

4. Закон України Про державну підтримку малого підприємництва (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2000, N 51-52, ст.447 ) { Із змінами, внесеними згідно із Законом N 523-VI ( 523-17 ) від 18.09.2008, ВВР, 2009, N6, ст.21}.

5. Гудзь О.Є. Забезпечення фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств: теорія, методологія, практика: автореф. дис... д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 / О.Є. Гудзь; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон." УААН. — К., 2007. — 36 с.

6. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. Терещенка О.О. - Київ: КНЕУ, 2006.- 312 с.

УДК 657.47

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ В КОНТЕКСТІ ЇХ ВАРТІСНОГО ВИМІРУ**

*І.Б. Садовська, к.е.н., доц.*

*Луцький національний технічний університет*

I.B. Sadovska «Management accounting for transaction costs in the context of their valuation measurement»

It has been reviewed different approaches to the nature of management accounting for transaction costs, their classification and measurement methods. It has been determined the difficulties on their accounting and their informational generalization for management needs.

Keywords: transaction, transaction costs, measurement and evaluation of transactions

И. Садовская «Управленческий учет транзакционных затрат в контексте их стоимостного измерения» Рассмотрены различные подходы к сущности транзакционных затрат, их классификация и методики измерения. Выделены проблемы их отражения в учете и информационного обобщения для управления предприятием.

Ключевые слова: транзакция, транзакционные затраты, измерение и оценка транзакций

**Вступ.** Ринкова взаємодія суб'єктів господарювання супроводжується певними (транзакційними) витратами – витратами спрямованими на пошук партнерів бізнесу, активізацію споживчого попиту, захистом прав власності тощо. Транзакційні витрати необхідно визначати і вимірювати за допомогою факторів, що впливають на формування цих витрат.

Вперше концепцію транзакційних витрат розроблено в працях Р. Коуза, який сконцентрував увагу економічної теорії на транзакціях, що виникають при передачі прав власності від одного економічного агента до іншого [5]. У подальшому розробкою питань, пов'язаних з проблемою транзакційних витрат займалися Дж. Коммонс, К. Ерроу, Д. Норт, Г. Саймон, О. Уільямсон, М. Чампі [6,7,8]. При цьому розуміння транзакційних витрат варіює від вузьких визначень, що пов'язують ці витрати з окремими видами економічної діяльності, до широких, що підкреслюють інституційну природу явища.

У наукових працях багатьох вчених пропонують різні підходи до розгляду та групування факторів. Зокрема, вчений О. Уільямсон [6] виділяє три основні фактори виникнення транзакційних витрат. Одним із них є так звана обмежена раціональність: недостатня обізнаність учасників і неадекватність їх уявлень. Причиною збільшення транзакційних витрат може стати опортуністична, недобросовісна поведінка учасників транзакції, особливо в умовах нечіткого законодавства. Саме такі умови притаманні сучасному економічному середовищу, де «ціна інформації» може стати вирішальною і при її неприйнятті призвести до негативних наслідків.

В бухгалтерському обліку категорія трансакцій не визначена і не виділена як об'єкт обліку, в першу чергу із-за невирішення питання на методологічному рівні їх виміру і оцінки. Але це не означає відсутність проблеми облікового відображення трансакційних витрат. Цю функцію покладено на управлінський облік, який не залежить від чинної нормативно-правової бази, але забезпечує поточні потреби управління вже і негайно.

**Постановка проблеми.** Ціллю статті є дослідження різних підходів до сутності управлінського обліку трансакційних витрат, їх класифікації і методів виміру з метою їх облікового відображення та інформаційного узагальнення для потреб управління підприємством.

**Результати дослідження.** Відомий дослідник цієї теорії А. Алчіан стверджує, що основними факторами виникнення трансакційних витрат є проблеми спілкування, невідповідність дій умовам договору, нечіткість оброблення інформації, нечіткість визначення прав тощо.

Найбільша увага під час аналізу трансакційних витрат приділяється факторам: економічному (маркетинговому) та правовому. Саме присутність цих двох фактів є найчастішою у будь-якій господарській діяльності, а їх величини – найбільшими (порівняно з іншими факторами).

Хоча наявність економічного (маркетингового) та правового факторів є найбільш відчутними для господарської діяльності, не можна відкидати й інших, менш важливих, оскільки вони всі пов'язані між собою, і поява одного фактора передуює появі іншого. А це, відповідно, позначається на результатах (здебільшого негативних) діяльності підприємства та галузі загалом.

Господарська діяльність з точки зору організації управлінського обліку є певною сукупністю господарських операцій, здійснених упродовж звітного періоду. В обліку відбувається групування операцій з метою їх відображення на рахунках. Такий процес можливий завдяки вартісному вимірюванню тобто оцінюванню, об'єктів обліку, так і змін, які відбуваються з ними в результаті здійснення господарських операцій.

Я.В. Соколов визначає оцінку серцем методології бухгалтерського обліку. Від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві [3].

Оцінка витрат – процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі дослідження минулої діяльності.

Оцінка рівня трансакційних витрат підприємства проводиться диференційовано в залежності від:

- розмірів підприємства: малий бізнес, мале, середнє і велике підприємство;
- організаційно-правова форма: приватні підприємства; державні підприємства, акціонерні товариства (відкриті і закриті), спільні підприємства;
- галузевої приналежності: промисловість, будівництво, агропромисловий комплекс (сільське господарство, переробка і зберігання харчових продуктів), торгівля й побутове обслуговування, виробничо-інвестиційна й посередницька діяльність, наука й наукове обслуговування;
- положення на ринку: монополісти, підприємства, які не є монополістами і працюють на ринках (міжнародних, внутрішніх);

Для діючих підприємств дані для оцінки загальних трансакційних витрат (з диференціацією на постійні, змінні й разові) беруться з оперативної і бухгалтерської звітності, спеціальними вибірками і порівнюються з аналогічними даними підприємств – представників. Оцінка розробляється як за абсолютними показниками, так і по трансакційних витратах на одиницю товарної продукції в грошовому вимірі й на одиницю вибору в натуральному вимірі. Після оцінки загального рівня трансакційних витрат розробляється більш детальна оцінка й порівняння з показниками підприємств аналогів (табл. 1). Порівняння проводиться як по абсолютних рівнях, так і по витратах на одиницю продукції.

Таблиця 1

## Оцінка трансакційних витрат на корпоративному рівні

№ п/п	Види	Витрати
1	Разові витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>- на передпроектне визначення доцільності створення підприємства;</li> <li>- на розроблення бізнес-плану створення підприємства;</li> <li>- на розроблення бізнес-плану виробництва і реалізації виробництва;</li> <li>- на реєстрацію підприємства (з урахуванням усіх погоджень: санепідемстанція, пожежна охорона, податкова адміністрація тощо) і відкриття рахунків;</li> <li>- на укладання договорів у зв'язку з:               <ul style="list-style-type: none"> <li>а) орендою приміщення, лізингом і кредитуванням,</li> <li>б) закупівлею і монтажем устаткування,</li> <li>в) комплектацією служби інформації та зв'язку, маркетингу, юридично-правового захисту підприємства,</li> <li>г) технічним забезпеченням служб,</li> <li>д) разовими "добровільними пожертвуваннями" впливовим органам, організаціями, партіям, об'єднання, особам,</li> <li>е) штрафами, пенею, неустойкою за недотримання договірних зобов'язань, нормативних документів,</li> <li>є) іншими (не врахованими вище) разовими видатками.</li> </ul> </li> </ul>
2	Умовно постійні трансакційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>- на утримання служб: маркетингу, юридичної, інформаційної, комерційної, транспорт комерційної служби;</li> <li>- на утримання органів управління щодо сприяння розширенню ринку;</li> <li>- на науково-інноваційну діяльність, спрямовану на посилення конкурентоспроможності підприємства;</li> <li>- на оренду устаткування, що забезпечує роботу комерційних служб;</li> <li>- на вдосконалення структури комерційної служби;</li> <li>- на вдосконалення структури підприємства;</li> <li>- на науково-дослідну працю щодо вивчення ринку і розширення збуту продукції;</li> <li>- інші умовно постійні трансакційні витрати.</li> </ul>
3	Умовно перемінні трансакційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>- переддоговірні: телефонні переговори, листування, реклама, відрядження і прийом делегацій – потенційних споживачів;</li> <li>- на укладання договорів;</li> <li>- на знижки та винагороди дилерам, великим споживачам;</li> <li>- на надбавки до цін постачальникам за своєчасні поставки;</li> <li>- на після продажне обслуговування;</li> <li>- на обслуговування дебіторської заборгованості;</li> <li>- представницькі витрати, витрати на сертифікати походження і відповідності, на участь у виставках, презентаціях;</li> <li>- на підготовку і підвищення кваліфікації працівників;</li> <li>- на інші витрати по контрактах і обслуговуванню зобов'язань за угодами.</li> </ul>

За різними ознаками по-різному визначаються типології трансакційних витрат і здійснюються оцінки їхнього рівня. Це зумовлено, з одного боку, розбіжністю у трактуванні авторами категорії трансакційних витрат, а з іншого – особливостями статистично-інформаційної бази, яка не завжди повно відбиває номенклатуру і величину трансакційних витрат як витрат обміну правами власності.

Дослідження показали, що в ринкових умовах оцінка трансакційних витрат підприємств є важливою передумовою їх функціонування. Така оцінка є багатовимірною, що зумовлюється напрямками використання її результатів. До числа напрямів використання результатів такої оцінки належать:

- управління витратами;
- фінансове планування;
- забезпечення інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності та економічної безпеки підприємства;
- формування його іміджу;
- визначення впливу на ефективність діяльності підприємства.

Багатоплановість використання результатів оцінки трансакційних витрат підприємств зумовила необхідність розробити підхід до вибору способів оцінки таких витрат. Такий підхід являє собою впорядковану сукупність способів оцінки трансакційних витрат підприємства.

Від специфіки галузі виділяють наступні види оцінки:

1) за обліковою собівартістю - оцінка виконання плану по собівартості за звітний рік; виявлення використаних ресурсів подальшого зниження собівартості продукції; розроблення заходів по мобілізації резервів економного витрачання матеріальних, трудових, грошових ресурсів;

2) економічна – витрати вирощування, збирання, переробки повинні бути засвідчені та проаналізовані;

3) фінансова – залежить від термінів погашення заборгованості перед банками, постачальниками, що може виражатися у грошових показниках та у відсотках.

З введенням в аналіз трансакційних витрат необхідно уточнити структуру витрат фірми. У ринковій економіці витрачання фірми можна розділити на три групи:

1) трансформаційні - витрати по трансформації фізичних властивостей продукції в процесі використання чинників виробництва.;

2) організаційні - витрати по забезпеченню контролю і розподілу ресурсів усередині організації, а також витрачання по мінімізації опортуністичної поведінки усередині організації;

3) трансакційні - будь-які втрати, що виникають унаслідок неефективності сумісних рішень, планів, договорів, що укладаються, і створених структур.

У економічній літературі існує безліч класифікацій трансакційних витрат. Заслужує на увагу підхід до класифікації трансакцій запропонований Дж. Коммонсом [7]. В якості основної ознаки торгової трансакції Дж. Коммонс виділив не відсутність виробничої діяльності, а лише передачу прав власності на благо від одного економічного агента іншому. В трансакції управління ключовим є відношення «управління – підпорядкування».

До трансакційних витрат найчастіше відносять витрати пошуку інформації, витрати на ведення переговорів, витрати вимірювання, специфікації, опортуністичної поведінки та

витрати захисту від третіх осіб. Виходячи з назв даних витрат видно, що якщо більшість з них тим чи іншим чином відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, то витрати захисту від третіх осіб облікувати взагалі неможливо. Тому постає запитання, як організувати управлінський облік трансакційних витрат, щоб підприємство могло отримати інформацію про них в цілому, а не окремі їх складові.

Витрати на пошук інформації включають витрати на пошук маркетингової інформації (інформації про стан ринку, потенційних клієнтів, конкурентів — конкурентна розвідка), формування баз даних, придбання спеціальної літератури, участь у виставках, витрати на ведення баз даних, витрати, що виникають унаслідок неякісної або неповної інформації, витрати на просування товару на ринку.

Що ж до витрат на проведення переговорів та укладення угод, то до них можна віднести витрати на проведення переговорів (підготовка пропозицій, укладання угод про наміри, укладання угод), відрядження співробітників, телефонні розмови та факс, послуги юридичного й інших видів консалтингу, витрати на юридичне оформлення угоди, виконання платіжних зобов'язань, оформлення кінцевої документації, участь у тендерних торгах.

До витрат специфікації та захисту прав власності належать оформлення спеціальних документів (патентів, ліцензій) і прав власності, захист майнових прав у суді, захист порушених прав, втрати від незадовільної специфікації прав власності, витрати на захист від претензій третіх осіб.

Витрати опортуністичної поведінки – витрати на контроль і дотримання умов угоди, можливі втрати від недобросовісності партнерів, витрати на стягнення дебіторської заборгованості. Витрати на утримання передбачають витрати на утримання вищих установ, добровільні внески на створення та поліпшення матеріально-технічної бази різноманітних організацій, добровільні пожертвування впливовим політичним партіям [4, 154]. До витрат, пов'язаних з «ціною позалегалності», належать оплата послуг представників органів державної влади, витрати, пов'язані з ухилянням від правових санкцій, витрати, пов'язані з ухиленням від податків і нарахувань на заробітну плату, витрати на утримання інших організацій [4, 163].

А.Е. Шастітко пропонує фактично свою класифікацію трансакційних витрат, намагаючись підсумовувати типології попередніх авторів. Він виділяє шість видів трансакційних витрат: витрати виявлення альтернатив; витрати здійснення розрахунків; витрати виміру; витрати укладення контракту; витрати специфікації і захисту прав власності; витрати опортуністичної поведінки.

Один з варіантів класифікації трансакційних витрат був розроблений і запропонований К. Менаром. Відповідно до його підходу виділяються наступні чотири типи трансакційних витрат [4].

По-перше, витрати вичленовування, що обумовлені різним ступенем технологічної подільності виробничих операцій.

По-друге, інформаційні витрати, які складаються з витрат кодування, вартості передачі сигналу, витрат розшифровки, витрат по навчанню користувачів інформаційної бази.

По-третє, витрати масштабу, що обумовлені існуванням знеособленого обміну, що вимагає спеціалізованої системи забезпечення дотримання контрактів.

По-четверте, витрати опортуністичної поведінки, обумовлені тим, що покарання порушника угоди пов'язано з витратами, що досить часто робить опортуністичну поведінку кращим способом реалізації індивідуальних цілей суб'єктів, що хазяйнують.

В основі класифікації витрат лежить принцип: різні витрати – для різних цілей. Якщо ми виділяємо ціль – облік трансакційних витрат, то звідси маємо таку класифікаційну ознаку, як трансакційні витрати по відношенню до бухгалтерського обліку.

Тут ми виділимо два типи трансакційних витрат: контрольовані (ті, що відображаються і контролюються з боку керівника, або можуть відобразитися в бухгалтерському обліку і контролюватися) та неконтрольовані (ті, що не відображаються в бухгалтерському обліку і не можуть контролюватися з боку керівника), що зображено на рис. 1.

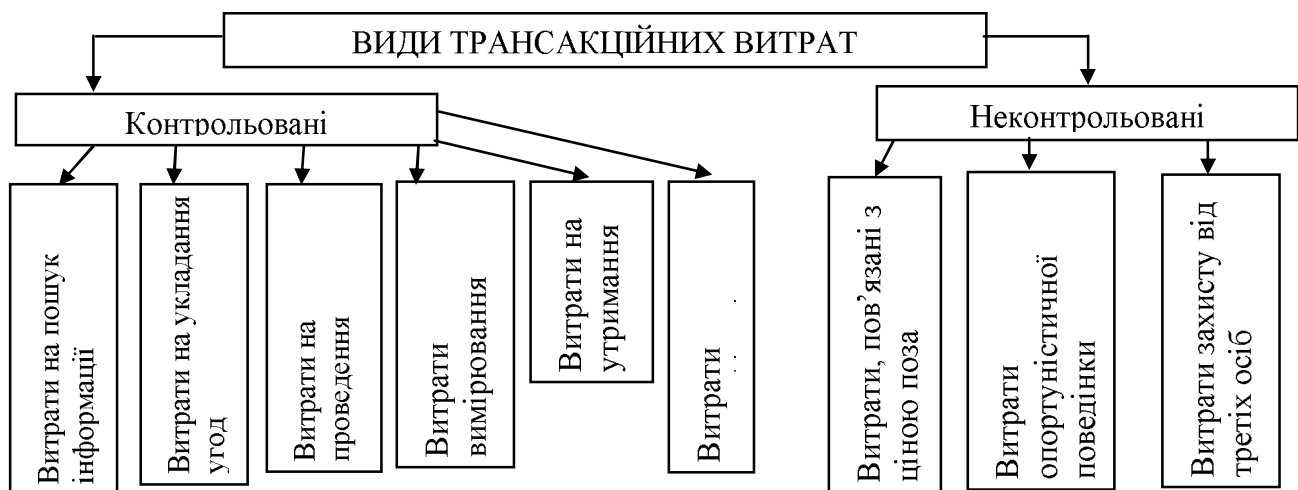


Рис. 1. Види трансакційних витрат в управлінському обліку

Якщо розглядати трансакційні витрати як сукупність втрат та затрат, то класифікація відповідно містить види, що відносяться до трансакційних втрат та трансакційних затрат. До перших перш за все відносять витрати: непередбачених подій; пов'язані з можливим різночитанням положень контракту; пов'язані з неузгодженістю законодавства або інших нормативно-правових актів; відсутності дієвого контролю та примусу до наслідування законодавчих норм; опортуністичної поведінки. До других відносять: затрати укладання угоди; інформаційні затрати; затрати специфікації та захисту прав власності; затрати здійснення розрахунків.

Отже, вивчення й аналіз існуючих підходів до класифікації трансакційних витрат підприємства дає підставу визначити набір трансакційних витрат, притаманний конкретному підприємству в залежності від його розміру і форми власності (табл. 2).

Контракти, які укладає підприємство, може носити як легальний так і нелегальний характер, тому і трансакційні витрати можуть виникати в легальному, або в нелегальному секторах, тобто в тіньовій економіці. Нелегальні трансакційні витрати отримали назву «ціни позалегалності» [1,3,4]. Особливістю цього типу трансакційних витрат є дуже обмежені можливості вивчення їх розміру, оскільки виникають вони в тій економіці, що майже не піддається статистичному виміру.

Таблиця 2

## Типологія трансакційних витрат підприємства

№	Ознаки типологій	Типи трансакційних витрат
1	Економічні наслідки	Трансакційні втрати
		Трансакційні затрати
2	Характеристика контрактів	Легальні трансакційні витрати
		Нелегальні трансакційні витрати
3	Джерело відшкодування	Собівартість продукції
		Прибуток підприємства
4	Тип інституцій	Трансакційні витрати, що регламентуються формальними інституціями
		Трансакційні витрати, що регламентуються неформальними інституціями
5	Сфера виникнення	Зовнішні трансакційні витрати
		Внутрішні трансакційні витрати
6	Періодичні виникнення	Постійні
		Змінні
		Разові

**Висновки.** Кожна розглянута нами класифікація по-своєму відтінює проблеми обміну, які виникають у економічних агентів при вирішенні проблеми управління трансакційними витратами підприємства.

Теоретикам трансакційних витрат вдалося виділити найважливіші характеристики, що визначають суть підприємства, – формування складної мережі контрактів, довготривалий характер ділових стосунків, виробництво єдиною «командою», інвестування в специфічні активи, адміністративний механізм координації за допомогою наказів. Всі дослідники, що розвивали ідеї Р. Коуза, виходили із загального уявлення про підприємство як знаряддя з економії трансакційних витрат. Проте, залишається невідпрацьованим і неузгодженим вітчизняними науковцями питання оцінки ринкових і внутрішньогосподарських трансакцій, особливо їх облікове відображення. Завдання з виокремлення і узагальнення інформації щодо трансакційних витрат має виконувати управлінський облік через систему бюджетування, контролю за їх величиною і доцільністю та оперативного управлінського аналізу. Саме через призму управлінського обліку зацікавлені користувачі зможуть дослідити сутність і характер трансакційних витрат, які здійснюють підприємства в процесі посилення економічної глобалізації; провести системний аналіз характеру трансакційних витрат, їх структури та динаміки з метою виявлення їх відповідності завданням, виконання яких вони забезпечують; з'ясувати відповідність існуючої методики оцінювання трансакційних витрат з метою посилення управління ними.

**Список використаної літератури:**

1. Архиев С.И. Трансакционные издержки и неравенство в условиях рыночной трансформации: монография / С.И. Архиев – Харьков: «Бизнес Информ», 2000. – 288 с.
2. Иванова Н.Ю., Кузнецова Т.К. Трансакційні витрати як показник здоров'я економіки / Н.Ю. Иванова, Т.К. Кузнецова // Труды Одесского политехнического университета: Научный и производственно-практический сборник по техническим и естественным наукам. – Одесса: ОПУ, 2002. – Вып. 1(17). – С. 252 – 257.