

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ І ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

© 2017 ХОРУНЖАК Н. М., ПЕТРУЩАК С. М.

УДК 657.471.66

Хорунжак Н. М., Петрущак С. М. Проблемні аспекти обліку трансакційних витрат і шляхи їх вирішення

Цілі статті полягають у теоретичному узагальненні сутності та причин виникнення трансакційних витрат, розробці пропозицій з питань формування ефективної моделі управління ними, у т. ч. на засадах поліпшення облікового забезпечення для підприємств пивоваріння. Відповідно до проведеного аналізу авторських позицій щодо облікового, у т. ч. рахункового відображення трансакційних витрат, зроблено висновок про доцільність ведення обліку трансакційних витрат за їх видами лише щодо діяльності, спрямованої на продаж продукту виробництва. Побудовано граф дерева цілей для забезпечення раціональності досліджень з розробки класифікації (групування) трансакційних витрат і обґрунтування складу робочих рахунків з їх обліку. Для забезпечення безперервності та своєчасності включення трансакційних витрат у собівартість реалізованої продукції запропоновано використовувати планові й звітні калькуляції. Розроблено підхід до встановлення розміру планового включення трансакційних витрат у собівартість реалізованої продукції (експоненційне середнє значення). Побудовано відповідну модель обліку трансакційних витрат. Перспективою подальших досліджень є конструювання ефективних програмних рішень щодо діяльності підприємства, які базуватимуться на вищенаведеній концепції системи управління трансакційними витратами та її інформаційній базі.

Ключові слова: трансакційні витрати, класифікація, облік, бухгалтерські рахунки, модель обліку, управління.

Рис.: 3. **Табл.:** 3. **Бібл.:** 16.

Хорунжак Надія Михайлівна – доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: nadija_choru@ukr.net

Петрущак Софія Мирославівна – студентка, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

УДК 657.471.66

Хорунжак Н. М., Петрущак С. М. Проблемные аспекты учета трансакционных издержек и пути их решения

Целями статьи являются теоретическое обобщение сущности и причин возникновения трансакционных издержек, разработка предложений по вопросам формирования эффективной модели управления ими, в т. ч. на основе улучшения учета для предприятий пивоварения. Согласно проведенному анализу авторских позиций по учету, в т. ч. касающихся отражения трансакционных издержек на бухгалтерских счетах, сделан вывод о целесообразности ведения таких издержек в разрезе по видам, но только по отношению к деятельности, направленной на продажу продукта производства. Построен граф дерева целей для обеспечения рациональности исследований по разработке классификации (группировке) трансакционных издержек и обоснованию состава рабочих счетов по их учету. Для обеспечения непрерывности и своевременности включения трансакционных издержек в себестоимость реализованной продукции предложено использовать плановые и отчетные калькуляции. Разработан подход к установлению размера планового включения трансакционных издержек в себестоимость реализованной продукции (экспоненциальное среднее значение). Построена соответствующая модель учета трансакционных издержек. Перспективой дальнейших исследований является конструирование эффективных программных решений, касающихся деятельности предприятия, которые будут базироваться на вышеприведенной концепции системы управления трансакционными издержками и её информационной базе.

Ключевые слова: трансакционные издержки, классификация, учет, бухгалтерские счета, модель учета, управление.

Рис.: 3. **Табл.:** 3. **Библ.:** 16.

Хорунжак Надежда Михайловна – доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

E-mail: nadija_choru@ukr.net

Петрущак София Мирославовна – студентка, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

UDC 657.471.66

Khorunzhak N. M., Petrushchak S. M. The Problematic Aspects of Accounting the Transaction Costs and Ways to Address Them

The article is aimed at a theoretical generalization of the nature and causes of appearance of transaction costs, development of proposals on formation of an effective model for their management, including the proposals on the basis of improved accounting for brewery enterprises. According to the carried out analysis of the authors' positions on accounting, including the positions related to reflection of transaction costs in the accounting records, it has been concluded about expediency to account such costs by types, although only in regard to the activities, directed toward sales of production. A goal tree graph has been built to ensure the rationality of research on elaborating the classification (grouping) of transaction costs and on substantiating the composition of working accounts for their accounting. In order to ensure the continuity and timeliness of including the transaction costs into the prime cost of the production sold, it has been proposed to use planning and reporting calculations. An approach has been developed to determine the planned inclusion of transaction costs in the prime cost of the production sold (exponential average). An appropriate model for recording the transaction costs has been built. Prospect for further research will be construction of the efficient policy decisions concerning the enterprise's activities, based on the above conception of the system of management of transaction costs together with its information base.

Keywords: transaction costs, classification, accounting, accounting records, accounting model, management.

Fig.: 3. **Tbl.:** 3. **Bibl.:** 16.

Khorunzhak Nadiya M. – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting in the Public Sector and Service Sector, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)

E-mail: nadija_choru@ukr.net

Petrushchak Sofiya M. – Student, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)

Із розвитком наукових теорій та постійного економічного прогресу трансакційні витрати, як економічна категорія, широко розглядаються в дослідженнях правових, соціальних та економічних процесів і явищ.

Актуальність такої проблематики для сучасного розвитку економіки України пов'язана з наявністю проблеми пошуку нових способів економічного підйому, оскільки резерви екстенсивного зростання ефективно-

сті практично вичерпані. Альтернативним виходом з цієї ситуації є створення необхідних умов для розширення виробництва і реалізації вітчизняної продукції на внутрішньому й зовнішньому ринках. Досягти цього без науково-інноваційного прориву в питаннях обґрунтування альтернатив і шляхів економічно обґрунтованої мінімізації витрат, у тому числі трансакційних, неможливо.

Вирішення проблеми забезпечення реалізації української продукції в умовах зростання конкуренції на ринку може бути досягнуте лише завдяки науково обґрунтованій організації цього процесу. Розглядаючи реалізацію саме як складний процес, для якого характерні різні витрати і складові, можна знайти реальні шляхи впливу на нього, а також досягти виконання поставлених оптимізаційних завдань. У сучасних умовах при реалізації продукції широко використовуються різноманітні логістичні прийоми та підходи, що пов'язано з відповідними витратами, які в наукових публікаціях і на практиці називають трансакційними. З огляду на це важливо не лише детально дослідити їх сутність, а й ідентифікувати причини й наслідки виникнення з метою розробки відповідного елемента загальної моделі управління такими витратами та їх обліку.

Метою статті є теоретичне узагальнення сутності та причин виникнення трансакційних витрат, розробка пропозицій з питань формування ефективної моделі управління ними, у тому числі на засадах поліпшення облікового забезпечення для підприємств пивоваріння.

В останні роки проблематика, пов'язана з трансакційними витратами, активно дискутується в українській науковій та спеціальній літературі. Зокрема, такими дослідженнями займаються О. П. Власенко, М. С. Данько, А. О. Корінець, С. І. Мельник, С. В. Мочерний, О. В. Замазій, А. М. Очеретько, М. М. Шигун, Ж. М. Ющак та інші. Розглядаються аналогічні питання й зарубіжними вченими, такими як А. Алчіан, Й. Барцель, О. Вільямсон, К. Далман, Р. Коуз, Т. Егерстон, Д. Коммонс, Д. Норт та іншими. Слід зазначити, що вперше це поняття (трансакційні витрати) було запропоноване саме зарубіжним науковцем К. Далманом у 1979 р. у статті «The Problem of Externalities», який розумів під цей термін як витрати збору й обробки інформації, витрати на проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю та юридичного захисту виконання контракту [16]. Ідентифіковані таким чином витрати, перш за все, розглядалися з позиції ролі в забезпеченні процесів просування виробленої продукції на ринки збуту та потреб управління й мінімізації ризиків у діяльності. Однак виокремлення таких витрат вимагало належного облікового їх відображення, оскільки лише система обліку здатна акумулювати відповідну інформацію.

Дослідження наукової літератури з питань обліку трансакційних витрат свідчить про відсутність одностайності науковців щодо трактування цього економічного поняття. Зокрема В. В. Радаєв вважає, що трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з входом і виходом на ринок, доступом до ресурсів, передачею, специфікацією та захистом прав власності, укладанням та обговоренням ділових угод [12]. Інший вчений, Г. Г. Ки-

рейцев, стверджує, що трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з пошуком партнерів по бізнесу, отриманням інформації про них, проведенням переговорів, юридичним оформленням угоди та контролем за виконання її умов [7].

Аналіз низки наукових публікацій [1; 3; 4; 13; 14], присвячених обліку та обліковому забезпеченню трансакційних витрат, свідчить про наявність великого різноманіття не лише трактувань цього економічного поняття, а й позицій щодо доцільності чи недоцільності їх виокремлення. Дискусії з цього приводу, в будь-якому разі, вказують на актуальність проведення досліджень такого спрямування, засвідчують важливість вказаних витрат у діяльності суб'єктів господарювання, а також підкреслюють суттєвість їх впливу на ефективність господарювання. Тому, на думку М. С. Данька, рівень трансакційних витрат слід визначати як у науковій та інноваційній сферах, так і їх складову та вплив на обсяг трансакційних витрат у народногосподарському комплексі загалом [5]. Однак важливо також детально аналізувати їх обсяг і склад в окремо взятих галузях. Це сприятиме виявленню існуючих тенденцій і реалізації оптимізаційних завдань щодо витрат. Окрім цього, порівняння складу та динаміки трансакційних витрат однотипних підприємств уможливить використання елементів стандартизації (нормування) при їх плануванні та контролі. Проте таке застосування обґрунтоване, як уже зазначалося, лише щодо однієї галузі економіки й подібних (однотипних) суб'єктів господарювання.

Діяльність будь-якого підприємства в сучасних умовах пов'язана з труднощами забезпечення прибуткової діяльності. Щодо підприємств пивоваріння вони особливо актуалізувалися після кризи 2008 р. і початку підвищення акцизного податку на алкогольні напої. До 2016 р. ситуація з виробництвом продукції пивоваріння, як свідчить статистика, суттєво погіршилася. По-перше, порівняно з 2008 р. у 2015 р. виробництво пива скоротилося на 45 відсотків. По-друге, експертна оцінка обсягу виробництва пива по Україні (крім пива безалкогольного з вмістом спирту до 0,5 об. %) за 11 місяців 2016 р. склало 166,8 млн дал, що на 7% менше від аналогічного періоду 2015 р. Виробництво солоду становить 264 785 т, що відповідає 103,4% до аналогічного періоду 2015 р. [9]. Двократне зростання акцизного податку (для пива він із 1 січня 2016 р. становить 5% відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII) призвело до скорочення обсягів виробництва пива на 12,1% у вересні 2016 р. та на 25,2% у жовтні цього ж року, порівняно з аналогічними місяцями минулого року.

На фоні постійного зростання цін і тарифів на життєво необхідні товари та енергоносії у 2017 р. прогнозованою є ще гірша ситуація для вітчизняних виробників цього напою. Натомість зростання обсягів виробництва солоду (при зменшенні обсягів виробництва пива) вказує на початок орієнтації вітчизняних виробників на експорт цього продукту. За такої позиції Україна може

перетворитися у сировинний придаток для розвинених країн, втрачаючи при цьому свої власні виробничі пріоритети та традиції в пивоварінні.

Постійні ринкові трансформації та посилення конкуренції поступово перетворюють взаємовідносини між суб'єктами господарювання на складний багатогранний процес з пошуку та підбору ділових партнерів, їх вивчення, підготовки та укладання угод, а також саме виконання умов договорів. Усе це зумовлює виникнення трансакційних витрат, які, з одного боку, впливають на конкурентоспроможність продукції, а з іншого – на ефективність діяльності всього підприємства, оскільки вони виступають складовою загальних витрат і так чи інакше вплинуть на економічну ефективність. Понесені або заплановані трансакційні витрати займають важливе місце у процесі прийняття управлінських рішень. Оскільки бухгалтерський облік на підприємстві є основним джерелом інформації, на основі якої приймаються більшість управлінських рішень, багатьма науковцями піднімається питання про необхідність наукового обґрунтування проблем організації та методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат. Для виявлення сутності трансакційних витрат емпіричним шляхом можна використати таблицю взаємозв'язку їх означення та причин виникнення (табл. 1).

лише пов'язаних з реалізацією. Розуміння дискусійності такого висновку вимагає наведення аргументів його обґрунтування. Основним з них слід вважати факт не лише значних трансакційних витрат, пов'язаних з продажем продукції та пошуком її споживачів, але й потребу точнішого визначення собівартості та відповідного відображення витрат у системі рахунків. У цьому контексті слід підтримати позицію Юшак Ж. М., яка пропонує витрати, що здійснюються на етапі укладання угоди щодо придбання активів чи надання послуг, прямо відносити до об'єкта угоди. При цьому науковець обґрунтовує доцільність відображення таких витрат на рахунку дев'ятого класу 92 «Адміністративні витрати» з відповідними аналітичними рахунками. Щодо витрат, котрі здійснюються на етапі ведення переговорів, то їх вчена пропонує відображати, використовуючи рахунок дев'ятого класу 93 «Витрати на збут», до якого слід відкривати аналітичні рахунки [15]. Натомість інші дослідники такого економічного явища, як трансакційні витрати, вирізняють не лише цей напрям. Основні їхні позиції стосуються як обґрунтування доцільності використання для обліку трансакційних витрат рахунків класу 9, так і використання 4-го, 8-го класів й інших варіантів (рис. 1).

Кожен з відображених на рис. 1 підходів вибудуваний з урахуванням мети, яку автори ставили в основу дослідження. Загальною метою є підвищення ефективності

Таблиця 1

Взаємозв'язок між причинами виникнення трансакційних витрат і їх означенням

Причини	Зв'язок	Означення	Оцінка потреби в обліку
Розвиток облікових теорій	→	Витрати, пов'язані з реалізацією (продажем)	Для забезпечення прямого віднесення на собівартість
Забезпечення поліпшення якості інформаційної бази управління	→	Витрати, пов'язані з експлуатацією економічної системи	Для забезпечення ефективності та прямого віднесення на собівартість
Підвищення ефективності діяльності	→	Витрати, пов'язані зі встановленням і забезпеченням прав власності	Для забезпечення ефективності
	→	Витрати, що виникають при виборі альтернатив	Для забезпечення мінімізації втрат

У цілому з табл. 1 можна зробити висновок, що виокремлення трансакційних витрат має на меті (практично в усіх випадках) забезпечення ефективності діяльності (здійснюваної господарської операції). Адаже навіть забезпечення мінімізації витрат також у кінцевому підсумку мало б давати позитивний ефект. Окрім цього, проведене дослідження й узагальнення його результатів у табл. 1 вказує на той факт, що існують положення, які автори розвивають щодо трансакційних витрат для цілей досягнення можливості прямого їх віднесення на собівартість продукції. Тобто з точки зору доцільності їх виокремлення найбільш важливе у випадку реалізації продукції, адже для показника ефективності неважливою є інформація про обсяг кожного виду витрат зокрема, оскільки вона визначається як співвідношення отриманих доходів з понесеними витратами в цілому. Таким чином, обґрунтованим є висновок про доцільність ведення відокремленого обліку трансакційних витрат

діяльності через посилення контролю за трансакційними витратами. Проте, як уже зазначалося, раціональніше використати облік трансакційних витрат для досягнення прямого їх віднесення на собівартість реалізованої продукції. У всіх інших випадках відокремлений їх облік менш доцільний. З цього можна зробити висновок, що важливо вести облік трансакційних витрат за їх видами лише щодо діяльності, спрямованої на продаж продукту виробництва. У сучасних умовах така діяльність позиціонується як логістична. Основним елементом логістичної діяльності є пошук контрагентів, а результатом – укладання договорів. Укладання будь-якого договору – досить трудомісткий і відповідальний процес, який потребує матеріальних затрат і значною мірою залежить від компетентності сторін договору та їх вміння вести переговори. Витрати, які при цьому несе суб'єкт господарювання, можуть бути деталізовані не лише у вузькому (за загальною сумою), а й у більш широкому розрізі.

Пропозиції авторів щодо відображення трансакційних витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку	
Підхід (пропозиція)	Автор(-и) підходу
Відкриття субрахунків для трьох видів витрат: адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, для обліку яких призначені рахунки дев'ятого класу: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»	О. В. Замазій [6]
Застосування додаткового рахунку 86 «Трансакційні витрати» у складі рахунків 8 класу «Витрати за елементами». Ті витрати, які мають відноситися на рахунки дев'ятого класу, потім будуть потрапляти на рахунок 86 «Трансакційні витрати». Виокремлення трансакційних витрат на рахунках обліку від рахунку 92 «Адміністративні витрати» і до 99 «Надзвичайні витрати»	Ж. М. Ющак, С. І. Мельник [15]
Виділення окремого рахунку 47 «Трансакційні витрати» із субрахунками, які відображають певні види трансакційних витрат: 47-1 «Пошук клієнтів», 47-2 «Переговори», 47-3 «Забезпечення інтересів сторін», 47-4 «Процес обміну», 47-5 «Контроль», 47-6 «Адаптація», 47-7 «Коректування субоптимальних договірних умов», 47-8 «Послаблення стратегічних позицій», 47-9 «Завершення угоди». Також пропонується відкривати аналітичні рахунки за конкретно укладеними контрактами	І. Г. Панженська [11]
Виділення на рахунку 93 «Витрати на збут» субрахунку 932 «Трансакційні витрати на збут» за відповідними елементами. За дебетом рахунку 932 запропоновано відображати суму визнаних витрат залежно від їх виду на основі підтверджуючих первинних документів, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Для обліку трансакційних витрат, які виникають у процесі придбання певного продукту пропонується використати резервний рахунок 29 «Трансакційні витрати на придбання»	Л. М. Очеретько, А. О. Корінець [10]

Рис. 1. Пропозиції щодо відображення трансакційних витрат на рахунках обліку

Рівень деталізації залежатиме від рішення щодо мети такої деталізації. Наприклад, І. Д. Бенько, досліджуючи проблематику, пов'язану із заробітною платою та пенсійним забезпеченням, вважає, що деталізація витрат у такому розрізі (з виокремленням обсягів пенсійних внесків) дозволяє громадянам краще усвідомлювати відповідальність за свої пенсійні заощаження і сумлінно виконувати обов'язки щодо сплати внесків [2, с. 24]. Це теж може бути одним з аргументів на користь детального облікового відображення складу трансакційних витрат. Розробляючи підходи до обліку трансакційних витрат, науковці керувалися здебільшого потребою в управлінні ними та прагненням до економічно обґрунтованої мінімізації (оптимізації). Така позиція є цілком обґрунтованою, оскільки в умовах посилення конкуренції кожен суб'єкт господарювання вимушений шукати власні переваги, щоб займати достойне місце на ринку. Тому групування трансакційних витрат може служити основою розробки моделі їх обліку. Для цього варто скористатися методом побудови граф дерева цілей. Не заглиблюючись у деталізацію його сутності, зазначимо, що при побудові дерева цілей використовують

деталізацію генеральної обраної мети (у нашому випадку це забезпечення ефективності трансакційних витрат (перша мета) або мінімізація цих витрат (друга мета)) та її графічне зображення за певними ієрархічними рівнями (рис. 2).

За побудованим графом дерева цілей позиції 1, 2, 3 та 4 відносяться до проблематики вдосконалення обліку трансакційних витрат. Слід зауважити, що акцент на них відповідає об'єкту дослідження та його спрямуванню. На основі врахування змісту вищезазначених позицій може будуватися такий елемент загальної моделі управління трансакційними витратами, як облік. Для досягнення цілісності цієї моделі слід також ідентифікувати й розвинути ще два важливі елементи – контроль та аналіз. Проте для спрощення процесу побудови та формалізації загальної моделі управління трансакційними витратами в цьому пункті обмежимося лише таким її елементом, як облік.

Отже, для обґрунтування складу робочих рахунків з обліку трансакційних витрат (позиція 1) зауважимо про доцільність відображення лише тих трансакційних витрат, які слід включати у собівартість продукції. Тоб-

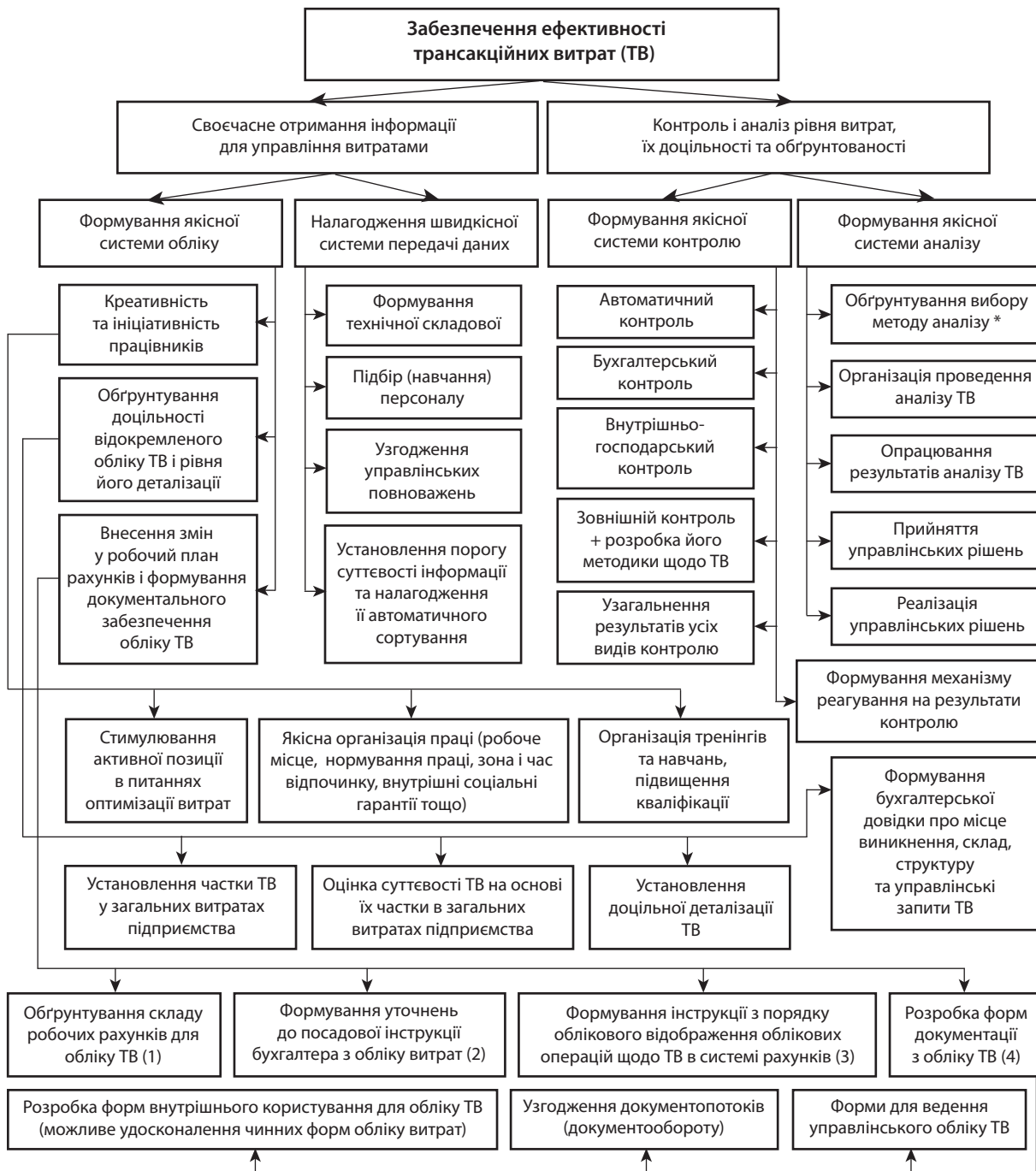


Рис. 2. Граф-дерево цілей формування моделі обліку транзакційних витрат

Примітка: * – здійснювати за методом, запропонованим в [8, п. 3.1].

Джерело: авторська розробка.

то за мету їх виокремлення взято досягнення прямого віднесення таких витрат на собівартість. Абстрагування від детального обліку інших груп транзакційних витрат виправдане через те, що для суб'єктів пивоваріння важливо точніше визначити собівартість виробленої продукції, адже вона (незважаючи на ринкові закони) продовжує виступати основою встановлення ціни.

З огляду на це у складі рахунку 93 «Витрати на збут» (щоб забезпечити дотримання методології обліку та не вносити в неї зміни через відкриття нових рахунків) доцільно виокремити аналітичний рахунок 93.1 (чи *n*, залежно від вже використовуваного на підприємстві

складу аналітичних рахунків) з відповідними рахунками другого порядку для деталізації транзакційних витрат, понесених щодо кожного конкретного виду продукції. Ці субрахунки наприкінці року слід списувати на собівартість реалізованої продукції. Для забезпечення безперервності та своєчасності включення транзакційних витрат у собівартість реалізованої продукції слід використовувати такий підхід, як планова та звітна калькуляція. Тобто впродовж року списувати такі витрати за плановими показниками, а в кінці року доводити їх до фактичних. Для встановлення розміру планового включення транзакційних витрат у собівартість реалізованої

продукції можна застосувати їх середній рівень, досягнутий у попередньому звітному періоді (році). Або ж застосувати норму середнього їх відсотка у собівартості попередніх років (наприклад, за 3 останні роки). Для більшої точності такий показник пропонуємо обчислювати не як просте, а як експоненційне середнє значення. Наступною, не менш важливою проблемою, визначеною у графі дерева цілей, є формування документального забезпечення обліку трансакційних витрат. Мінімально затратним буде підхід, що полягає у веденні простої відомості обліку трансакційних витрат (табл. 2).

Формування такої таблиці можливе навіть з використанням Microsoft Office Excel. Оскільки трансакційні витрати включатимуться у собівартість продукції, то жодних змін у чинну звітність вносити не потрібно.

Калькуляція (у спрощеному варіанті) виглядатиме так, як це показано в табл. 3.

Таким чином, один з елементів моделі управління трансакційними витратами (вище всі її елементи перераховані) – облік – може бути представлений у вигляді рис. 3. Модель сформована відповідно до мети обліку трансакційних витрат (формування інформаційної бази для прямого включення у собівартість реалізованої продукції), а також вона враховує запити користувачів, що будуть працювати з іншими елементами загальної моделі управління такими витратами (комплексом моделей, призначених для задоволення інформаційних потреб керівництва підприємством (кінцевого користувача), яке визначає задачі насичення того чи іншого інформаційного рівня. Верхній рівень ієрархії – базовий, певним чином абстрактний об'єкт «Інформація, необхідна для управління», яка служить відправною точкою реалізації низки інших завдань. На цьому рівні встановлюється мета формування моделі. Другий рівень становить клас

Таблиця 2

Відомість обліку трансакційних витрат (реалізація продукції пивоваріння)

Вид продукції	Трансакційні витрати за видами*				Усього
	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Амортизація	Інші прямі витрати	
Оболонь безалкогольне	1260	3200	600	300	5360
Оболонь преміум	2370	3200	750	455	6775
Оболонь розливне	1700	2300	563	480	5043
...
Усього	15930	33475	7800	8300	65505

Примітка: * – може бути використана також класифікація за статтями калькуляції чи інший максимально прийнятний для конкретного підприємства підхід до класифікації трансакційних витрат.

Таблиця 3

Планова калькуляція собівартості пива «Новий пивний смак преміум»*

Стаття витрат	Кількість (за місяць)	Вартість одиниці	Вартість за місяць	Собівартість 1 л пива
Сировина			63400	10,56
Електроенергія на виробничі потреби	7000	1,8874	13211,8	2,201
Електроенергія на освітлення	1500	1,8874	2831,1	0,47185
Вода, м ³	35	3,730	130,55	0,021758333
Каналізація, м ³	35	3,520	123,2	0,020533333
Теплопостачання	0	0	0	0
ФЗП			18000	3,0
Транспортні витрати			1200	0,2
Трансакційні витрати**			2000	0,333333333
Інші логістичні витрати			1000	0,166666667
Витрати на зв'язок			2000	0,333333333
Витрати на вивезення сміття			1500	0,25
Амортизація (ремонт)			4500	0,75
Інші витрати			1000	0,166666667
Усього			110905,65	18,484275

Примітка: * – обсяг виробництва 6000 л на місяць (умовні дані); ** – планова сума.

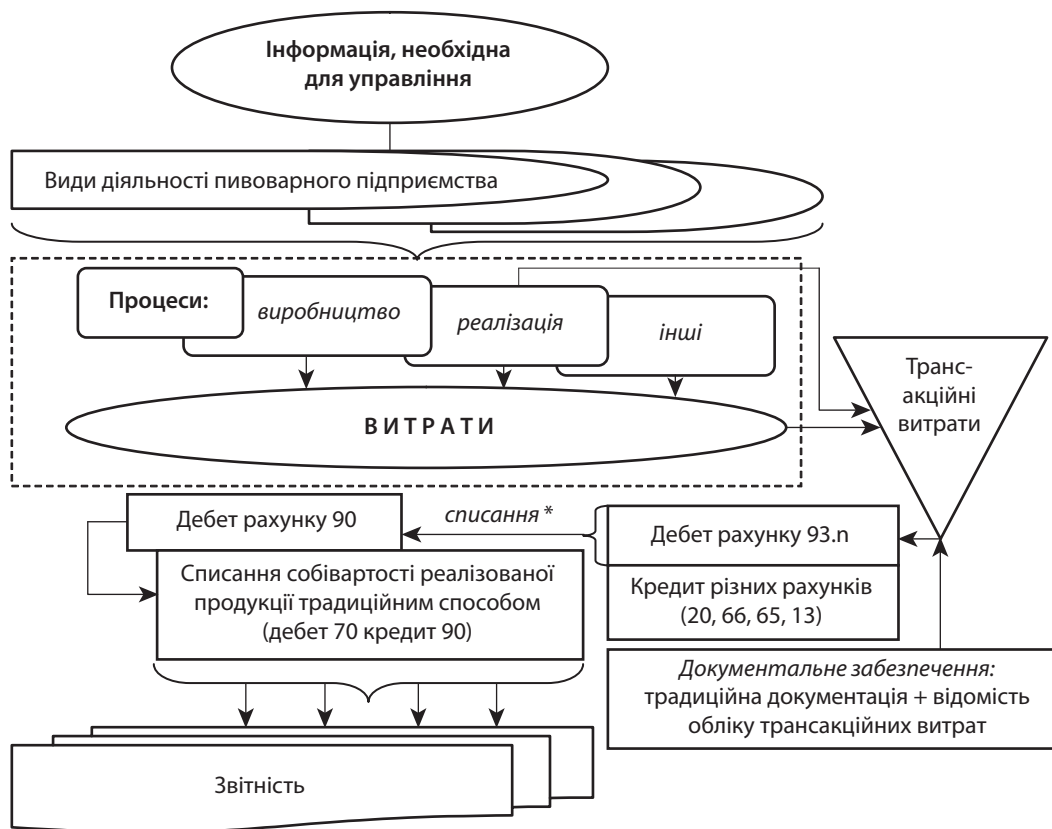


Рис. 3. Доцільна модель (елемент загальної моделі управління) обліку трансакційних витрат

Примітка: * – щомісячно за плановою сумою, наприкінці року з коригуванням до фактичної.

об'єктів, що впливають з першого. Це види діяльності пивоварного підприємства, оскільки за основу дослідження взято саме запити керівництва такого роду суб'єктів господарювання.

Логічність включення видів діяльності у модель пояснюється тим, що їх сукупність для конкретного користувача формує уявлення про складові, які необхідно врахувати та для орієнтації в питаннях щодо області бізнес-інформації, яка виникатиме при цьому. Решта об'єктів акцентують увагу на виокремленні трансакційних витрат саме щодо процесу реалізації продукції, а також містять схеми реалізації фізичних кроків реалізації запропонованої системи їх обліку. При формуванні моделі використано загальні (традиційні) підходи, а також дані нормативно-довідкового та статичного характеру.

Перевага цього підходу полягає в його універсальності, адже побудована модель може бути адаптована також до інших видів діяльності. При цьому функції управління кожним елементом моделі логічно інтегруються в загальну її систему як складова частина бізнес-процесу.

Бізнес-процес, своєю чергою, виступає у вигляді масиву дій, кожна з яких має чітку ідентифікаційну належність до того чи іншого виду діяльності (процесу). Підхід базується на тому, що дії, які відбуваються зі статичними об'єктами моделі, дають змогу фіксувати й управляти оперативною інформацією про трансакційні витрати на рівні різних складових.

ВИСНОВКИ

Інтеграція розробленого елемента загальної моделі управління трансакційними витратами з контролем і аналізом у вигляді відповідних моделей актуальна для сучасних інтегрованих інформаційних систем, що мають відповідні додатки. Тому подальші дослідження дозволять конструювати ефективні рішення щодо діяльності підприємства, які базуватимуться на вищевказаній концепції системи управління трансакційними витратами. У такій моделі акцент робиться на наявності різних видів діяльності, а також ініціативності облікових працівників і вмінні оперативно приймати рішення. При цьому важливо, щоб процеси прийняття рішень, їх передача та виконання були міжфункціональними, а не замкнутими в межах якогось одного структурного підрозділу. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Архиреев С. И.** Трансакционные издержки и неравенство в условиях рыночной трансформации. Харьков: ИД «Бизнес Информ», 2000. 288 с.
2. **Бенько І. Д.** Основи пенсійного забезпечення громадян України: проблеми та перспективи розвитку. *Економічний аналіз*: зб. наук. пр. 2005. Вип. 14. С. 24–26.
3. **Вільямсон О. Е.** Економічні інституції капіталізму: фірми, маркетинг, укладання контрактів/пер. з англ. С. Бушуєва. Київ: АртЕк, 2002. 472 с.
4. **Власенко О. П.** Управління трансакційними витратами в агробізнесі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Житомир, 2009. 20 с.

5. Данько М. С. Методологічні особливості оцінки рівня транзакційних витрат у науково-інноваційній сфері. *Економіка і прогнозування*. 2004. № 1. С. 86–97.

6. Замазій О. В. Проблеми обліку транзакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання. *Научные труды ДонНТУ*. Сер.: экономическая. 2004. Вып. 70. С. 95–100.

7. Кирицев Г. Г. Глобалізація економіки та уніфікація методології бухгалтерського обліку: наукова доповідь. Вид 2-е, перероб. і доп. Житомир: ЖГТУ, 2008. 76 с.

8. Кондрич В. І. Облік і аналіз виробництва продукції виноробства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2016. 193 с.

9. Обсяг виробництва пива за 11 місяців 2016 року // Укрпиво: офіційний сайт Української галузевої компанії. URL: <http://ukrpivo.com/obsyag-virobnitstva-za-11-misyatsiv-2016/>

10. Очеретько Л. М., Корінець А. О. Транзакційні витрати як об'єкт управлінського обліку. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1 (39). С. 289–293.

11. Панженская И. Г. Методика учета транзакционных издержек. *Бухгалтерский учет*. 2006. № 19. С. 62–64.

12. Радаев В. В. Российский бизнес: структура транзакционных издержек. *Общественные науки и современность*. 1999. № 6. С. 5–19.

13. Коуз Р. Природа фирмы. URL: http://economicus.ru/cgi-ise/gallery/frame_rightn.pl?type=in&links=../in/coase/works/coase_w1.txt&img=works_small.gif&name=coase

14. Шигун М. М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку транзакційних витрат. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 3 (15). С. 30–35.

15. Ющак Ж. М., Мельник С. І. Транзакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: XXI століття – нове уявлення майбутнього. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. Вип. 1 (13). 408 с.

16. Dahlman C. J. The Problem of Externality. *The Journal of Law & Economics*. 1979. Vol. 22, No. 1. P. 141–162.

REFERENCES

Arkhiyereyev, S. I. *Transaktsionnyye izderzhki i neravenstvo v usloviyakh rynochnoy transformatsii* [Transaction costs and inequality under market transformation]. Kharkiv: Biznes Inform, 2000.

Benko, I. D. "Osnovy pensiinoho zabezpechennia hromadian Ukrainy: problemy ta perspektyvy rozvytk" [The basics of pension provision of citizens of Ukraine: problems and prospects]. *Ekonomichnyi analiz*, no. 14 (2005): 24-26.

Danko, M. S. "Metodolohichni osoblyvosti otsinky rivnia transaktsiinykh vytrat u naukovu-innovatsiinii sferi" [Methodological features of an estimation of level of transaction costs in scientific innovation]. *Ekonomika i prohnozuvannia*, no. 1 (2004): 86-97.

Dahlman, S. J. "The Problem of Externality". *The Journal of Law & Economics*. Vol. 22, no. 1 (1979): 141-162.

Kyreitsev, H. H. *Hlobalizatsiia ekonomiky ta unifikatsiia metodolohii bukhgalterskoho obliku* [Economic globalization and unification of the methodology of accounting]. Zhytomyr: ZhHTU, 2008.

Kondrych, V. I. "Oblik i analiz vyrobnytstva produktii vynorobstva" [Accounting and analysis of production winemaking]. *Dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09*, 2016.

Kouz, R. "Priroda firmy" [The nature of the firm]. http://economicus.ru/cgi-ise/gallery/frame_rightn.pl?type=in&links=../in/coase/works/coase_w1.txt&img=works_small.gif&name=coase

"Obsiah vyrobnytstva pyva za 11 misiatsiv 2016 roku" [The volume of beer production in the first 11 months of the year 2016]. Ukrpyvo: ofitsiinyi sait Ukrainskoi haluzevoi kompanii. <http://ukrpivo.com/obsyag-virobnitstva-za-11-misyatsiv-2016/>

Ocheretko, L. M., and Korinets, A. O. "Transaktsiini vytraty yak ob'iekt upravlinskoho obliku" [Transaction costs as an object of management accounting]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 1 (39) (2013): 289-293.

Panzhenskaia, I. G. "Metodika ucheta transaktsionnykh izderzhkek" [The methodology of accounting for transaction costs]. *Bukhgalterskiy uchet*, no. 19 (2006): 62-64.

Radayev, V. V. "Rossiyskiy biznes: struktura transaktsionnykh izderzhkek" [Russian business: structure of transaction costs]. *Obshchestvennyye nauki i sovremennost*, no. 6 (1999): 5-19.

Shyhun, M. M. "Metodychni pidkhody do bukhgalterskoho obliku transaktsiinykh vytrat" [Methodological approaches to the accounting of transaction costs]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 3 (15) (2015): 30-35.

Viliamson, O. E. *Ekonomichni instytutsii kapitalizmu: firmy, marketynh, ukladannia kontraktiv* [The economic institutions of capitalism: firms, marketing, Contracting]. Kyiv: ArtEk, 2002.

Vlasenko, O. P. "Upravlinnia transaktsiinykh vytratamy v ahrobiznesi" [The transaction cost management in agribusiness]. *Avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.04*, 2009.

Yushchak, Zh. M., and Melnyk, S. I. "Transaktsiini vytraty u vitchyzniani oblikovii systemi: XXI stolittia – nove uiaavlennia maibutnyoho" [Transaction costs in national accounting system: the XXI century – a new view of the future]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1 (13) (2009).

Zamazii, O. V. "Problemy obliku transaktsiinykh vytrat u dialnosti subiektiv hospodariuvannia" [Problems of accounting of transaction costs of business entities]. *Nauchnyye trudy DonNTU*. Ser.: ekonomicheskaya, no. 70 (2004): 95-100.