

УДК 657.47:630

Я. П. Іщенко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6819-5997>
Н. О. Цимбалюк,
аспірант кафедри аналізу та аудиту,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-8117-3409>
С. Г. Козловський,
здобувач спеціальності 071 "Облік і оподаткування",
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0001-6491-0455>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.5.106

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУР: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Ya. Ishchenko,
PhD in Economics, Associate Professor, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia
N. Tsymbaliuk,
Postgraduate student, of the Department of Analysis and Audit, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia
S. Kozlovskiy,
student for specialty 071 "Accounting and taxation", Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

TRANSACTION COSTS OF CORPORATE BUSINESS STRUCTURES: ORGANIZATIONAL ASPECT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Виявлено, що забезпечення сталого розвитку аграрного виробництва потребує орієнтації на вимоги глобалізованого середовища та врахування інтеграційних тенденцій, що проявляються через створення інтегрованих корпоративних підприємницьких структур. Виникає потреба формування механізму управління новими суб'єктами господарювання та облікового забезпечення функцій управління. Складна організаційна структура корпоративних підприємств, особливості організації їх бізнес-процесів, механізм зовнішніх та внутрішніх бізнес-зв'язків є основними факторами, що обумовлюють значущість такого об'єкту управління і, відповідно, об'єкту обліку, як транзакційні витрати.

Розглянуто групи транзакційних витрат, виявлено, що практично всі вони є високими на підприємствах України. Причиною цього є діючий в країні воєнний стан та нестабільність ринків через воєнні дії, несформована структура інституцій, складне та неоднозначне законодавство, факти корумпованості.

Проведено групування витрат корпоративних підприємницьких структур та, зокрема транзакційних витрат, для потреб виокремлення об'єктів управління та об'єктів обліку. Для організації відокремленого обліку транзакційних витрат запропоновано у внутрішньому обліковому регламенті визначити їх склад.

Отримання системної інформації про зовнішні транзакційні витрати в необхідному розрізі для потреб управління витратами підприємств групи та загального корпоративного управління забезпечує внутрішньофірмова звітність. Система такої звітності для корпоративних підприємницьких структур повинна бути уніфікованою для всіх підприємств групи, адже в іншому разі її показники будуть непридатними для потреб загального корпоративного управління. Запропоновано для аналітичного обліку витрат ринкової взаємодії використовувати Звіт про зовнішні транзакційні витрати.

Дослідження специфіки організації бізнес-процесів в корпоративних підприємницьких структурах дає змогу стверджувати, що вона має вирішальний вплив на групування витрат і виділення об'єктів їх обліку. Визначено систему об'єктів обліку трансакційних витрат, що відповідає об'єктам управління. Зважаючи на відсутність методики відображення внутрішньогрупових та трансакційних витрат в системі бухгалтерських рахунків і звітності про них, розроблено пропозиції щодо синтетичного обліку цих витрат та форму внутрішньої звітності про трансакційні витрати. Запропоновані методичні підходи дозволять забезпечити системний облік внутрішньогрупових і трансакційних витрат, надати інформацію в необхідному розрізі для потреб управління витратами підприємств групи та загального корпоративного управління.

It was revealed that ensuring the sustainable development of agricultural production requires orientation to the requirements of the globalized environment and taking into account the integration trends manifested through the creation of integrated corporate business structures. There is a need to form a management mechanism for new business entities and accounting support for management functions. The complex organizational structure of corporate enterprises, the peculiarities of the organization of their business processes, the mechanism of external and internal business relations are the main factors determining the significance of such a management object and, accordingly, an accounting object, as transaction costs.

The groups of transaction costs were examined, and it was found that almost all of them are high at Ukrainian enterprises. The reason for this is the current state of war in the country and the instability of markets due to military actions, the unformed structure of institutions, complex and ambiguous legislation, and facts of corruption.

The grouping of costs of corporate business structures and, in particular, transaction costs, was carried out for the needs of separating management objects and accounting objects. In order to organize separate accounting of transaction costs, it is proposed to define their composition in the internal accounting regulations.

Obtaining system information about external transaction costs in the necessary section for the needs of cost management of group enterprises and general corporate management provides internal reporting. The system of such reporting for corporate business structures must be unified for all enterprises of the group, because otherwise its indicators will be unsuitable for the needs of general corporate management. It is proposed to use the Report on external transaction costs for analytical accounting of the costs of market interaction.

The study of the specifics of the organization of business processes in corporate business structures makes it possible to assert that it has a decisive influence on the grouping of expenses and the selection of objects for their accounting. A system of transaction cost accounting objects corresponding to management objects has been defined. Given the lack of a methodology for displaying intragroup and transaction costs in the system of accounting accounts and reporting on them, proposals for synthetic accounting of these costs and a form of internal reporting on transaction costs have been developed. The proposed methodical approaches will allow to provide systematic accounting of intra-group and transaction costs, to provide information in the necessary section for the needs of cost management of group enterprises and general corporate management.

Ключові слова: трансакційні витрати; корпоративні підприємницькі структури; облік; об'єкти обліку; статті обліку; управління.

Key words: transaction costs; corporate business structures; accounting; accounting objects; accounting items; management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Сучасний розвиток бухгалтерського обліку здійснюється під впливом глобалізації економіки. В умовах глобалізації економічних та соціальних процесів об'єктивним є зростання чисельності, розмірів та впливу інтегрованих корпоративних підприємницьких структур. На 1 січня 2024 р. в Україні функціонувало 927 корпоративних підприємницьких структур (корпо-

рацій, консорціумів, концернів) та 11381 дочірніх підприємств [1]. В умовах політичної нестабільності та економічної кризи такі суб'єкти господарювання мають переваги перед підприємствами інших організаційних форм завдяки синергетичному ефекту від діяльності вертикально — інтегрованих структур що проявляється у використанні трансфертних цін, збільшенні прибутку, зменшенні витрат та зниженні потреби в інвестиційних ресурсах.

Система облікового забезпечення управління витратами є однією із важливих складових

системи корпоративного управління. Складна організаційна структура корпоративних підприємств, багатопланова організація їх бізнес-процесів, механізм зовнішніх та внутрішніх бізнес-зв'язків є основними факторами, що обумовлюють значущість такого об'єкту управління і, відповідно, об'єкту обліку, як трансакційні витрати.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Трансакційні витрати, уже достеменно довгий час, є однією з ключових категорій інституціонального підходу в економічній теорії. Останнім часом у світовій та вітчизняній науковій спільноті проблематиці визначення, класифікації і обліку, в тому числі, трансакційних витрат, приділяють велику увагу. Проте, як зазначає О.О. Канцуров [2], проблема невизначеності в теорії трансакційних витрат полягає у відсутності консенсусу в науковій спільноті з приводу єдиних критеріїв визнання витрат трансакційними, їх класифікації й оцінки, розподілу компетенцій з прийняття рішень на основі інформації про трансакційні витрати.

Теоретичні засади інституційної економічної теорії започаткував Р. Коуз. Його статті "Природа фірми" та "Проблема соціальних витрат" стали джерелом створення нової парадигми в мікроекономіці та концепції трансакційних витрат [3]. В своїх працях Р. Коуз доводить, що взаємодія суб'єктів господарювання на ринку потребує здійснення певних витрат, які спрямовані на пошук інформації про контрагентів, на проведення переговорів, укладання контрактів, захист прав власності тощо. Прагнення до економії трансакційних витрат є причиною створення економічних інституцій (фірм), які дають можливість замінити функції трансакційних витрат засобами внутрішньофірмового управління.

Дослідженню природи трансакційних витрат, їх класифікації та обґрунтуванню методології обліку присвячені роботи В.М. Жука [4], Г.Г. Кірейцева [5].

В.С. Литвиненко та В.В. Толстоног досліджують теоретичні та практичні аспекти обліково-контрольного забезпечення управління трансакційними витратами через логічний взаємозв'язок інституціональної економічної теорії, бухгалтерської методології та господарської практики [6].

Дослідженням природи трансакцій, трансакційних витрат та оцінки їхнього впливу на відтворювальні процеси в аграрній сфері, а також пошуку механізмів управління цим видом

витрат у галузях сільського господарства присвячені праці І. Свиноуса, Т. Слесар, Є Шарої [7].

Трансакційні витрати як інноваційний об'єкт обліку і контролю досліджують І. Приходько, Г. Павлова, М. Васюта [8].

Причини злиття і поглинання одних підприємств іншими через вертикальну інтеграцію розкрив Р. Коуз у своїй статті "Природа фірми". Він зазначив, що створення таких інтеграційних структур, пов'язане з прагненням економії трансакційних витрат, а межа зростання фірми залежить від того, в який момент її накладні витрати починають перевищувати трансакційні витрати вільного ринку [3]. Це ще раз доводить необхідність систематичного обліку трансакційних витрат та здійснення їх порівняльного аналізу з внутрішньофірмовими накладними витратами.

ЦІЛІ СТАТТІ

Метою даної публікації є дослідження сутності трансакційних витрат, їх складу в корпоративних підприємницьких структурах, обґрунтування організації системного їх обліку з метою інформаційного забезпечення ефективного управління такими витратами.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В економічній літературі зустрічається декілька визначень трансакційних витрат. Сам Р. Коуз так пояснює їх сутність: "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, виробляти контракти, забезпечувати їх виконання і так далі. Створюватимуться ринки і з'являтимуться спеціалісти — дилери і брокери — для забезпечення процесу обміну. Саме витрати такої діяльності я називаю трансакційними витратами" [3].

Часто у визначенні трансакційних витрат використовується поняття права власності. Так Г. Демшець вважає, що трансакційні витрати — це витрати, що виникають при передачі права власності [9].

Зустрічаються і інші визначення трансакційних витрат: як витрат, пов'язаних з координацією та взаємодією суб'єктів господарювання; як ціни, яку платить економічна система за недосконалість її ринків; як еквіваленту тертя в системах механіки.

В.С. Литвиненко та В.В. Толстоног трансакційні витрати визначають як накладні витрати, які забезпечують взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем (контрагентами) з метою здійснення трансакцій і включають витрати на пошук інформації, проведення переговорів, укладання контрактів і забезпечення їх виконання [6].

Виходячи з наведених визначень до трансакційних витрат в економічній теорії найчастіше відносять наступні їх групи:

1. Витрати пошуку інформації (витрати на пошук покупців чи продавців, витрати на отримання інформації про них, на отримання інформації щодо ситуації на ринку тощо). Недостатність та неповнота такої інформації призводить до виникнення додаткових витрат, пов'язаних з придбанням товарів за цінами, вищими, ніж можливі на даному ринку та з продажем продукції за цінами, нижчими можливих. При цьому суб'єкти господарювання повинні порівнювати вигоди від кращих умов купівлі чи продажу та витрати на пошук інформації і від втрати часу на здійснення трансакції.

2. Витрати, пов'язані з веденням переговорів та укладанням угод. Ці витрати включають витрати на переговори щодо умов трансакції, на юридичне вивчення та оформлення угод.

На сьогоднішній день в Україні діє надзвичайно складне законодавство, норми якого постійно змінюються. Тому на вивчення, правове обґрунтування та укладання контрактів, які б задовольняли обидві сторони, мали один варіант тлумачення як з економічної так і з правової точки зору українським підприємствам потрібно затратити багато часу і ресурсів.

3. Витрати вимірювання якості. Це витрати на оцінку якості продукції. До них в основному відносять витрати на спеціальну техніку, що дозволяє контролювати якість, витрати на стандартизацію. На нашу думку, до цих витрат можна віднести витрати на одержання права випускати продукцію під відомою торговою маркою, так як це зобов'язує підприємство дотримуватись якісних норм, встановлених підприємством — інтегратором.

4. Витрати специфікації та витрати на захист прав власності. Вони включають витрати на встановлення прав власності, втрати від неякісної специфікації прав власності, втрати від порушення прав власності та їх відновлення. Знову ж таки, для України, як держави, де відсутній надійний правовий захист, параметри цієї групи витрат будуть досить значними.

Ернандо де Сото називає ці витрати "ціною дотримання закону" яка складається з витрат

доступу до закону (витрати на реєстрацію підприємства, отримання ліцензії, отримання юридичної адреси та інші витрати на виконання формальностей при створенні і реєстрації підприємства) та витрат продовження діяльності у межах закону (витрати на сплату податків, виконання трудового законодавства, судові витрати тощо) [10]. В зв'язку з корумпованістю окремих ланок відтворення у суспільстві, значним податковим тиском (а це означає — в зв'язку з високими трансакційними витратами) українські підприємства часто змушені переводити свою діяльність в тіньову економіку. Отже, підприємства здійснюватимуть свою діяльність у легальному середовищі лише тоді, коли порівняння трансакційних витрат в легальному та нелегальному бізнесі буде на користь першого.

5. Витрати опортуністичної поведінки. Опортуністичною вважається поведінка ухиляння від виконання умов угоди з метою отримання прибутку за рахунок інтересів партнерів. Витрати опортуністичної поведінки включають витрати на контроль за виконанням угод, на страхування ризиків їх невиконання, витрат на запобігання такій поведінці контрагентів.

6. Витрати захисту від третіх осіб. Тобто витрати на захист від інших осіб (крім учасників угоди), які претендують на частку користі від реалізації положень угоди.

О. Вільямсон класифікує трансакційні витрати за етапами укладання угод на ті, що виникають до моменту укладання угоди (*ex ante*) та ті, що виникають після цієї події (*ex post*). До перших включають витрати на пошук інформації, витрати проведення переговорів та укладання угод, витрати вимірювання якості; до других — витрати специфікації та захисту прав власності, витрати опортуністичної поведінки. В витратах *ex post* О. Вільямсон виділяє чотири види: перший — це витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачених подій, вони мають місце з порушенням відповідності механізму угод обставинам їх реалізації; другий — витрати на тяжки, що супроводжують двосторонні зусилля з ліквідації збоїв у контрактних відносинах; третій — організаційні та експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням структур управління, до яких звертаються для примирення при конфліктах; четвертий — витрати, пов'язані зі страхуванням виконання контрактних зобов'язань [11].

Розглянувши групи трансакційних витрат, можна констатувати, що практично всі вони є високими на підприємствах України. Причиною цього є діючий в країні воєнний стан та не-

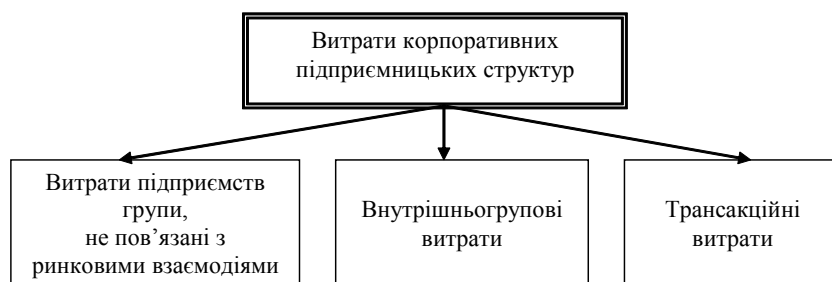


Рис. 1. Особливості класифікації витрат в корпоративних підприємницьких структурах

Джерело: сформовано авторами.

стабільність ринків через воєнні дії, несформована структура інституцій, складне та неоднозначне законодавство, факти корумпованості.

Одним із перших звернув увагу на виключну важливість обліку трансакційних витрат в умовах розвитку та ускладнення механізмів господарювання в Україні Г.Г. Кірейцев. За його словами, виявлення класифікаційних ознак трансакційних витрат складатиме основу розробки методології їх обліку, аналізу та контролю як найважливіших функцій управління [5].

В період глобалізації економічних процесів, процеси ринкової взаємодії стають більш складними і, відповідно, з'являються нові групи витрат, пов'язані з такими взаємозв'язками.

Особливості організації бізнес-процесів в корпоративних підприємницьких структурах мають вирішальний вплив на групування витрат (рис. 1).

Якщо отримання інформації про витрати окремих підприємств групи традиційно забезпечується системою вітчизняного обліку, то інформація про внутрішньогрупові витрати і, особливо, про трансакційні витрати, випадає з поля зору вітчизняної системи управління, а її отримання не забезпечується вітчизняною системою обліку, що значно обмежує можливість

суб'єктів управління здійснювати їх аналіз, контроль та регулювання.

Першим етапом у виправленні цієї ситуації є здійснення фундаментальних досліджень в теорії бухгалтерського обліку щодо визначення, групування трансакційних та внутрішньогрупових витрат та позиціонування їх як окремих об'єктів бухгалтерського обліку.

Р. Коуз спершу до трансакційних витрат відносив лише витрати, що виникають внаслідок використання ринкових механізмів. Пізніше це поняття розширилось і до складу трансакційних витрат почали включати витрати на взаємодію економічних агентів незалежно від того, де така взаємодія відбувається — на ринку чи всередині господарюючої структури. Тобто в економічній теорії почали виділяти зовнішні та внутрішні трансакційні витрати.

До внутрішніх трансакційних витрат відносять витрати, що пов'язані зі створенням, розширенням, вдосконаленням внутрішньофірмової структури. Тобто це витрати на корпоративне управління та взаємодію структурних підрозділів компанії.

Цей поділ є надзвичайно важливим для розуміння теорії організації фірми. Адже саме порівняння витрат зовнішньої та внутрішньої взаємодії є вирішальним при виборі організаційної структури та розмірів фірми.

Інша специфічна група витрат корпоративних підприємницьких структур — внутрішньогрупові витрати. Це витрати, пов'язані з операціями між холдингом та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами групи.

Внутрішньогрупові витрати, що виникають внаслідок внутрішньогрупових розрахунків,

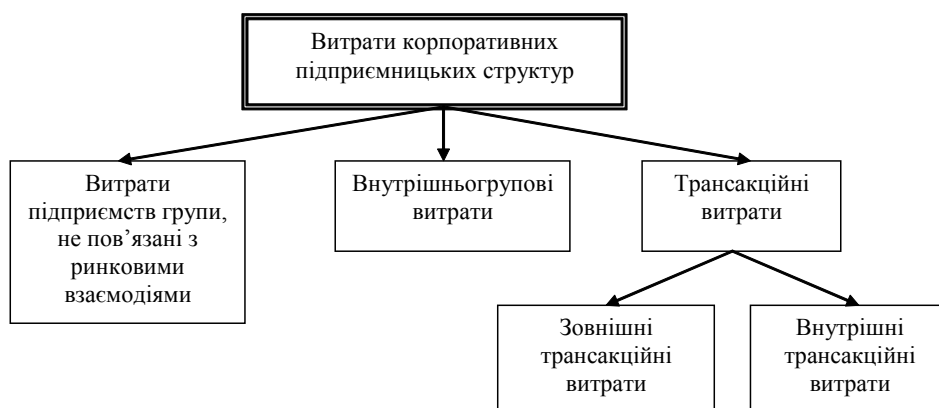


Рис. 2. Класифікація витрат в корпоративних підприємницьких структурах

Джерело: сформовано авторами.

хоча і є витратами взаємодії економічних агентів, не впливають на фінансовий результат групи як єдиної економічної одиниці і тому нами виділяються в окрему групу і не включаються до трансакційних витрат.

Отже, попередня схема класифікації витрат у корпоративних структурах може бути представлена наступним чином (рис. 2).

Для управління важливо знати що зміниться, за яких обставин, як зміниться і чи можемо ми вплинути на зміни (здійснити їх, прискорити чи запобігти). А, отже, класифікації витрат, яка здійснюється в системі фінансового обліку не достатньо для інформаційного забезпечення заходів щодо управління витратами (планування, прогнозування, прийняття рішень, контролю).

Пріоритетне задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів як критерій побудови облікової системи сучасного підприємства нехтує положення інституціональної економічної теорії. Класифікаційні ознаки об'єктів дослідження в економічній теорії, теорії бухгалтерського обліку та теорії менеджменту часто різняться, послаблюючи тим самим дієвість методології економічної науки [5]. Це підтверджує розвиток теорії трансакційних витрат. З одного боку, на сьогодні їх феномен досліджений досить широко. Трансакційні витрати є однією з основних категорій неінституціональної економічної теорії. З іншого боку, незважаючи на значні обсяги трансакційних витрат та їх суттєвий вплив на фінансові результати, в системі управління та обліку дослідження практично не здійснювались. Недостатнє вивчення трансакційних витрат призводить до їх неконтрольованості, а недостатня інформація щодо їх розміру, причин виникнення — до неефективного управління ними.

Отримати інформацію про трансакційні витрати апарат управління може лише за допомогою системи обліку. Така інформація дасть можливість приймати управлінські рішення, спрямовані на можливу зміну форм ринкової взаємодії та економію трансакційних витрат, що дозволить підприємству успішно конкурувати на ринку. На сьогодні подібна інформація випадає з поля зору вітчизняної системи управління витратами, а її отримання не забезпечується вітчизняною системою обліку, що значно обмежує можливість суб'єктів управління здійснювати їх аналіз, контроль та регулювання.

Першим етапом у виправленні цієї ситуації є здійснення фундаментальних досліджень в теорії бухгалтерського обліку щодо визначен-

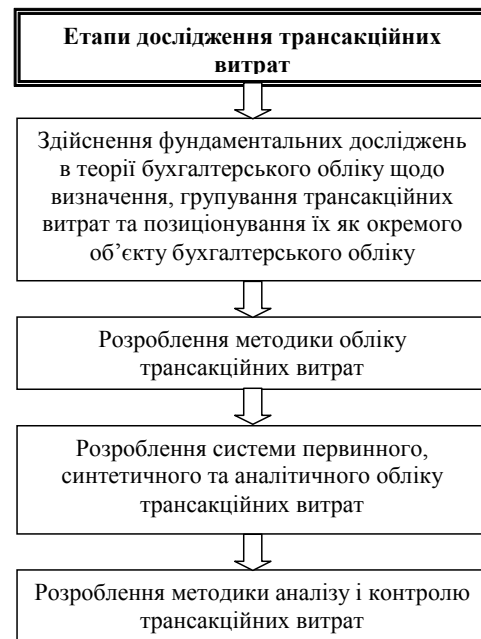


Рис. 3. Етапи дослідження трансакційних витрат з метою забезпечення інформацією управління ними

Джерело: сформовано авторами.

ня, групування трансакційних витрат та позиціонування їх як окремого об'єкту бухгалтерського обліку. Наступним етапом є розроблення механізму та інструментарію первинного, синтетичного та аналітичного обліку трансакційних витрат, а також методики їх аналізу і контролю для прийняття управлінських рішень щодо вибору чи змін ринкової взаємодії підприємства (рис. 3).

Особливістю трансакційних витрат є їх значна залежність від особливостей інституціональної структури суспільства, тобто від "правил гри", прийнятих саме в цій національній економіці. Тому їх облік також значно залежить від зовнішнього середовища функціонування суб'єкта господарювання і потребує, відповідно, централізованого розроблення правил їх відображення в бухгалтерському обліку.

Функціонування корпоративних підприємницьких структур, серед інших переваг, дозволяє економити на таких видах зовнішніх трансакційних витрат як витрати пошуку інформації про партнерів; витрати на ведення переговорів щодо умов трансакції; витрати на оцінювання якості продукції, товарів, робіт, послуг з приводу яких здійснюється передача права власності; витрати із захисту прав власності; витрати на запобігання опортуністичній поведінці тощо. При цьому саме в таких підприємствах можуть з'являтися трансакційні витрати, не притаманні іншим суб'єктам госпо-

Таблиця 1. Склад зовнішніх трансакційних витрат

№ з/п	Групи трансакційних витрат	Склад витрат
1	2	3
1	Витрати пошуку партнерів та інформації про них	Витрати на оплату праці та відрахування керівника відділу постачання чи іншої особи посадовими обов'язками якої є пошук контрагентів та інформації про них і їх продукцію, на створення та розміщення Інтернет сторінки, плата за послуги зв'язку (Інтернет, телефон) тощо
2	Витрати на ведення переговорів щодо умов трансакції та укладання договорів	Витрати на складання проектів договорів; на юридичний супровід ділових переговорів, укладання угод; на надання правової оцінки угоди (за умов використання сторонніх юридичних послуг); на оплату праці працівників юридичної служби підприємства
3	Представницькі витрати	Витрати пов'язані з: проведенням офіційного прийому (сніданку, обіду, вечери) представників інших підприємств, організацій, установ на території підприємства або в закладах громадського харчування; транспортним забезпеченням; проведенням заходів культурної програми; буфетним обслуговуванням під час переговорів (витрати на придбання чаю, кави, печива, прохолодних та алкогольних напоїв тощо); оплатою послуг перекладача, який не перебуває у штаті підприємства; оплатою номерів у готелях; придбанням та розповсюдженням подарунків; безкоштовним розповсюдженням зразків товарів тощо
4	Витрати на запобігання опортуністичній поведінці та на притягнення до відповідальності за порушення умов договору	Витрати на вирішення господарських спорів з приводу порушень зобов'язань за договорами, на складання процесуальних документів (позовна заява, скарга, претензія, клопотання, запит тощо), судові витрати
5	Витрати специфікації	Витрати на реєстрацію підприємства, на отримання ліцензій, на отримання юридичної адреси, на відкриття рахунків в банку, на підготовку установчих документів, на зміну назви
6	Витрати на оцінювання якості	Витрати на оцінювання якості продукції, товарів, робіт, послуг з приводу яких здійснюється передача права власності (послуги експертів з оцінки, витрати на стандартизацію тощо)
7	Витрати на професійні послуги, пов'язані з ринковими взаємодіями	Витрати на юридичні консультації, послуги ІРО діагностики, розрахунково-касове обслуговування
8	Витрати на підготовку та проведення ІРО	Вартість послуг: андерайтера; юридичної компанії, що здійснюватиме юридичний супровід проекту; аудиторської фірми, що затверджуватиме (складатиме) звітність за МСФЗ; PR-агентства; витрати на проведення роуд-шоу; витрати на випуск остаточного проспекту та проведення незалежного аналізу проспекту аудитором; витрати на розміщення акцій на біржі; витрати, пов'язані з регулярною роботою з інвесторами, підготовкою і публікацією регулярної звітності, підтримкою корпоративного сайту, розкриттям істотних фактів з життя компанії, випуском аналітичних звітів, організацією і проведенням виступів топ-менеджерів компанії на міжнародних форумах і дискусійних майданчиках, організацією прес-супроводу діяльності компанії тощо
9	Інші витрати	Інші трансакційні витрати, не включені до вищенаведених статей

Джерело: сформовано авторами.

дарювання. Зокрема це витрати на ІРО діагностику, на отримання доступу до міжнародних фінансових ресурсів і т.д., які, з одного боку значно збільшують витрати, а з іншого — збільшують вартість підприємства. В корпоративних структурах з'являються, та з розширенням фірм зростають, внутрішні трансакційні витрати (витрати на корпоративне управління та взаємодію структурних підрозділів компанії).

Часто, в великомасштабних корпоративних підприємницьких структурах, для здійснення ефективного управління та досягнення синергетичного ефекту в управлінні компанією створюються управляючі компанії.

Основними завданнями, які виконує управляюча компанія, є: сприяння плановому та ста-

більному розвитку підприємств групи; розробка стратегічних напрямків розвитку підприємств групи; затвердження ключових стратегічних рішень бізнес-одиноць; визначення основних принципів фінансової, кадрової, організаційної та соціальної політики і корпоративної культури групи компаній; бізнес планування та координація діяльності підприємств з метою реалізації ефекту синергії; пошук партнерів; укладення договорів; залучення фінансових ресурсів; управління фінансовими потоками; організація матеріального забезпечення бізнес-процесів підприємств групи; розвиток та пропозиція спеціальних послуг (юридичне обслуговування, кадрове та інформаційне забезпечення, управлінське консультування).

Тобто управляючі компанії здійснюють виключно трансакційні функції. А витрати на їх утримання у повному обсязі є внутрішніми трансакційними витратами.

Анкетування сільськогосподарських підприємств Вінницької області, що входять до складу корпоративних структур, щодо структури трансакційних витрат дає можливість стверджувати, що вона залежить від організації корпоративного управління. Якщо до складу підприємств групи входить управляюча компанія, переважна більшість трансакційних витрат перекладається з решти бізнес-структур групи на управляючу компанію. В іншому разі всі витрати ринкової взаємодії здійснюють окремі підприємства групи. В результаті проведеного дослідження виявлено, що частка зовнішніх трансакційних витрат у складі адміністративних витрат та витрат на збут коливається від 7 до 59%).

Тому, при організації обліку трансакційних витрат слід враховувати ступінь їх суттєвості.

Для організації відокремленого обліку трансакційних витрат у внутрішньому обліковому регламенті слід визначити склад трансакційних витрат (табл. 1).

За своєю економічною суттю — це витрати ринкової взаємодії, які несуть як покупці так і продавці. Так, як підприємство виступає в ролі і перших і других, йому характерна вся сукупність трансакційних витрат, що, за існуючою методикою обліку, переважно включені до групи адміністративних витрат та витрат на збут (рис. 4).

Крім того, деякі витрати, що за своєю суттю також є витратами ринкової взаємодії, за

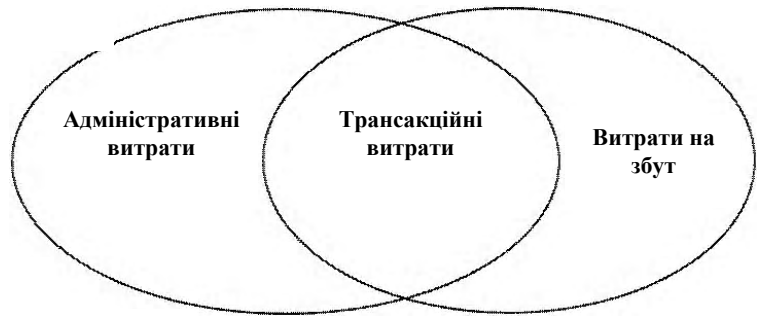


Рис. 4. Виділення сегменту трансакційних витрат

Джерело: сформовано авторами.

діючою методикою обліку віднесені до складу інших операційних витрат. Наприклад, втрати від невиконання угод, списання безнадійної дебіторської заборгованості обліковуються у складі інших витрат операційної діяльності. З економічної точки зору наведені витрати є втраченими економічними вигодами центру відповідальності процесу збуту. Тому доцільно такі втрати вважати трансакційними витратами збутової діяльності і, відповідно здійснювати їх облік.

В первинних документах (паперових чи електронних) особи, відповідальні за здійснення операцій та складання документів зазначають в окремих графах (які спеціально мають бути виділені для вказаних потреб) чи відноситься операція до визначених трансакційних витрат.

Основою аналітичного обліку витрат, в т.ч. і трансакційних, є обґрунтоване визначення об'єктів їх обліку.

Теоретичні дослідження доводять необхідність відповідності об'єктів обліку витрат об'єктам управління, якими серед іншого тра-



Рис. 5. Об'єкти обліку трансакційних витрат

Джерело: сформовано авторами.

диційно є господарські процеси (або бізнес-процеси). Сучасна практика процесного підходу до управління підприємствами, що забезпечує зацікавленість учасників процесу в кінцевому результаті, потребує відповідної організації обліку. Відтак, для управління трансакційними витратами доцільно здійснювати їх облік за групами, виділеними за ознакою віднесення їх до господарських процесів:

- трансакційні витрати процесу постачання;
- трансакційні витрати процесу збуту;
- трансакційні витрати процесу організації діяльності.

Перші з двох об'єктів включатимуть зовнішні витрати ринкової взаємодії, третій — як зовнішні так і внутрішні.

У холдингових чи управляючих компаніях корпоративних підприємницьких структур для порівняння витрат внутрішньої та зовнішньої взаємодії слід здійснювати відокремлений облік внутрішніх і зовнішніх трансакційних витрат.

Для управління витратами певних бізнес-процесів у схемах бізнес-процесів має бути чітко визначено відповідальних за здійснені витрати та результати кожного процесу. Така організація управління покращує взаємодію підрозділів, дозволяє оперативно координувати процес, оптимізувати його, ефективно делегувати повноваження і відповідальність. Тому процесний облік трансакційних витрат має здійснюватись і за центрами відповідальності. Так, центром відповідальності трансакційних витрат процесу постачання може виступати відділ постачання, процесу збуту — відділ збуту, процесу організації діяльності — юридичний відділ, фінансово-економічний відділ, відділ управління персоналом, відділ інноваційних технологій тощо.

Деталізація об'єктів обліку зовнішніх трансакційних витрат може здійснюватись за окремими трансакціями. Такий вибір об'єктів обліку трансакційних витрат ґрунтується на тому, що за базову одиницю аналізу в теорії трансакційних витрат приймається акт економічної взаємодії (угода, трансакція).

Пропонована система об'єктів обліку трансакційних витрат відображена на рис. 5.

Аналітичний облік трансакційних витрат може здійснюватись за окремими трансакціями (у випадку коли більшість витрат можна віднести до конкретної ринкової взаємодії і її організація потребує значних витрат), та однорідними групами трансакцій (якщо більшість витрат неможливо прямо віднести на окремі трансакції).

Отже, за способом віднесення трансакційних витрат на конкретні об'єкти обліку їх слід класифікувати на прямі (ті що можна віднести до певної трансакції чи групи трансакцій) та непрямі (які в момент здійснення неможливо віднести на конкретний об'єкт обліку). Такий поділ здебільшого залежить від частоти здійснення ринкових взаємодій. Якщо угода є одиничною, наприклад, пов'язана з придбанням необоротних активів (будівель, техніки, обладнання, довгострокових біологічних активів, ліцензій, програмного забезпечення тощо) або відбувається специфікація підприємства, трансакційні витрати, пов'язані з ними є в основному прямими. Якщо ж трансакції повторюються часто (угоди, пов'язані з забезпеченням безперервної діяльності підприємства), тоді трансакційні витрати здебільшого стосуються кількох ринкових взаємодій. Для обліку непрямих трансакційних витрат слід виділити окрему статтю "Нерозподілені трансакційні витрати", які відповідно до потреб управління і обраної облікової політики розподіляти на окремі аналітичні рахунки обліку трансакційних витрат чи списувати загальною сумою на фінансові результати.

Розподіл будь яких непрямих витрат має здійснюватись економічно-доцільним шляхом. При цьому, база розподілу повинна перебувати з витратами у функціональній залежності, коли зміна величини одного фактора слугує реальною передумовою зміни величини іншого. На трансакційні витрати впливають в основному фактори зовнішнього середовища функціонування суб'єкта господарювання (наявність на ринку та кількість потенційних контрагентів, відкритість інформації про них, вартість юридичних послуг, послуг зв'язку тощо). Визначити тісний взаємозв'язок трансакційних витрат з внутрішніми факторами, наприклад такими, як обсяг трансакцій, складно. Тому складно обрати і прийнятну базу їх розподілу. Вважаємо, що здійснення розподілу непрямих трансакційних витрат між окремими трансакціями є недоцільним. Відтак, пропонуємо суму непрямих трансакційних витрат списувати без розподілу на фінансові результати підприємства.

Облік трансакційних витрат здійснюється за об'єктами в розрізі статей витрат. Номенклатуру статей трансакційних витрат підприємства визначають самостійно, залежно від специфіки діяльності та здійснюваних трансакцій. У разі, коли на підприємстві частка трансакційних витрат незначна, доцільно в складі адміністративних витрат та витрат на збут виділи-

Таблиця 2. Макет пропонованої форми управлінського звіту про зовнішні трансакційні витрати

Види та статті трансакційних витрат (дебет)			Кореспондуючий рахунок	Трансакції (групи трансакцій)	Всього по дебету		З кредиту в дебет рахунку 79 «Фінансові результати»
					За місяць	З початку року	
Трансакційні витрати процесу постачання	Витрати пошуку партнерів та інформації про них	Витрати на оплату праці					
		...					
		Разом					
	Витати на укладання контрактів	Витрати на оплату праці					
		...					
		Разом					
	...	...					
		Всього трансакційних витрат процесу постачання					
Трансакційні витрати процесу організації діяльності	Витрати спеціфікації	Витрати на виготовлення статуту та засновницьких документів					
		...					
		Разом					
	Витрати на оцінювання якості	Послуги експертів з оцінки					
		...					
		Разом					
	...	...					
		Всього трансакційних витрат процесу організації діяльності					
Трансакційні витрати збуту	Витрати пошуку партнерів та інформації про них	Витрати на оплату праці					
		Разом					
	Витати на укладання контрактів	Витрати на оплату праці					
		Разом					
	...	...					
		Всього трансакційних витрат процесу збуту					
	Всього зовнішніх трансакційних витрат						

Джерело: розроблено авторами.

ти окремі статті "трансакційні витрати". Як зазначалось, корпоративні підприємницькі структури витрачають значні ресурси на трансакції ринкової взаємодії. Тому, облік трансакційних витрат таких суб'єктів господарювання, доцільно деталізувати за статтями витрат.

Отримання системної інформації про зовнішні трансакційні витрати в необхідному розрізі для потреб управління витратами підприємств групи та загального корпоративного управління забезпечує внутрішньофірмова звітність. Система такої звітності для корпоративних підприємницьких структур повинна бути уніфікованою для всіх підприємств групи, адже в іншому разі її показники будуть не-

придатними для потреб загального корпоративного управління. Пропонуємо для аналітичного обліку витрат ринкової взаємодії використовувати Звіт про зовнішні трансакційні витрати (табл. 2).

Дана форма складається щомісячно і нарастаючим підсумком з початку року кожним підприємством групи і узагальнюється по компанії в цілому. Зовнішні трансакційні витрат відображаються в даній формі звітності за об'єктами обліку та статтями. Для зручності обліку трансакційних витрат в окремих центрах відповідальності дану форму звіту можна розділити на три окремі форми звітів про трансакційні витрати за процесами. Адже у

відділі постачання розділ, де відображається інформація про витрати, що стосуються процесу збуту, залишиться незаповненим, а відділ збуту не складатиме розділу про трансакційні витрати процесу постачання.

Витрати управляючих компаній, що не відносяться до витрат зовнішньої ринкової взаємодії, для корпоративної підприємницької структури будуть внутрішніми трансакційними витратами. Також внутрішніми трансакційними витратами будуть витрати холдингу (що виконує функції управляючої компанії) пов'язані з корпоративним управлінням і координацією дій всіх структурних підрозділів компанії в рамках корпоративної стратегії.

Аналітичний постатейний облік внутрішніх трансакційних витрат такі підприємства можуть здійснювати в формі Звіту № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати, затвердженій Наказом міністерства аграрної політики № 390 від 04.06.2009 р. [12].

Для підприємств, в яких обсяг трансакційних витрат є значним і їх вплив на результати діяльності суттєвий, доцільно в складі рахунків 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут" відкрити субрахунки для відокремленого обліку трансакційних витрат. Зокрема 922 "Внутрішні трансакційні витрати" і 923 "Зовнішні трансакційні витрати" (для витрат ринкової взаємодії, що за діючими стандартами обліку відносяться до складу адміністративних); та 932 "Трансакційні витрати збуту" (для витрат ринкової взаємодії, що за діючими стандартами обліку відносяться до складу витрат на збут). За дебетом цих рахунків обліковуватимуться витрати ринкової взаємодії за статтями витрат, за кредитом — списання трансакційних витрат на фінансові результати.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Результати проведеного дослідження доводять, що сучасне підприємництво в Україні характеризується функціонуванням різноманітних організаційних форм бізнесових структур. Серед них корпоративні підприємницькі структури, що базуються на масштабному виробництві та корпоративному управлінні. Проте виявлено, що методика облікового забезпечення управління витратами в таких складних організаційних структурах на сьогодні відсутня.

Дослідження специфіки організації бізнес-процесів в корпоративних підприємницьких структурах дає змогу стверджувати, що вона має вирішальний вплив на групування витрат і

виділення об'єктів їх обліку. Визначено систему об'єктів обліку трансакційних витрат, що відповідає об'єктам управління. Зважаючи на відсутність методики відображення внутрішньогрупових та трансакційних витрат в системі бухгалтерських рахунків і звітності про них, розроблено пропозиції щодо синтетичного обліку цих витрат та форму внутрішньої звітності про трансакційні витрати. Запропоновані методичні підходи дозволять забезпечити системний облік внутрішньогрупових і трансакційних витрат, надати інформацію в необхідному розрізі для потреб управління витратами підприємств групи та загального корпоративного управління.

Наступними логічними етапами досліджень проблематики обліку трансакційних витрат є розроблення методики обліку трансакційних витрат, зокрема первинного їх обліку, синтетичного та аналітичного обліку, а також методики їх аналізу і контролю.

Література:

1. Кількість зареєстрованих юридичних осіб за організаційно-правовими формами господарювання. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Канцуров О. О. Методологічні засади бухгалтерського обліку трансакційних витрат. Ефективна економіка. 2014. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3432>
3. Коуз Р. Природа фірми (The Nature of the Firm): Нобелівська лекція. URL: <http://iee.org.ua/ua/publication/16/>
4. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. К : ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. 648 с.
5. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку: наукова доп. Житомир: ЖДТУ, 2008. 76 с.
6. Литвиненко В. С., Толстоног В. В. Обліково-контрольне забезпечення управління витратами : інституціональний підхід : монографія. К.: Фітосоціоцентр, 2015. 260 с.
7. Свиноус І., Слесар Т., Шара Є. Методичні підходи до організації обліку трансакційних витрат в сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. 2022. Вип. 1—2. С. 41—49.
8. Приходько І., Павлова Г., Васюта М. Трансакційні витрати як інноваційний об'єкт обліку і контролю. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. 2014. Вип.19. Ч.1. С. 121—129.

9. Demsetz H. The Structure of Ownership and the Theory of the Firm. The Journal of Law and Economics. 1983. Vol. 26, № 2. URL: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/467041>

10. Hernando de Soto. The Mystery of Capital: Why Capitalism Triumphs in the West and Fails Everywhere Else by URL: <https://nashformat.ua/products/zagadka-kapitalu.-chomu-kapitalizm-peremagaє-na-zahodi-i-nide-bilshe-709029>

11. Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів. К.: "АртЕк", 2002. 472 с.

12. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: наказ міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN48748>

References:

1. State Statistics Service of Ukraine (2024), "The number of registered legal entities by organizational and legal forms of business", available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Accessed 05 Feb 2024).

2. Kantsurov, O.O. (2014), "Methodological foundations for transaction cost accounting", *Efektivna ekonomika*, vol. 10, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3432> (Accessed 10 Feb 2024).

3. Kouz, R. (1991), "The Nature of the Firm", available at: <http://iee.org.ua/ua/publication/16/> (Accessed 05 Feb 2024).

4. Zhuk, V.M. (2009), *Koncepcija rozvytku bukhghalters'kogho obliku v aghrarnomu sektori ekonomiky* [The concept of accounting development in the agricultural sector of the economy], Institute of Agrarian Economics, Kyiv, Ukraine.

5. Kyreitsev, H.H. (2007), *Hlobalizatsiia ekonomiky i unifikatsiia metodolohii bukhghalters'kogho obliku* [Globalization of economy and unification of accounting methodology], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

6. Lytvynenko, V.S. and Tolstonoh, V.V. (2015), *Oblikovo-kontrol'ne zabezpechennia upravlinnia vytratamy: instytutsional'nyj pidkhid* [Accounting and control support for cost management: an institutional approach], Fitosotsiotsentr, Kyiv, Ukraine.

7. Svyynous, I. Sliesar, T. and Shara, Ye. (2022), "Methodological approaches to organizing the accounting of transaction costs in agricultural enterprises", *Instytut bukhghalters'kogho obliku, kontrol' ta analiz v umovakh*

hlobalizatsii. Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal, vol. 1—2, pp. 41—49.

8. Prykhod'ko, I. Pavlova, H. and Vasiuta, M. (2014), "Transaction costs as an innovative accounting object and control", *Ukrains'ka nauka: mynule, suchasne, majbutnie*, vol. 19, no. 1, pp. 121—129.

9. Demsetz, H. (1983), "The Structure of Ownership and the Theory of the Firm", *The Journal of Law and Economics*, Vol. 26, no. 2, available at: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/467041> (Accessed 10 Feb 2024).

10. de Soto, H. (2017), "The Mystery of Capital: Why Capitalism Triumphs in the West and Fails Everywhere Else by", available at: <https://nashformat.ua/products/zagadka-kapitalu.-chomu-kapitalizm-peremagaє-na-zahodi-i-nide-bilshe-709029> (Accessed 10 Feb 2024).

11. Vil'iamson, O.E. (2002), *Ekonomichni institutsii kapitalizmu: Firmy, marketing, ukladannia kontraktiv* [Economic institutions of capitalism: Firms, marketing, contracting], Artek, Kyiv, Ukraine.

12. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2009), Order "On the approval of specialized forms of registers of the journal-order form of accounting for agricultural enterprises and Methodical recommendations for their application", available at: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN48748> (Accessed 10 Feb 2024).

Стаття надійшла до редакції 14.02.2024 р.

<https://nayka.com.ua>

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

viber: +38 050 3820663