльності підприємства, що відповідає загальній меті його функціонування та стратегії розвитку. Саме наявність мети пов'язує і визначає

взаємодію елементів системи. Якість виходу системи потребує постійного контролю з боку суб'єктів управління, без якого підприємство може втратити конкурентні позиції та перспективи подальшого розвитку.



Рис. 1.6. Схема взаємозв'язків в системі управління транзакційними витратами підприємства

Процеси, що відбуваються в системі, повинні забезпечити перетворення вхідних ресурсів у вихідний результат виробничо-господарської діяльності (наприклад, отримання прибутку). Здійснення процесів відбувається через

реалізацію взаємозв'язків між керуючою і керованою підсистемами на основі використання наявного потенціалу підприємства (виробничого, кадрового, технологічного тощо), що визначає якість отримання проміжних та кінцевих результатів управління.

Отримати інформацію про транзакційні витрати можна на основі кількісних та якісних методів. До якісних методів відносяться евристичні методи в рамках системи управління транзакційними витратами, що ґрунтуються на використанні думок спеціалістів-експертів. До кількісних методів належать математично-статистичні (забезпечують моделювання одно- та багатофакторних залежностей між транзакційними витратами та визначальними показниками на основі фактичних статистичних даних), системні (дозволяють моделювати залежності економічних та витратних показників на основі ітераційного наближення проєктованих показників до нормативно-розрахункових, встановлених для типових або подібних процесів, та, зазвичай, враховують вплив факторів, які не знаходяться в тісному взаємозв'язку між собою) і програмно-цільові (зумовлені необхідністю розвитку підприємства та зв'язують цілі розвитку з ресурсами, за допомогою спеціальних програм, які забезпечують ефективну реалізацію продукції підприємства на ринку) [117, с. 55-56]. Детальніше методи наведені в додатку А (табл. А.5).

На основі викладеного вище побудуємо механізм управління транзакційними витратами підприємства (рис. 1.7). Таким чином, для здійснення ефективного управління транзакційними витратами на підприємстві необхідно одночасно враховувати положення, розроблені в рамках підходів: стратегічного, системного та процесно-функціонального, вдало поєднувати наведені підходи, враховуючи їх специфіку. Це забезпечить злагоджену роботу усіх функціональних підрозділів підприємства та прийняття і реалізацію раціональних управлінських рішень в напрямку досягнення оптимізації транзакційних витрат відповідно до мети управління.

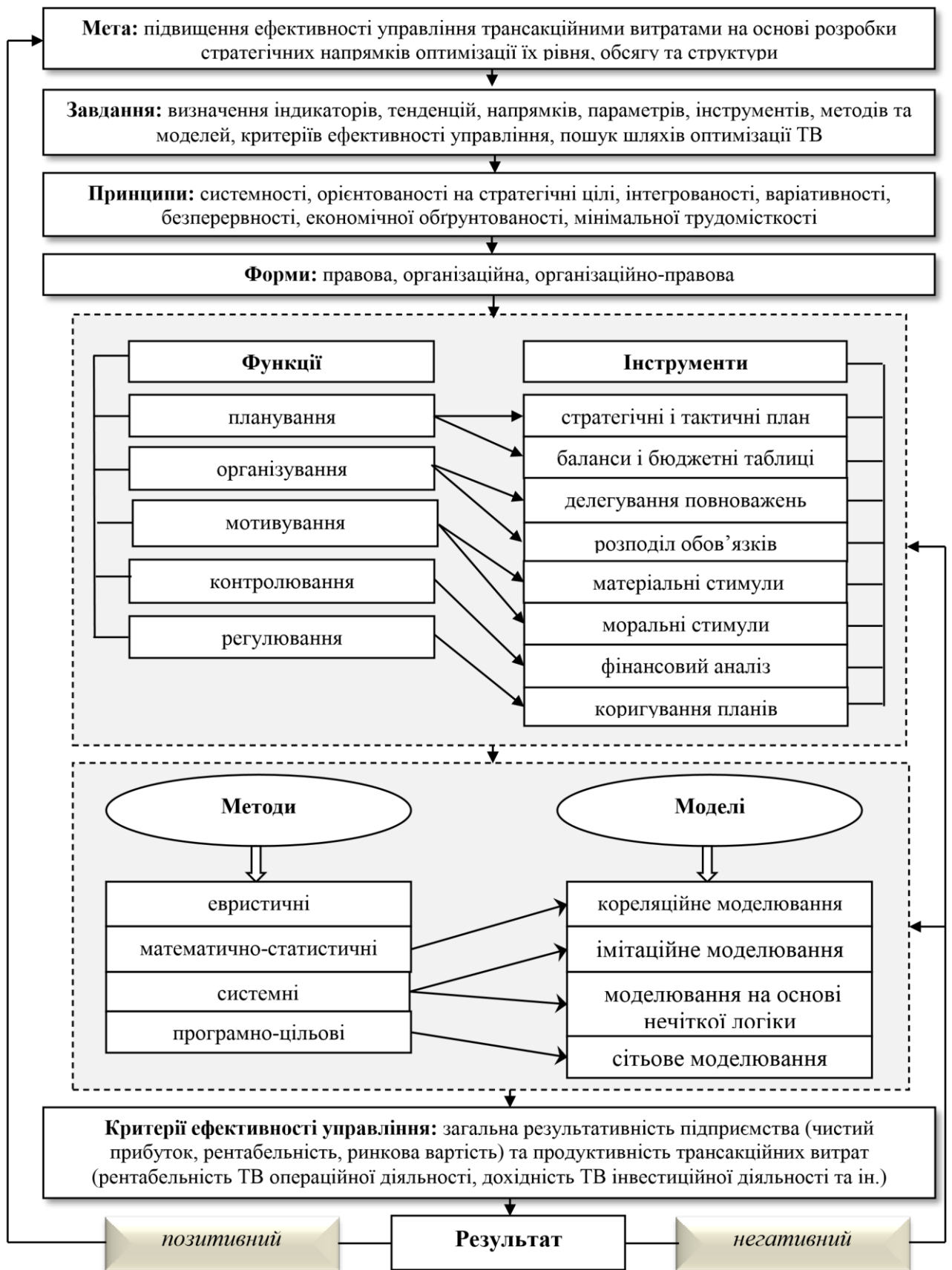


Рис. 1.7. Структурно-логічна схема механізму управління транзакційними витратами підприємства

У зв'язку з тим, що перед кожним суб'єктом господарювання постає проблема отримання прибутку, який би реально виправдовував понесені витрати, важливого значення набуває розробка заходів щодо забезпечення їх ефективності. При цьому, з одного боку, важко здійснювати діяльність при надто високих трансакційних витратах, з іншого — недостатній їх рівень може призвести до погіршення фінансового становища в результаті зниження контрактації та зменшення ділової активності. Тому, як уже зазначалося, необхідно забезпечувати впровадження заходів, що запобігатимуть виникненню потенційно неефективних витрат.

Запобігати потенційно неефективним витратам можна шляхом систематичного збору та обробки інформації про всі контактні аудиторії, постачальників, споживачів, посередників. Своєчасне отримання інформації про репутацію контрагентів, їх ринкові позиції та фінансовий стан, що забезпечується створенням та постійним оновленням інформаційних баз даних на підприємстві, має важливе значення, оскільки дозволяє суттєво знижувати трансакційні витрати, попереджаючи укладання не вигідних контрактів та угод, а також ведення переговорів з завідомо негативними результатами.

Не слід забувати також і про існування таких адміністративних бар'єрів, які суттєво впливають на трансакційні витрати підприємства загалом. До них належать щорічне переукладання договорів оренди приміщень, квотування та ліцензування експорту і імпорту, реєстрація зовнішньоторгівельних угод. При цьому враховуються не лише грошові витрати, але і час, необхідний на виконання згаданих процедур. Тому при управлінні трансакційними витратами варто враховувати адміністративні бар'єри і розробляти заходи щодо їх подолання.

Якісно впливати на рівень трансакційних витрат можна і за допомогою нових видів електронних комунікацій, що дають змогу значно скорочувати трансакційні витрати підприємств будь-якого сектору економіки. Перевагами новітніх інформаційних технологій, що зменшують рівень трансакційних

витрат є [3]: збільшення швидкості реалізації угод порівняно з традиційними методами; скорочення собівартості угод і супутніх витрат для підприємства та контрагентів; значне скорочення часу на управлінські рішення і зменшення граничних витрат на трансакцію.

Політику зниження трансакційних витрат (в тому числі витрат, пов'язаних з опортуністичною поведінкою) можна здійснювати за допомогою комплексу заходів, спрямованих на зниження ризику виникнення протермінованої і безнадійної дебіторської заборгованості.

В цілях мінімізації ризику виникнення протермінованої дебіторської заборгованості необхідно дотримуватись таких правил:

1. Реально оцінювати фінансовий стан контрагентів, яким надається відтермінування платежу. Оцінка фінансового стану підприємства-контрагента здійснюється на основі аналізу фінансової (бухгалтерської) звітності. При цьому варто розглядати стандартні показники (ліквідність, платоспроможність, рентабельність, оборотність та ін.). Заключним етапом оцінки контрагента являється використання галузевих баз даних, які містять інформацію про підприємства-неплатників.

2. Передбачати такі умови договору, які б спонукали контрагентів уникати порушення термінів оплати. Одним з найбільш дієвих інструментів, які дозволяють максимізувати потік грошових коштів і знизити ризик виникнення протермінованої дебіторської заборгованості є система знижок і штрафів. Система знижок надається в залежності від терміну оплати товару. Нарахування пені і штрафів за порушення термінів оплати, встановлених графіком погашення заборгованості, також повинна бути передбачена умовами договору.

3. Планувати обсяг дебіторської заборгованості і мотивувати на його досягнення співробітників підприємства, задіяних в процесі управління дебіторською заборгованістю. Для підвищення ефективності системи мотивацій, орієнтованої на зниження обсягу протермінованої дебіторської

заборгованості, кожний співробітник повинен бути зацікавлений в досягненні запланованого рівня дебіторської заборгованості. Цього можна досягти за рахунок використання системи покарань (зауваження, попередження, позбавлення премій) та системи винагород за відповідальне ставлення до роботи.

При невиконанні договірних зобов'язань контрагентами підприємства можуть вдаватися до наступних заходів: нагадування клієнтам про необхідність погашення заборгованості, розсилання претензій, тимчасове припинення поставки товарів, стягнення заборгованості в судовому порядку. Проте, перед застосуванням таких заходів підприємство повинно вияснити причини протермінування і те, наскільки важливим для нього є клієнт, оскільки іноді втрата клієнта може завдати більшої шкоди ніж незначне протермінування погашення ним заборгованості.

Науковці А. Ф. Шишкін, Н. В. Шишкіна та К. Ю. Осотова [124] пропонують провадити політику зниження трансакційних витрат шляхом:

- 1) збільшення розмірів фірми. Фірма може розширюватися до тих пір, доки витрати на організацію додаткової трансакції всередині фірми не зрівняються з витратами на ту ж ціль через обмін на відкритому ринку або з витратами на організацію трансакції через іншу фірму;
- 2) позбавлення покупців можливості вибору. За рахунок вузької спеціалізації та виготовлення продукції для обмеженого кола споживачів фірма має власну ринкову нішу, на якій успішно функціонує, оскільки значна частина покупців готова платити більше за відмінність товару від товарів інших фірм. Таким чином, компенсуються високі трансакційні витрати фірм, які використовують нішову стратегію;
- 3) використання прийомів «директорської етики» — ділових контактів, неформальних відносин керівників підприємств. Кваліфікація директора підприємства, його досвід, рівень підприємницької активності, мотивація

поведінки визначає характер взаємовідносин між підприємствами в перехідний період.

Проте, такі заходи, як збільшення розмірів фірми та позбавлення покупців можливості вибору не завжди будуть доречними, якщо метою є лише мінімізація трансакційних витрат, оскільки їх наслідки можуть мати як позитивний так і негативний характер (наприклад, зростання інших організаційних витрат, втрата клієнтів, а як наслідок, і прибутків тощо). Крім того, не всі підприємства, здійснюючи різні види діяльності, можуть впроваджувати такі заходи. Що ж стосується використання прийомів «директорської етики», то важливість цього заходу є беззаперечною, тому що ефективність взаємовідносин між партнерами значно залежить від ділової репутації та професійних якостей управлінців.

Важливе місце в політиці управління трансакційними витратами підприємства має відводитися таким характеристикам, як тип взаємовідносин, які супроводжуються здійсненням витрат, та центри відповідальності за них. Усвідомлення специфіки та характеру взаємозв'язків є необхідною передумовою формування центрів обліку та відповідальності за здійснення трансакційних витрат. Завдяки цьому покращуватиметься контроль за формуванням трансакційних витрат підприємства, що забезпечить можливість прийняття раціональніших управлінських рішень.

Особливого значення при регулюванні трансакційних витрат підприємства набуває управління ризиками, які виникають внаслідок впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на рівень трансакційних витрат (рис. 1.9).

Зниження рівня ризиків факторів впливу внутрішнього середовища, досконале вивчення впливу факторів зовнішнього середовища дають можливість здійснювати певну економію на трансакційних витратах, особливо на витратах опортуністичної поведінки, витратах внаслідок судових позовів та витратах, пов'язаних із здійсненням переговорів та укладанням угод.

1.3. Наукові підходи та методи оцінювання трансакційних витрат підприємств

Фінансово-економічна система, яка склалася в Україні, обумовлює високі трансакційні витрати підприємств. На думку О. В. Шепеленко [122, с. 245] цьому, в значній мірі, сприяє наявність п'яти паралельних платіжних систем: неофіційна доларова і євро, гривнева, система грошових сурогатів, бартерна і дебіторська. Використання суб'єктами господарювання будь-якої з них — це спосіб одержання грошових засобів, що не відображаються в офіційній звітності. Вони вилучаються з обороту підприємств на користь окремих осіб, не зацікавлених в розвитку підприємств, їх нормальному функціонуванні і відносинах з партнерами, зростанні реальної заробітної плати працівників.

Недосконалість платіжних систем і розрахунків сприяє збільшенню кредиторської і дебіторської заборгованостей, зниженню частки робіт, що оплачуються грошовими засобами. Недостатній розвиток ринкових інститутів та інституцій в Україні, надмірна відкритість національної економіки і використання в міжнародних контрактах інструментів толлінгу, клірингу, бартеру, завищення або заниження цін, широке розповсюдження банківських кредитних пластикових карток також сприяють швидкому зростанню рівня трансакційних витрат суб'єктів господарювання. Все це зумовлює необхідність здійснення оцінки трансакційних витрат підприємствами з метою їх контролювання та здійснення своєчасних заходів з управління.

Для здійснення оцінки та аналізу трансакційних витрат необхідно:

- 1) здійснити поділ трансакційних витрат підприємства на вимірювані (які можна виміряти кількісно) та не вимірювані (які не піддаються кількісній оцінці), що дасть змогу розробити підходи до управління ними на основі і визначення особливостей їх формування;
- 2) здійснити збір та обробку інформації про трансакційні витрати підприємства. На цьому етапі аналізується фінансова звітність, статті бухгалтерського обліку, здійснюється експертна оцінка;

3) визначити кінцеві результативні показники, на які здійснюють вплив трансакційні витрати підприємства (чистий прибуток, рентабельність продажів, ефективність виробничо-господарської діяльності тощо) та проаналізувати вплив трансакційних витрат на зазначені показники.

Проте, існуючі системи бухгалтерського та управлінського обліку не передбачають здійснення повноцінного обліку трансакційних витрат. Якщо інформацію про вимірювані трансакційні витрати ще можна знайти на основі даних бухгалтерської, фінансової та інформаційно-статистичної звітностей підприємства, то не вимірювані практично неможливо відслідкувати. До не вимірюваних витрат, зокрема, належать витрати внаслідок проявів опортуністичної поведінки контрагентів чи персоналу підприємства (ухилення від виконання договірних зобов'язань чи недобросовісне їх виконання), витрати внаслідок погіршення ділової репутації підприємства в результаті дії чи бездіяльності контрагентів чи персоналу, витрати внаслідок використання контрагентами при здійсненні ринкових трансакцій особистих зв'язків, спеціальних знань, що не дає можливості укласти контракти на більш вигідних умовах тощо.

Облік трансакційних витрат є особливо необхідним для підприємства, оскільки дасть змогу виявити необхідні ресурси для здійснення трансакцій та можливості їх зниження. Облік трансакційних витрат можна здійснювати за певний період часу; за об'єктами, якими можуть бути товари, послуги, роботи або конкретний вид діяльності підприємства; за центрами відповідальності; за місцями виникнення, що підвищить якість контролювання витрат [5, с. 69]; за суб'єктами взаємовідносин. Тому, для підвищення рівня управління витратами на вітчизняних підприємствах необхідним є досконале вивчення і подальший розвиток організаційно-методичних засад обліку та оцінки трансакційних витрат підприємства.

Сучасні вітчизняні науковці все частіше висувають пропозиції щодо відображення трансакційних витрат як нового об'єкта в системі рахунків

бухгалтерського обліку. Існують такі підходи до бухгалтерського відображення трансакційних витрат:

- 1) побудова нової неоінституційної моделі бухгалтерського обліку — передбачає докорінну зміну існуючої в Плані рахунків класифікації витрат і поділ сукупних витрат підприємства на трансформаційні та трансакційні [123];
- 2) доповнення класу 8 «Витрати за елементами» Плану рахунків — передбачає виділення дві групи рахунків витрат — трансформаційні та трансакційні, і перегрупування існуючих видів витрат у складі витрат за елементами в межах новоутворених груп [123];
- 3) застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати» — передбачає застосування додаткового рахунку 86 «Трансакційні витрати» у складі рахунків 8 класу «Витрати за елементами» [126];
- 4) введення до системи рахунків синтетичного рахунку-екрану «Трансакційні витрати (узагальнюючий)» (автор Н. Г. Сапожнікова) — передбачає акумулювання витрат на одному рахунку і здійснення їх класифікації відповідно до вимог управління. Рахунки-екрани дозволяють реєструвати відомості про трансакції накопичувальним підсумком, що дає змогу систематизувати витрати за звітними періодами [104, с. 29-31];
- 5) відкриття субрахунків в розрізі трьох видів витрат: адміністративних, збутових, інших операційних витрат для обліку трансакційних витрат (автор О. В. Замазій) — передбачає доповнення процесу обліку витрат програмним продуктом, який би дозволяв відстежувати трансакційні витрати у відповідних господарських операціях [26, с. 100];
- б) використання спеціального рахунку витрат «Трансакційні витрати».

До спеціального рахунку науковці пропонують відкривати наступні субрахунки: «Пошук клієнтів», «Переговори», «Забезпечення інтересів сторін», «Процес обміну», «Контроль», «Адаптація», «Коригування

субоптимальних договірних умов», «Завершення угоди». Крім того, в рамках кожного субрахунку пропонується відкривати аналітичні рахунки за конкретними контрактами.

На думку М. М. Шигун [123], наукові обґрунтування доцільності ведення окремого бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що наводяться в працях вітчизняних авторів, викликають ситуацію подвійного відображення в обліку тих самих витрат. Оскільки, трансакційні витрати, маючи відповідні аналоги витрат, вже є об'єктами облікового відображення. Тобто, інформаційна система бухгалтерського обліку здатна надавати дані про витрати у різних розмірах, у тому числі відображати структуру витрат, які беруть участь у процесах випуску продукції (трансформаційні) та процесах їх доведення до кінцевого споживача (трансакційні).

Отже, при оцінці трансакційних витрат підприємства основна проблема виникає при визначенні складових трансакційних витрат, які можна кількісно виміряти. М. С. Данько [20] пропонує розгорнуту номенклатуру трансакційних витрат, обсяг і динаміку яких можна оцінювати на корпоративному рівні з урахуванням інформаційно-статистичних даних (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Номенклатура трансакційних витрат

№ п/п	Типи витрат	Склад витрат
1	2	3
1.	Разові трансакційні витрати	- на передпроектне визначення доцільності створення підприємства; на розроблення проекту (бізнес-плану) створення підприємства; - на розроблення бізнес-плану виробництва і реалізації продукції; - на реєстрацію підприємства (з урахуванням всіх погоджень: - санепідемстанція, пожежна охорона, податкова служба тощо) і відкриття рахунків; - на укладання договорів у зв'язку з орендою приміщення, лізингом і кредитуванням, закупівлею і монтажем устаткування, комплектацією служби інформації та зв'язку, комплектацією служби маркетингу, комплектацією служби юридично-правового захисту підприємства або укладанням договору обслуговування, технічним забезпеченням створених служб, разовими «добровільними пожертвуваннями» впливовим органам, організаціям, партіям, штрафами, пенею,

		неустойкою за недотримання договірних зобов'язань та нормативних документів, іншими (не врахованими вище) разовими видатками.
2.	Умовно-постійні трансакційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> - на утримання служб (маркетингу, юридичної, інформаційної, комерційної (частина відділу постачання і збуту), транспорт комерційної служби; - на технічне оснащення зазначених служб; - на утримання органів управління щодо сприяння розширенню ринку (асоціації, торгово-промислові палати, центи специфікації і стандартизації тощо); - на науково-інноваційну діяльність, спрямовану на посилення конкурентоспроможності підприємства; - на оренду устаткування, що забезпечує роботу комерційних служб; - на науково-дослідну роботу щодо вивчення ринку і розширення збуту продукції; - на вдосконалення структури служб маркетингової, комерційної, юридично-правової та інформаційної; - на вдосконалення структури підприємства (інтеграція, диверсифікація);

Продовження табл. 1.2

	2	3
		- інші (не враховані) вище умовно-постійні трансакційні витрати.
3.	Умовнозмінні трансакційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> - переддоговірні (телефонні переговори, листування, реклама, відрядження і прийом делегацій—потенційних споживачів, інтернет); - на укладання договорів; - на знижки дилерам, дистриб'юторам, великим споживачам; - на винагороди дилерам, представникам фірм; - на надбавки до цін постачальникам за своєчасні та якісні поставки; - на втрати від постачання продукції з відстрочкою платежів; - на післяпродажне обслуговування; - на обслуговування дебіторської заборгованості; - представницькі витрати; - на митні процедури; - на сертифікати походження і сертифікати відповідності; - на участь у виставках, презентаціях; - на реструктуризацію підприємства відповідно до нових умов ринку; - на перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників; - інші (не враховані вище) умовно-змінні трансакційні витрати.

Джерело: [20]

Вищенаведена номенклатура трансакційних витрат може бути кількісно оцінена, проте труднощі виникають при зібранні інформації, оскільки повністю витрати, наведені в табл. 1.2, не відображаються в регулярній звітності бухгалтерського обліку.

Здійснення ретельної оцінки трансакційних витрат підприємства та аналіз їх обсягу, динаміки та структури на певну дату, на нашу думку,

потребує чіткого виокремлення складу витрат відповідно до існуючих статей бухгалтерського обліку. Аналіз джерел [5, 9, 33, 122] дозволив виділити склад трансакційних витрат підприємства (за рахунками бухгалтерського обліку), які піддаються кількісному вимірюванню (додаток А, табл. А.7).

Варто відмітити, що крім деяких статей накладних витрат до трансакційних витрат включаються також витрати на виправлення браку (згідно Закону України «Про захист прав споживачів» [25] підприємства зобов'язані здійснювати безкоштовний ремонт бракованої продукції або заміну її на нову у випадку невідповідності встановленим стандартам), які входять до складу виробничої собівартості. Зазначені витрати належать до трансакційних витрат вимірювання, що зумовлені неналежною перевіркою якості продукції підприємства, що підлягає реалізації.

Однак, виявлення трансакційних витрат в складі витрат бухгалтерського обліку ще не дає їх детальної оцінки та визначення впливу на фінансові результати діяльності підприємства. Тому, для отримання повного уявлення про стан трансакційних витрат підприємство має використовувати певний методичний інструментарій, який дозволяє реально оцінити не тільки абсолютний, але й відносний рівень трансакційних витрат на підприємстві та визначити їх вплив на ефективність виробничо-господарської діяльності з метою виявлення і скорочення непродуктивних статей витрат та підвищення ефективності продуктивних витрат. Це пов'язано з тим, що головним в управлінні трансакційними витратами підприємства є не економія даних витрат, а досягнення такого їх рівня, за якого би досягався максимальний ефект від здійснення зовнішніх і внутрішніх трансакцій.

Для вдосконалення та подальшого розвитку методичного інструментарію оцінки трансакційних витрат підприємства необхідно проаналізувати існуючі на даний момент підходи та методи їх кількісного та якісного вимірювання.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Оцінка ефективності управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств

В умовах становлення ринкової економіки суб'єкти господарювання повинні вміти вдало пристосовуватися до змін умов зовнішнього середовища з метою забезпечення фінансової стійкості та конкурентоспроможності. Основним джерелом надходжень фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств виступає прибуток від реалізації продукції. Висока конкуренція на ринку, а також недостатньо високий рівень платоспроможності споживачів не дає можливості підприємствам збільшувати прибуток за рахунок підвищення цін на продукцію. А отже, підвищення прибутковості сільськогосподарських підприємств, перш за все, можливе за рахунок ефективного управління витратами. Особливо це стосується трансакційних витрат, оскільки з розвитком інституціонального середовища, посиленням значущості інституціональних факторів, ускладненням економічних відносин, їх роль у господарській діяльності підприємств поступово зростає.

Безумовно, висока частка трансакційних витрат в загальному складі витрат підприємства є негативною тенденцією, під впливом якої суб'єкти господарювання змушені здійснювати свою діяльність в тіні, скорочувати інноваційні та інвестиційні програми розвитку, що не може не позначитися і на економічному розвитку країни загалом. Разом з тим занадто низький рівень трансакційних витрат не дозволяє підприємству вести активну операційну, фінансову та інвестиційну діяльність, бути конкурентоспроможним на різних сегментах ринку і, відповідно, одержувати високі прибутки. Тому, головним завданням управління трансакційними витратами є не їх мінімізація, а оптимізація, що полягає в забезпеченні такого рівня даних витрат, який би сприяв досягненню максимального фінансового результату.

Це зумовлює необхідність постійного контролю за станом управління трансакційними витратами. Результати діагностики ефективності управління служитимуть базою для формування стратегій управління трансакційними витратами в майбутньому з метою їх оптимізації, направленої на підвищення фінансової стійкості суб'єктів господарювання та їх конкурентоспроможності.

Перед тим, як здійснювати оцінку ефективності управління трансакційними витратами, варто проаналізувати обсяг, структуру та динаміку самих витрат для виявлення закономірностей їх виникнення та специфіки поведінки. Аналіз трансакційних витрат здійснюватиметься на основі даних бухгалтерської та фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Детальна класифікація трансакційних витрат по кожному підприємству носить індивідуальний характер і може бути конкретизована в залежності від напрямів їх діяльності. Тому для сільськогосподарських підприємств існує деяка специфіка в структурі трансакційних витрат. Крім того, сільськогосподарські підприємства змушені в силу характеру своєї діяльності здійснювати витрати в сфері науководослідних та дослідно-конструкторських робіт, постійний пошук інноваційних рішень, створення дослідних зразків для вдосконалення організації виробництва, підвищення якості продукції.

При здійсненні аналізу трансакційні витрати сільськогосподарських підприємств будуть структуровані по відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку (додаток А (табл. А.2)), тобто на даному етапі дослідження не оцінюватимуться неясні (приховані) трансакційні витрати, інформація про які в офіційній звітності підприємств не відображається. Не менш важливим кроком після оцінки обсягу трансакційних витрат є виявлення питомої ваги окремих елементів в загальній величині трансакційних витрат та визначення динаміки їх зміни впродовж аналізованого періоду. Таким чином можна встановити, які елементи займають найбільшу частку в загальній структурі даних витрат та тенденції їх зміни, що дасть змогу виокремити основні напрямки оптимізації даних витрат.

Проведемо порівняльний аналіз структури трансакційних витрат на досліджуваних підприємствах з метою виявлення особливостей кожного з них (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Обсяг та структура трансакційних витрат ДП ДГ «Артеміда»

Трансакційні витрати в складі витрат	2016		2017		2018	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Адміністративні витрати	1126	82,5	1452	91,3	1452	64,2
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-
Інші операційні витрати	239	17,5	139	8,7	809	35,8
Фінансові витрати	-	-	-	-	-	-
Інші витрати	-	-	-	-	-	-
<i>Всього</i>	1365	100	1591	100	2261	100

З табл. 2.1 видно, що на досліджуваному підприємстві значну частку в загальній структурі трансакційних витрат займають адміністративні витрати. Зростання їх питомої ваги серед інших не завжди справляє негативний вплив на ефективність діяльності підприємства. До складу адміністративних трансакційних витрат належать представницькі витрати, витрати на службові відрядження, винагороди за професійні послуги, витрати на зв'язок, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку і витрати на врегулювання спорів у судових органах. Всі вище перелічені витрати (за винятком витрат на врегулювання спорів у судових органах) забезпечують здійснення ринкових трансакцій у сфері юридичного оформлення і укладання угод, пошуку інформації, підтримання ділових контактів з контрагентами, представлення належним чином підприємства та зміцнення його ринкових позицій. Тому, зростання даних витрат за умови їх ефективного використання фактично може підвищувати ділову активність підприємства.

Про вплив трансакційних витрат у складі інших операційних витрат на результативність діяльності підприємства можна робити висновок, виходячи із структури витрат. Так, висока частка витрат на покриття сумнівних і безнадійних боргів, втрат від операційних курсових різниць, нестач і втрат від псування цінностей, визнаних штрафів, пені, неустойок здійснює переважно

негативний вплив на ефективність виробничо-господарської діяльності підприємств, зменшуючи чистий прибуток, а отже, і рентабельність. Однак, витрати на дослідження і розробки, які здійснюються для проведення досліджень з метою отримання та розуміння нових науково-технічних знань і застосування розробок для планування і проектування нових або вдосконалення існуючих матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, мають дещо інший характер [88]. Тобто, витрати на дослідження і розробки забезпечують впровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу, що веде до вдосконалення технології і організації виробництва, підвищення якості продукції, а отже, позитивно позначається на фінансових результатах діяльності сільськогосподарських підприємств.

В ДП ДГ «Артеміда» витрати на дослідження і розробки відсутні.

Негативний вплив на ефективність діяльності підприємства справляють трансакційні витрати в складі інших витрат, а саме втрати від неопераційних курсових різниць. Для запобігання таким втратам, а також втратам від операційних курсових різниць підприємствам доцільно здійснювати хеджування валютних ризиків. Серед досліджуваного підприємства втрат від неопераційних курсових різниць впродовж аналізованого періоду не спостерігалось. Що стосується частки витрат, пов'язаних з реалізацією фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів, то суттєвого негативного впливу на фінансові результати діяльності підприємств дані витрати не справляють. Їх необхідно здійснювати для продажу непотрібних, не використовуваних підприємством активів.

Для підтвердження отриманих результатів перейдемо до оцінки ефективності управління трансакційними витратами на підприємствах, а також дослідимо вплив різних видів витрат на результати виробничо-господарської діяльності з метою обґрунтування напрямків їх оптимізації.

Ефективність управління можна вимірювати за результатами керованих об'єктів. В цьому полягає цільова концепція ефективності управління, за якою

діяльність організації спрямована на досягнення певних цілей, а ефективність управління характеризує ступінь досягнення поставлених цілей. Тобто, у випадку управління транзакційними витратами керованим об'єктом виступають самі витрати, а ефективність такого управління вимірюється показниками ефективності транзакційних витрат.

Методологія оцінки ефективності (E) базується на тому, що вона визначається шляхом співвідношення ефекту (результату) одержаного в процесі управління (P), з витратами, що пов'язані з досягненням цього результату (B) [127, с. 102]:

$$E = \frac{P}{B}, \quad (2.1)$$

Серед показників оцінки ефективності управління транзакційними витратами, наведених в додатку В, особливої уваги потребують коефіцієнти, які характеризують співвідношення темпів зростання чистого доходу від реалізації продукції відносно зростання транзакційних витрат та співвідношення темпів зростання чистого прибутку відносно зростання транзакційних витрат. При цьому, якщо темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції та чистого прибутку перевищують темпи зростання транзакційних витрат, то можна зробити висновок, що управління транзакційними витратами на підприємстві є високоефективним. Якщо ж темпи зростання транзакційних витрат перевищують хоча б один з показників темпів зростання чистого доходу від реалізації чи темпів зростання чистого прибутку, — це свідчить про низьку ефективність управління транзакційними витратами. І у випадку, коли темпи зростання транзакційних витрат перевищують темпи зростання чистого доходу і чистого прибутку, можна зробити висновок про повну неефективність управління транзакційними витратами суб'єкта господарювання.

Таким чином, в науковій літературі використовується коефіцієнт ефективності управління транзакційними витратами, який визначається за формулою [158]:

$$K_{E_{ТВ}} = \frac{T_{чдр}}{T_{ТВ}} \times \frac{T_{чп}}{T_{ТВ}}, \quad (2.2)$$

де $T_{чдр}$ – темп зростання чистого доходу від реалізації, %; $T_{чп}$ – темп зростання чистого прибутку, %; $T_{ТВ}$ – темп зростання трансакційних витрат, %.

При цьому, ідеальною для підприємства є ситуація, коли приріст чистого прибутку має найвище значення, а приріст трансакційних витрат — найнижче:

$$T_{чп} > T_{чдр} > T_{ТВ}, \quad (2.3)$$

Для підтвердження одержаних результатів та отримання повної, об'єктивної, науково обґрунтованої інформації про ефективність управління трансакційними витратами на досліджуваних сільськогосподарських підприємствах необхідно провести комплексну рейтингову діагностику. Використання даного підходу дає можливість зробити висновок про конкурентоспроможність підприємства на основі аналізу результативності витрат.

Перевагою рейтингової діагностики є комплексний, багатовимірний підхід до оцінки ефективності трансакційних витрат; вона є порівняльною, оскільки враховує реальні досягнення всіх конкурентів і характеризує рівень конкурентоспроможності конкретного підприємства; дозволяє комплексно проаналізувати ефективність управління трансакційними витратами за поточний період та реально оцінити свої можливості в майбутньому для розробки напрямків удосконалення управління; враховує як результати, так і обсяг діяльності підприємства, що дозволяє сформулювати систему показників, що характеризують в цілому ефективність трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств [117, с. 73].

Здійснення комплексної порівняльної рейтингової оцінки буде проводитись в декілька етапів.

На першому етапі здійснюється збір і аналітична обробка початкової інформації за досліджуваний період, а також обґрунтовується система показників, що використовуються для рейтингової оцінки ефективності управління трансакційними витратами.

На другому етапі діагностики передбачається порівняння фактичних показників ефективності управління трансакційними витратами конкретних сільськогосподарських підприємств з показниками еталонного підприємства.

На нашу думку, враховуючи специфіку трансакційних витрат та їх походження, сукупність показників, за якими буде визначатися рейтинг підприємств на певну дату (витратовіддача, дохідність, рентабельність), варто доповнити темповими показниками, що характеризують зростання обсягу реалізації, чистого доходу (виручки) від реалізації та чистого прибутку відносно зростання трансакційних витрат. Використання показників динамічного нормативу, наряду з іншими, є необхідним для отримання найбільш повної, об'єктивної та достовірної інформації про ефективність управління трансакційними витратами на сільськогосподарських підприємствах та здійснення їх обґрунтованого ранжирування. Оскільки, за браком коштів підприємство може мінімізувати трансакційні витрати і, таким чином, досягти високих показників витратовіддачі, дохідності та рентабельності трансакційних витрат (як це буде видно далі), але це, безумовно, справить негативний вплив на фінансові результати діяльності в майбутньому, тому що буде відсутня ефективна взаємодія з суб'єктами інституціонального середовища. Завдання ефективного управління трансакційними витратами полягає не в мінімізації трансакційних витрат, а в їх оптимізації. При цьому, необхідною умовою є перевищення темпів зростання доходу та прибутку над темпами зростання трансакційних витрат.

Для кожного конкретного підприємства значення його рейтингової оцінки визначається за формулою:

$$R_j = \sqrt{(1 - X_{1j})^2 + (1 - X_{2j})^2 + \dots + (1 - X_{nj})^2}, \quad (2.4)$$

де R_j – рейтингова оцінка j -го підприємства за показниками ефективності трансакційних витрат;

$X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{nj}$ – стандартизовані i -ті показники рейтингу витрат j -го підприємства.

Кінцевим етапом дослідження рейтингу є ранжирування підприємств в

порядку убування рейтингових оцінок показників управління трансакційними витратами. При цьому найвищий рейтинг привласнюється підприємству з мінімальним значенням коефіцієнта рейтингової оцінки, а решта підприємств ранжується згідно зростанню значення даного показника.

Характер зміни ефективності відносно позиції в рейтингу оцінюється за такими напрямками [117, с. 76]:

- стабільність (=) — невеликі зміни значень рейтингової оцінки, що свідчить про стійкий стан управління трансакційними витратами;
- зростання (+) — значне поліпшення значення рейтингової оцінки, що свідчить про підвищення ефективності управління трансакційними витратами;
- зниження (–) — погіршення значення рейтингової оцінки, що свідчить про зниження ефективності управління трансакційними витратами підприємства.

Рейтингова оцінка ефективності трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств є її характеристикою, отриманою в результаті комплексного дослідження, що включає одночасне і узгоджене вивчення сукупності показників, на основі яких в цілому можна оцінити ефективність управління трансакційними витратами, та яка містить узагальнюючі висновки про їх ефективність на основі виявлення кількісних відмінностей від підприємства-еталону. Необхідність даного аналізу зумовлена ситуацією, що склалася на ринку, та потребує високої об'єктивності результатів оцінки діяльності окремих підприємств, що пов'язано з високим рівнем конкуренції.

Таким чином, діагностика ефективності управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств дає можливість: по-перше, отримати об'єктивну оцінку стану управління трансакційними витратами за минулий період; по-друге, виявити непродуктивні витрати та здійснити пошук шляхів їх оптимізації з метою підвищення ефективності використання в

майбутньому; по-третє, здійснити порівняльну оцінку підприємств-конкурентів з метою вибору партнерів по бізнесу.

Проведене дослідження підтверджує виняткову важливість трансакційних витрат у формуванні стійких господарських зв'язків, нарощуванні обсягів реалізації, отриманні прибутку. Підприємство не повинно прямувати до абсолютного скорочення трансакційних витрат, інформативнішими в даному випадку є відносні показники, що характеризують взаємозалежність та взаємозв'язок витрат з основними результатами господарської діяльності, що дає можливість розглядати їх з точки зору оптимізації. Відслідковування змін в ефективності управління трансакційними витратами забезпечить своєчасне прийняття управлінських рішень, спрямованих на подолання негативної ситуації та підвищення ефективності діяльності. Крім того, вивчення тенденцій зміни трансакційних витрат повинно бути підкріплене дослідженням їх взаємозв'язків із організаційно-технічними та економічними умовами діяльності сільськогосподарських підприємств.

Основні положення дослідження, що стосуються оцінки ефективності управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств, відображені у наукових публікаціях автора [74, 75, 76].

2.2 Трансакційний облік інтелектуальних активів

Трансакційні витрати здійснюють суттєвий вплив на діяльність суб'єктів господарювання, а також на прийняття ефективних управлінських рішень як на рівні підприємства, так і на державному, регіональному і міжнародному рівнях. Переважною більшістю вчених-інституціоналістів трансакційні витрати розуміються як витрати функціонування системи.

Загалом в економічній літературі існує кілька визначень трансакційних витрат: 1) це ресурси, які використовуються для встановлення і збереження прав власності, що включають ресурси, які використовуються для захисту або заволодіння (мається на увазі без дозволу) прав власності, плюс будь-які повні

витрати, що виходять з будь-якого потенціалу або реального захисту і заволодіння; 2) будь-які витрати, пов'язані з координацією та взаємодією економічних суб'єктів; 3) ціна, яку платить економічна система за недосконалість власних ринків; 4) усі витрати, пов'язані з обміном та захистом правочинностей. Такі розбіжності історично зумовлені існуванням двох підходів до трактування сутності феномену трансакційних витрат – підходу прав власності і неокласичного інституціонального підходу.

Підходом прав власності фокусується увага на розподілі прав власності. Згідно цього підходу, для здійснення ринкової трансакції, необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду, сповістити тих, із ким бажають укласти угоду і на яких умовах, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб переконатись у тім, що умови контракту виконуються, тощо. В теоремі Коуза підсумовано зв'язок між трансакційними витратами та майновими правами: “За відсутності ринкового розподілу ресурсів і розподілу прав власності трансакційні витрати є нульовими”.

З точки зору неокласичного інституційного підходу трансакційні витрати існують скрізь на ринку та можуть виникати під час передачі будь-яких прав, тому що учасники обміну мають знати один одного, спілкуватися та обмінюватися, тобто трансакційні витрати – це витрати на передачу прав власності. Трансакційні включають ті витрати, що виникають між фірмами або індивідами внаслідок ринкового обміну товарами. Трансакційні витрати, за

У господарській (економічній) діяльності трансакція є безперервним процесом внутрішніх і зовнішніх взаємовідносин суб'єктів господарювання щодо виникнення та обміну договірних прав. За такого підходу, під трансакційними витратами пропонуємо розуміти витрати на організацію взаємодії суб'єктів економіки, які включають будь-які витрати ресурсів, які не спрямовані безпосередньо на виробництво економічних благ, але забезпечують успішну реалізацію цього процесу.

Оскільки організація обліку трансакційних витрат має починатись з відображення в обліковій політиці підприємства класифікації зазначених

витрат, що дозволить, передусім, визначитись з Робочим планом рахунків, виникає необхідність розгляду основних існуючих класифікацій трансакційних витрат.

Дослідниками найчастіше використовується три авторських підходи – підхід Т. Еггертссона, підхід П. Мілгрона і Дж. Роберта та підхід О.Вільямсона. Класифікацію трансакційних витрат, запропоновану Т. Еггертссоном за етапами трансакції контракту [393] наведено на рис. 2.1. Основною перевагою застосування класифікації Еггертссона в бухгалтерському обліку є те, що вона дозволяє провести оцінку трансакційних витрат на прикладі конкретної угоди.

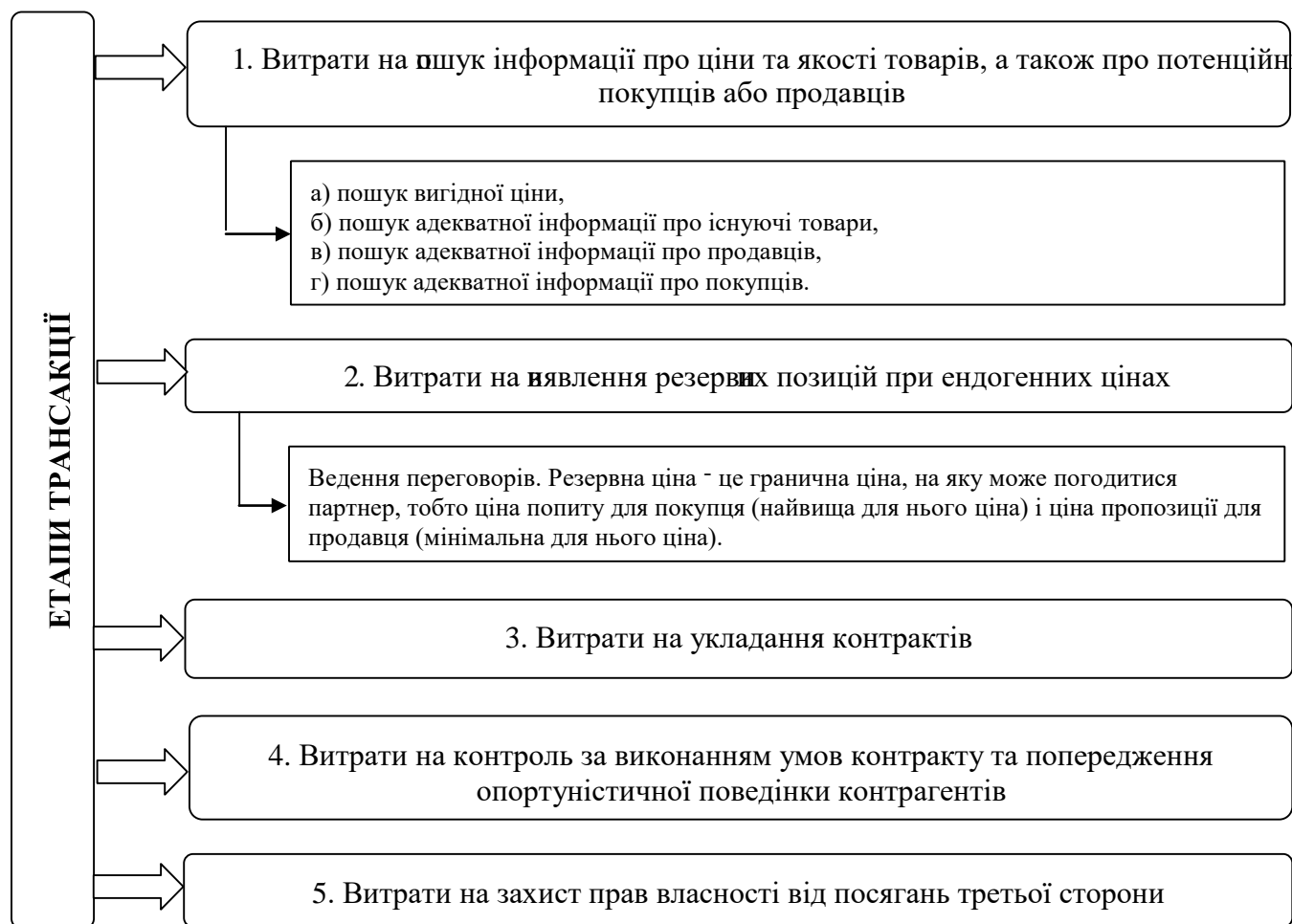


Рис.2.1. Класифікація трансакційних витрат за етапами трансакції.

Серед критеріїв класифікації трансакційних витрат, виокремлено об'єктивність витрат, тобто вони або пов'язані із зовнішніми для контрагентів

умовами, або визначаються їх поведінкою. У першому випадку як джерело витрат є недоліки координації між індивідами, у другому - недоліки їх раціональності та / або моральності. Відповідно, координаційні витрати здійснюються для забезпечення погодження планів, а мотиваційні витрати - для погодження стимулів (табл.2.2). За допомогою такої класифікації можна оцінити, як з найменшими затратами скоординувати дії працівників, як оптимально розподілити інформаційні потоки, а також врахувати можливість викривлення інформації при її передачі від підлеглих працівників до керівництва.

Таблиця 2.2

Класифікація трансакційних витрат за об'єктивністю виникнення

<i>Координаційні витрати</i>	<i>Мотиваційні витрати</i>
Витрати знаходження / доведення інформації про характеристики трансакцій	Витрати, пов'язані з неповнотою і асиметрією інформації
Витрати знаходження партнерів	Витрати, пов'язані з недостовірністю обов'язань
Витрати використання структур управління трансакціями	

У дослідженні, проведеному О. Вільямсоном, запропоновано класифікувати трансакційні витрати за ознакою моменту виникнення договірних прав внаслідок укладення угоди, відповідно до якої трансакційні витрати поділяють на витрати до укладання угоди (*ex ante*) та після укладання угоди (*ex post*). За такого підходу, до витрат «*ex ante*» включаються витрати на розробку проекту контракту, пошук інформації, проведення переговорів, укладання угод і забезпечення гарантій реалізації домовленостей. До витрат, що понесені після укладання угоди (*ex post*) включаються витрати специфікації та захисту прав власності, організаційні та експлуатаційні витрати, пов'язані з послугами структур управління, до яких сторони звертаються для врегулювання конфліктів та витрати, пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань (табл.2.3).

З позиції бухгалтерського обліку під трансакційними витратами

підприємства слід розуміти витрати, пов'язані з організацією взаємодії та координації взаємовідносин між зовнішніми та внутрішніми контрагентами підприємства, які спрямовані на створення умов ефективного ведення господарської діяльності.

Необхідно підкреслити, що загалом вітчизняні науковці найчастіше класифікують трансакційні витрати за ознакою етапів здійснення трансакції за

Таблиця 2.3

Класифікація трансакційних витрат за моментом укладення контракту

<i>ex ante (до укладення контракту)</i>	<i>ex post (після укладення контракту)</i>
Витрати на розробку проекту контракту	Витрати у зв'язку з поганою адаптацією до непередбачених обставин
Витрати на проведення переговорів	Витрати на позови у зв'язку з непорозуміннями в контрактних відносинах
Витрати на забезпечення гарантій реалізації домовленостей	Витрати використання структур управління, використовуваних для улагоджування конфліктів
	Витрати у зв'язку з точним виконанням контрактних зобов'язань

такими групами:

1. Витрати пошуку інформації (витрати на пошук покупців чи продавців, витрати на отримання інформації про них, на отримання інформації щодо ситуації на ринку).

2. Витрати, пов'язані з веденням переговорів та укладанням угод (витрати на юридичне оформлення угоди).

3. Витрати на вимірювання якості продукції, товарів, робіт, послуг, з приводу яких здійснюється передача права власності.

4. Витрати специфікації (витрати на реєстрацію підприємства, на отримання ліцензій, на отримання юридичної адреси, на відкриття рахунків в банку тощо) та на продовження діяльності і захист прав власності (витрати на сплату податків, виконання трудового законодавства, судові витрати тощо).

5. Витрати на запобігання опортуністичній поведінці партнерів (витрати на моніторинг виконання умов договору, на страхування ризиків їх

невиконання).

У редакції МСБО 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 зазначається, що «суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити у судовому порядку. За відсутності юридичних прав контроль довести складніше. Проте, юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб».

Варто зазначити, що в національних стандартах бухгалтерського обліку при визначенні активу в балансі акцентується увага на наявності двох основних умов: 1) суб'єкти господарювання повинні мати право власності на активи; 2) можливість отримання економічних вигід від їх використання в майбутньому. Відповідно до МСФЗ, право власності не є істотним при визначенні активу в балансі, оскільки основним вважається контроль суб'єктом господарювання ресурсів, отриманих в результаті минулих подій (наприклад, при придбанні або власно створених). Таке трактування передбачає побудову балансу за економічною ознакою, в основу якого покладається ресурсна концепція, що відповідає сучасними тенденціям МСФЗ. Якщо інформація має правдиво відображати операції та інші події, які їй належить відображати, необхідно вести їх облік і розкривати відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми.

Дійсно, якщо капітал, інвестований у бізнес, належить лише одному власнику, то активи фірми розглядаються як його власність, а заборгованість – як його зобов'язання перед кредиторами. За такого підходу логічним є тлумачення, що на актив необхідно мати право власності, а фундаментальна облікова модель при цьому матиме вигляд:

Активи – Зобов'язання = Власність (Капітал власника).

Слід відмітити, що у результаті ринкової конкуренції унітарне підприємство, створене одним власником, потребує все більших джерел фінансових ресурсів, які забезпечуються інвесторами, акціонерами, кредиторами в обмін на корпоративні права, що призводить до відділення власника від безпосередньої участі в управлінні й організації бізнесу. Ці функції переходять управлінському менеджменту, який одночасно отримує в управління контрольовані ресурси від усіх учасників бізнесу суб'єкта господарювання.

Тобто, контроль виступає як можливість керувати фінансовою і господарською політикою підприємства з тим, щоби отримувати вигоди від діяльності. Таким чином, поглиблення корпоративних відносин однозначно відділяє початкового власника бізнесу від організації та управління створеної ним юридичної особи – суб'єкта господарювання. Оскільки зобов'язання мають за законом виконуватися у першу чергу, капітал власників (або права власності) є залишковою часткою прав на активи підприємства, його чистою вартістю активів. Саме у результаті передачі прав власності в обмін на корпоративні права виникають контрольовані підприємством активи і ключовим акцентом у фундаментальній обліковій моделі стає не власність (капітал власника), а активи, що належать підприємству:

Активи = Зобов'язання + Власність (Капітал власника).

Також зазначимо, що принцип превалювання сутності над формою у фінансовій звітності зумовлює необхідність відображення вартості всіх контрольованих ресурсів, які можуть бути використані суб'єктом господарювання для погашення зобов'язань перед учасниками бізнесу.

Враховуючи, що у бухгалтерському обліку мають відобразитися лише ті трансакційні витрати, здійснення яких контрольоване, для розробки Робочого плану рахунків трансакційного обліку інтелектуальних активів підприємства здійснено їх класифікацію за ознакою контрольованості (рис.2.2), що створює підстави для визнання поточних витрат діяльності, які

забезпечують успішну реалізацію процесу виробництва економічних благ внаслідок інтелектуальної діяльності, витратами майбутніх періодів на створення інтелектуальних активів.

Оскільки представники інституціоналізму довели об'єктивне існування трансакційних витрат, то їх виміром повинен займатися бухгалтерський облік.

Розглянемо відповідність групи ринкових трансакційних витрат наявному переліку витрат діяльності, що відображаються у вітчизняній системі бухгалтерському обліку (табл. 2.4).

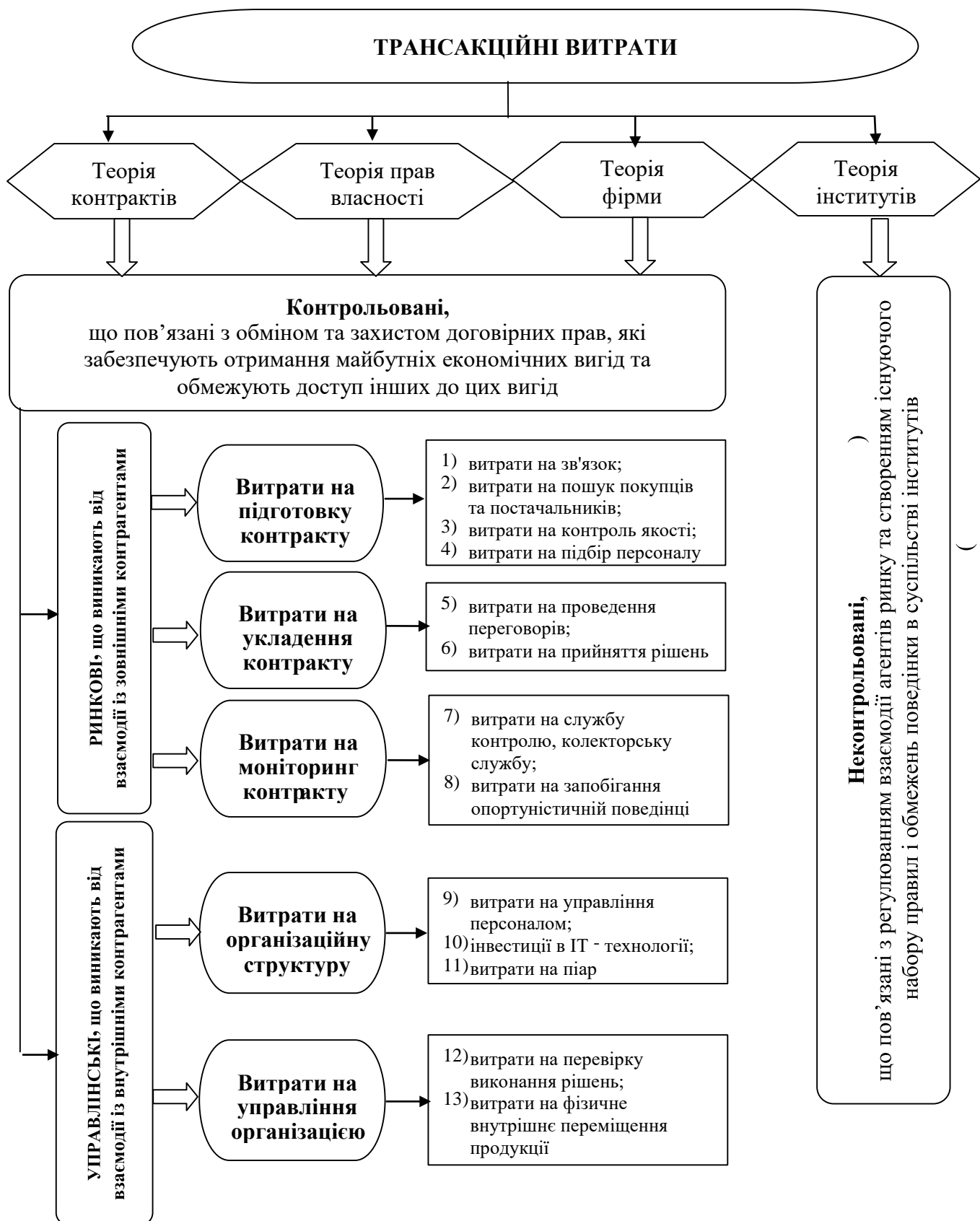


Рис.2.2. Класифікація трансакційних витрат за ознакою контрольованості для відображення в бухгалтерському обліку

Узгодженість ринкових трансакційних витрат з витратами діяльності відповідно до ПСБО 16 «Витрати» та класу 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

<i>Ринкові трансакційні витрати</i>	<i>Рахунки бухгалтерського обліку</i>
1. Витрати пошуку інформації: - витрати на службові відрядження загальногосподарського персоналу - витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг) ; - витрати на дослідження та розробки	92 Адміністративні витрати 93 Витрати на збут 94 Інші витрати операційної діяльності, субрахунок 941
2. Витрати на ведення переговорів та укладання угод: - корпоративні представницькі витрати; - витрати на службові відрядження апарату управління підприємством; - витрати на зв'язок	92 Адміністративні витрати
3. Витрати вимірювання якості продукції: - витрати на передпродажну підготовку товарів; - витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; - витрати на створення бренд-інструментарію; - загальні корпоративні витрати на створення ділової репутації	93 Витрати на збут Не визначено
4. Витрати на специфікацію і захист прав власності: - організаційні витрати; - витрати на врегулювання спорів у судових органах; - винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо) - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі - визнані штрафи, пеня, неустойка	92 Адміністративні витрати 94 Інші витрати операційної діяльності, субрахунок 948
5. Витрати на попередження опортуністичної поведінки: - витрати на контроль та моніторинг контрактів	Не визначено

Загалом у фаховій літературі наявні такі пропозиції щодо підходів до

відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку:

1. Побудова нової неінституційної моделі бухгалтерського обліку. За такої моделі ведення обліку витрат діяльності, що виникають між фірмами внаслідок ринкового обміну правами власності, зумовлюється необхідністю модифікації ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” та обґрунтуванням нового порядку обчислення фінансових результатів діяльності.

2. Доповнення класу 8 “Витрати за елементами” рахунками трансакційних витрат через такі зміни у чинній системі рахунків: змінити назву класу 8 рахунків на “Трансформаційні і трансакційні витрати”; виділити у складі витрат за елементами дві групи рахунків – трансформаційні і трансакційні витрати; здійснити перегрупування існуючих видів витрат у складі витрат за елементами в межах новоутворених груп; доповнити клас 8 рахунків групою трансакційних витрат за відповідними розрізами; доповнити розділ II “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати показниками трансакційних витрат за відповідними розрізами.

3. Застосування рахунку-екрану “Трансакційні витрати (узагальнюючий)”. Загалом рахунки-екрани використовуються для забезпечення взаємозв’язку обліку витрат за статтями та за елементами витрат. На рахунках екранів акумулюються усі витрати за економічними елементами по підприємству загалом у кореспонденції з кредитом рахунків, що відображають джерело їх виникнення. Рахунок протягом року не закривається, і його сальдо відображає підсумки понесених витрат за потрібними зрізами. Закриття рахунків здійснюється по закінченні звітного року в кореспонденції з рахунками-екранами, відкритими за видами трансакційних витрат.

4. Введення відповідних субрахунків у розрізі адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

На думку І.Б. Садовської, концепція управлінського обліку трансакційних витрат має включати такі елементи:

– використання облікової інформації у двох напрямках – до центрів відповідальності і до центру регулятивних схем структур господарського і

державного управління;

- визнання двох основоположних концепцій вартості – трудової теорії вартості та маржиналізму (граничної корисності благ);
- розробку методології обліку трансакційних витрат, обумовлених дефіцитом інформації, невизначеністю та ризиками;
- визначення якісних характеристик і сутності трансакційних витрат;
- класифікацію трансакційних витрат із точки зору обмежених ресурсів (економічна) і власних інтересів (опортуністична); – критерії формування кількісних параметрів;
- послідовність процедур облікового відображення;
- контроль (COSO) і оцінку ефективності здійснення трансакцій.

Трансакційний облік - це система обліковоаналітичного забезпечення управління економічними процесами функціонуючого підприємства, побудована на основі теорії трансакції, яка базується на структурованому плані рахунків, економічних агрегатах і агрегованих бухгалтерських проведеннях і забезпечує реалізацію принципу безперервності діяльності підприємства. Результатом цього обліку є визначення зони фінансової безпеки на базі агрегованих (чистих активів) та дезагрегованих (чистих пасивів) показників інтелектуальної власності.

Варто зазначити, що при здійсненні трансакції угоди договірні правовідносини відбуваються на всіх етапах життєвого циклу контракту, тому трансакційні витрати існують лише в операційній діяльності. Тому доцільно виокремити ці витрати на рахунках обліку від рахунку 92 «Адміністративні витрати» до 94 «Інші операційні витрати». Коли йдеться про облік трансакційних витрат, головне не в тому, чи ввести їх до складу балансу в капіталізованому вигляді і тим самим завищити вартість майна підприємства, а в налагодженні контролю за процесом їх виникнення.

З урахуванням запропонованої класифікації за ознакою контрольованості, для трансакційного обліку інтелектуальних активів, які

контролюються підприємством в процесі інтелектуального виробництва, пропонується виділити на рахунку 92 «Адміністративні витрати» окремий субрахунок 921 «Трансакційні витрати на створення знань» за відповідними елементами: 9211 - витрати на управління знаннями персоналу, 9212 – витрати на створення ринкових знань.

За дебетом рахунку 921 відобразатимуться суми визнаних витрат на підготовку і перепідготовку кадрів, а також на підвищення ділової репутації підприємства і створення бренд-інструментарію. На основі підтверджуючих первинних документів щодо виникнення договірних прав за кредитом рахунку 921 будуть відобразатися суми трансакційних витрат на підготовку і перепідготовку кадрів, включені до собівартості кваліфікаційного активу через капіталізацію на рахунку 156 «Створення інтелектуальних активів» (субрахунок 1562 «Капітальні інвестиції в розвиток персоналу та організаційних комунікацій»); а трансакційних витрат на підвищення ділової репутації і створення торгових марок – шляхом включення до собівартості кваліфікаційного активу та капіталізації на субрахунку 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами».

Для обліку трансакційних витрат, які виникають після обміну договірними правами, доцільно виділити на існуючому рахунку 93 «Витрати на збут» окремий субрахунок 931 «Трансакційні витрати на збут знань на ринку» за відповідними елементами: 9311 – витрати на рекламу та просування на ринку нововведень, 9312 – витрати на вимірювання якості продукції.

За дебетом рахунку 931 відобразатимуться суми визнаних витрат на рекламу та просування на ринку нововведень, а також витрат на вимірювання якості продукції. На основі підтверджуючих документів щодо обміну контрактними правами за кредитом рахунку 931 буде відобразатися сума трансакційних витрат на збут знань у речовій та не речовій субстанції, що включена до собівартості кваліфікаційного активу на рахунку 156 «Створення інтелектуальних активів», субрахунок 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами».

Для обліку трансакційних витрат, які виникають ще до оформлення договірних прав в процесі розробки інновацій та розвитку інфраструктури, доцільно уточнити назву існуючого рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» через заміну її на назву «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури» за відповідними елементами: 9411 - витрати на наукові дослідження і створення інновацій, 9412 – витрати на розвиток інфраструктури.

За дебетом рахунку 941 відобразатимуться суми визнаних витрат на наукові дослідження і створення інновацій, витрати на розвиток інфраструктури. На основі підтверджуючих первинних документів щодо виникнення договірних прав за кредитом рахунку 941 будуть відобразатися суми трансакційних витрат на розробку інновацій і розвиток інфраструктури, включені до собівартості кваліфікаційного активу на рахунку 156 «Створення інтелектуальних активів», субрахунок 1561 «Капітальні інвестиції в інноваційні дослідження і розвиток інфраструктури».

Для обліку трансакційних витрат, які виникають вже після оформлення договірних прав в процесі моніторингу реалізації контракту, назву існуючого рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» логічно замінити на назву «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів» за відповідними елементами: 9491 – витрати на захист договірних прав, 9492 – витрати на попередження опортуністичної поведінки партнерів.

За дебетом рахунку 949 відобразатимуться суми визнаних витрат на врегулювання спорів у судових органах, винагороди за професійні юридичні послуги щодо виконання договорів, визнані штрафи, неустойки за невиконання контрактів, витрат на послуги колекторських фірм, контролюючих служб, на страхування ризиків невиконання договорів. Знову ж таки, на основі підтверджуючих первинних документів щодо виникнення договірних прав за кредитом рахунку 949 відобразатимуться суми трансакційних витрат на моніторинг виконання договорів, що включені до собівартості кваліфікаційного активу на рахунку 156 «Створення

інтелектуальних активів», субрахунок 1563 «Капітальні інвестиції в розвиток ділових відносин з клієнтами».

Узагальнені пропозиції щодо трансформації рахунків витрат діяльності для відображення в бухгалтерському обліку витрат на створення інтелектуальних активів наведено у табл.2.5.

Таблиця 2.5

Трансформація рахунків для складання Робочого плану рахунків трансакційного обліку

<i>Існуючий рахунок</i>	<i>Запропонований рахунок</i>	<i>Субрахунки трансакційного обліку</i>	<i>Витрати діяльності, що визнаються на створення інтелектуального активу</i>
1	2	3	4
92 «Адміністративні витрати»	921 «Трансакційні витрати на створення знань»	9211 - витрати на управління знаннями персоналу	- витрати на підбір персоналу; - витрати на управління компетентністю персоналу; - витрати на професійне навчання персоналу; - витрати на підвищення кваліфікації персоналу
		9212 – витрати на створення ринкових знань	- витрати на службові відрядження загальногосподарського персоналу для підготовки проведення переговорів; - корпоративні представницькі витрати на прийняття рішень про укладення контракту; - витрати на службові відрядження апарату управління підприємством для проведення переговорів; - витрати на зв'язок; - організаційні витрати для продовження діяльності; - витрати на створення брендінструментарію; - загальні корпоративні витрати на створення ділової репутації
93 «Витрати на збут»	931 «Трансакційні витрати на збут створених знань»	9311 – витрати на рекламу та просування на ринку нововведень	- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг) ; - витрати на пошук покупців та постачальників
		9312 – витрати на вимірювання якості продуктів	- витрати на передпродажну підготовку товарів; - витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; - витрати на контроль якості

941 «Витрати на дослідження і розробки»	941 «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури»	9411 - витрати на наукові дослідження і створення інновацій	- витрати на дослідження та розробки
		9412 – витрати на розвиток інфраструктури	- інвестиції в ІТ - технології; - витрати на піар; - витрати на перевірку виконання рішень
949 «Інші витрати операційної діяльності»	949 «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів»	9491 – витрати на захист договірних прав	- витрати на врегулювання спорів у судових органах; - винагороди за професійні послуги щодо виконання договорів; - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі за контрактами ; - витрати на контролюючі служби, колекторську службу
		9492 – витрати на попередження опортуністичної поведінки партнерів	- витрати на моніторинг виконання умов договору, - витрати на страхування ризиків невиконання договору

Систему трансакційного обліку пропонуємо формувати на основі етапів процесу прийняття рішень з включенням таких основних елементів управлінського циклу:

1. Планування трансакційних витрат для розрахунку гудвілу на основі визначення стратегії обміну договірними правами із зовнішніми та внутрішніми контрагентами, від яких очікуються майбутні економічні вигоди.

2. Організація обліку витрат інтелектуального виробництва через їх групування за центрами відповідальності операційної діяльності: постачання, виробництво, збут та у розрізі центрів затрат: інноваційність бізнес-процесів, відносини з клієнтами, компетентність персоналу.

3. Оперативний облік поточних витрат на інтелектуальне виробництво та калькулювання собівартості інтелектуальних активів через побудову вартісних ланцюжків трансакцій, що виконуються підприємством.

2.3. Аналіз впливу факторів внутрішнього середовища на ефективність управління трансакційними витратами

Генерування і використання знань в економіці й суспільстві

відбувається за певних інституціональних умов, а також зумовлено якісними параметрами людського капіталу та рівнями інтелекту, що у комплексі визначає задачі інноваційного розвитку економіки.

Насамперед визначимося з понятійним апаратом стосовно корпорацій як інституційних одиниць підприємництва. Згідно Наказу Державної служби статистики України від 18.04.2005 № 96 «Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України», інституційною одиницею вважається господарська одиниця, основними ознаками якої є:

- право самостійного володіння товарами та активами від власного імені, що надає можливість обмінюватися правами власності на ці товари й активами за операціями з іншими одиницями;
- можливість приймати самостійні економічні рішення і здійснювати господарську діяльність, за яку вона сама несе пряму відповідальність і відповідає перед законом;
- здатність брати фінансові та інші зобов'язання від свого імені, а також укладати договори;
- створення для неї повного набору рахунків, а також окремої статистичної звітності за необхідності.

Враховуючи, що величина трансакційних витрат втілює в собі зовнішні особливості ринку вихідного ресурсу, ринку готового до реалізації економічного блага і власне внутрішні техніко-технологічні можливості господарюючого суб'єкта, ефективність ринкових та управлінських (адміністративних) трансакцій, що зумовлюються необхідністю формування знань про зовнішнє та внутрішнє середовище, пропонуємо аналізувати з використанням показників рентабельності та дохідності.

Результативність діяльності підприємств, рівень їх захищеності від загроз (особливо за часів кризи), інтенсивність сталого розвитку значною мірою залежать від використання нематеріальних характеристик, до числа яких належить репутація підприємства. Якщо раніше ділову репутацію суб'єкта господарювання визначали з позиції емоційного впливу на свідомість

споживача, тобто йшлося про бренд та імідж продукту, то тепер все частіше фахівці до складу поняття “ділова репутація підприємства” відносять гудвіл, ринкову репутацію, корпоративну репутацію, імідж, бренд та корпоративну культуру підприємства.

Зауважимо, що навіть для найпримітивнішого виробництва потрібно поєднувати авансований капітал з працею, тому що у системі основних факторів виробництва праця (трудові ресурси) виступає як первинний, незалежний фактор. Також для економічних систем будь-якого рівня характерним і відносно стійким є зв'язок між витратами ресурсів і виробництвом продукту, відображення та кількісне визначення якого становить економічний зміст поняття виробничої функції. Отже, виробнича функція описує співвідношення між кількістю використовуваних у виробництві різних факторів (ресурсів) і максимальною кількістю продукту, який може бути вироблений з використанням цих даних факторів, та відображає стійку закономірну кількісну залежність між показниками обсягів використання ресурсів і його обороту.

Процес управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств передбачає не лише здійснення детального аналізу даних витрат, дослідження закономірностей та тенденцій їх розвитку, але й оцінку факторів, що їх обумовлюють.

Під факторами, що впливають на трансакційні витрати, розуміють такі процеси і явища в виробничо-господарській діяльності підприємств галузі, які викликають зміну абсолютної величини і відносного рівня витрат [118, с. 75].

Питанням впливу факторів на трансакційні витрати на макро- та мікрорівні вже займалися ряд вітчизняних та зарубіжних науковців (додаток Ж (табл. Ж.1)).

З метою здійснення комплексного економічного аналізу трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств необхідно дослідити взаємозв'язки величини даних витрат з визначальними їх факторами. Для пошуку та оцінки внутрішніх резервів оптимізації трансакційних витрат підприємства в процесі

дослідження будуть братися до уваги лише фактори внутрішнього середовища (керовані). Таким чином, як об'єкт дослідження, трансакційні витрати перебувають під одночасним впливом сукупності факторів внутрішнього середовища підприємства (рис.2.3).

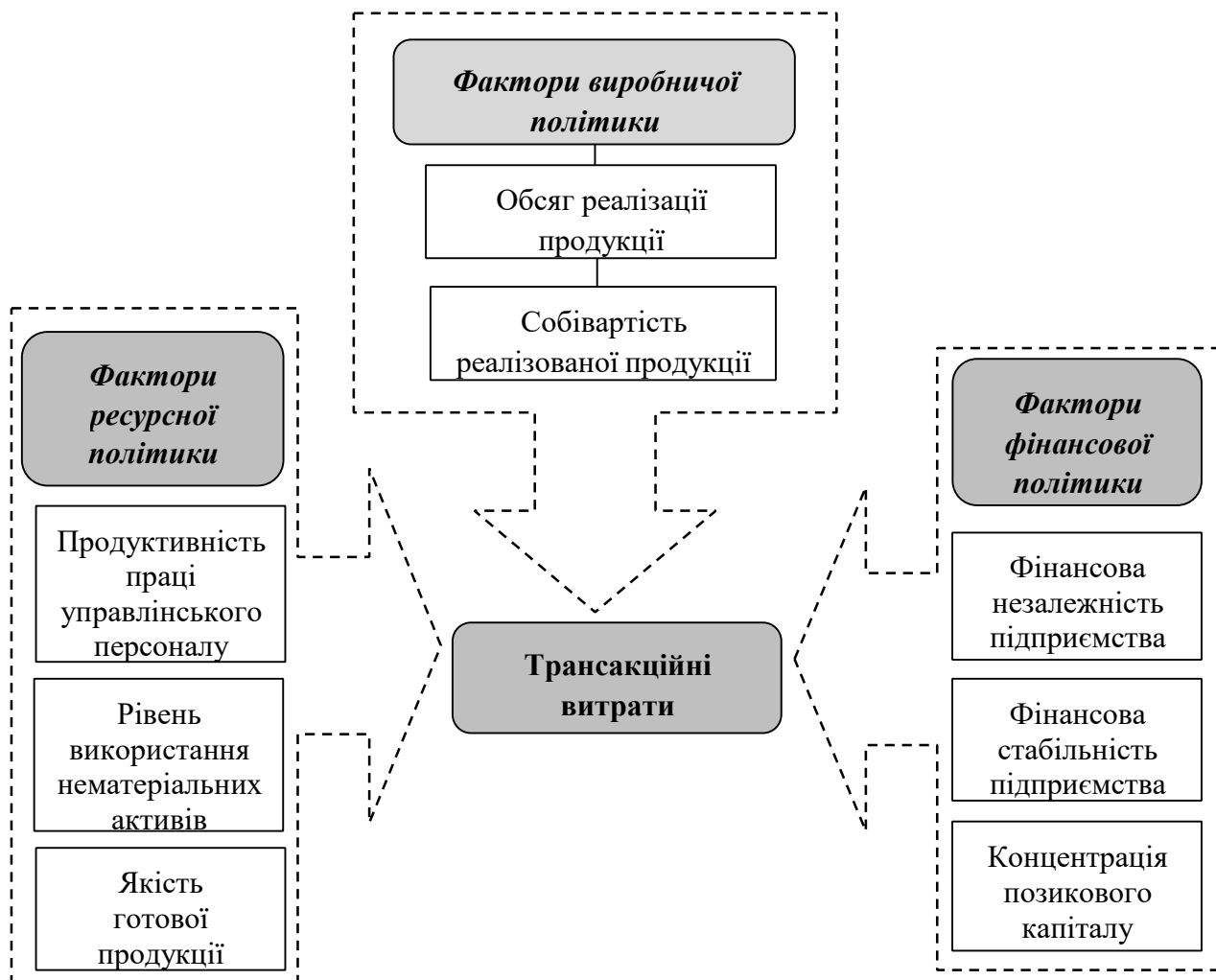


Рис. 2.3. Система факторів внутрішнього середовища, що впливають на величину трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств

Для виявлення внутрішніх резервів оптимізації трансакційних витрат дана система факторів впливу на них була сформована на основі врахування реальних можливостей отримання інформації з бухгалтерської та фінансової звітностей підприємства. Таким чином, аналіз буде проводитись за такими групами факторів:

1) фактори виробничої політики (оскільки, зростання обсягів реалізації і собівартості одиниці продукції може призвести до збільшення трансакційних витрат, пов'язаних з просуванням товару на ринку);

1) фактори фінансової політики (оскільки недостатність власних фінансових ресурсів призводить до залучення позикового капіталу, що супроводжується виникненням додаткових витрат, пов'язаних із здійсненням трансакцій в сфері таких залучень);

2) фактори ресурсної політики (оскільки рівень трансакційних витрат підприємства напряму залежить від ефективності роботи управлінського персоналу, а від рівня якості готової продукції залежать витрати на відшкодування втрат від браку. Крім того, такий показник як рівень використання нематеріальних активів, з одного боку, зумовлює виникнення трансакційних витрат, а з іншого — в подальшому може їх суттєво скоротити за рахунок вдосконалення виробництва і зміцнення позицій підприємства на ринку).

З метою виявлення взаємозв'язку ознак, під впливом яких формується обсяг трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств, можливе використання таких методів багатовимірного аналізу, як факторний аналіз та метод множинної регресії, що сприятимуть вирішенню проблем оцінки впливу факторів на величину трансакційних витрат.

Факторний аналіз являє собою багатовимірний статистичний аналіз впливу окремих факторів (чинників) на результативний показник. Факторний аналіз використовується для комплексного аналізу господарської діяльності, пошуку і класифікації факторів, що впливають на економічні явища і процеси, з виявленням причинно-наслідкових зв'язків, що впливають на зміну конкретних показників господарської діяльності [29].

В даному випадку факторний аналіз дасть змогу вирішити питання про наявність причинно-наслідкових зв'язків між трансакційними витратами та факторами впливу на них і про тісноту такого зв'язку, на основі чого стане

можливим виявлення резервів оптимізації трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств.

Складність дослідження умов формування трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств визначається тим, що фактори, які їх формують, діють з різною силою і в різних напрямках. Крім того, один і той самий фактор залежно від умов може як підвищувати рівень трансакційних витрат, так і знижувати його. Тому основне завдання факторного аналізу полягає у виявленні найбільш істотних факторів впливу на трансакційні витрати підприємства та напрямом такого впливу.

Для вибору оптимальної економіко-математичної моделі залежності трансакційних витрат від факторів впливу необхідно провести перевірку моделей на адекватність та точність. Варто зазначити, що дані показники якості моделі є взаємодоповнюючими, але не тотожними. Вони характеризують досліджуваний процес з різних сторін і не завжди однозначно. Так, адекватність моделі — це її здатність описувати реальні процеси, що відбуваються в системі. Тобто, адекватність показує наскільки якісно параметри моделі відповідають властивостям модельованого об'єкта. А точність моделі визначає ступінь збігу результатів, отриманих в процесі моделювання, з наперед заданими реальними результатами досліджуваного об'єкта. В сукупності показники адекватності та точності моделі дають оцінку її якості.

Найоптимальнішими моделями залежності обсягу трансакційних витрат від собівартості реалізації та коефіцієнта фінансової незалежності є степеневі моделі, що обумовлено знову ж таки найменшими значеннями показників, за якими оцінювалася точність даних економіко-математичних моделей.

Оскільки трансакційні витрати і деякі фактори оцінюються у різних одиницях виміру, то для усунення різної розмірності і оцінки співвідношення між кожним фактором і досліджуваним показником за допомогою відносних величин, визначимо коефіцієнт еластичності.

Отже, підвищення ефективності управління трансакційними витратами

сільськогосподарських підприємств полягає у визначенні резервів їх оптимізації, а саме: оптимізація обсягу реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції; підвищення ефективності використання нематеріальних активів; зниження концентрації позикового капіталу на балансі підприємства; підвищення фінансової незалежності суб'єкта господарювання. Крім того, для поліпшення ефективності управління трансакційними витратами на підприємстві варто також здійснювати заходи, що сприятимуть підвищенню продуктивності праці управлінського персоналу, покращенню рівня якості готової продукції та зростанню фінансової стабільності підприємства.

Обсяг трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств формується під одночасним впливом системи факторів. При цьому, увага під час проведення дослідження акцентувалася на факторах внутрішнього середовища підприємства. Це пояснюється, насамперед, обмеженою можливістю підприємства впливати на фактори зовнішнього середовища, які від нього практично не залежать. Кожне конкретне підприємство може лише пристосовуватися до більшості факторів зовнішнього середовища. Завдання ж системи управління трансакційними витратами підприємств передбачає безпосередній вплив на чинники, які можуть оптимізувати трансакційні витрати.

Визначення напрямку та сили даних факторів можливе на основі проведення факторного аналізу з використанням методів кореляційно-регресійного аналізу.

Проведення факторного аналізу є важливим для підприємств, оскільки дає можливість:

- 1) визначити основні фактори, що справляють вплив на формування трансакційних витрат;
- 2) встановити силу та напрямок даного впливу; дослідити, який відсоток варіації показника трансакційних витрат пояснюється зміною відповідного фактора;

- 3) виявити можливі резерви оптимізації трансакційних витрат на кожному конкретному підприємстві;
- 4) визначити прогностні значення трансакційних витрат на основі використання трендових моделей.

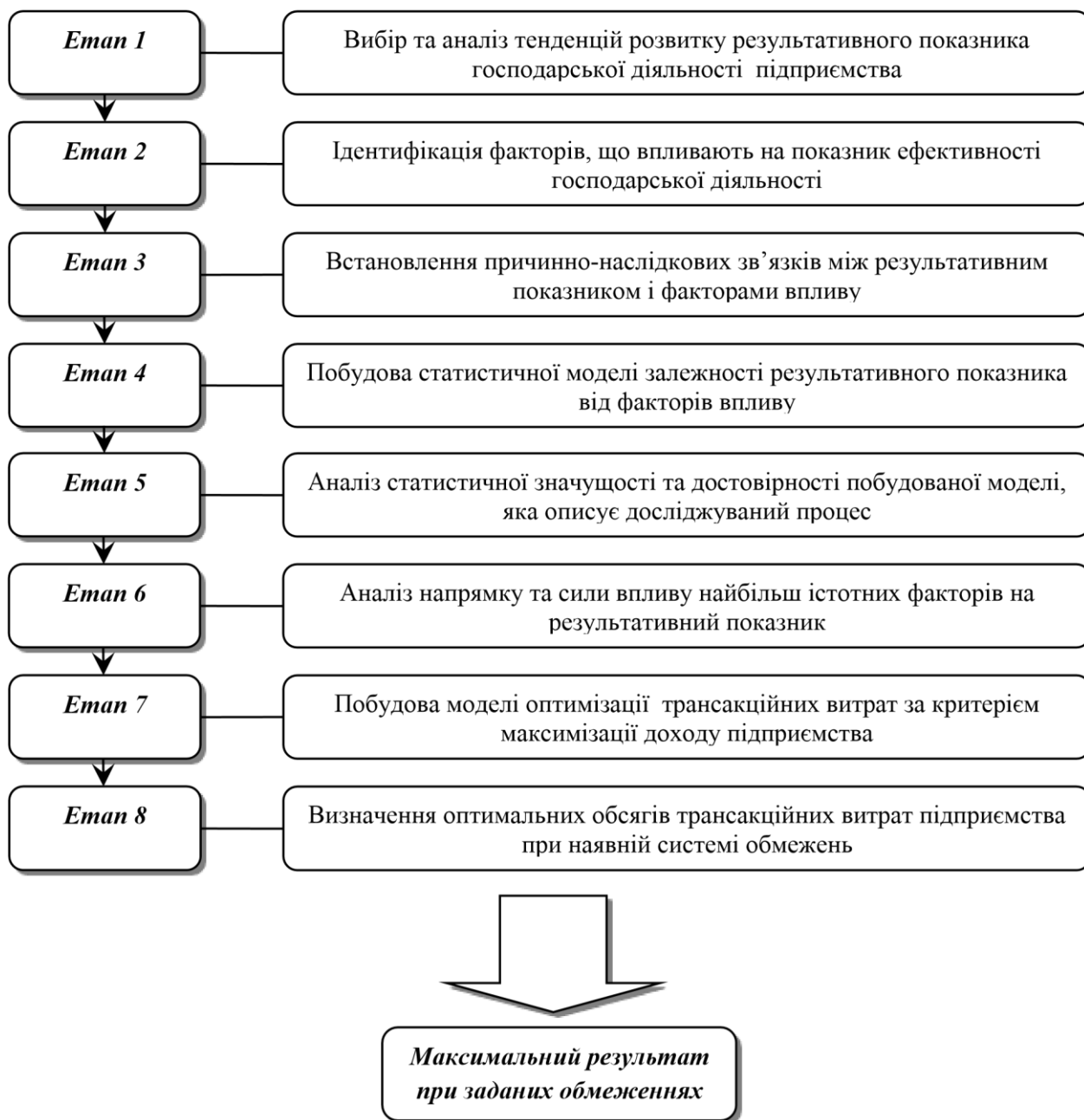


Рис. 2.4. Етапи процесу оптимізації трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств

Отже, використовуючи результати кореляційно-регресійного аналізу, можна визначити основні проблеми, які перешкоджають підвищенню управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств.

Вирішення цих проблем стає можливим за рахунок дослідження впливу факторів на транзакційні витрати та виявлення на основі результатів цього дослідження можливих напрямків їх оптимізації.

РОЗДІЛ 3

НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСІВ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ТРАНЗАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ

3.1. Розроблення інструментарію оцінювання ефективності управління транзакційними витратами

Якість реалізації функцій управління залежить від ефективності виконання конкретних завдань, які повинні забезпечувати перетворення фінансових ресурсів, що залучаються для здійснення взаємозв'язків із суб'єктами інституціонального середовища та обслуговування виробничогосподарської діяльності, в оптимізовані транзакційні витрати. Якість управління — один із основних чинників, що впливає на ефективність. Вона визначає ступінь досягнення поставленої мети у співвідношенні із затраченими для цього ресурсами. Саме тому оцінка якості процесу управління транзакційними витратами на підприємстві є важливим завданням, своєчасне вирішення якого дає можливість виявити існуючі в системі недоліки та розробити заходи щодо їх усунення шляхом прийняття відповідних управлінських рішень.

Якщо розглянути процес управління транзакційними витратами через призму загальних функцій менеджменту, то він матиме такий вигляд (рис. 3.1).

Розглянемо детальніше функції управління транзакційними витратами підприємств, завдання, які вони включають, та виконавців конкретних завдань для забезпечення можливості подальшої оцінки їх якості.

Першочерговою функцією управління є планування, яке визначає перспективу і майбутній стан організації. Планування транзакційних витрат

повинно бути спрямоване на визначення економічно обґрунтованого обсягу витрат, які необхідні для здійснення господарської діяльності організації в плановому періоді.

Варто зазначити, що будь-яке планування, в тому числі і планування трансакційних витрат, починається з інформаційного забезпечення. Тобто, відбувається збір та обробка інформаційної бази (що включає бухгалтерську, фінансову, статистичну звітність підприємства, звіти відділів збуту та постачання, відомості про стан ринку та потенційних партнерів тощо). Зібрана інформація повинна надати повну та об'єктивну характеристику факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що впливають на трансакційні витрати підприємства, інформацію щодо формування системи планових показників, вибору необхідних заходів досягнення планових параметрів, здійснення процесу бюджетного планування та формування поточних планів.



Рис. 3.1. Функціональна модель управління трансакційними витратами

На виникнення трансакційних витрат впливає сукупність факторів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Оцінка та аналіз такого впливу є необхідним етапом процесу планування, оскільки дозволяє встановити кількісний взаємозв'язок між окремими факторами та витратами, оцінити його напрямок і щільність та в кінцевому результаті здійснити точніший прогноз необхідної величини трансакційних витрат. На цьому етапі доцільно використовувати такі методи дослідження, як факторний аналіз, системний аналіз, метод експертних оцінок, порівняння.

Наступним етапом є прогнозування планових параметрів, що визначають результативність виробничо-господарської діяльності підприємства. Такими показниками можуть бути дохід від реалізації, чистий прибуток, рентабельність продажів, базова рентабельність тощо. Цей етап планування є одним із найважливіших, оскільки подальше визначення необхідної величини трансакційних витрат напряму залежить від кінцевого результату, якого підприємство хоче досягти. Прогнозування дає змогу на основі аналізу ретроспективних даних та тенденцій їх змін в досліджуваному періоді з певною ймовірністю сформулювати судження про майбутній стан об'єкта. Вивчення залежності між кінцевим результативним показником та трансакційними витратами може здійснюватися за допомогою методів економіко-математичного моделювання, статистичного, експертних оцінок тощо.

Після прогнозування планових параметрів відбувається виконання розрахунків, обґрунтувань щодо необхідної для забезпечення результативного показника величини, структури та напрямків використання трансакційних витрат. Основою цього етапу є наявність кваліфікованих працівників, якісно підготовлена методична база та відповідне інформаційне забезпечення.

Ключовим етапом процесу планування трансакційних витрат є формування бюджету. При складанні бюджету необхідно дотримуватися певних принципів, а саме [64, с. 62-63]:

- системності — передбачає розгляд об'єктів бюджетного планування як системи, що складається із структурних взаємопов'язаних елементів;
- збалансованості — полягає в тому, що частина видатків та частина надходжень повинні відповідати одна одній;
- координації — полягає в тому, що бюджетне планування повинно враховувати існуючі на підприємстві взаємозв'язки по вертикалі і горизонталі і вплив різноманітних змін у бюджеті на діяльність підприємства в цілому та окремих його підрозділів;
- партисипативності — полягає у залученні до процесу бюджетного планування працівників, які надалі братимуть участь у його виконанні;
- оптимальності — передбачає, що весь комплекс рішень передбачених бюджетом повинен якнайкраще відповідати цілям підприємства;
- гнучкості — полягає в оперативному реагуванні процесу бюджетного планування і самого бюджету на вплив внутрішніх та зовнішніх факторів;
- своєчасності — передбачає своєчасне формування бюджету і доведення його до виконавців.

Бюджет трансакційних витрат підприємства може бути розроблений відповідно до структуризації трансакційних витрат за рахунками бухгалтерського обліку.

Бюджет трансакційних витрат складається з метою визначення обсягу витрат на конкретні цілі, оптимізації їх структури, встановлення джерел надходжень коштів, реалізації визначених заходів з врахуванням впливу факторів середовища функціонування та наявності певних обмежень. Чітко сформований бюджет є передумовою ефективного управління трансакційними витратами підприємства.

Функціональний блок «Планування трансакційних витрат» схематично зображено на рис. 3.2.


Отже, функція планування є необхідною для усунення неясності та неточності щодо трансакційних витрат, врахування змін внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Наступна важлива функція управління трансакційними витратами — організування. Під час організування відбувається поділ підприємства на окремі підрозділи відповідно до цілей та завдань, а також розподіл повноважень між рівнями управління. Організування управління трансакційними витратами здійснюється з метою визначення місць формування витрат, відстеження причин їх виникнення та забезпечення оптимального використання.

Розглянемо детальніше обов'язки підрозділів машинобудівних підприємств, що беруть участь в процесі управління трансакційними витратами

(рис. 3.2).

Фінансові
ресурси



Бюджет
трансакційних
витрат

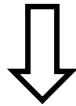


Рис. 3.2. Функціональний блок «Планування трансакційних витрат»

Процес управління трансакційними витратами здійснюється персоналом підприємства. Тому для досягнення високої ефективності управління необхідно знати потреби та розуміти мотиви поведінки працівників і застосовувати чіткі заходи зі стимулювання праці. Фактично функція мотивування зводиться до визначення таких засобів впливу, які спонукатимуть персонал до раціонального витрачання коштів та ефективного виконання інших функцій управління трансакційними витратами.

Реалізація функції мотивування починається із визначення її цілей та завдань. Очевидно, що основною метою системи мотивування, як і всього процесу управління, є оптимізація трансакційних витрат. Для досягнення цієї мети персонал повинен забезпечити виконання ряду завдань, а саме:

- здійснення ефективного використання коштів;
- недопущення виникнення зайвих та непродуктивних витрат;
- виявлення причин неефективності здійснюваних витрат та розробка пропозицій щодо їх усунення;
- забезпечення виконання бюджету витрат;
- здійснення повноцінного обліку та контролювання витрат;
- пошук шляхів та напрямків удосконалення управління трансакційними витратами.

Після постановки загальної мети та завдань необхідно вивчити потреби працівників, їхні інтереси для розробки системи стимулів, що впливатимуть на мотиви поведінки заради отримання очікуваної винагороди, здійснюючи виконання завдань для досягнення визначених цілей. Тобто, для того, щоб

система мотивування була ефективною і забезпечувала позитивний результат, вона повинна базуватися на реальних потребах і очікуваннях працівників. В цьому полягає також основна відмінність термінів «мотивування» та «стимулювання». Мотивування — це процес спрямований на внутрішньо усвідомлене спонукання працівника до виконання певних дій, яке здійснюється з використанням зовнішніх стимулів. Самі по собі стимули можуть бути неефективними, якщо вони не виправдовують очікувань працівників і не мають для них необхідної цінності. Чи сприяє зовнішня винагорода досягненню внутрішнього задоволення працівника? Винагорода за вчинені дії повинна визначатися співвідношенням між затраченими зусиллями і отриманою бажаною вигодою. Важливість тієї чи іншої вигоди для конкретного працівника може визначатися на основі анкетування персоналу.

Наступним етапом процесу мотивування є розробка системи матеріального заохочення і матеріальних санкцій. Матеріальне стимулювання є складним процесом створення матеріальної зацікавленості у виконанні тих чи інших трудових завдань задля підвищення матеріального благополуччя. На цьому етапі відбувається визначення видів, характеру і розмірів матеріальних санкцій та матеріального заохочення.

Для матеріального заохочення можуть використовуватися премії, надбавки, доплати. Премія, як правило, виплачується за підсумками звітного періоду за результатами роботи працівника. Підставою для преміювання може бути виконання працівником поставленого завдання з меншими трансакційними витратами, тобто підвищення їх ефективності, або виявлення причин виникнення зайвих витрат та їх усунення тощо. Надбавки, як додаткові виплати, можуть встановлюватись за вислугу років, виконання особливо важливої або термінової роботи (наприклад, розробка комплексної програми моніторингу трансакційних витрат на підприємстві з метою визначення заходів перспективного управління ними або підготовка термінового звіту про стан справ на ринку та діяльність основних конкурентів). Доплати

здійснюються у випадку збільшення обсягу виконуваних робіт, суміщення обов'язків, часті службові відрядження працівників для налагодження контактів з партнерами, збирання необхідної інформації тощо.

Матеріальні санкції встановлюються за невиконання або неналежне виконання поставлених завдань без поважної причини. Санкції стягуються у вигляді штрафів, неустойок для запобігання виникнення подібних ситуацій у майбутньому.

Наряду з розробкою системи матеріальних стимулів важливим є також визначення інструментів морального стимулювання праці. Моральне стимулювання базується на потребах вищого порядку (поваги, визнання, причетності, самовираження). Воно передбачає похвалу перед колективом, винесення подяки, нагородження грамотою, занесення працівника за особливі досягнення на дошку пошани, оприлюднення творчих досягнень у газетах, журналах тощо. Моральними стимулами, що застосовуються у випадку негативних результатів роботи працівника, є догани. Ще одним важливим інструментом, який значно впливає на бажання працівника виконувати трудову діяльність є належний рівень організаційної культури, що забезпечує отримання задоволення від праці.

Варто зазначити, що застосування матеріального та морального стимулювання в комплексі сприяє досягненню вищої результативності у працівників. Вихідним пунктом етапів функції мотивування є розробка та затвердження програми мотивування персоналу, яка містить всі положення щодо присудження конкретного матеріального чи морального заохочення працівникам підприємства.

Функціональний блок «Мотивування персоналу щодо раціонального витрачання коштів та здійснення управління трансакційними витратами» схематично зображено на рис. 3.3.

Наступною невід'ємною функцією управління трансакційними витратами є контролювання. Контролювання забезпечує інформацією про стан управління трансакційними витратами, їх ефективність з метою оцінки

правильності та обґрунтованості ухвалених управлінських рішень, а також виявлення відхилень та визначення потреб у здійсненні необхідних коректив.

Контроль здійснюється і на всіх попередніх етапах управління. Попередній контроль здійснюється в процесі формування бюджету трансакційних витрат, розподілі посадових обов'язків між працівниками, визначенні інструментів мотивування персоналу тощо. Поточний контроль реалізується в процесі самого здійснення витрат. Відбувається оцінка дотримання планових показників, доцільності тих чи інших напрямків здійснення витрат. Завершальний контроль використовується після виконання роботи та необхідний для визначення ефекту від здійснених трансакційних витрат з метою оцінки правильності управлінських рішень і визначення напрямів їх регулювання.

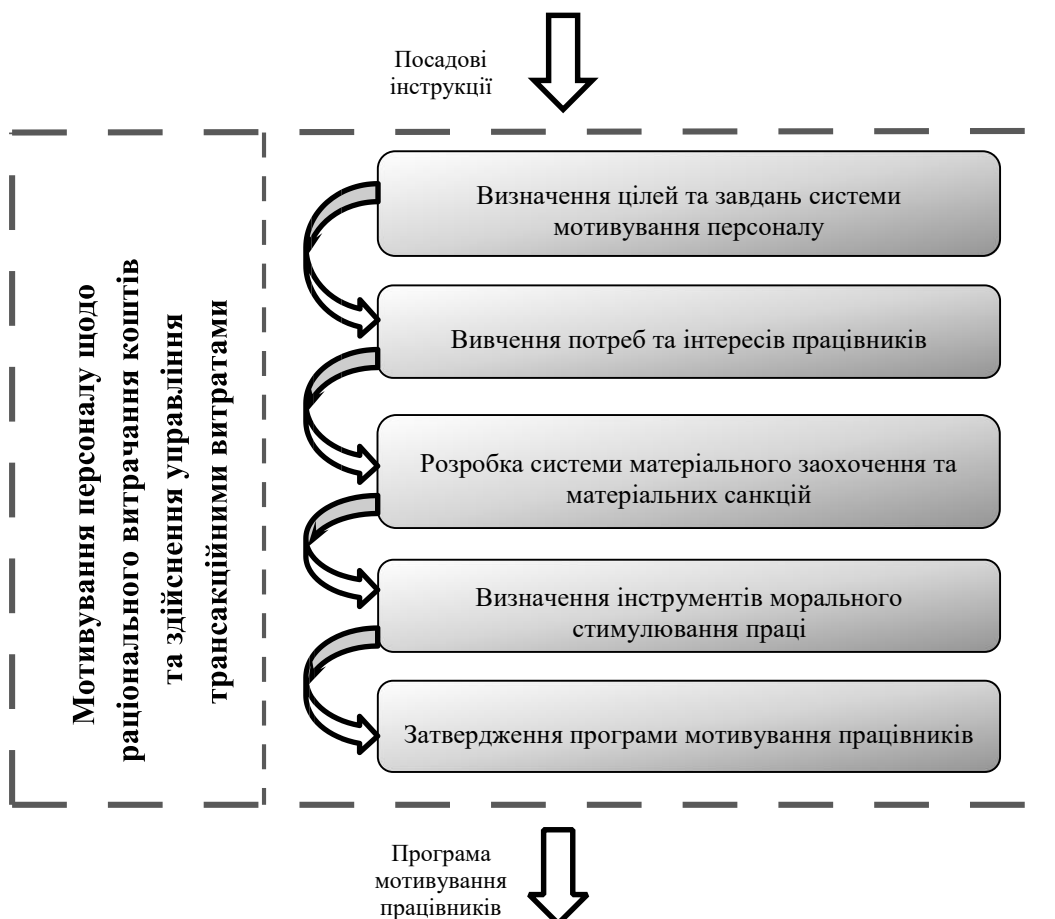


Рис. 3.3. Функціональний блок «Мотивування персоналу щодо раціонального витрачання коштів та здійснення управління трансакційними витратами»

Процес контролювання транзакційних витрат починається з підбору сукупності звітних показників контролю. Варто зазначити, що показники та критерії визначаються та розробляються на попередніх етапах процесу управління (планування, організування, мотивування). А під час контролювання відбувається їхній підбір відповідно до конкретного об'єкту контролю на даному етапі процесу перевірки. Об'єктом перевірки може бути конкретний вид транзакційних витрат, вся їх сукупність, робота персоналу конкретного відділу підприємства, якість виконання працівниками поставлених завдань.

Після цього, відбувається збір інформації щодо стану управління транзакційними витратами для розрахунку звітних інформативних показників. Інформація може бути отримана із фінансової, бухгалтерської, статистичної звітностей підприємства, даних управлінського обліку, шляхом опитування експертів, прямого спостереження.

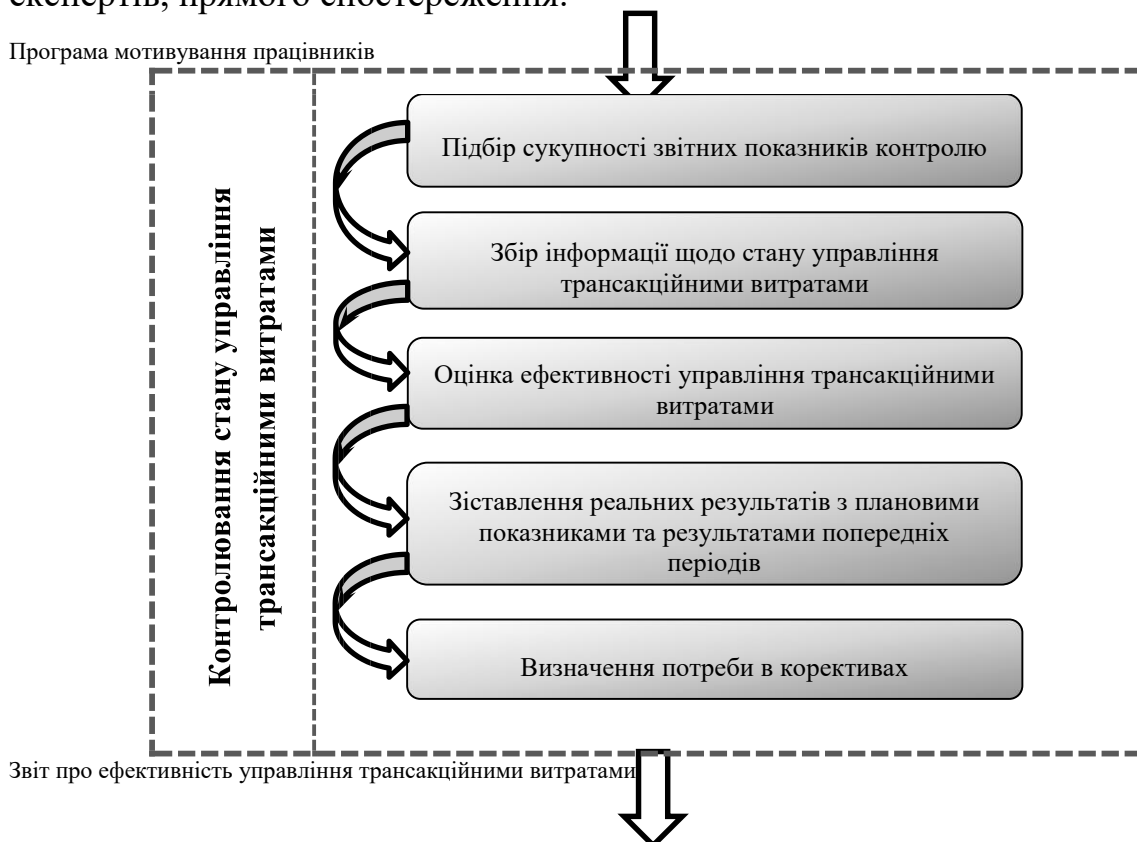


Рис. 3.4. Функціональний блок «Контролювання стану управління транзакційними витратами»

На основі зібраної інформації здійснюється оцінка ефективності управління трансакційними витратами на підприємстві за звітний період. Проте, результати такої оцінки самі по собі є малоінформативними. Для того, щоб визначити тенденції ефективності управління та побачити покращилася вона, чи, навпаки, погіршилася необхідно провести зіставлення реальних результатів з плановими показниками або аналогічними результатами попередніх періодів. Таке порівняння дає змогу виявити переваги та недоліки в управлінні, визначити непродуктивні та зайві трансакційні витрати, а також ті витрати, які є ефективними, та здійснення яких позитивно впливає на результати діяльності підприємства. Після цього на основі сформованих висновків визначається потреба в корективах процесу управління трансакційними витратами.

Функціональний блок «Контролювання стану управління трансакційними витратами» схематично зображено на рис. 3.4. На засадах результатів, отриманих на етапі процесу контролювання, визначається необхідність здійснення регулювання процесу управління трансакційними витратами. Функція регулювання виконується з метою усунення, виявлених під час контролювання, недоліків та відхилень через розробку і впровадження відповідних заходів.

Залежно від того, які недоліки виявлені в процесі контролювання, приймається рішення про регулювання того чи іншого процесу управління. В табл. 3.1 наведені конкретні приклади напрямів регулювання управління трансакційними витратами на машинобудівних підприємствах.

Таблиця 3.1

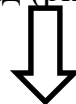
Характеристика напрямків регулювання управління трансакційними витратами на конкретних прикладах

Функція управління	Ситуація	Виявлення недоліків, відхилень, неточностей	Регулювання
1	2	3	4

Планування	Заплановано здійснити витрати на укладання договору постачання сировини з новим партнером з Росії	В процесі здійснення контролю виявлено, що 20 % сировини, яка постачається з-за кордону, є неякісною і призводить до браку у виробництві	Прийнято рішення щодо висунення постачальнику вимог відшкодування завданих збитків у встановленому порядку та припинення співпраці; пошук нових постачальників
Організування	Підприємство різко почало втрачати позиції на ринку	Під час контролю виявлено, що підприємство втрачає споживачів і витрачає значну кількість коштів через випуск бракованої продукції	Прийнято рішення створити на підприємстві відділ якості та технічного контролю з метою недопущення виробництва та випуску на ринок неякісної продукції
Мотивування	Постачальник виставив штраф підприємству за протермінування розрахунку (передбачено умовами договору)	В процесі здійснення контролю виявлено, що працівник фінансового відділу несвоєчасно перерахував кошти на рахунок постачальника	Прийнято рішення внести корективи систему матеріального стимулювання працівників і в подібних випадках утримувати із заробітної плати працівника штраф у розмірі 15 %
Контролювання	Відділ збуту запропонував збільшити витрати на рекламні заходи в звітному періоді втричі	В процесі здійснення контролю виявлено, що відсутня інформація щодо ефективності витрат на здійснення рекламної кампанії у попередньому періоді	Прийнято рішення в систему звітних показників контролю включити коефіцієнт, що визначає співвідношення доходу від збільшення обсягу продажу до витрат на рекламні заходи з метою визначення їх доцільності

Таким чином, функціональний блок «Регулювання процесу управління трансакційними витратами» має вигляд (рис. 3.5).

Звіт про ефективність управління



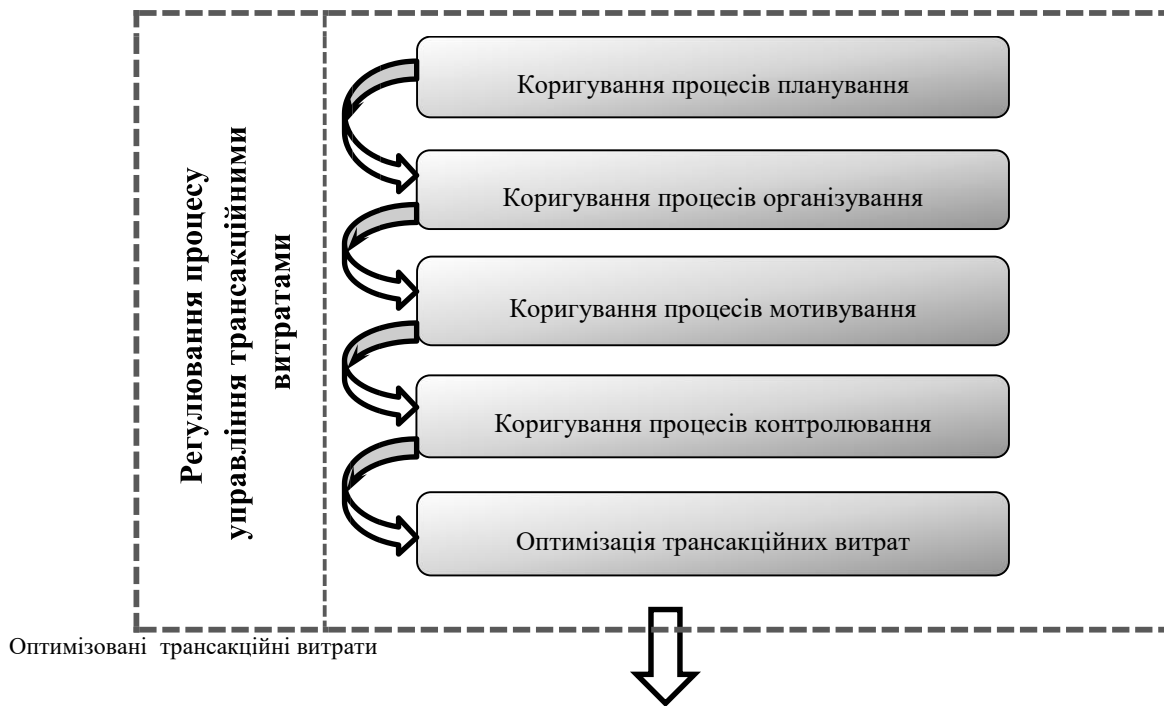


Рис. 3.5. Функціональний блок «Регулювання процесу управління транзакційними витратами»

Отже, кінцевим результатом функціональної моделі управління транзакційними витратами є їх оптимізація, яка включає в себе не лише зниження витрат, але й їх збільшення у випадках, коли отримана вигода значно перевищує здійснені витрати.

Запропонована функціональна модель спрямована на визначення конкретних функцій процесу управління транзакційними витратами, встановлення етапів реалізації кожної функції, розподіл обов'язків за центрами, які відповідають за ефективність виконання поставлених завдань. Усі запропоновані етапи управління транзакційними витратами машинобудівних підприємств завдяки розробленій функціональній моделі вирішуються послідовно та комплексно. Такий підхід до управління покликаний забезпечити не тільки ефективність системи управління транзакційними витратами, але й результативність виробничо-господарської діяльності підприємства загалом.

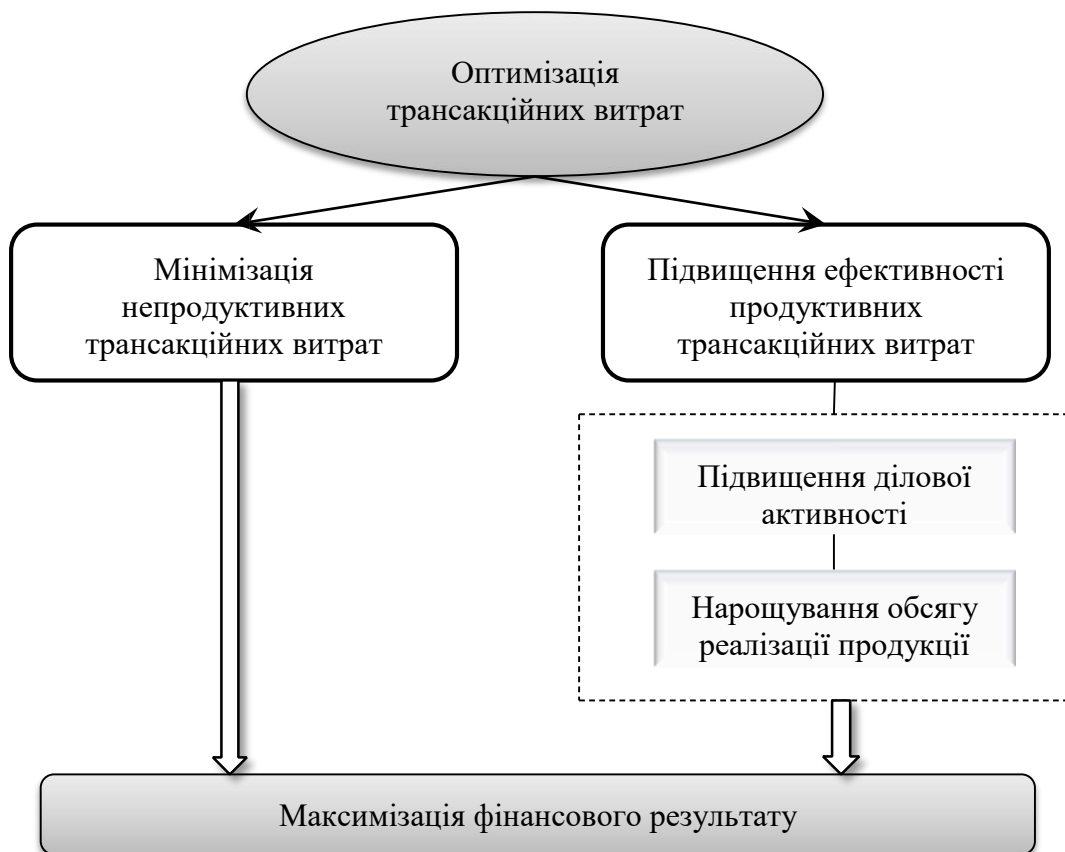


Рис. 3.6. Результат оптимізації транзакційних витрат

Крім того, запропонована модель дозволяє чітко та послідовно оцінити функції управління транзакційними витратами. Здійснювати оцінку процесу управління транзакційними витратами на підприємстві пропонуємо на основі використання кваліметричного підходу, який дозволяє вимірювати якісні показники за допомогою кількісних балів.

На основі аналізу наукових праць щодо визначення сутності та застосування кваліметричного підходу можна визначити такі етапи його реалізації під час оцінки якості управління транзакційними витратами:

- 1) визначення факторів управління транзакційними витратами в контексті аналізу функціональної моделі;
- 2) підбір критеріїв оцінки в межах кожного фактору управління;
- 3) формування експертної комісії на досліджуваному підприємстві;
- 4) визначення ступеня вагомості факторів та критеріїв, а також значення кожного критерію шляхом експертної оцінки;
- 5) визначення загального кваліметричного показника якості

управління трансакційними витратами. Розглянемо детальніше спрямування впливу запропонованих заходів на виділені напрямки оптимізації трансакційних витрат (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Значення заходів з удосконалення управління трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств

Заходи	Значення
1	2
<i>Мінімізація непродуктивних трансакційних витрат</i>	
Інституціональні	сприяють запобіганню виникнення втрат внаслідок опортуністичної поведінки партнерів
Інформаційні	сприяють запобіганню виникнення втрат від не операційних та операційних курсових різниць, сумнівних та безнадійних боргів, своєчасному реагуванню на можливі втрати внаслідок зміни поведінки конкурентів
Фінансові	сприяють запобіганню виникнення втрат внаслідок опортуністичної поведінки партнерів, не операційних та операційних курсових різниць, визнаних штрафів, пені, неустойок, сумнівних та безнадійних боргів
Виробничі	сприяють запобіганню виникнення нестач і втрат від псування цінностей, відшкодування втрат від браку та заміни бракованої продукції на нову
Маркетингові	сприяють зменшенню збутових витрат, запобіганню нестач і втрат від псування цінностей
<i>Підвищення ефективності продуктивних трансакційних витрат</i>	
Інституціональні	забезпечують стабільність взаємовідносин із постачальниками, споживачами, державними органами, контактними аудиторіями, що сприяють зміцненню ринкових позицій підприємства ефективному здійсненню діяльності
Інформаційні	сприяють швидкому реагуванню на будь-які зміни шляхом прийняття управлінських рішень за рахунок своєчасного надходження інформації про стан внутрішнього та зовнішнього середовища
Виробничі	сприяють нарощуванню обсягів реалізації через задоволення потреб споживачів за рахунок випуску якісної інноваційної продукції
Маркетингові	сприяють поширенню інформації про підприємство, формуванню позитивного іміджу, становленню клієнтської бази
Управлінські	забезпечують належне виконання всіх функцій, що стосуються управління трансакційними витратами в напрямку їх оптимізації

Отже, управління трансакційними витратами для сільськогосподарських

підприємств має винятково важливе значення і повинно здійснюватися в напрямку оптимізації трансакційних витрат через зменшення непродуктивних та підвищення ефективності продуктивних витрат з метою забезпечення максимізації фінансового результату. На основі оцінки реального стану управління, що базується на використанні індексу інтегральної оцінки ефективності, можна зробити висновок про існуючі недоліки в системі управління, а саме перевищення темпів зростання продуктивних трансакційних витрат над непродуктивними, перевищення темпів зростання трансакційних витрат над темпами зростання доходу та прибутку, низька відповідність фактичних трансакційних витрат оптимальним значенням, що забезпечують максимізацію доходу, низька якість виконання функцій управління та конкретних етапів їх реалізації тощо. Своєчасне виявлення недоліків дозволяє підібрати відповідний комплекс заходів (управлінських, інституціональних, інформаційних, фінансових, виробничих, маркетингових), що сприятиме їх усуненню та створить підґрунтя для ефективного здійснення виробничогосподарської діяльності підприємства в напрямку досягнення поставлених цілей.

3.2. Ідентифікація та вимірювання трансакційних витрат з позицій спрямованості трансакційного впливу

Безумовно, визнання факту існування трансакційних витрат та вміння виявляти їх в бухгалтерській та фінансовій звітностях підприємства, оцінювати продуктивність є важливими для прийняття управлінських рішень спрямованих на підвищення ефективності управління в напрямку максимізації фінансових результатів діяльності. Проте, трансакційні витрати в сучасних умовах господарювання характеризуються тим, що значна їх частка має латентний (прихований) характер, і дуже часто такі витрати є неявними для підприємства, що і породжує складність повноцінної оцінки, а відповідно, і знижує результативність прийнятих рішень.

Загальна величина трансакційних витрат визначається такими

складовими: по-перше, платою за користування послугами транзакційного сектору, який забезпечує обслуговування процесу розподілу та перерозподілу матеріальних благ (фінансово-кредитні, страхові послуги, зв'язок, сфера торгівлі);

по-друге, платою за користування транзакційними послугами в межах трансформаційного сектору (оплата праці юристів, маркетологів, спеціалістів по рекламі) [124]; по-третє, сукупністю втрат, пов'язаних з недосконалістю ринків, які виражаються зазвичай у вигляді недоотриманих прибутків, понаднормових витрат, втрат внаслідок неповноти і недостовірності інформації, опортуністичної поведінки партнерів, високого рівня невизначеності, витрат часу тощо; по-четверте, витратами на організацію зв'язків та здійснення взаємовідносин всередині підприємства; витратами на прийняття рішень, враховуючи витрати часу на розгляд заявок; витратами контролю якості тощо.

Тобто, транзакційні витрати виступають у вигляді витрат, які є відкритими (явними) для підприємства та можуть мати як офіційний, так і неофіційний характер, а також у вигляді втрат або збитків від упущених можливостей кращого використання ресурсів, які є прихованими (латентними, неявними) для підприємства. Всі ці витрати виникають при взаємодії з суб'єктами інституціонального оточення. Варто відмітити, що така взаємодія може проявлятися у двох вимірах: 1) у випадку, коли оточення справляє вплив на підприємство; 2) у випадку, коли підприємство справляє вплив на оточення.

У зв'язку з цим, на нашу думку, транзакційні витрати варто поділити за напрямком транзакційного впливу на дві групи (рис. 3.7).

Для визначення складових кожної групи транзакційних витрат необхідно розглянути специфіку взаємовідносин машинобудівних підприємств з різними суб'єктами інституціонального середовища, що впливають на виникнення витрат як відкритого, так і латентного характеру.

Першочерговим суб'єктом, з яким вступає у взаємовідносини кожне підприємство, є держава. Відносини з органами державного управління

починаються в момент створення підприємства і продовжуються до моменту його остаточної ліквідації. Витрати, які виникають при таких відносинах мають яскраво виражений вхідний характер, оскільки фактично є платою за можливість здійснення діяльності та отримання прибутку в рамках національної економіки. Ціна таких можливостей визначена законодавчо та не передбачає ніяких альтернативних варіантів. До таких витрат належать, зокрема, плата за державну реєстрацію, плата за реєстрацію в органах статистики, органах соціального страхування і Пенсійного фонду, взяття на облік у податковій інспекції тощо, які, як правило, є разовими. До періодичних трансакційних витрат в цій групі взаємозв'язків належать податкові платежі, митні збори, різноманітні державні санкції, а також обов'язковими для машинобудівних підприємств є плата Державній екологічній інспекції за визначення радіаційного стану вантажу та Торгово-промислової палаті за сертифікат походження.

Всі вище перелічені витрати є явними, очевидними для підприємств та відображаються у бухгалтерській та фінансовій звітності. Проте, окрім прямих грошових витрат проходження встановлених процедур вимагає ще й значних затрат часу, які також потребують кількісної оцінки.

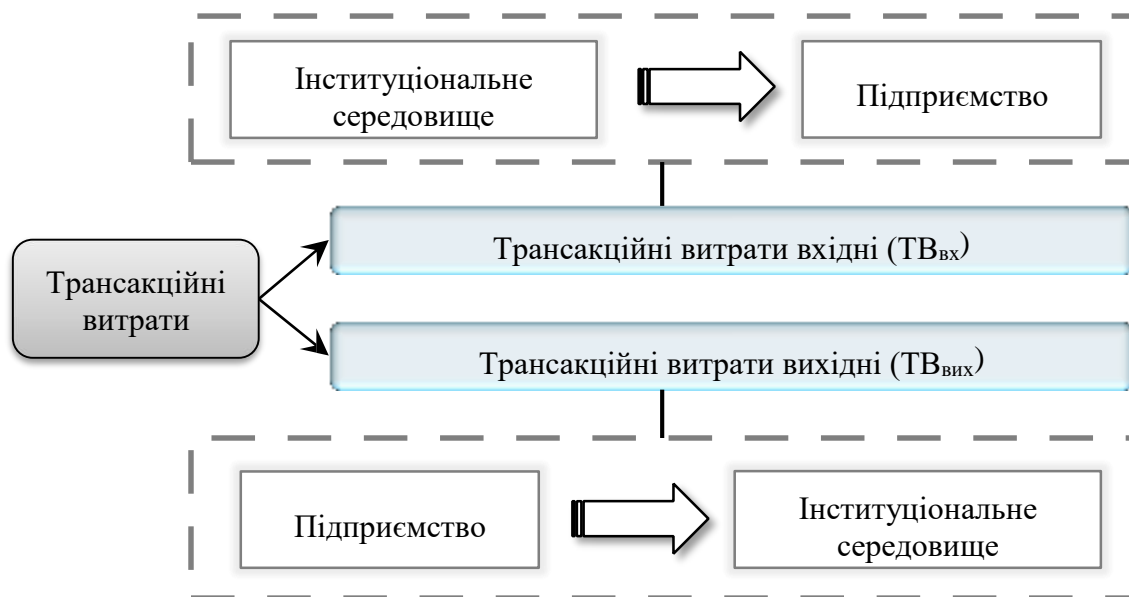


Рис. 3.7. Групи трансакційних витрат за напрямком трансакційного впливу

Серед органів державного управління на окрему увагу заслуговують судові органи, оскільки офіційні витрати, які виникають при таких взаємовідносинах, можуть мати різний характер. При врегулюванні спорів у судах підприємства сплачують судовий збір (за подання позовної заяви, апеляційної та касаційної скарги на судові рішення, за видачу судами документів тощо), який є частковим відшкодуванням витрат державі на забезпечення діяльності судів, та несуть витрати, пов'язані з розглядом справи (на транспорт учасників процесу до суду, залучення свідків, спеціалістів, експертів, на правову допомогу тощо).

При цьому, якщо підприємство бере участь у судовому процесі, ініціатором якого є інша сторона, то понесені судові витрати матимуть вхідний характер, оскільки інший суб'єкт намагається через суд вплинути на стан чи поведінку підприємства. Якщо ж ініціатором судового процесу є підприємство, то через понесені витрати відбувається поширення його впливу на іншу сторону, а тому такі витрати матимуть вихідний характер. Крім того, взаємовідносини підприємства з судовими органами також потребують значних затрат часу, які мають латентний характер, що необхідно враховувати при здійсненні оцінки.

Як бачимо, більшість офіційних витрат, які виникають при взаємодії з органами державного управління, носять вхідний характер та є відкритими або прихованими. Проте, очевидним є той факт, що деякі суб'єкти господарювання з метою поширення своєї волі за межі їхнього безпосереднього впливу здійснюють витрати, які є законодавчо забороненими. Мова йде про корупційні витрати. Такі трансакційні витрати є вихідними для підприємства та, незважаючи на неофіційність, потребують врахування для оцінки реального стану управління та вибору відповідної стратегії розвитку.

Варто враховувати, що процес реалізації взаємовідносин з постачальниками вимагає постійного здійснення витрат на пошук інформації (яка включає в себе оцінку якості ресурсів, період існування на ринку, закупівельні ціни, наявність супровідної документації, відгуки партнерів

тощо), на зв'язок, на проведення переговорів і укладання угод, які також необхідно враховувати при здійсненні оцінки трансакційних витрат в цій групі взаємозв'язків.

Споживачі є для підприємства тим сегментом, заради якого здійснюється діяльність, та який, власне, і забезпечує доцільність його існування. Тому від ефективності взаємовідносин зі споживачами напряду залежить успіх діяльності організації.

Трансакційні витрати, які виникають при взаємодії зі споживачами також можуть мати різний характер. До трансакційних витрат вихідного характеру відносяться всі маркетингові витрати (утримання відділу маркетингу, поширення інформації про підприємство, дослідження ринку та вивчення смаків і вподобань споживачів тощо), знижки постійним покупцям, витрати ребредингу, які є явними для підприємства та забезпечують поширення його впливу на ринок через реалізацію продукції.

Трансакційні витрати вхідного характеру виникають, як правило, у випадку опортуністичної поведінки споживачів, які являються покупцями готової продукції. Явними витратами виступають безнадійна дебіторська заборгованість, а також сумнівні борги, відносно яких існує ймовірність непогашення. Крім того, сюди належать втрати від курсових різниць, які виникають внаслідок відтермінування оплати поставленої продукції за умови, що курс національної валюти по відношенню до іноземної на дату поставки продукції перевищує курс на дату оплати. Форми неявних витрат набувають втрати від протермінування погашення дебіторської заборгованості, які можуть проявлятися у вигляді недоотриманих прибутків внаслідок недостатності коштів на закупівлю сировини, або ж втрати вигоди від альтернативного використання коштів (наприклад, відкриття банківського депозиту тощо).

Також взаємовідносини зі споживачами, як і з постачальниками, супроводжуються постійним здійсненням інформаційних витрат, витрат на зв'язок, витрат на проведення переговорів і укладання угод.

Не менш важливими для підприємства з точки зору взаємного впливу є конкуренти, які мають відношення до цінової політики. Взаємовідносини між підприємствами і конкурентами, а також витрати, до яких вони призводять, мають, як правило, латентний характер і потребують проведення ґрунтовної оцінки. Величина трансакційних витрат в даному випадку залежить від двох факторів: по-перше, від різниці в цінах (фактичної і середньоринкової); подруге, від різниці попиту на продукцію при фактичній і середньоринковій ціні.

Тут можливі такі ситуації:

1. Ціна фактична перевищує ціну середньоринкову ($C_{\phi} > C_{c/p}$). Така ситуація виникає, коли підприємство з певних причин не може знизити ціну, а існування конкурентного середовища призводить до падіння попиту на продукцію. Якщо завищення ціни не перекриває зниження обсягу реалізації, підприємство недоотримує прибуток, величина якого набуває форми трансакційних витрат вхідного характеру.
2. Ціна середньоринкова перевищує ціну фактичну ($C_{c/p} > C_{\phi}$). Така ситуація виникає, коли підприємство намагається справити вплив на середовище шляхом залучення більшої кількості споживачів. Проте, якщо нарощування обсягів реалізації не може перекрити недоотримання прибутку на одиницю продукції внаслідок зниження ціни, виникають трансакційні втрати вихідного характеру.

І в першому, і в другому випадку величина трансакційних витрат дорівнюватиме різниці прибутків від реалізації відповідного обсягу продукції за середньоринковими цінами та відповідного обсягу продукції за фактичними цінами.

Ще одним чинником, який призводить до виникнення трансакційних витрат у цій групі взаємозв'язків, є опортуністична поведінка конкурентів, що може проявлятися у розповсюдженні негативної інформації, відгуків про підприємство та його продукції, так званий «чорний піар». Наслідком

«чорного піару» є руйнування іміджу компанії, яке призводить до падіння попиту та втрати прибутків, що приймають форму вхідних трансакційних витрат. В свою чергу, підприємство з метою дискредитації конкурентів також може створювати та розповсюджувати інформацію, направлену на формування в споживачів та потенційних споживачів негативного ставлення до них. Трансакційні витрати, які при цьому виникають, можуть бути як законними так і незаконними та мають вихідний характер.

Функціонування сільськогосподарських підприємств на ринку неможливе без взаємодії з різними групами посередників, які сприяють реалізації взаємовідносин з іншими суб'єктами інституціонального середовища. Характер трансакційних витрат, які при цьому виникають може бути різним, як вхідним, так і вихідним, як відкритим, так і прихованим. Розглянемо деякі групи посередників, з якими взаємодіє підприємство:

1. Фінансові посередники. До них належать банки (інвестиційні, іпотечні, експортно-імпортні, ощадні та ін.) та небанківські фінансово-кредитні установи (інвестиційні, страхові, лізингові, факторингові, трастові компанії, недержавні пенсійні фонди, кредитні спілки, іпотечні фонди, валютні трейдери, ломбарди, поштово-ощадні установи та ін.). Взаємовідносини з фінансовими посередниками супроводжуються, як правило, трансакційними витратами вхідного характеру, оскільки їх послуги націлені на виконання потреб підприємства, зумовлених необхідністю існування в економічному середовищі.

2. Маркетингові посередники. До них належать роздрібні й гуртові торгові точки, дилери, дистриб'ютори, агенти, брокери, джобери, маклери, транспортно-експедиційні підприємства, складські структури, рекламні агентства та ін. Взаємовідносини з маркетинговими посередниками супроводжуються, як правило, трансакційними витратами вихідного характеру, оскільки вони забезпечують зміну прав власності на товар при здійсненні продажу, а отже сприяють поширенню впливу підприємства на ринок споживачів.

3. Інші посередники. До них належать всі інші суб'єкти, з якими взаємодіє підприємство, що не відносяться до фінансових та маркетингових посередників, зокрема і інформаційно-консультаційні. Напрямок трансакційного впливу в кожному конкретному випадку може бути різним залежно від характеру взаємовідносин. Наприклад, оплати вартості послуг аудиторських фірм, які залучаються з метою перевірки стану потенційних партнерів, або консалтингових фірм, які залучаються з метою отримання консультацій з різних питань (юридичних, питань обігу цінних паперів тощо), матимуть вхідний характер. А оплата вартості послуг організаторів торгів, виставок, ярмарок матиме вихідний характер, оскільки вони забезпечують просування продукції підприємства на ринку, поширюючи, таким чином, його вплив.

Явними у групі взаємозв'язків з посередниками виступають витрати на оплату вартості послуг, пошук інформації, зв'язок, проведення переговорів та укладання угод. До прихованих (неявних) витрат можна віднести витрати часу.

І, нарешті, остання група суб'єктів, з якими вступає у взаємозв'язки підприємство, — це контактні аудиторії. До контактних аудиторій віднесемо всі інші суб'єкти, які не ввійшли до попередніх груп, але так чи інакше можуть виявляти інтерес до діяльності підприємства та сприяти або протидіяти досягненню його цілей. Їх можна поділити на дві групи: зовнішні і внутрішні.

Типовими прикладами зовнішніх контактних аудиторій, при взаємодії з якими формуються переважно трансакційні витрати вихідного характеру, є:

– громадські організації (благодійні, профспілкові, групи захисників довкілля та ін.), місцеві жителі, широка публіка, інтереси яких підприємство повинно враховувати, якщо воно бажає функціонувати у сприятливому соціальному середовищі. Взаємовідносини в цій групі зв'язків реалізуються через трансакційні витрати, які здійснюються у вигляді благодійних внесків, пожертвувань, спонсорської допомоги, які спрямовані на забезпечення соціальної відповідальності підприємства за можливість здійснювати

діяльність та отримувати прибутки в тому чи іншому регіоні;

– засоби масової інформації, через які підприємство може поширювати свій вплив на оточення, виявляючи свою позицію, точку зору, інформуючи про свою діяльність та, забезпечуючи тим самим суспільне визнання. У вигляді трансакційних витрат тут виступатиме оплата вартості наданих послуг;

– лідери громадської думки (політики, спортсмени, естрадні виконавці), які, маючи авторитет серед широкої публіки, можуть поширювати волю підприємства за межі його безпосереднього впливу. В даному випадку підприємство несе витрати у вигляді внесків представникам громадської думки.

До внутрішніх контактних аудиторій належать трудовий колектив, акціонери, рада директорів та профспілки підприємства. Трансакційні витрати, які виникають в цій групі взаємозв'язків, можуть мати різний характер.

Крім того, різного роду трансакційні витрати можуть виникати при взаємовідносинах і з іншими, не врахованими вище, контактними аудиторіями, які є індивідуальними для кожного підприємства та можуть носити разовий або періодичний характер.

Як бачимо, специфіка трансакційних витрат є досить різноманітною. Цікавим є також те, що всі трансакційні витрати за притаманністю відносинам з суб'єктами, можна поділити на два види: специфічні (характерні для відносин з конкретним суб'єктом) та універсальні (характерні для відносин з усіма суб'єктами).

Що стосується поділу універсальних трансакційних витрат на вхідні та вихідні, то, на нашу думку, їх варто відносити до тієї ж групи, до якої належать інші витрати, спільно з якими вони супроводжують конкретний акт взаємовідносин з іншими суб'єктами. Наприклад, витрати часу на проходження бюрократичних процедур, пов'язаних з реєстрацією

підприємства, матимуть вхідний характер, а витрати на проведення переговорів і укладання угод з маркетинговими посередниками — вихідний.

Виявлення спектру трансакційних витрат, що виникають у різних групах взаємозв'язків, є необхідним кроком до розробки методики їх оцінки для визначення подальших стратегій розвитку підприємства. Як було зазначено вище, важливим при цьому є врахування взаємовпливу підприємства та зовнішнього і внутрішнього середовища.

Всі вище перераховані види трансакційних витрат, які формуються при взаємовідносинах з суб'єктами інституціонального середовища, не є остаточними і можуть бути доповнені залежно від характеру взаємозв'язків, які щоденно виникають у підприємства. Формування трансакційних витрат і, що характерно, витрат залежить не тільки від контрагентів, але й від безлічі факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, які практично неможливо передбачити у повному обсязі, а, відповідно, і способи їх оцінки будуть залежати від кожного конкретного випадку. Важливим аспектом, який потрібно враховувати при цьому, є напрямок трансакційного впливу таких витрат, що є необхідним для визначення подальших стратегій управління на підприємстві та прийняття відповідних управлінських рішень.

Запропонований підхід до ідентифікації трансакційних витрат з позицій спрямованості трансакційного впливу, а також розроблені показники їх оцінки, дадуть змогу підприємствам:

- 1) визначити ступінь залежності підприємства від зовнішнього та внутрішнього інституціонального оточення для визначення подальших напрямів співпраці;
- 2) оцінити існуючий спектр трансакційних витрат у повному обсязі, враховуючи як відкриті, так і приховані витрати, як продуктивні, так і непродуктивні, та визначити напрямки їх регулювання;
- 3) визначати обсяг ресурсів необхідний для взаємодії з конкретним суб'єктом, що забезпечить можливість раціональнішого планування витрат, а

також дасть змогу визначити доцільність співпраці шляхом співставлення отриманого ефекту та «ціни», яку платить підприємство за такі відносини;

4) на основі визначення характеру співвідношень між вхідними та вихідними, відкритими та прихованими трансакційними витратами здійснити вибір стратегій управління, спрямованих на встановлення вигідних партнерських зв'язків.

Запорукою ефективного функціонування підприємств є перспективна спрямованість рішень і наявність чітко визначеної стратегії управління. На наш погляд, в окремий блок варто виділити стратегії управління трансакційними витратами, що зумовлено умовами стрімкого розвитку ринкового середовища та розширенням спектру взаємозв'язків суб'єктів господарювання. Під «стратегією управління трансакційними витратами» пропонуємо розуміти довгостроковий план дій, спрямований на оптимізацію трансакційних витрат підприємства за рахунок встановлення вигідних взаємовідносин з суб'єктами інституціонального середовища з метою забезпечення стабільного розвитку та покращення ефективності виробничо-господарської діяльності.

Портфель стратегій управління трансакційними витратами машинобудівних підприємств, з огляду на їх специфіку, пропонуємо формувати на основі комбінаційного підходу, який передбачає поєднання різних типів співвідношень між трансакційними витратами. Таким чином, розробку стратегій управління здійснюватимемо у декількох розрізах, а саме:

по-перше, враховуючи співвідношення трансакційних витрат вхідного та вихідного впливу, що виникають при взаємодії з суб'єктами зовнішнього оточення та внутрішніми контактними аудиторіями підприємства; по-друге, враховуючи співвідношення трансакційних витрат відкритого та прихованого характеру (явних та неявних); по-третє, враховуючи співвідношення між явними та неявними вхідними трансакційними витратами; по-четверте, враховуючи співвідношення між явними та неявними вихідними

трансакційними витратами.

Залежно від співвідношення вхідних та вихідних трансакційних витрат підприємства можна поділити на три види:

1. Залежне — це підприємство, яке зазнає сильного впливу з боку суб'єктів інституціонального середовища та здійснює слабкий зворотній вплив (вхідні трансакційні витрати перевищують вихідні). Характеризується недосконалістю системи захисту від негативного впливу третіх осіб, відсутністю засобів зв'язку з громадськістю, поганим інформаційним забезпеченням. Адаптація такого підприємства до умов зовнішнього середовища має локальний характер та передбачає реагування на зовнішні впливи лише тоді, коли бездіяльність може призвести до дуже великих втрат.
2. Стійке — це підприємство, вплив якого на середовище відносно рівнозначний впливу, що здійснює на нього оточення (вхідні трансакційні витрати дорівнюють вихідним ($\pm 3\%$)). Характеризується виваженістю у здійсненні політики адаптації до умов зовнішнього оточення, проведенням продуктивних заходів пристосування без проявів надмірного впливу, страхуванням від можливих ризиків при співпраці з контрагентами
3. Впливове — це підприємство, яке здійснює сильний вплив на суб'єкти інституціонального середовища та отримує слабкий зворотній вплив (вихідні трансакційні витрати перевищують вхідні). Характеризується постійним моніторингом оточуючого середовища і активним застосуванням засобів впливу на нього, швидкістю адаптивної реакції на зміни в оточенні з врахуванням прогнозних даних, пошуком, розробкою та реалізацією ефективної маркетингової стратегії, досконалим інформаційним забезпеченням. На кожному підприємстві може існувати три стани залежно від співвідношення явних та неявних трансакційних витрат (рис. 3.8.)

Стан прозорості витрат є найбільш вигідним для підприємства, оскільки трансакційні витрати є явними, їх можна чітко контролювати і застосовувати заходи для оптимізації. Частка неявних витрат є низькою, а це означає, що у

підприємства практично немає недоотриманих прибутків (або вони незначні).

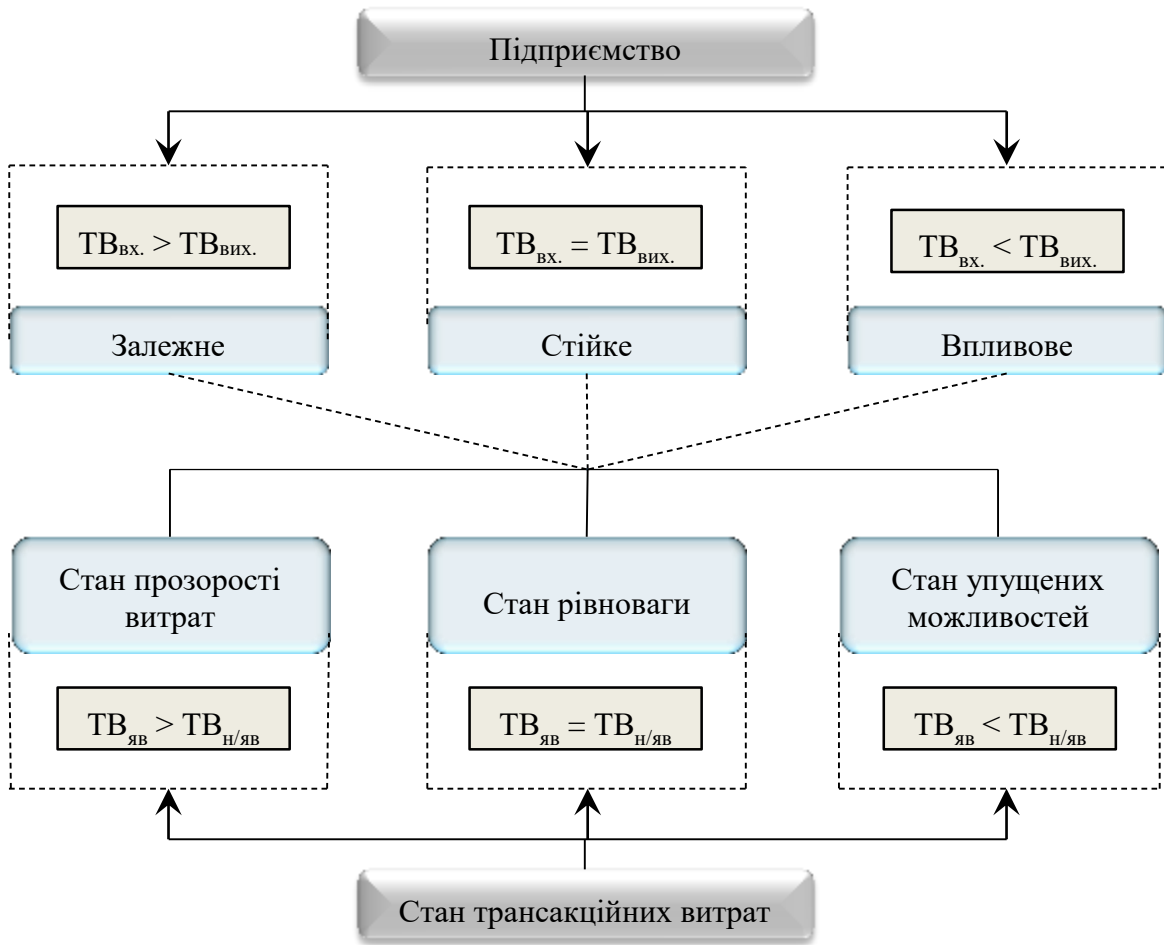


Рис. 3.8. Види підприємств та стани транзакційних витрат за їх співвідношенням

Стан упущених можливостей характеризується зниженою ефективністю виробничо-господарської діяльності у зв'язку із значними прихованими втратами, які існують на підприємстві через не виважену політику взаємодії з суб'єктами зовнішнього оточення.

ВИСНОВКИ

Магістерську роботу присвячено вирішенню актуального науковоприкладного завдання — обґрунтуванню теоретичних положень, розробленню науково-методичних підходів та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити такі висновки:

1. Аналіз літературних та емпіричних даних показав, що управління трансакційними витратами набуває особливого значення як з наукової точки зору, так і на рівні практичної діяльності підприємств. Проте, складність економічного змісту та специфічної природи утворення трансакційних витрат зумовлюють певні труднощі при їх дослідженні та визначенні напрямків управління. Зокрема, очевидною є відсутність серед науковців єдиної позиції щодо визначення сутності та складових елементів трансакційних витрат. Це дало можливість виділити макроекономічний, мікроекономічний та консолідований підходи до трактування категорії «трансакційні витрати». Також встановлено, що трансакційні витрати не лише обумовлюють взаємодію підприємства із інституціональним оточенням, але й забезпечують успішне функціонування процесу виробництва. В зв'язку з цим, в роботі уточнено визначення трансакційних витрат шляхом врахування не лише зовнішніх, а й внутрішніх аспектів функціонування підприємства, товарної та інституціональної природи трансакцій, а також витрат та втрат, що виникають під час прямого і зворотного впливу.

2. Аналіз існуючих наукових підходів та методів кількісного і якісного оцінювання трансакційних витрат підприємств призвів до необхідності вирішення завдання щодо наочного впорядкованого відображення всіх явних офіційних витрат трансакційного характеру. Для цього в роботі здійснено виокремлення складу трансакційних витрат згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку України, а саме визначено перелік трансакційних витрат у складі загальновиробничих, адміністративних,

збутових, інших операційних, фінансових та інших витрат підприємства. Це дало можливість розробити систему показників ефективності трансакційних витрат операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Такий підхід дозволяє своєчасно отримувати аналітичну інформацію щодо обсягу, структури та динаміки трансакційних витрат на певну дату, а також робити висновок про їх продуктивність.

3. Методологія економічної теорії та бухгалтерського обліку є взаємообумовленою та перебуває у тісному взаємозв'язку. Дослідження економічної природи трансакційних витрат дозволило виявити вплив інституціональних теорій, зокрема теорії трансакційних витрат на розвиток системи бухгалтерського обліку, який проявляється у необхідності врахування нових об'єктів дослідження та облікового відображення для задоволення інформаційних потреб управління.

4. З метою теоретичного обґрунтування економічної сутності трансакційних витрат проведено аналіз підходів до визначення даного поняття, що дозволило ідентифікувати трансакційні витрати, як такі, що супроводжують і є результатом здійсненої трансакції. За результатами дослідження встановлено, що під трансакцією слід розуміти взаємодію між двома і більше суб'єктами з приводу обміну матеріальними активами, видами діяльності, а також правами та зобов'язаннями на основі формальних (документально оформлених) і неформальних домовленостей; під трансакційними витратами – витрати, які виникають під час організації і реалізації економічних відносин, пов'язані з передачею, специфікацією і захистом прав власності, і обумовлені відповідними формальними і неформальними умовами функціонування суб'єктів господарювання на ринку. Чітке розуміння поняття “трансакційні витрати” в обліковій науці створює можливість розробки методики їх обліку і контролю.

5. На основі дослідження залежності трансакційних витрат від впливу факторів внутрішнього середовища (факторів виробничої, ресурсної та фінансової політики) виявлено, що сильний вплив на формування

трансакційних витрат здійснюють обсяг та собівартість реалізованої продукції; помірний вплив — фінансова незалежність, концентрація позикового капіталу та рівень використання нематеріальних активів; слабкий вплив — продуктивність праці управлінського персоналу, фінансова стабільність та якість готової продукції. Визначення сили та напряму впливу дало можливість окреслити першочергові та другорядні напрями удосконалення управління трансакційними витратами, спрямовані на їх оптимізацію.

6. Проведення об'єктивної оцінки стану управління трансакційними витратами потребує максимального врахування існуючих аспектів такого управління. З цією метою в роботі розроблено методичний інструментарій визначення загальної ефективності управління трансакційними витратами на основі індексу інтегральної оцінки, який поєднує статичні та динамічні показники, що враховують: 1) поточний стан та тенденції зміни ефективності управління (за періодом оцінки); 2) оцінку результату та процесу його досягнення (за предметом оцінки); 3) результативність, структурованість та оптимальність (за характеристикою трансакційних витрат). При низьких значеннях індексу інтегральної оцінки запропоновано використовувати комплекс заходів (управлінських, інституціональних, інформаційних, фінансових, виробничих, маркетингових), які сприятимуть мінімізації непродуктивних та підвищенню ефективності продуктивних трансакційних витрат у напрямі максимізації фінансових результатів.

7. На основі вивчення характеру взаємовідносин між підприємством та іншими суб'єктами інституціонального середовища визнано доцільним здійснювати поділ трансакційних витрат на вхідні та вихідні залежно від напрямку трансакційного впливу. З метою оцінки вхідних та вихідних трансакційних витрат у дисертаційній роботі розроблено систему показників, яка дозволяє визначити витрати, що виникають при взаємодії з окремими суб'єктами інституціонального середовища (специфічні), та витрати,

притаманні всім взаємовідносинам (універсальні). Крім того, система показників забезпечує повноту та об'єктивність в отриманні інформації щодо стану трансакційних витрат, оскільки враховує витрати не лише відкритого, а й прихованого характеру, що дозволяє своєчасно реагувати на непередбачувані ситуації та здійснювати заходи для запобігання виникненню додаткових витрат.

6. Оскільки при здійсненні трансакції договірні правовідносини відбуваються на всіх етапах життєвого циклу контракту, то трансакційні витрати окремого суб'єкта господарювання можливі лише в операційній діяльності. Розглянувши та проаналізувавши погляди науковців щодо можливого способу відображення трансакційних витрат в обліковому процесі, запропоновано такі зміни: виокремити на існуючому рахунку 92 «Адміністративні витрати» субрахунок 921 «Трансакційні витрати на створення знань» за відповідними елементами: 9211 - витрати на управління знаннями персоналу, 9212 – витрати на створення ринкових знань; виокремити на існуючому рахунку 93 «Витрати на збут» окремий субрахунок 931 «Трансакційні витрати на збут знань на ринку» за відповідними елементами: 9311 – витрати на рекламу та просування на ринку нововведень, 9312 – витрати на вимірювання якості продукції; уточнити назву існуючого рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» шляхом заміни її на назву «Трансакційні витрати на розробку інновацій і розвиток інфраструктури» за відповідними елементами: 9411 - витрати на наукові дослідження і створення інновацій, 9412 – витрати на розвиток інфраструктури; уточнити назву існуючого рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» шляхом заміни її на назву «Трансакційні витрати на моніторинг виконання договорів» за відповідними елементами: 9491 – витрати на захист договірних прав, 9492 – витрати на попередження опортуністичної поведінки партнерів.

7. Систему трансакційного обліку інтелектуальних активів запропоновано формувати на основі етапів процесу прийняття рішень з включенням таких основних елементів управлінського циклу: 1) планування

трансакційних витрат для обчислення гудвілу; 2) організація обліку витрат інтелектуального виробництва через їх групування за центрами відповідальності операційної діяльності та в розрізі центрів затрат: інноваційність бізнес-процесів, відносини з клієнтами, компетентність персоналу; 3) оперативний облік поточних затрат на інтелектуальне виробництво та калькулювання собівартості інтелектуальних активів через побудову вартісних ланцюжків трансакцій; 4) фінансовий облік витрат на інтелектуальне виробництво через їх визнання витратами майбутніх періодів або кваліфікаційним активом та їх капіталізація на рахунку капітальних інвестицій; 5) аналіз відхилень витрат на інтелектуальне виробництво від очікуваних майбутніх економічних вигід від комерціалізації створених знань; б) контроль ефективності створених інтелектуальних активів та моніторинг вартості гудвілу.

Оскільки в трансакційному обліку поєднано в собі головну ідею неінституціональної економічної теорії: поділ витрат підприємства при здійсненні трансакцій на трансформаційні і трансакційні, запропоновано групувати витрати за функціями здійснюваних трансакцій та відносити їх на одиницю продукції з використанням концепції управління витратами Activity based costing. Таке поєднання забезпечить визначення повної собівартості виробів, робіт, послуг з урахуванням непрямих витрат за функціями трансакцій у розрізі стадій життєвого циклу операційної діяльності підприємства.

У методиці комплексного аналізу забезпеченості підприємств інтелектуальними активами передбачено агрегування сум чотирьох основних груп субрахунків для обліку трансакційних витрат в один комплексний інтегральний показник забезпеченості інтелектуальними активами на основі заданих ваг. Враховуючи, що обсяг трансакційних витрат втілює зовнішні особливості ринку вихідного ресурсу, а також ринку готового до реалізації економічного блага і власне внутрішні техніко-технологічні можливості господарюючого суб'єкта, ефективність ринкових та управлінських

(адміністративних) трансакцій, що зумовлюються необхідністю формування знань про зовнішнє та внутрішнє середовище, запропоновано аналізувати за допомогою показників рентабельності та дохідності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Авдашева С. Давальчество в российской промышленности: причины и результаты использования / С. Авдашева // Вопросы экономики. – 2001. – № 6. – С. 100-113.
2. Актуальні питання господарсько-правового забезпечення інноваційної політики держави : монографія / За ред. Д. В. Задихайла. – Харків : Видав. СПДФО Ванярчук Н. М., 2006. – 256 с.
3. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – М. : Экономика, 1989. – 344 с.
4. Архієреєв С. І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.01.01 / С. І. Архієреєв / Харківський національний ун-т ім. В.Н. Каразіна. – Х., 2002. – 32 с.
5. Базалієва Л. В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства : монографія. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2009. – 164 с.
6. Барсукова С. Ю. Трансакционные издержки вхождения на рынок предприятий малого бизнеса / С. Ю. Барсукова // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1. – С. 108-119.
7. Бланк И. А. Управление использованием капитала. – К. : «Наукацентр», 2000. – 656 с.
8. Булеев И. П. Предприятие в системе общественных отношений:

институциональный аспект : монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2006. – 424 с.

9. Булеев И. П. Управление трансакционными издержками в переходной экономике / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2002. – 154 с.

10. Бьюкен Дж. Сочинения. Серия «Нобелевские лауреаты по экономике», т. 1. – М. : Таурис-Альфа, 1997. – 643 с.

11. 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.

12. Вовк Т. В. Трансакційні витрати: суть та класифікація / Т. В. Вовк // Економічний простір. – 2008. – № 10. – С. 5-12.

13. Войнаренко М. П. Трансакційні витрати на якість праці / М. П. Войнаренко, А. С. Тельнов // Економіка і прогнозування. – 2007. – № 4. – С. 25-

42.

14. Гапоненкова Н. Б. Трансакционные издержки предприятий добывающего сектора рыбной отрасли / Н. Б. Гапоненкова // Вестник МГТУ. – Т. 13. – № 1. – 2010. – С. 126-129.

15. Гончарук І.В. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК І ЦБ НААН України /І.В.Гончарук, В.І.Старосуд, Т.О. Мулик// Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018 – № 3. –(31). – С. 18-34.

16. Гавриш В. П. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах [Електронний ресурс] / В. П. Гавриш, Т. П. Драганова. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/20111222/3_gavrish.htm

17. Гончарова Н. О. Концепти обліку трансакційних витрат / Н. О. Гончарова // Сучасні вимоги до обліку та контролю в контексті глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 22-23 травня 2009 р. – Одеса : ОДЕУ, 2009. – 258 с.
18. Грещак О. М. Внутрішній економічний механізм підприємства : навч. посібник / М. Г. Грещак, О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба; за ред. М. Г. Грещака. – К. : КНЕУ, 2001. – 228 с.
19. Данильчук І. В. Теоретичний аспект визначення трансакційних витрат [Електронний ресурс] / І. В. Данильчук. – Режим доступу : <http://intkonf.org/index.php?s=%F2%F0%E0%ED%F1%E0%EA%F6>
20. Данько М. С. Теоретико-методологічний аспект визначення трансакційних витрат / М. С. Данько // Економічна теорія. – 2007. – № 1. – С. 36-46.
21. Дементьев В. В. Власть: экономический анализ. Основы экономической теории власти : монография. – Донецк : Каштан, 2003. – 200 с.
22. Дойль П. Менеджмент: стратегия и тактика / П. Дойль. – СПб. : Издательство Питер, 1999. – 560 с.
23. Здирко Н.Г. Аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку / Н.Г. Здирко // Розвиток бухгалтерського, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. (24 листопада 2017 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Ю.С. Бездушна. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2017. – 292 с.
24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365.
25. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. № 1023-XII // Відомості Верховної ради України. – 1991. – № 30. – С. 379.

26. Замазій О. В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О. В. Замазій // Научные труды ДонЕТУ. Серия экономическая. – 2004. – Выпуск 70. – С.95-100.
27. Зосименко Т. І. Концептуальні засади формування механізму управління трансакційними витратами в економіці України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/21.htm
28. Экономическая стратегия фирмы : учебное пособие / Под ред. А. П. Градова. – СПб : Специальная литература, 1999. – 589 с.
29. Економічна енциклопедія: у 3-х т. [Електронний ресурс] / Відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2000-2002. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/Факторний_аналіз
30. Економічна енциклопедія: у 3-х т. – Т. 2 / Відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2002. – 952 с.
31. Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов. – THESIS, 1993. – т. 1. – вып. 1. – С. 53-68.
32. Ефремов В. С. Проблемы экономики и организации бизнеса / В. С. Ефремов, Д. В. Зубков // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 4. – С. 3-24.
33. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.1999 р. № 291 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 52. – С. 78.
34. Історія економічних учень : підручник / Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко, А. М. Поручник та ін. / за ред. Л. Я. Корнійчук, Н. О. Татаренко. – К. : Вид-во КНЕУ, 1999. – 564 с.
35. Капелюшников Р. И. Категория трансакционных издержек.1994

[Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.libertarium.ru>

59. Коваль Л. В. Рахунки бухгалтерського обліку: минуле та сьогодення / Л.В. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – №2. – С.

60. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством / Л.В. Коваль // Ефективна економіка. – 2019. – №5. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7048>

61. Коваль Н.І Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств/ Н.І. Коваль // Глобальні та національні проблеми економіки – [електронне наукове фахове видання]. – М.: Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського, 2016. – № 12. – Режим доступу: [http:// www. http://global-national.in.ua/issue](http://www.global-national.in.ua/issue)

62. Костина О. И. Трасакционные издержки: опыт политикоэкономического анализа : автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.01 / Ивановский гос. ун-т. – Иваново, 2007. –26 с.

63. Коуз Р. Фирма, рынок, право / Пер. с англ. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с.

64. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Теоретичні та прикладні засади менеджменту : навчальний посібник. – 2-е вид. доп. і перероб. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-захід», 2003.

352 с.

65. Лепетан І.М. Бухгалтерський облік активів підприємства: екологічний вектор // Агросвіт. – 2019. – №12

66. Лепетан І.М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств / І.М. Лепетан // Агросвіт. –

2017. – № 10. – С. 20-23

67. Любар О.О. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві [Електронний ресурс] / О.О. Любар, М.В. Григораш) // Ефективна економіка. – 2018. – № 12. – Режим доступу до журналу: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf

68. Любар О.О., Василець М.В. Відображення трансакційних витрат у звітності підприємства. Збірник наукових матеріалів XV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Наукові підсумки 2017 року»,. – м. Вінниця, 15 грудня 2017 року. – Ч.1, С. 27-31.

69. Любар О.О. Бухгалтерський облік як основне джерело інформації про прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс] / О.О. Любар, Н.В. Ващілова, В.В. Домбровська // Економіка та суспільство. – 2019. – Випуск 20. – Режим доступу до журналу: <http://economyandsociety.in.ua/>

71. Макалюк І. В. Зміст функції планування в системі управління трансакційними витратами підприємства / І. В. Макалюк // Розвиток підприємництва як фактор росту національної економіки : матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції 26 листопада 2014 року. – Київ :

ІВЦ Видавництво «Політехніка», 2014. – 194 с.

72. Макалюк І. В. Моделювання оптимальної структури трансакційних витрат підприємства / І. В. Макалюк // Науково-технічний розвиток: економіка, технології, управління [Текст] : матеріали XIII Міжнародної науковопрактичної конференції, м. Київ, 9-11 квітня 2014 року. – К. : НТУУ «КПІ», 2014. – 124 с.

73. Макалюк І. В. Напрямки регулювання трансакційних витрат підприємства / І. В. Макалюк // Інноваційний потенціал соціально-економічного розвитку України в умовах глобалізації : збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції. – Вінниця : Центр підготовки

наукових і навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2012. – Ч. 2. – 624 с.

74. Макалюк І. В. Необхідність і сутність управління транзакційними витратами на підприємствах / І. В. Макалюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку. – 2012. – № 748. – С. 72-77.

75. Макалюк І. В. Транзакції як ключовий елемент аналізу в теорії транзакційних витрат / І. В. Макалюк // Сучасні проблеми економіки і підприємництва : збірник наукових праць. – Випуск 10. – Київ : ІВЦ Видавництво «Політехніка», 2012. – С. 33-39.

76. Макалюк И. В. Цель и задачи управления транзакционными издержками предприятия / И. В. Макалюк // Экономическое развитие субъектов рыночной экономики: методологический и практический аспекты : материалы X Международной научно-практической конференции для студентов, аспирантов и молодых ученых, г. Москва, 28 декабря 2012 г. – М. : Аналитический центр «Экономика и финансы», 2012. – 126 с.

77. Малахов С. Транзакционные издержки и макроэкономическое равновесие / С. Малахов // Вопросы экономики. – 1998. – № 11. – С. 78-97.

78. Мулик Т. О. Методичні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів /Т.О. Мулик, М. І. Гордієнко// Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - № 7. – 2017 (23). - С. 7-19

79. Мулик Т. О. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник /Т. О. Мулик, О. А. Материнська, О. Л. Пльонсак. – Київ: Центр учбової літератури, 2017. – 288 с.

80. Мулик Т. О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Т. О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. – випуск № 4, березень 2015. – [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua>

81. Мулик Т. О. Класифікація фінансових ризиків в системі аналітично-контрольного забезпечення / Т. О. Мулик, Я. І. Мулик // Збірник наукових праць. Економічні науки: Серія "Облік і фінанси". Випуск 13 (49). Частина 1. Луцьк: РВВ ЛНТУ. – 2016. - С. 107-118.
82. Мулик Т. О. Аналіз підходів до визначення сутності поняття «Ділова активність підприємства» та показників, що її характеризують / Т. О. Мулик, О. В. Навитанюк // Східна Європа: Економіка, бізнес та управління. - Випуск 2 (07) 2017. - ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури». С. 280-285.
83. Мулик Я.І., Домбровська В.В. Внутрішньо-господарський контроль фінансової безпеки підприємства / Я.І. Мулик, В.В. Домбровська // Глобальні та національні проблеми економіки. - № 22. - 2018. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018/30-vipusk-22-kviten-2018-r/4032-mulik-ya-i-dombrovska-v-v-vnutrishnogospodarskij-kontrol-finansovoji-bezpeki-pidприємства.pdf>
84. Мулик Я.І., Цуркан А.О. Внутрішньогос-подарський контроль в системі управління аграрним підприємством / Я.І. Мулик, А.О. Цуркан // Ефективна економіка. – № 3. – 2018. - Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6188>
85. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 28.02.2013 р. № 336/22868 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – С. 97.
86. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
87. Олейник А. Н. Институциональная экономика. – М. : Инфра-М, 2000. – 416 с.
88. Охрамович О. Р. Методичні аспекти обліку витрат на дослідження і

- розробки / О. Р. Охрамович // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3 (93). – С. 214-220.
89. Палтерович В. М. Институциональные ловушки и экономические реформы / В. М. Палтерович // Экономика и математические методы. – 1999. – № 2. – С. 3-20.
90. Плахтій Т.Ф. Розвиток системи менеджменту якості обліку / Т.Ф. Плахтій // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2017. – Вип. 2 (37). – С.67-73.
91. Плахтій Т.Ф. Якісні характеристики фінансової інформації в конвергованій концептуальній основі: критичний аналіз / Т.Ф. Плахтій // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», березень 2017. – № 4(32). – С. 213–217.
92. Плахтій Т.Ф. Напрями забезпечення належного рівня якості облікової системи підприємства: організаційний аспект / Т.Ф. Плахтій // Проблеми системного підходу в економіці. – 2017. – Випуск №3(59). - С. 88-96.
93. Плахтій Т.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу: монографія. Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. – 312 с.
94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 3. – С. 181.
95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44. – С. 229.
96. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами / О.А. Подолянчук // Ефективна економіка. – 2018. – №7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.economy.nauka.com.ua.
97. Подолянчук О.А. Державне регулювання аудиторської діяльності та

- незалежного аудиту в Україні / О.А. Подолянчук // Історико-теоретичні аспекти розвитку обліку, контролю і аналізу в Україні та світі: колективна монографія / за ред. Л.В. Гуцаленко. – Вінниця: 2015. – 266 с. (С. 46-64)
98. Пустовійт Р. Ф. Взаємозв'язок ринкових трансформацій, трансакційних витрат та інституцій [Текст] / Р. Ф. Пустовійт // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 1. – С. 68 – 70.
99. Пустовійт Р. Ф. Трансакційні витрати: теоретичні концепції та історичний аналіз / Р. Ф. Пустовійт // Економіст. – 2004. – № 10. – С. 26-29.
100. Правдюк Н.Л., Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія / Н. Л. Правдюк, – Київ: «Центр учбової літератури», 2019.- 224 с.
101. Правдюк Н.Л. Рентабельність операційної діяльності підприємств: обліково-аналітичний аспект. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 12.2018.С.124-141
102. Рибалкін В. О. Теорія власності / В. О. Рибалкін, І. В. Лазня. – К. : Логос, 2003. – 256 с.
103. Садовська І. Б. Теорія трансакційних витрат: генеза і сучасність / І. Б. Садовська, Ю. Биховець // Економіст. – 2012. – № 4. – С.64-66.
104. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности : автореф. дис. на соискание науч. степени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. Г. Сапожникова. – Воронеж, 2009. – 48 с.
105. Словарь иностранных слов и выражений / Авт.-сост. Е.С. Зенович. – М. : Олимп; ООО «Фирма» Издательство АСТ, 1996. – 608 с.
106. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М. : Сов. Энциклопедия, 1984. – 1600 с.
107. Ткаченко А. М. Управління витратами промислового підприємства як

- один із напрямів підвищення його ефективності [Електронний ресурс] / А. М. Ткаченко // Економічний форум. – 2011. – № 2. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_2/44.pdf
108. Токарев В. Трансакционные издержки [Електронний ресурс] / В. Токарев. – Режим доступу: <http://mc-ma.narod.ru/mc-ma/mc-ma5/ceo5.htm>
109. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства / О.Ф. Томчук // Причорноморські економічні студії . – 2018 . – Випуск 28, Частина 2 . – С. 152-159.
110. Томчук О.Ф. Інтерпретація непрямих витрат та їх вплив на фінансові результати підприємства / О.Ф. Томчук, Т.П. Чорната // Інфраструктура ринку. Електронний науково-практичний журнал. Випуск 3 .- Одеса, 2017 .- С. 16-20. <http://market-infr.od.ua/uk/3-2017>
111. Томчук О.Ф. Методика аналізу фінансового стану підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів // В.А. Мазур, О.Ф. Томчук, Ю.Ю. Браніцький // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики .- 2017 .- № 3 (19).- С. 7-20.
112. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств/ Л.І.Федоришина, А.О.Цуркан //Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор» – 2018. – Випуск 2-2 (45). – С. 137-139.
113. Федоришина Л.І. Витоки розвитку економічного аналізу / Л.І.Федоришина // Причорноморські економічні студії. Науковий журнал. – 2016. – Випуск 11. – С. 234-239
114. Фишер Т. М. Координация управления качеством в свете теории трансакционных издержек [Электронный ресурс] / Т. М. Фишер. – Режим доступа : <http://www.ptpu.ru>
115. Фостолович В.А., Основні аспекти сучасного підходу до системи

- управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / В.А. Фостолович // Електронне фахове видання «Ефективна економіка». – №4. – 2017 – С. 1 - 7.
116. Фостолович В.А. Елементи удосконалення системами управління підприємством в умовах глобалізації [Текст] / В.А. Фостолович // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Випуск 12 (45). Частина 2. – 2015 - С. 250-260.
117. Фролова Л. В. Логістичне управління підприємством: теоретико-методологічні аспекти : монографія. – Донецьк : Дон дует ім. М. Туган-Барановського, 2004. – 161 с.
118. Фролова Л. В. Управління витратами обігу торговельних підприємств на основі компетентнісного підходу : монографія / Л. В. Фролова, О. С. Кравченко ; Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : вид-во «Вебер» (Донецька філія), 2009. – 223 с.
119. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.ІІ : монографія. – 2-е вид., стереотип. – Х. : ВД «ИНЖЕК», 2006. – 360 с.
120. Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория / А. Е. Шаститко. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – 591 с.
121. Чудак Л.А. Причини занепаду фінансового аналізу в сільському господарстві / Л.А. Чудак // Інфраструктура ринку. – 2017. - №11. – С. 132-137.
122. Шепеленко О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : монографія / МОН України. Донецький нац. ун-т економіки і торгівлі имени Михаила Туган-Барановского. – Донецьк, 2007. – 360 с.

123. Шигун М. М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М. М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 3 (15). – С. 30-35.
124. Шишкин А. Ф. Трансакционные издержки в современной российской экономике: сущность, факторы, структура, механизм образования и меры по их сокращению / А. Ф. Шишкин, Н. В. Шишкина, Е. Ю. Осотова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2012. – № 3. – С. 82-88.
125. Юдкевич М. М. Трансакция [Электронный ресурс] / М. М. Юдкевич. – Режим доступа : <http://www.ecsocman.edu.ru/>
126. Ющак Ж. М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: ХХІ століття – нове уявлення майбутнього / Ж. М. Ющак, С. І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 1 (13). – С. 155-163.
127. Яругова А. У. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
128. Aleskerova Yuliia, Fedoryshyna Lidiia Analysis of investment activities of enterprises of Ukraine Economic system development trends: the experience of countries of Eastern Europe and prospects of Ukraine: monograph / edited by authors. – Riga, Latvia : “Baltija Publishing”, 2018. – P.1-17. DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-571-28-2>
129. Aleskerova Y, Fedorischina L, Koval N, Features of loan security for the reproduction of fixed assets for agricultural purposes. Baltic Journal of Economic Studies Vol. 4 (2018) No. 4. Riga, 2018. Pp. 1-6.
130. Aleskerova Y., Mulyk T., Fedoryshyna L. Improving credit protection analysis methods reports of main agricultural enterprises / Baltic Journal of Economic Studies. – 2018. – Vol. 4 № 2. – P. 1-7. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-2-1-7>.
131. Commons J. R. Institutional Economics // American Economic Review. – 1931.

– Vol. 21. – P. 562.

132. Jörg Cortekar, Markus Groth. Die Bedeutung von Transaktionskosten und Verfügungsrechten // Wirtschaftsdienst, 2010. – S. 826-830.

133. <http://readbookz.com/book/134/3806.html>

134. <http://ukrstat.gov.ua>