

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ ДОНЕЦЬКОЇ НАРОДНОЇ РЕСПУБЛІКИ  
ДЕРЖАВНА ОРГАНІЗАЦІЯ ВИЩОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ  
«ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО»

На правах рукопису



**Кудінов Едуард Олексійович**

## **Управління витратами на підприємствах торгівлі**

Спеціальність 08.00.05 – економіка та управління народним господарством:  
економіка підприємництва  
Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Примірник дисертації ідентичний за  
змістом з іншими примірниками, які  
були представлені до дисертаційної ради

Науковий керівник:  
доктор економічних наук, доцент  
**Возіянова Наталія Юріївна**

Вчений секретар  
дисертаційної ради Д 01.004.01  
А.М. Германчук



ДОНЕЦЬК 2015

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	3
<b>Розділ 1 Витрати підприємств торгівлі як економічна категорія</b> .....	12
1.1. Економічна сутність витрат як об’єкт управління в сучасному інституціональному середовищі.....	12
1.2. Класифікація витрат у системі управління торговельним підприємством.....	26
1.3. Концепція трансакційних витрат в системі управлінського обліку.....	43
Висновки до розділу 1.....	62
<b>Розділ 2 Аналіз інформаційного забезпечення управління витратами торговельних підприємств</b> .....	63
2.1. Діагностика стану та перспектив облікового забезпечення управління витратами торговельних підприємств.....	63
2.2. Сучасний досвід і подальший розвиток формування інформаційного забезпечення управління витратами підприємств торгівлі.....	81
2.3. Трансакційний метод обліку витрат торговельного підприємства.....	104
Висновки до розділу 2.....	119
<b>Розділ 3 Шляхи вдосконалення управління витратами торговельних підприємств</b> .....	120
3.1. Організаційна модель управління трансакційними витратами підприємств в торгівлі.....	120
3.2. Моделювання управління трансакційними витратами торговельного підприємства.....	131
3.3. Чинники взаємозв’язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств.....	146
Висновки до розділу 3.....	159
<b>Висновки</b> .....	160
<b>Список літератури</b> .....	163
<b>Додатки</b> .....	186

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Успіх роботи кожного торговельного підприємства визначається ефективністю його підприємницької діяльності, яка обумовлюється ступенем задоволення потреб суспільства з мінімальними витратами, а з урахуванням досліджень у сучасній інституційній економічній теорії – оптимальними витратами. Зміни в соціально-політичному і економічному житті в країні вимагають кардинальної перебудови всієї системи управління, і, в першу чергу, це стосується управління економічними показниками роботи підприємства.

У той же час основою і метою діяльності будь-якого торговельного підприємства є прибуток, який визначає можливості його стратегічного розвитку і багато в чому залежить від розміру витрат підприємства. Ефективне управління витратами торговельного підприємства займає пріоритетне місце в його підприємницькій діяльності з урахуванням зростання соціальної складової, установлення і розвитку взаємин, що зумовлює необхідність подальшого проведення досліджень у даній галузі.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт ДО ВПО «Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського», а саме: держбюджетної теми (державний реєстраційний номер № 0113U004162) «Організаційно-економічний механізм розвитку роздрібно торгівлі», де запропонована концепція трансакційних витрат у системі управлінського обліку; госпдоговірної теми (реєстраційний номер № Д-2012) «Інституційно-економічний механізм розвитку торговельного підприємництва», де обґрунтований науково-методичний підхід до моделювання управління трансакційними витратами торговельних підприємств.

**Ступінь розробленості проблеми.** У дисертації використані роботи вітчизняних і зарубіжних учених, які стали фундаментом ефективного вирішення позначеної проблеми щодо формування відповідної наукової

методологічної бази. Важливе значення для розуміння розвитку сучасного світу, економіки і процесів, які відбуваються в ній, мають роботи інституційної спрямованості таких зарубіжних учених, як А. Алчиан, Т. Веблен, Дж. Гелбрейт, Дж. Кейнс, Дж. Коммонс, Р. Коуз, В. Мітчелл, Д. Норт, Е. Остром, Р. Ріхтер, Р. Саймон, О. Уільямсон, Дж. Ходжсон, Р. Шмоллер, Е. Фуруботн, К. Ерроу та ін. Значний внесок у розвиток інституційної теорії внесли також вчені ближнього зарубіжжя і вітчизняні дослідники, а саме: К. Бендукідзе, Б. Корнейчук, Я. Кузьмінов, Р. Нурсєв, А. Олейник, Т. Осташко, В. Полтерович, М. Юдкевич та ін..

Вагомий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань організації і вивчення проблем розвитку роздрібної торгівлі внесли провідні зарубіжні і вітчизняні учені, такі як: О. Азарян, Л. Балабанова, Б. Берман, Н. Возіянова, П. Друкер, Т. Загорна, Т. Кент, А. Коломицева, О. Омар, Л. Омелянович, О. Шепеленко, Дж. Еванс та ін. Значний внесок у розвиток теорії управління, у тому числі управління витратами підприємств зроблений М. Бакановим, Б. Валуєвим, Н. Данилочкіною, В. Палієм, І. Сіменко, А. Шереметом. Дослідженням проблем управління витратами у складі управлінського обліку присвячені роботи зарубіжних учених, зокрема, К. Друрі, Г. Мінка, А. Томпсона, а також вітчизняних, наприклад, Н. Власової, Ш. Мелихової, І. Мілаш, Ю. Мішина, Ю. Осадчого, С. Петренко, Ю. Петрушевського та ін..

Недостатня розробленість теорії, невирішеність проблем концептуального, методологічного, методичного і практичного характеру в управлінні витратами торговельним підприємством визначають актуальність теми дослідження, її мету, завдання і зміст.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є обґрунтування теоретичних принципів і розробка науково-методичного інструментарію управління витратами торговельних підприємств.

Для досягнення мети були поставлені і вирішені наступні завдання:

- обґрунтована економічна сутність витрат як об'єкту управління в сучасному інституційному середовищі;
- розроблена класифікація витрат у системі управління торговельним підприємством;
- запропонована концепція транзакційних витрат у системі управлінського обліку;
- проведена діагностика стану і перспектив облікового забезпечення управління витратами торговельних підприємств;
- проаналізований сучасний досвід і напрямки подальшого розвитку формування інформаційного забезпечення управління витратами підприємств торгівлі;
- розкриті принципи транзакційного методу обліку витрат торговельного підприємства;
- запропонована організаційна модель управління транзакційними витратами торговельних підприємств;
- розроблений науково-методичний підхід до моделювання управління транзакційними витратами торговельних підприємств;
- визначені чинники взаємозв'язку транзакційних витрат із фінансовим результатом діяльності підприємств.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження є процеси управління витратами підприємств торгівлі, а предметом дослідження – теоретичні і науково-методичні принципи і практичний інструментарій управління витратами підприємств роздрібною торгівлі.

Дисертація виконана відповідно до паспорта спеціальності 08.00.05 – Економіка і управління народним господарством (за галузями і сферами діяльності, в т.ч. економіка підприємництва), зокрема п. 8.12 – Формування і розвиток корпоративного підприємницького середовища і п. 8.13 – Стратегічне планування і прогнозування підприємницької діяльності.

**Наукова новизна отриманих результатів характеризується наступними положеннями:**

- розроблений науково-методичний підхід до управління транзакційними витратами торговельних підприємств і визначення на підставі імітаційного моделювання точки оптимального розміру транзакційних витрат, який, на відміну від відомих методів управління витратами підприємств, базується на побудові динамічної імітаційної моделі оптимізації транзакційних витрат за допомогою програмного продукту AnyLogic, що дозволяє на системному рівні відстежувати реакцію системи на впровадження точки оптимальності транзакційних витрат і подальші зміни в дохідності і прибутковості господарюючого суб'єкта відповідно до формату магазину;

- визначена концепція управління транзакційними витратами в системі управлінського обліку торговельного підприємства, як самостійного способу накопичення і узагальнення інформації про витрати на підприємствах торгівлі, в основі якої лежить організаційна модель його здійснення, що відрізняється виділенням у складі витрат підприємства транзакційних витрат, які є базовою категорією в інституційній економічній теорії і враховують людську складову при моделюванні і здійсненні торговельної діяльності, що дозволить більш повно відображувати витрати сучасних підприємств з метою управління ними;

- запропонований науково-методичний підхід до транзакційного методу обліку витрат торговельного підприємства, що відрізняється тим, що на основі уточнення категорії транзакційних витрат в системі управління підприємством і виділення транзакційних витрат, запропонований спосіб накопичення інформації про них, оцінки їх впливу на формування прибутку і узагальнення даних в розроблених регістрах обліку і формі внутрішньої звітності, що дозволить регулювати розмір транзакційних витрат, відстежувати динаміку розвитку даних витрат, що у свою чергу спрямовано на оптимізацію витрат і збільшення прибутку підприємства;

- сформована організаційна модель управління транзакційними витратами для накопичення інформації про них з метою ухвалення управлінських рішень, що відрізняється реалізацією системно-інституційного підходу в управлінні витратами торговельних підприємств, що дозволило

визначити відсутність абсолютних переваг одного виду підприємств перед іншими, з урахуванням того, що кожна форма власності має свій набір трансакційних витрат, який за певних умов може перетворюватися на найбільш ефективний саме для цього підприємства і даного інституційного середовища його функціонування;

- запропонована класифікація витрат підприємств торгівлі, заснована на узагальненні і систематизації відомих критеріїв і доповненні її критерійними ознаками залежно від середовища взаємодії, які визначаються інституційною економічною теорією з розподілом витрат на трансформаційні і трансакційні, що дозволить виділити і накопичувати інформацію про трансакційні витрати підприємства з метою їх оптимізації, а не мінімізації, що характерно для трансформаційних витрат;

- уточнений категоріальний апарат управління витратами підприємств торгівлі на інституційних принципах, які не використовувалися раніше в системі обліку, а саме, виділені поняття трансакційних і трансформаційних витрат, явних і неявних витрат, що дозволить забезпечити якнайповніше накопичення інформації про них і ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

**Теоретична і практична значущість роботи.** Теоретичне значення отриманих результатів визначається актуальністю дослідження, досягнутим рівнем розробленості досліджуваних проблем, науковою новизною, отриманою в результаті дослідження, розвитком методології і розширенням підходів до вирішення проблем управління витратами торговельних підприємств.

Розроблені методичні підходи до вдосконалення процесу управління витратами на підприємствах торговельної галузі сприяють формуванню якісно нової основи їх розвитку. Найбільшу практичну цінність мають: організаційна модель управління трансакційними витратами підприємств торгівлі і математична модель визначення точки оптимального розміру трансакційних витрат відповідно до формату магазину, розміру його доходу.

Практичне значення результатів дисертації, використання її висновків і рекомендацій в господарській діяльності підтверджене відповідними

документами. Так, ряд пропозицій використано в практичній діяльності різних підприємств: ДДП «Алмаз» (акт про впровадження № 174/2006), а також в діяльності ПВКП «Дондизайн» (акт про впровадження № 441/2008). Крім того, є відповідні довідки про використання окремих положень дисертаційної роботи в своїй діяльності підприємствами: ТОВ «Темполь» (АР Крим), ТОВ «Зеніт», ТОВ «Армида».

Основні положення дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі при читанні дисциплін «Економіка торгівлі», «Економіка торговельного підприємства», «Управління витратами», «Маркетинг на фінансовому ринку», «Маркетинг бізнес-взаємодії», «Поведінка споживачів» в ДО ВПО «Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського» для студентів напряму підготовки 38.03.01 «Економіка» (профілі «Економіка підприємства», «Маркетинг»).

**Методологія і методи дослідження.** В якості теоретичної і методологічної основи дисертаційної роботи виступають положення економічної теорії і, зокрема, інституційної економічної теорії, діалектичний метод пізнання і основні закони розвитку суспільства, а також наукові концепції і теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених щодо проблем розвитку торгівлі. Інформаційну базу дослідження склали: законодавчі акти, нормативні документи і матеріали Міністерства фінансів України; наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених; інтернет-ресурси.

У дослідженні використано наступні методи: загальнонаукові (історичний, методи аналізу і синтезу, дедукції і індукції, системний підхід і моделювання) – для дослідження теоретичних питань, зокрема, сутності внутрішньої торгівлі і її розвитку, формулювання визначень, оцінки механізму управління торгівлею і побудови його організаційної моделі. Для дослідження торговельної галузі використано методи ретроспективного аналізу, системного підходу, інституційного аналізу; при визначенні особливостей і проблем розвитку – контент-аналіз; у ході дослідження соціально-економічних аспектів розвитку галузі – метод опитування і анкетування; при дослідженні процесів – абстрактно-логічний і логіко-інтуїтивний



методи; для дослідження галузі і окремих підприємств – методи економіко-статистичного аналізу, економіко-математичного моделювання; в ході розробки методик і проведення їх апробації – методи гіпотези і експерименту. Опрацювання даних здійснювалося за допомогою сучасних інформаційних технологій.

**Положення, що виносяться на захист.** За результатами дослідження на захист виносяться наступні основні положення:

1. Науково-методичний підхід до моделювання управління трансакційними витратами торговельних підприємств ґрунтується на методиці формування динамічної імітаційної моделі оптимізації трансакційних витрат для трьох форматів торговельних підприємств, що дозволяє визначити точку оптимального розміру трансакційних витрат згідно запропонованого механізму моделювання, а також виявити реакцію системи управління витратами на впровадження нових параметрів точки оптимальності трансакційних витрат, а також рівень змін майбутньої доходності і прибутковості суб'єкта господарювання, що функціонує у сфері торгівлі.

2. Концепція управління трансакційними витратами в системі управлінського обліку торговельного підприємства містить: обґрунтування принципів, мети і завдань його здійснення; формування його забезпечення (інституційного, кадрового, організаційного, інформаційного, методичного, фінансового, техніко-технологічного); організаційну модель обліку трансакційних витрат; механізм управління трансакційними витратами підприємства, елементами якого є облік трансакційних витрат, контроль-аналітичний блок, динамічне імітаційне моделювання оптимізації трансакційних витрат; етапи вироблення рішень аж до їх реалізації.

3. Науково-методичний підхід до трансакційного методу обліку витрат торговельного підприємства, заснований на реалізації трьох напрямків робіт щодо накопичення інформації для управління витратами торговельних підприємств: угруповання витрат за економічними елементами в розрізі трансформаційних і трансакційних витрат; побудова послідовності трансакцій, здійснюваних підприємством; подальше угруповання витрат за місцем і

функціями; аналіз витрат підприємства, розподілених за функціями здійснюваної діяльності.

4. Організаційна модель управління трансакційними витратами торговельних підприємств, яка базується на системно-інституційному підході і включає п'ять організаційних елементів: об'єкти, суб'єкти, інформаційне забезпечення, методи, а також способи узагальнення та реалізації результатів, які дозволяють організувати облік і збирати інформацію про трансакційні витрати для ухвалення управлінських рішень.

5. Класифікація витрат підприємств торгівлі доповнена критерійною ознакою залежно від середовища взаємодії, де пропонується виділення трансакційних витрат і їх поділ на явні і неявні, витрати угоди, управління і раціонування.

6. Категоріальний апарат управління витратами підприємств торгівлі на інституційних принципах з позицій обліку: трансакційні витрати - специфічні витрати щодо формування внутрішніх і зовнішніх стосунків, виходячи з ідентифікації трансакцій; а трансформаційні витрати – витрати взаємодії, що формуються в процесі придбання товарів, зберігання і реалізації; явні витрати – це витрати підприємства, що відбиваються в його бухгалтерській звітності; неявні витрати – це ті, що не відбиваються в бухгалтерському обліку і звітності підприємства та впливають на результативність і ефективність його діяльності.

**Ступінь достовірності і апробація результатів.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням, в якому обґрунтовано авторський підхід до розробки методології, організаційних і економічних положень, науково-методичних підходів і рекомендацій щодо управління витратами торговельного підприємства. Особиста участь автора у виконаних і опублікованих наукових роботах з теми даного дослідження конкретизована в списку публікацій.

Основні ідеї, положення і рекомендації дисертаційної роботи пройшли апробацію на шести конференціях різного рівня, а саме:

– двох Міжнародних: «Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки» (м. Донецьк, 25.05.2007р.); «Проблеми і

перспективи реалізації облікової, контрольної і аналітичної функцій в соціокультурному просторі сучасного бізнесу» (м. Донецьк, 12-13.05.2011р.);

– двох Всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Проблеми і перспективи розвитку фінансів, обліку і контролю в Україні» (м. Донецьк, 3-4.06.1999р.); «X Всеукраїнська наукова Internet-конференція студентів і молодих учених, присвячена видатним ученим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу і контролю д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П. П. Німчинову» (м. Житомир, 22-23.02.2012р.)

– міжрегіональній науково-практичній конференції «Оподаткування в промисловому регіоні: теорія, практика і перспективи розвитку» (м. Донецьк, 2003р.);

– науково-практичній конференції Донецької державної академії управління з проблем торгівлі (м. Донецьк, 2002р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 18 наукових робіт, серед яких: 12 статей в професійних наукових виданнях, з них: 2 – у виданнях, що мають індекс цитування РІНЦ; 10 публікацій в спеціалізованих виданнях ВАК. Загальний об'єм публікацій складає 5,09 д.а.

**Обсяг і структура роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять дев'ять параграфів, які розкривають зміст теми дослідження, висновків, списку літератури із 168 джерел і додатків.

## **РОЗДІЛ 1 ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ**

### **1.1 Економічна сутність витрат як об'єкт управління в сучасному інституціональному середовищі**

Торгівля, як і будь-яка галузь усього господарського комплексу країни для свого функціонування вимагає різного роду вкладень і витрат. Після того, як товар покинув виробника, він поринає в сферу обігу і знаходиться там якийсь проміжок часу, поки не знайде свого кінцевого споживача. Саме тут – у сфері товарного обігу і виникають витрати (з точки зору економіки - витрачання) підприємств торгівлі – витрати, пов'язані з просуванням товару. Це витрати, які необхідні на організацію закупівлі і реалізацію товару, на управління торговельними організаціями, ведення ними обліку і інше виконання своїх функцій. Слід зазначити, що в сучасній економіці все більше уваги приділяється ролі людини і вибудованих нею структур, що визначає умови і результати взаємодії. Економічна наука повинна враховувати недосконалість людей і вибудованих ними конструкцій (моделей, процесів і тому подібне) як творців і мешканців економічної реальності, що раніше не було враховане в моделях, які вибудовуються і описуються в неокласичній економічній теорії.

Сучасна інституційна теорія ґрунтується на двох фундаментальних категоріях — інститутах і трансакційних витратах, не дивлячись на те, що їх багаточисельні визначення залишаються дискусійними. Проте сталося конвенціональне закріплення ряду стійких стереотипів, свого роду аксіом інституціоналізму. Ключові з них — правова інтерпретація трансакцій, негативне трактування трансакційних витрат і приписування інститутам цільової функції їх мінімізації [29,99,142].

Інститути утворюються в результаті тривалих суспільних відносин, рутинізації процесів, їх повторення і, зрештою, – засвоєння більшістю населення (працівниками) норм поведінки, у тому числі економічної, що в

практичному житті зарекомендували себе як найкращі. Іншими словами, інститут є результатом аналізу, узагальнення і порівняльної оцінки різних варіантів дій.

Не так давно всі витрати підприємств торгівлі, як об'єкт бухгалтерського обліку і управління, прийнято було називати витратами обігу (ВО). Проведений аналіз економічної літератури дозволив зробити висновок про те, що питанню вивчення даних витрат колись приділялося досить багато уваги. Так, на думку А.Г.Кулікова, витрати обігу в колишньому соціалістичному господарстві, що виникали в процесі товарного обігу, виражали витрати суспільної праці з планомірного доведення товарів від виробництва до споживачів [43, с.11]. Б.Н.Івашкин дає визначення витратам обігу як сукупним витратам, пов'язаним з процесом обігу товарів [42, с.53]. Цієї ж точки зору дотримуються в своїх роботах і інші відомі економісти, такі як Н.Н.Грабова [24, с.438], В.П.Завгородній [37, с.554], Н.В.Чебанова [153, с.204].

Таким чином, проаналізувавши думки різних вчених і фахівців, ми дійшли висновку, що під ВО слід розуміти витрати ресурсів підприємств торгівлі в їх вартісному вираженні, що є суспільно необхідними для доведення товарів від виробників до споживачів (заробітна плата працівників сфери обігу, транспортні витрати, витрати на зберігання і упаковку товару, рекламу і так далі). Проте, як видно з виведеного нами визначення, не всі витрати торговельних підприємств можуть бути віднесені до витрат обігу. До них відносяться лише ті, які з народно-господарської точки зору є витратами із здійснення товарообігу. Витрати торговельних підприємств у вигляді податків, штрафів і тому подібного не є витратами в народному господарстві, а є лише перерозподілом засобів. Не слід відносити до витрат обігу і збитки підприємств, які сталися через безгосподарність, недостатності контролю або занедбаності обліку (все це повинно відшкодовуватися за рахунок винних осіб або відноситися на зменшення прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства).

На жаль, в даний час вивченню торговельних витрат уваги серед учених приділяється не виправдано мало. У сучасній економічній літературі, та і в нормативній базі набагато легше знайти інформацію, що стосується обліку виробничих витрат і визначення собівартості готової продукції. На перший погляд може здатися, що з обліком у сфері торгівлі і послуг все достатньо зрозуміло і просто. Проте, це не так.

Аналізуючи діяльність досліджуваних нами підприємств, стає очевидним, що підприємства торгівлі можуть здійснювати витрати як обумовлені специфікою своєї основної діяльності (витрати, пов'язані безпосередньо з просуванням товару від виробника до споживача, без яких здійснення такого просування стає неможливим), так і безпосередньо не залежні від неї (витрати, обумовлені фінансовою, інвестиційною і іншими видами діяльності підприємства сфери торгівлі). Розглядаючи все різноманіття діяльності сучасних торговельних підприємств, необхідно відзначити, що Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) [38] в даний час досить чітко визначені різні види практично будь-якої діяльності:

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення.

Основна діяльність – операції, що пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), є головною метою створення підприємства і що забезпечують основну долю його доходу.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Як видно з приведених визначень, просліджується деяка тотожність понять звичайної, основної і операційної діяльності підприємства. Інвестиційна ж і фінансова діяльність розглядаються відособлено.

У зв'язку з цим, під витратами торговельних підприємств, необхідними для просування товарів від виробника до споживача і здійснення основної діяльності підприємства торгівлі, на наш погляд, слід розуміти витрати операційної діяльності підприємства. Витрати ж, пов'язані зі здійсненням інвестиційної і фінансової діяльності підприємствами торгівлі, необхідно розглядати як можливі, але не обов'язкові у сфері товарного обігу. Проводячи паралель, між витратами обігу і витратами операційної діяльності підприємств торгівлі слід вказати на те, що за своєю суттю і економічним єством це одні і ті ж витрати, оскільки покликані забезпечити здійснення основної діяльності торговельних підприємств (процес просування товару від виробника до споживача). Цієї думки дотримуються і окремі учені, що займаються дослідженням даного питання [ 24, с.438, 153, с.204 .].

Сучасні відмінності підходів до визначення торговельних витрат в своїй основі обумовлені реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні. Основною нормативною базою даного реформування, що почалося з 2000 року, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [127], П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [120] і Інструкція № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [121]. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності в даний час регламентуються П(С)БО 16 «Витрати» [19].

Починаючи розгляд економічної сутності витрат підприємств торгівлі (це необхідно для коректного проведення всього подальшого дослідження), перш за все, доцільно розібратися з трактуванням самого терміну «витрати». Вивчення спеціальної економічної літератури дозволило зробити висновок про

те, що більшість авторів не приділяють належної уваги цьому питанню. Проте, цікаве трактування видатків (рос. «издержек»), витрат і затрат вдалося знайти в роботі проф. Л.О.Сухаревої [143, с. 54]:

Видатки (вартість) – це грошовий вимір суми ресурсів, використаних з якоюсь метою.

Затрати – це зменшення активів (зазвичай грошових) або збільшення зобов'язань (частіше рахунків до оплати), пов'язаних з виникненням видатків. Затрати періоду дорівнюють вартості всіх товарів і послуг, придбаних в цьому обліковому періоді.

Витрати – це статті видатків, що відносяться до поточного облікового періоду. Витрати є ресурсами для заробляння доходів протягом поточного періоду. Якщо здійснюються витрати, то виниклі видатки відносять до активів, якщо вони здатні принести доходи в майбутньому. Інакше - це витрати, тобто скорочення нерозподіленого прибутку поточного періоду.

Як видно з наведених вище визначень, а вони, вочевидь, виходять з основних концепцій обліку фінансових результатів, що мають місце в міжнародній практиці, провести чітку грань між видатками, затратами і витратами досить проблематично.

Затрати виникають у момент придбання підприємством товарів і послуг. Вони здійснюються шляхом виплати грошових коштів, виникнення заборгованості (такої, як рахунок до оплати), обміну (вторинного продажу) іншого активу або поєднання попередніх трьох способів. Ці затрати можуть бути віднесені або в активи, або в пасиви.

Аби розрізнити витрати даного періоду і понесені у зв'язку з цим затрати, необхідно сконцентрувати увагу на утриманні чотирьох типів операцій:

1. Затрати поточного року є також витратами цього ж року.
2. Затрати, понесені до поточного року, стають витратами даного року.

Вони з'являються як активи в бухгалтерському балансі на початок року.



3. Затрати, понесені в поточному році, стануть витратами в майбутніх роках. Вони будуть відбиті як активи в бухгалтерському балансі на кінець цього року.
4. Витрати даного року будуть сплачені наступного року. У бухгалтерському балансі на кінець звітнього року вони будуть показані як зобов'язання.

Слід погодитися з думкою Л.О.Сухаревої, що правильна класифікація затрат як активів або як витрат – це одна з найбільш складних проблем в бухгалтерському обліку і управлінні. На наш погляд, успішність вирішення даної проблеми залежатиме, перш за все, від того, який економічний сенс вкладати у вищезгадані терміни: видатки, затрати і витрати. Ми пропонуємо наступне їх трактування:

*Видатки* (рос. «издержки») – це затрати (сума витрат) для досягнення певної мети. По відношенню до цієї мети такі затрати і будуть видатками, оскільки в ідеалі (на практиці, на жаль, в переважній більшості випадків нездійсненим) пріоритетно повинен розглядатися варіант, коли мета досягається взагалі без яких-небудь затрат.

*Затрати* – поняття ширше, ніж витрати, оскільки може включати практично будь-яку їх сукупність. Якщо ж розглядається сукупність економічно однорідних витрат (матеріальні, витрати на оплату праці та інші), то таку сукупність слід називати окремим елементом затрат.

Для трактування терміну «витрати» сповна підійде визначення, узятє з НП(С)БО: витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [38].

До речі, досить парадоксальним, на наш погляд, виявилось те, що спроба знайти визначення «витрат» безпосередньо в термінах, що наводяться до П(С)БО 16 «Витрати» не увінчалася успіхом (дане визначення там просто відсутнє). На жаль, це не єдиний недолік даного Положення.

Так, у вказаному П(С)БО [19] відсутнє чітке визначення витрат торговельного підприємства. Склад і структура витрат регламентовані лише залежно від здійснюваного підприємством виду діяльності без вказівки галузі господарства, в якій дане підприємство функціонує. Оскільки на сучасному етапі більшість підприємств здійснюють досить багатогранну діяльність, то розібратися в структурі витрат такого підприємства – справа нелегка. Поняття «Витрати обігу» в нормативних документах, покликаних забезпечити реформацію системи бухгалтерського обліку в Україні відсутній. На наш погляд, економічно це не обґрунтовано. Дане визначення повною мірою підходило до трактування економічної суті витрат підприємств торгівлі, як не можна краще показуючи при цьому їх невиробничий характер.

Альтернативою поняттю витрат обігу (в основному, що не йде в розріз з вимогами П(С)БО 16 «Витрати»), як нами вже наголошувалося, може служити визначення витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємств торгівлі. Згідно вимогам даного Положення, витрати, пов'язані з операційною діяльністю підрозділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

За П(С)БО 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносяться наступні загальногосподарські витрати, направлені на обслуговування і управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати і тому подібне);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством і іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (оперативна оренда, страхування, водопостачання, водовідвід, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, за оцінку майна і тому подібне);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс і тому подібне);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання суперечок в судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (окрім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарування готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетингу);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору постачання;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Крім того, до складу витрат на збут в торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 П(С)БО 16 [19]. Йдеться про адміністративні, інші операційні та фінансові витрати.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження і розробки згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"[107];
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю, що є еквівалентом, виражена в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності [19].

Цікаво, що згідно вимогам П(С)БО 16 «Витрати» до складу витрат на збут в торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком обумовлених даним Положенням адміністративних, інших операційних і фінансових витрат. Дослідження показали, що в П(С)БО 16 «Витрати» відсутнє визначення «витрат обігу» і не вказано, які саме витрати слід розуміти під даним трактуванням: витрати обігу, що існували раніше, або будь-які витрати торговельного підприємства?

Повністю ототожнювати витрати обігу з витратами операційної діяльності підприємств торгівлі неможливо, оскільки зроблений нами їх порівняльний аналіз дозволив виявити цілий ряд відмітних особливостей (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1

**Порівняльний аналіз відмінних особливостей між  
витратами обігу і витратами операційної діяльності підприємств торгівлі  
(з позицій бухгалтерського обліку)**

№ з/п	Відмітна особливість	Витрати обігу	Витрати, пов'язані з операційною діяльністю торговельного підприємства
1	2	3	4
1.	Нормативне регулювання витрат	Склад регламентувався Положенням № 334 [145]	Склад регламентується П(С)БО 16 «Витрати»
2.	Угрупування витрат	Групувалися за 15 статтями облікової номенклатури	Грукуються: - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати.
3.	Синтетичний облік	Враховувалися на одному рахунку 44 «Витрати обігу». Для обліку за економічними елементами витрат бухгалтерських рахунків передбачено не було	Витрати за видами враховуються на однойменних рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Витрати за економічними елементами враховуються на рахунках класу 8 «Витрати за елементами»
4.	Аналітичний облік	Враховувалися згідно статтям облікової номенклатури	Чітка регламентація аналітичного обліку відсутня
5.	Віднесення окремих витрат, що беруть участь у формуванні первинної вартості товарів (згідно П(С)БО 9 «Запасів» [40])	Включалися до складу витрат обігу	Не включаються до складу витрат операційної діяльності
6.	Розподіл в кінці місяця	В кінці місяця при визначенні фінансового результату робився розподіл витрат обігу, що припадали на товари реалізовані і нереалізовані	Розподіл відсутній
7.	Відображення у фінансовій звітності	Витрати обігу, що відносяться до товарів нереалізованих, відбивалися у складі статті «Незавершене виробництво» Балансу. Витрати обігу, що відносяться до товарів реалізованих, відбивалися в статті «Комерційні витрати» Звіту про фінансові результати	У Балансі відбиваються в частині витрат майбутніх періодів. У Звіті про фінансові результати: - у розділі I – інформація про витрати за видами діяльності (у розрізі однойменних рахунків класу 9); - у розділі III – інформація про витрати за економічними елементами (у розрізі однойменних рахунків класу 8).
8.	Методика обліку для різних суб'єктів підприємницької діяльності	Аналогічна для всіх суб'єктів підприємницької діяльності	Можливість вживання окремими суб'єктами підприємницької діяльності спрощеної методики обліку (без використання рахунків класу 9).

Наукове пояснення економічної сутності і природи витрат обігу ґрунтується ще на ученні К. Маркса. Згідно йому витрати обігу діляться на два види: додаткові і чисті.

*Додаткові витрати обігу* обумовлені продовженням процесу виробництва у сфері товарного обігу (транспортні витрати, витрати на зберігання, доопрацювання, сортування, зважування, пакування товарів і деякі інші).

*Чисті витрати обігу* пов'язані безпосередньо з процесом реалізації товарів (витрати на рекламу, ведення кореспонденції, обліку і тому подібні). Ці витрати, не дивлячись на їх непродуктивну сутність, є суспільно-необхідними, оскільки завдяки ним, як вказував К. Маркс, «менш значна частина робочої сили і робочого часу суспільства витрачається на цю непродуктивну функцію» [ 96].

Зважаючи на все вищевикладене, можна зробити висновок, що під витратами обігу слід розуміти сукупність післявиробничих витрат виробників і споживачів товарів в процесі фізичного переміщення і комерційного обігу цих товарів.

Оскільки торговельні підприємства функціонують у сфері товарного обігу, стає очевидним, що саме їм властива основна доля досліджуваних нами витрат (порівняно з витратами виробництва вони можуть досягати 30-40 %, а у ряді випадків і перевищувати їх [18]).

Окрім витрат обігу підприємства торговельної галузі в процесі свого функціонування можуть здійснювати цілий ряд витрат, пов'язаних із здійсненням різних видів діяльності, відмінних від операційної. До таких видів слід віднести фінансову, інвестиційну і іншу діяльність.

Для наочності класифікація витрат торговельного підприємства залежно від здійснюваного їм виду діяльності представлена нами на рис. 1.1.

До витрат, пов'язаних з придбанням товарів за плату і що формує їх первинну вартість відносяться:

- суми, що сплачуються згідно з угодою постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків;

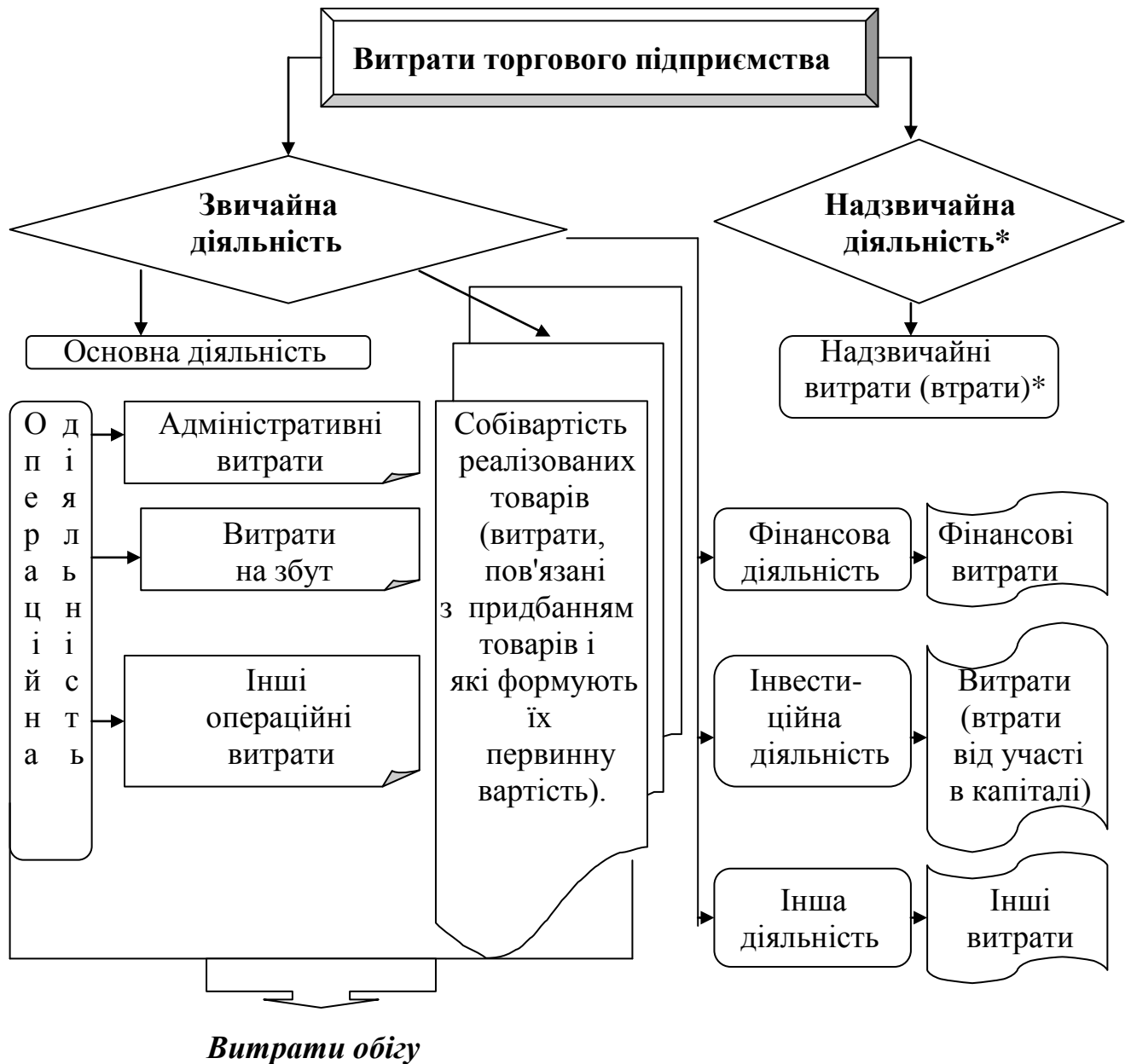


Рис. 1.1 Класифікація витрат торговельного підприємства в залежності від здійснюваного виду діяльності.

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати на заготівку, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування товарів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризику транспортування;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (зокрема – для реалізації).

Детальний перелік витрат, що формують собівартість реалізованих товарів наведений в П(С)БО 9 «Запаси» [40].

На цьому етапі дослідження може виникнути питання: чи відноситься собівартість реалізованих товарів до витрат (видатків) обігу торговельних підприємств? Так, наприклад, на думку Г.А.Николаєвої і Л.П.Бліцау до витрат обігу слід відносити витрати, зроблені торговельними підприємствами в процесі здійснення своєї діяльності додатково до оплати вартості товарів [109, с.294]. Якщо акцентувати увагу на слові «додатково», то виходить, що сама собівартість реалізованих товарів до витрат обігу торговельних підприємств не відноситься. На наш погляд, це не зовсім правильно. Підприємства торгівлі розглядаються зараз як повністю самостійні суб'єкти господарської діяльності, а якщо розглядати термін «видатки» з позицій трактування, запропонованого нами в даному параграфі («видатки в досягненні поставленої мети»), то стає очевидним: не було б витрат на придбання товарів для подальшої реалізації – не було б самої реалізації. Крім того, окремі витрати, такі, наприклад, як транспортні, що раніше мали своє відображення на окремій статті облікової номенклатури витрат обігу [145], зараз відносяться до витрат, пов'язаних з придбанням товарів за плату, що безпосередньо формує їх первинну вартість і зрештою, зрозуміло, збільшить собівартість реалізації.

Згідно вимогам П(С)БО 16 «Витрати» до фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами, отриманими за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою і тому подібне) і інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

До витрат (втрат) від участі в капіталі відносяться витрати (втрати, збитки) від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, що враховуються за методом участі в капіталі, які виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства [19].



До складу інших витрат включаються витрати, що виникають під час звичайної діяльності (окрім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з реалізацією товарів (робіт, послуг). До таких витрат відносяться:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума зниження ціни необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж і тому подібне);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів.
- інші витрати звичайної діяльності [19].

До надзвичайних витрат (втрат) належать витрати (втрати), які співвідносяться з подіями чи операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства і не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді (стихійні лиха, пожежі, землетруси, техногенні аварії і тому подібні надзвичайні події).

Витрати, які не входять до складу основної діяльності торговельних підприємств (рис. 1.1) звичайно ж, можуть мати місце у складі їх загальних витрат. Проте, такі витрати не є обов'язковими для доведення товару до кінцевого споживача, а, отже, до складу витрат (видатків) обігу віднесені бути не можуть.

**Таким чином,** дослідження економічної сутності витрат як об'єкту управління в сучасному інституційному середовищі дозволяє зробити наступні висновки:

- видатки (рос. «издержки») – це затрати (сума витрат) для досягнення певної мети. По відношенню до цієї мети такі затрати і є видатками;

- з економічної точки зору витрати торговельного підприємства є частиною вартості, що відокремилася, створюється в торговельно-виробничому процесі. Вони включають витрати живої і матеріалізованої праці;

- всі витрати матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виражених в грошовій формі і здійснені торговельним підприємством безпосередньо з метою доведення товару від виробника до споживача є витратами (видатками) обігу;

- витрати обігу невід'ємно пов'язані із здійсненням основної діяльності підприємствами торгівлі і складаються з витрат, що формують собівартість реалізованих товарів і витрат операційної діяльності торговельних підприємств;

- загальна сума всіх витрат обігу формує собівартість товарного обігу;

- витрати підприємств торгівлі, пов'язані із здійсненням ними діяльності відмінною від основної, слід розглядати як можливі, але необов'язкові для забезпечення процесу товарного обігу.

## **1.2 Класифікація витрат у системі управління торговельним підприємством**

Проведені дослідження показали, що зараз в економічній літературі відсутня єдина думка про якісну характеристику і склад ознак, за якими слід класифікувати витрати підприємств торгівлі. На сучасному етапі відсутні також єдина термінологія і класифікація конкретних ознак угруповання витрат обігу. На наш погляд, це є великим недоліком, оскільки зменшується цілеспрямованість управління процесом формування торговельних витрат, обґрунтованість їх планування, реальність і чіткість відображення даних витрат в обліку з ціллю подальшого прийняття оперативних управлінських рішень. Побудова обґрунтованої класифікації витрат торговельних підприємств надасть

можливість отримати сукупне угруповання, що розкриває внутрішню структуру процесу формування торговельних витрат і взаємозв'язку між окремими їх частинами. Крім того, створення такої класифікації за різними ознаками є найважливішою передумовою вдосконалення обліку, контролю і аналізу витрат підприємств торгівлі в цілях управління.

Вирішенню даної проблеми приділяти достатньо уваги учені стали давно. Існує думка, що перша науково-обґрунтована (що згодом стала класичною) класифікація витрат належить Чарльзу Бакстану Гоїнгу (1912): 1) матеріали, 2) праця, 3) експлуатація техніки, 4) комерційні витрати [138]. В процесі розвитку обліку дана класифікація видозмінювалася, проте в своїй основі вона проіснувала і до нашого часу. Спробуємо довести це.

Основу витрат практично будь-якого підприємства в сучасному тлумаченні складають витрати, пов'язані із здійсненням підприємством операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності відповідно до П(С)БО 16 групуються за наступними економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві (окрім продукту власного виробництва):

- сировини і основних матеріалів;
- купувальних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива і енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;
- допоміжних і інших матеріалів.

До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів і інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності: витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування і інші витрати, що не увійшли до складу вищезгаданих елементів [19].

Порівнюючи сучасну класифікацію витрат за економічними елементами з класифікацією, запропонованою Ч.Б. Гоїнгом, потрібно відзначити, що обидві класифікації в основі своїй дуже схожі. Єдиною відмінністю є те, що елемент «експлуатація техніки» замінений «амортизацією» і до складу сучасної класифікації введені «відрахування на соціальні заходи», виникнення і існування яких обумовлені розвитком соціально-економічних стосунків в суспільстві.

Проведений нами аналіз думок різних вчених і фахівців, що займаються проблемами класифікації витрат [1,14,27,28,34,51,60] дозволяє зробити висновок про те, що класифікація може бути надана не лише за економічними елементами, а і за багатьма іншими всілякими ознаками. Узявши за основу окремі наявні розробки, вивчивши існуючу нормативну базу і узагальнивши зарубіжний досвід ми розробили один з можливих варіантів класифікації витрат торговельних підприємств за різними ознаками, представивши його в таблиці 1.2

У даному варіанті класифікації угруповання витрат зроблене за багатьма ознаками, що є, на наш погляд, істотним для більш повного розуміння економічної сутності і природи витрат підприємств торговельної галузі.

У сфері функціонування підприємств торгівлі (у сфері товарного обігу), як нами вже наголошувалося, основним є процес просування товару від виробника до кінцевого споживача. Даний процес, з позиції діяльності торговельного підприємства, умовно може бути розділений на наступні етапи: надходження товару, зберігання товару і його реалізація. Для здійснення кожного з етапів руху товару торговельному підприємству необхідно здійснити цілий ряд різних витрат. У зв'язку з цим можна виділити:

- витрати, пов'язані з надходженням товарів (суми, що сплачуються згідно договору постачальникові, за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги, пов'язані з пошуком товару для придбання, транспортні послуги та інші);
- витрати, пов'язані із зберіганням товарів (витрати по сортуванню, підробці і передпродажній підготовці товарів, втрати, пов'язані із зберіганням товарів та інші);
- витрати, пов'язані з реалізацією товарів (витрати, пов'язані з упаковкою товарів безпосередньо для їх продажу, заробітна плата продавців, транспортні послуги торговельного підприємства та інші).

За способом віднесення на відповідний об'єкт витрат всі витрати можна розділити на прямі і загальні (непрямі). Таке ділення залежить перш за все від того, що розуміється під об'єктом обліку витрат. У торговельних підприємствах об'єктом витрат можуть служити торговельні одиниці (секції, відділи), будь-який з етапів руху (надходження, зберігання, реалізація) товару, а також безпосередньо яка-небудь певна товарна група і вид товарів, що реалізуються. Всі витрати, які можна віднести до конкретного об'єкту згідно

Класифікація витрат торговельних підприємств  
за різними ознаками

№ з/п	Групова ознака класифікації	Класифікаційні види і групи витрат
1	2	3
1.	Залежно від видів діяльності (рис. 1.1)	1.1 Витрати звичайної діяльності: а) операційні; б) фінансові; в) інвестиційні; г) інші 1.2 Витрати надзвичайної діяльності.
2.	За економічними елементами (для витрат, пов'язаних зі здійсненням операційної діяльності)	2.1 Матеріальні витрати. 2.2 Витрати на оплату праці. 2.3 Відрахування на соціальні заходи. 2.4 Амортизація. 2.5 Інші операційні витрати.
3.	За відношенням до етапів руху товару	3.1 Витрати, пов'язані з надходженням товару. 3.2 Витрати, пов'язані зі зберіганням товару. 3.3 Витрати, пов'язані із реалізацією товару.
4.	За способом віднесення на об'єкт витрат	4.1 Прямі витрати. 4.2 Загальні (непрямі) витрати.
5.	За відношенням до об'єму діяльності (товарообігу)	5.1 Умовно-змінні. 5.2 Умовно-постійні.
6.	За економічною сутністю (для витрат обігу)	6.1 Чисті витрати обігу. 6.2 Додаткові витрати обігу.
7.	За звітними періодами	7.1 Поточні витрати. 7.2 Витрати майбутніх періодів. 7.3 Резервовані витрати.
8.	Залежно від можливості бути визнаними згідно НП(С)БО 16 «Витрати»	8.1 Визнані витрати. 8.2 Невизнані витрати.

## продовження таблиці 1.2

1	2	3
9.	За способом включення до собівартості реалізованих товарів	9.1 Що включаються до собівартості реалізованих товарів. 9.2 Що не включаються до собівартості реалізованих товарів.
10.	За складом	10.1 Однорідні (одноеlementні) витрати. 10.2 Комплексні (багатоelementні) витрати.
11.	Залежно від порядку віднесення витрат за способом генерування	11.1 Витрати на продукт. 11.2 Витрати на період.
12.	За своєю ефективністю	12.1 Ефективні витрати. 12.2 Неefективні витрати.
13.	Залежно від прогнозованих даних	13.1 Фактичні витрати. 13.2 Планові витрати.
14.	За ступенем залежності від ухвалення рішень	14.1 Релевантні витрати. 14.2 Нерелевантні витрати.
15.	За відношенням до можливостей контролю	15.1 Контрольовані витрати. 15.2 Неконтрольовані витрати.
16.	Залежно від виду (галузі) торговельної діяльності	16.1 Витрати підприємств оптової торгівлі. 16.2 Витрати підприємств роздрібно́ї торгівлі. 16.3 Витрати підприємств ресторанного господарства.
17.	Залежно від ієрархічного рівня	17.1 Витрати торговельної одиниці (секції, відділу). 17.2 Витрати торговельного підприємства. 17.3 Витрати торговельного об'єднання (холдингу). 17.4 Витрати торговельної галузі.
18.	<i>Залежно від середовища взаємодії *</i>	<i>18.1 трансформаційні 18.2 трансаkційні: явні та не явні; витрати угоди, управління та раціонування.</i>

\* Запропоновано автором

первинним документам або без попереднього їх розподілу, слід вважати прямими. У випадках, коли з первинних документів не видно, до якого саме об'єкту витрат можуть бути віднесені ті або інші витрати, а також коли окремі витрати можуть бути віднесені на декілька об'єктів їх обліку одночасно, виникає необхідність оперувати поняттям загальних (непрямих) витрат.

Іншими словами, прямими витратами по відношенню до заздалегідь вибраного об'єкту витрат є ті, які даний об'єкт спричинив безпосереднім і певним чином самим своїм існуванням. До складу прямих можуть відноситися витрати грошових коштів, матеріалів, транспортні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи і багато інших.

Загальні (непрямі) витрати не можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат без попереднього розрахунку з метою їх розподілу. Вони відповідають вжитку ресурсів, що відноситься до декількох об'єктів витрат відразу або підприємству в цілому (витрати на адміністративно-управлінські цілі, утримання певних служб і деякі інші).

Дослідження, проведені М.І.Бакановим, показали, що більше 80% витрат торговельних підприємств складають прямі витрати [5]. На наш погляд, робити категоричні твердження із цього приводу є декілька помилковим, оскільки на практиці кордони між прямими і непрямими витратами вельми умовні. Майже все залежить від вибраного об'єкту обліку витрат. Крім того, як показав проведений нами аналіз, при існуючій організації облікових і калькуляційних робіт прямі і непрямі витрати визначаються не стільки дійсно зв'язком з конкретними об'єктами витрат, скільки мірою деталізації обліку і вибором об'єктів калькуляції (собівартість реалізованої продукції, собівартість процесу реалізації і так далі).

При дослідженні витрат підприємств торгівлі просліджується певна взаємозалежність окремих з них із об'ємом здійснюваної підприємством діяльності. Оскільки в торговельних підприємствах об'єм здійснюваної діяльності ототожнюється з величиною товарообігу, то при дослідженні даного показника стає очевидним: при зміні об'єму товарообігу одні з витрат в своїй



загальній сумі міняються, інші – залишаються відносно постійними. Так, наприклад, із збільшенням товарообігу збільшаться витрати, пов'язані із закупівлею товарів, проте величина орендної плати за торговельне приміщення може залишатися незмінною. У зв'язку з цим всі витрати умовно можна розділити на дві групи: змінні і постійні.

*Умовно-змінні витрати – це витрати, величина яких знаходиться в пропорційній залежності від об'єму здійснюваної підприємством діяльності.*

*Умовно-постійні витрати – це витрати, величина яких не залежить від об'єму здійснюваної підприємством діяльності.*

Термін «умовно» застосований в даних визначеннях не випадково, оскільки на практиці існують такі витрати, про які можна сказати, що вони є напівзмінними або напівпостійними (одна частина в яких змінна, інша – постійна). Прикладом таких витрат можуть служити витрати на електроенергію (абонементна платня залишається постійною незалежно від розміру спожитої електроенергії, проте є відповідні розцінки за одиницю її вжитку). Частина одних і тих же витрат за певних умов можуть розглядатися як змінні, при інших – як постійні. Наприклад, витрати на оплату праці можуть розглядатися як змінні, якщо така оплата здійснюється пропорційно виконаному об'єму робіт або кількості відпрацьованого часу. Якщо зарплата щомісячна залежно від встановлених окладів, то такі витрати можна розглядати як умовно-постійні.

Таким чином, характерною рисою даного угруповання є прагнення розділити всі витрати торговельних підприємств на дві частини за принципом об'єктивно існуючого зв'язку з товарообігом одних витрат і незалежності від нього, незмінності інших. Ми повторюємо, що залежність витрат від об'єму діяльності підприємства носить вельми умовний, відносний характер. Сума і рівень різних витрат (у тому числі витрат обігу) одночасно визначається і багатьма іншими чинниками, які можуть робити вплив, протилежний до впливу об'єму товарообігу. Так, хоча змінні витрати збільшуються із зростанням об'єму товарообігу, підвищення організаційно-технічного рівня торговельної діяльності може зменшити долю змінних витрат у витратах підприємств

торгівлі. В той же час зміни в організації управління підприємством і обслуговування споживачів можуть привести до зміни тієї частини витрат, яка із зміною об'єму товарообігу повинна залишатися постійною.

Витрати обігу, як вже наголошувалося, за своїм економічним змістом підрозділяються на додаткові і чисті. Додаткові витрати обігу пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері товарного обігу і включають витрати на транспортування товарів, їх зберігання, сортування, комплектування, упаковку і деякі інші. Праця, витрачена на ці операції, хоча і не створює абсолютно нової споживчої вартості, все ж є працею, а відповідно, повинна оплачуватися. Така праця забезпечує збереження вже створеної вартості товарів, готуючи продукт до вжитку. Природно, що додаткові витрати обігу зрештою збільшують вартість товарів. У загальному об'ємі витрат обігу досліджуваних нами підприємств дана категорія витрат склала понад 75%.

Чисті витрати обігу пов'язані безпосередньо з процесом реалізації товарів (веденням розрахунків з постачальниками і підрядниками, кореспонденції, обліку, реклами та інші витрати). Праця, вкладена в ці процеси, є суспільно-необхідною, проте, непродуктивною: вона не створює нової споживчої вартості. Дані витрати відшкодовуються за рахунок додаткового продукту, створеного в галузях матеріального виробництва (включаючи виробничі процеси в торгівлі).

Розподіл витрат обігу на додаткові і чисті дозволяє точніше встановити кордони сфери матеріального виробництва, що має місце в товарному обігу, правильніше обчислити величину валового суспільного продукту і національного доходу, глибше розуміти процеси розвитку торгівлі і виявляти шляхи розумної економії засобів з метою оптимізації витрат торговельної галузі. В даний час в торгівлі немає роздільного обліку додаткових і чистих витрат з метою управління ними, оскільки інколи продовження процесу виробництва в ній тісно пов'язано з процесом реалізації. Не дивлячись на те, що витрати, пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері товарного обігу займають більшу долю в загальній сумі витрат торговельного

підприємства, чисті витрати обігу мають тенденцію до швидшого зростання. Безперервне розширення і ускладнення асортименту товарів, поліпшення якості обслуговування покупців викликає зростання чистих витрат обігу, пов'язаних з організацією реклами, вивченням попиту, наданням додаткових послуг споживачам. При цьому загальна сума витрат обігу може залишатися незмінною, проте їх структура мінятиметься у бік зростання чистих витрат.

Відповідно до п.7 П(С)БО 16 [19] витрати признаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені протягом певного періоду. Отже, витрати можуть відноситися до різних звітних періодів і у зв'язку з цим, ми пропонуємо наступну їх класифікацію:

- поточні витрати;
- витрати майбутніх періодів;
- резервовані витрати.

Дана класифікація дозволить рівномірно розподіляти витрати торговельного підприємства, що утворюються, за звітними періодами з метою забезпечення відповідності витрат кожного періоду отриманому доходу. Поточні витрати включаються у витрати того звітного періоду, в якому вони здійснилися. Одноразові витрати (сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового полісу; передплата на газети, журнали, періодичні і довідкові видання; деякі інші види витрат) відносяться до витрат майбутніх періодів. Резервовані витрати, як правило, за відношенням до звітного періоду є очікуваними, майбутніми (забезпечення виплат відпусток, забезпечення гарантійних зобов'язань, забезпечення інших витрат і платежів).

Необхідною умовою відображення витрат у фінансовій звітності є їх визнання і достовірна оцінка. Нормами П(С)БО 16 «Витрати» строго регламентуються умови визнання витрат. Так, відповідно до п.5-8 даного Положення, витрати можуть бути визнаними за наявності наступних умов:

- можлива достовірна оцінка величини витрат;
- відображення витрат відбувається одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

- зменшення активів або збільшення зобов'язань призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу унаслідок його вилучення або розподілу власниками);

- визнання витрат здійснюється на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив впродовж декількох звітних періодів (амортизація основних засобів, нематеріальних активів.).

У випадках, коли економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства, витрати повинні визнаватися негайно (зниження ціни товарів, створення резерву сумнівних боргів) [19].

Крім того, існують моменти, коли окремі витрати не визнаються і не включаються в Звіт про фінансові результати. У розгорнутому вигляді умови визнання витрат згідно П(С)БО 16 наведені на рис. 1.2. Лише за наявності і дотриманні всіх вказаних на даному рисунку умов витрати підприємства можуть бути або визнані, або ні.

В процесі здійснення господарської діяльності підприємствам торгівлі необхідно володіти точними відомостями про собівартість товарів, що реалізуються. Без наявності таких відомостей неможливо грамотно скласти фінансову звітність, встановити оптимальну ціну на товар і достовірно визначити фінансовий результат підприємства. Оскільки частина витрат підприємств торгівлі робить безпосередній вплив на формування собівартості товарних запасів, то, на наш погляд, всі витрати можуть бути класифіковані на ті, що включаються до собівартості реалізованих товарів і на ті, що не входять до її складу.

Аналізуючи різні види витрат підприємств торгівлі на предмет однорідності економічних елементів, з яких вони складаються, можна зробити висновок, що за своїм складом всі витрати можна розділити на однорідні (одноелементні) і комплексні (багатоелементні).



Рис. 1.2 Визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

Однорідними (одноеlementними) слід вважати витрати, які включають економічно однорідні витрати, що незалежно від їх місця виникнення і цільового призначення не розділяються на різні компоненти (матеріали, електроенергія, заробітна плата та інші).

Комплексні (багатоelementні) витрати містять в собі сукупність різного роду витрат. До витрат на утримання і експлуатацію устаткування, наприклад, входять витрати на амортизацію даного устаткування, витрати матеріалів (запасних частин) на його ремонт, витрат на оплату праці робітників, здійснюючих профілактику і ремонт устаткування, інші витрати.

У практиці зарубіжних країн (Англія, Франція та інші) широко використовується спосіб класифікації, що дозволяє здійснювати розподіл всіх витрат на продукт і на період. Найчастіше даний варіант класифікації витрат використовується в промисловості при виробництві продукції. Проте, на наш погляд, його застосування з успіхом може бути здійснене і в підприємствах невиробничої сфери. Все залежить від того, що розуміти під словом «продукт». У торгівлі продуктом може вважатися товар, повністю підготовлений до реалізації. Тоді товар, готовий до реалізації, але ще не реалізований, розглядається як той, що знаходиться на складі, і всі витрати, віднесені до нього в процесі здійснення торговельними підприємствами господарської діяльності, знаходяться, нібито, на складі і доки не визнаються. (Необхідно розуміти: всі витрати мають бути в врешті-решт визнані). Витрати вважаються визнаними лише тоді, коли підприємство для їх відшкодування отримує дохід, що утворюється в результаті продажу.

Таким чином, витрати на продукт – це витрати, які були вибрані і віднесені до конкретних предметів (товарам, готовим до реалізації), які можуть зберігатися на складі і які в обов'язковому порядку мають бути враховані при їх реалізації. До таких витрат можуть бути віднесені витрати на придбання товару службою закупівель, витрати по пакуванню, сортуванню, доопрацюванню і передпродажній підготовці товарів, а також частина витрат, пов'язаних з підготовкою їх до збуту.

Витрати на період – це витрати, які вибрані і визнані в той період, коли вони понесені, без їх проведення через який-небудь рахунок запасів (велика частина операційних витрат, фінансові і деякі інші види витрат).

Необхідно розуміти, що на практиці вибір між витратами на продукт і витратами на період зробить істотний вплив на Звіт про фінансові результати періоду, оскільки визнані витрати, отже, поставлені в співвідношення із оборотом в ході цього періоду, змінюватимуться залежно від зробленого вибору.

Розглядаючи всі витрати, здійснювані підприємствами сфери торгівлі можна зробити висновок про те, що частина цих витрат є ефективною для досягнення поставленої мети (збільшити об'єм товарообігу, отримати максимальну величину прибутку тощо), інша ж частина витрат такої ефективності не має, а деколи в результаті своєї недоцільності приносить збиток. У зв'язку з цим, ми вважаємо, що всі витрати підприємства за ступенем користі в досягненні поставленої цілі можуть розглядатися як ефективні і неефективні. Неефективні витрати (втрати), як показали дослідження, найчастіше утворюються в результаті недоліків в процесі управління і організації господарської діяльності підприємства [13].

Для здобуття максимального ефекту господарювання суб'єктові підприємницької діяльності необхідно прагнути до того, аби неефективних витрат було якомога менше. Велику допомогу в наданні цього, на наш погляд, може дати функціонально-вартісна діагностика витрат підприємств торговельної галузі.

Неможливо заперечувати той факт, що велика роль в сучасних умовах здійснення господарської діяльності практично будь-яким підприємством повинна відводитися плануванню цієї діяльності на перспективу. У зв'язку з цим витрати торговельних підприємств можна класифікувати як планові (прогнозовані) і фактичні (дійсна величина витрат, що мають місце на підприємстві).

Крім того, в процесі здійснення діяльності адміністраціям підприємств доводиться приймати цілий ряд рішень, спрямованих на підвищення ефективності господарювання. За ступенем залежності від ухвалення таких рішень витрати підприємства можна розділити на релевантні (залежні від ухвалення певних рішень) і нерелевантні (не залежні від рішень, що приймаються).

Велику допомогу в оптимізації витрат підприємств торгівлі може надати наявність чітко налагодженої системи контролю. Ми згодні з думкою більшості фахівців, таких як Сухарева, Калюга, Данилочкіна [143,47,62], що тут мають бути присутніми всі його види: попередній, поточний і подальший. Попередній контроль здійснюють перед оплатою документів або видачею засобів виконавцям. Так, перш ніж здійснити оплату рахунку постачальника, необхідна ретельна його перевірка: чи був товар замовлений у вказаній кількості, чи відповідає він номенклатурі, якості, комплектності, терміну постачання, передбаченим договорами і так далі. Непередбачливість в цій справі може призвести до затоварювання, втрати якості цінностей, зайвих транспортних витрат, сплати підвищених сум банку за користування позиками та іншим небажаним наслідкам.

Поточний оперативний контроль за витратами здійснюється в процесі здійснення господарських операцій, а подальший – після їх завершення. Завдання поточного контролю полягає в недопущенні незаконного і недоцільного витрачання грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей. Мета подальшого контролю – перевірка виконання кошторису витрачання і дотримання режиму економії, розробка заходів з ліквідації безгосподарних витрат і втрат, більш раціональне використання внутрішніх резервів.

Чи дійсно всі витрати підприємств торгівлі можуть бути проконтрольовані з високою мірою надійності і точності? На перший погляд здається, що так. Проте, як показала практика, це не зовсім так. В окремих випадках через відсутність необхідних даних в первинних документах неможливо перевірити обґрунтованість числення суми окремих витрат. Так, зокрема, в документах, що



підтверджують транспортні витрати, не вказується маршрут руху транспорту, що ускладнює перевірку правильності визначення відстаней (якщо вказані пункти відправки і прибуття – це ще не свідчить про оптимальний маршрут руху транспортного засобу). У зв'язку з цим стосовно до можливостей контролю ми пропонуємо всі витрати підприємств класифікувати на контрольовані і неконтрольовані. Зрозуміло, що дане угруповання вельми умовне, оскільки частина витрат може піддаватися контролю лише частково.

В даний час підприємства, що займаються торговельною діяльністю можна класифікувати таким чином:

- підприємства оптової торгівлі;
- підприємства роздрібною торгівлі;
- підприємства ресторанного господарства.

Залежно від виду торговельної діяльності, витрати, здійснювані вищезазначеними підприємствами можуть бути згруповані таким чином:

- витрати підприємств оптової торгівлі;
- витрати підприємств роздрібною торгівлі;
- витрати підприємств ресторанного господарства.

Розглядаючи ієрархічний рівень управління торговельною галуззю і субпідрядність одних підприємств іншим, слід вказати на той факт, що останнім часом стала просліджуватися тенденція об'єднання розрізаних дрібних торговельних підприємств в більші, такі, що є різними об'єднаннями і асоціаціями. На наш погляд, це пояснюється об'єктивною закономірністю ринкових стосунків: триматися на плаву в умовах зростаючої конкуренції набагато легше суб'єктам підприємницької діяльності із більш значним капіталом, а отже (при грамотному управлінні) і більшими можливостями. Таким чином, окремі крупні підприємства можуть мати в своєму підпорядкуванні дрібніші, що і пояснює нашу спробу класифікувати всі витрати залежно від ієрархічного рівня:

- витрати торговельної одиниці (секції, відділу);
- витрати торговельного підприємства;

- витрати торговельного об'єднання;
- витрати торговельної галузі.

В сучасних умовах господарювання особливої значущості набуває урахування людського чинника для розвитку і вдалого функціонування торговельного підприємства, який існує одночасно в декількох середовищах – в соціальному середовищі і в матеріальному. Дія людини, а отже і витрати, на соціальне середовище є трансакцією, а його дія на матеріальне середовище – трансформацію. Таким чином, витрати в цілях управління слід підрозділяти на трансформаційні і трансакційні.

Трансакційні витрати - специфічні витрати щодо формування внутрішніх і зовнішніх стосунків, виходячи з ідентифікації трансакцій. Трансформаційні витрати – витрати взаємодії, що формуються в процесі придбання товарів, зберіганні і реалізації

**Таким чином,** дослідження питань класифікації витрат в системі управління торговельним підприємством дозволило дійти наступних висновків:

- Запропонована нами класифікація витрат підприємств торгівлі якнайповніше відображає економічну суть і природу витрат торговельної галузі.
- Дана класифікація дозволить цілеспрямовано управляти процесом формування торговельних витрат, більш обґрунтовано їх планувати і реально відображати як в обліку, так і у фінансовій звітності.
- Ця класифікація витрат підприємств торгівлі може служити відправною точкою подальшого вдосконалення обліку, контролю і аналізу торговельних витрат відповідно до Положень бухгалтерського обліку в Україні, як основи для формування ефективних управлінських рішень.

### 1.3 Концепція трансакційних витрат в системі управлінського обліку

Необхідність управлінського обліку в сучасних ринкових умовах функціонування підприємств торгівлі обґрунтовується важливістю забезпечення рішень, що приймаються, націлених, як на розвиток діяльності підприємства, так і на забезпечення ефективності його роботи. Питання, що розкривають значення і підходи до постановки управлінського обліку на підприємствах, останніми роками вивчаються багатьма економістами [3,7,53,103,117,158]. Особливої значущості набувають питання, пов'язані з формуванням інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень, що характеризують управлінський облік, як основне джерело здобуття такої інформації. У той же час зберігається традиційна постановка питання, що вирішується управлінським обліком, а саме - облік витрат на виробництво, а в торгівлі - витрат обігу .

Дослідження показали, що проблеми, які вирішуються сучасними підприємствами, можна підрозділити на дві групи завдань: оперативні і перспективні (таблиця. 1.3).

Таблиця 1.3

#### Групи завдань для вирішення сучасними торговельними підприємствами

№ з/п	Група завдань	Рівень	Характеристика
1	2	3	4
1	Оперативні	Окремий структурний підрозділ	Визначення беззбиткового об'єму товарообігу, планування асортименту і структури продукції, що реалізується, ухвалення рішень щодо ціноутворення
2	Перспективні	Підприємство в цілому	Ухвалення рішень про реструктуризацію бізнесу, введення нових магазинів, інновації, межі фірми в умовах обмеженості ресурсів

Завдання, виділені в таблиці 1.3 в практиці вітчизняних торговельних підприємств зазвичай вирішуються шляхом використання найбільш відомих в нашій країні методів обліку витрат і калькуляції собівартості, таких, як стандарт-кост і директ-костінг, які не завжди дають позитивний результат, саме для ухвалення управлінських рішень в рамках підприємства, що природно вимагає їх глибокої аналітичності. Необхідно враховувати також і складність організаційної структури сучасних торговельних підприємств, наприклад, якщо йдеться про торговельні мережі, де компанії, що управляють, можуть знаходитися не лише за межами певного регіону, але і зважаючи на розподіл праці і спеціалізації, і за межами країни.

Нами пропонується для вирішення завдань оперативного і перспективного характеру використовувати трансакційний облік, як новий метод управлінського обліку, ведення котрого базується на положеннях нової інституційної економічної теорії, в частині вивчення трансакцій і витрат, що виникають унаслідок їх здійснення, як важливого концептуального ядра цієї теорії.

Трансакції на відміну від понять «обміну» і «контракт» є діями індивіда, що дають можливість налагодження та здійснення обмінних операцій. Тобто йдеться про взаємодії між людьми, що розглядаються на допущеннях про обмежену раціональність економічних агентів, які беруть участь в здійсненні операції, і обмеженості ресурсів (наприклад, обсягу товарів, асортименту, розміру полицного простору і тому подібне). В зв'язку з цим актуальною є думка Дж. Коммонса [61, с. 459-648] про те, що трансакція в неявній формі містить відображення трьох видів соціальних стосунків: конфлікту, залежності і порядку. При цьому під конфліктом слід розуміти стосунки, які характеризуються тим, що взаємовиключає з приводу використання обмеженого ресурсу. Взаємозалежність - відношення, що відображають взаємне розуміння можливостей підвищення добробуту за допомогою взаємодії. Порядок - відношення, за допомогою яких визначається сумарний вигравш і його розподіл між сторонами взаємодії. Наслідком інтеграції вказаних вище

моментів, є формування правил, що упорядковують діяльність людини і зокрема, у сфері торгівлі.

Таким чином, під трансакцією слід розуміти дії індивіда, прийняті в суспільстві, направлені на відчуження і привласнення прав власності і свобод, здійснювані засобами планування, контролю над виконанням зобов'язань, включаючи адаптацію до непередбачених обставин.

У економічній літературі [49,97,150,165] виділяють в чистому вигляді три види трансакцій: угоди, раціонування і управління, проведення яких пов'язане з витратами, вичленення і облік яких є необхідною умовою для ухвалення адекватних рішень і розвитку сучасних підприємств.

В системі об'єктів управлінського обліку центральною ланкою є внутрішньофірмові контракти і трансакційні витрати. Сутність трансакційних витрат, у визначеннях різних авторів наведена в таблиці 1.4

Таблиця 1.4

## Сутність трансакційних витрат

№ з\п	Автор	Місце публікації	Визначення
1	2	3	4
1	Коуз Р. [66]	Коуз Р. Фірма, ринок і право: пер. з англ. Б.Пінськера. - М.: Справа ЛТД за участю вид-ва Catallaxi, 1993. - 192с.	Витрати користування ринковим механізмом
2	Ерроу Д. [162]	Інформація і економічна поведінка: питання теорії // Питання економіки, 1995. - № 5. - С. 98-107	Витрати експлуатації економічної системи
3	Фуруботн Е. Ріхтер Р. [166]	Furubotn E.G., Rihter R. The New Institutional Economics: An Assessments // The New Institutional Economics, eds. Furubotn E.G., Rihter R.. 1991. - pp. 1-32	Цінність ресурсів, спрямованих на створення і використання інститутів

## продовження таблиці 1.4

1	2	3	4
4	Московський А. [104]	Інституціоналізм: теорія, основа ухвалення рішень, метод критики // Питання економіки. - 2009. - № 3. - С. 110-125	Витрати на реалізацію ринкових економічних стосунків усередині корпорації і з суб'єктами внутрішньокорпоративних стосунків
5	Лемещенко П.С., Лукина С.В. [160]	Економіка. Університетський курс: Навчальний посібник / П.С. Лемещенко, С.В. Лукина. - Мн.: Книжковий Будинок, 2007.	Операційні витрати понад основні витрати на виробництво і обіг; непрямі витрати, пов'язані з організацією справи, здобуттям інформації, веденням переговорів, пошуком постачальників, укладанням контрактів, забезпеченням юридичного захисту
6	Ткач А.А. [146]	Інституціональна економіка. Нова інституціональна економічна теорія. навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 304с.	Це цінність ресурсів, що витрачаються на здійснення трансакцій.
7	Шумакова С.Н. [159]	Механізми регулювання трансакційних витрат в сільському господарстві: монографія. - Омськ: Вид-во ФГОУ ВПО ОмГАУ, 2010. - 188с.	Витрати, що виникають в результаті здійснення ринкових трансакцій між економічними агентами
8	Шастітко А.Е. [156]	Нова інституційна економічна теорія. - 3-й вид., перероб. і доп. - М.: Економічний факультет МГУ, ТЕІС, 2002. - 591с.	Витрати ресурсів (грошей, часу, праці і тому подібне) для планування, адаптації і контролю за виконанням узятих індивідами зобов'язань в процесі відчуження і привласнення прав власності і свобод, прийнятих в суспільстві.

Як свідчать дані таблиці 1.4 економістами доки не вироблено чітке поняття трансакційних витрат не лише з позиції економічної теорії, але і з позиції обліку та управління ними.

Трансакційні витрати з точки зору системи обліку є специфічними витратами з налагодження змінних угод і стосунків як усередині організації, так і зовнішніх взаємодій. Ідентифікувати трансакції можна лише при комплексному використанні прийомів усіх видів обліку (фінансового, податкового, управлінського) і генерувати цю інформацію у форматі внутрішньої і зовнішньої звітності. Таким чином, виникає необхідність визначення трансакційних витрат з позиції управлінського обліку.

Під трансакційними витратами слід розуміти цінність ресурсів (наприклад, грошей, часу, праці), що витрачаються на планування, адаптацію, забезпечення контролю виконання взятих індивідами зобов'язань в процесі відчуження і привласнення прав власності і свобод, закріплених в суспільстві.

Зміст і характер реальних трансакцій підприємств характеризується структурою і динамікою трансакційних витрат в сукупності із застосовуваними технологіями і трансформаційними витратами, тобто витратами, направленими на зміну фізичних властивостей товару (наприклад, пакування, сортировка).

При здійсненні діяльності торговельними підприємствами формуються операційні правила, регулюючі трансакційну діяльність на різних стадіях, таких як:

- передконтрактна (включаючи пошук і перевірку);
- укладення контрактів (контрактація);
- післяконтрактна стадія (що включає виконання, контроль і забезпечення виконання контрактів).

Спеціалізовані операціональні правила охоплюють шість типів трансакційної діяльності (рис.1.3), яка за своєю суттю пов'язана з обробкою інформації. Забезпеченість інформацією і подальше її використання для ухвалення рішень суб'єктами господарювання є найважливішим чинником успіху підприємства.

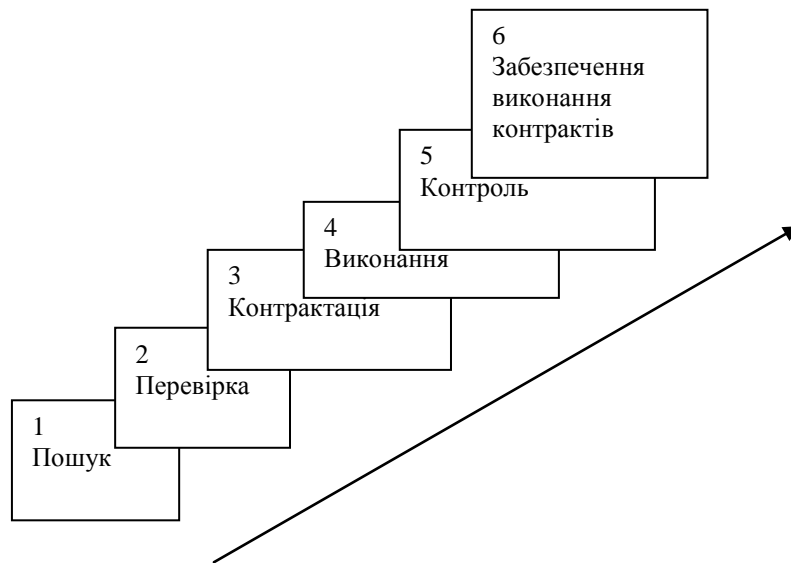


Рис. 1.3 Типи трансакційної діяльності торговельних підприємств

Проте, згідно принципам нової інституційної економічної теорії необхідно враховувати, що ухвалення рішень пов'язане з рядом чинників, як інформаційного характеру, так і з особливими характеристиками суб'єкту ухвалення рішень. Подоланню недостатності інформаційного чинника сприяє накопичення інформації в системі управлінського обліку, і зокрема, пропонованого нами трансакційного обліку. Слід звернути увагу, що йдеться про динамічний процес, тобто змінюються в умовах здійснення операцій і інформація, що накопичується в обліку, якщо вона не використана негайно, то повержена «відносному старінню». Іншими словами вона даватиме точні відомості лише на момент її збору, наприклад, на початок місяця, куди треба додати час на її обробку, наприклад, на проведення аналізу, і на ухвалення самого рішення. З усього цього виходить ефективне рішення на «вчора», особливо якщо врахувати, що контрагенти в той же самий час, добувають інформацію, приймають якісь рішення і здійснюють певні дії сьогодні.

Таким чином, сучасні підприємства працюють в динамічному зовнішньому середовищі, що характеризується високою мірою невизначеності



товарних і фінансових ринків і вимагає проведення моніторингу зовнішнього середовища та додаткових трансакційних витрат. Реалізації ефективної моделі роботи підприємства сприяє проведення систематичного аналізу дій постачальників, конкурентів, стейкхолдерів (організацій, груп або індивідів, які можуть робити вплив на діяльність підприємства і від яких воно залежить), дослідження реакції покупців, на що звертали увагу Юрченко Ю.Ю. [163, с.170-172], Возіянова Н.Ю. [20, с.18] і ін.

Саме існування трансакційних витрат і необхідність їх обліку при прийнятті управлінських рішень пов'язується з поняттям процедурної раціональності, що передбачає неповноту інформації, яка наводить до суб'єктивних моделей поведінки, що формуються економічними агентами. Факт наявності трансакційних витрат пов'язаний з недосконалістю ринків, законодавства, окремих заходів, що проводяться урядом, діями контрагентів (постачальників, покупців, груп впливу і тому подібне), реалізація яких пов'язана з необхідністю здійснювати трансакції і, отже, нести певні витрати. Дослідження Д.Нортонна дозволили стверджувати, що інформація володіє ціною і асиметрично розподілена між сторонами обміну, а це обумовлює недосконалість ринків, яка виявляється в збереженні стимул-реакцій до обміну, невиконанню встановлених на ринку правил, закладених в сформованих інститутах, навіть, коли ці правила оновлені і покращені.

Важливим питанням здійснення трансакційного обліку є класифікація трансакційних витрат. Питанням класифікації зазначених витрат присвячені роботи Аузан А.А. [44], Варламова В.В. [15], Гуденіца О.В. [26], Лабинцева М.Т. [90], Мельник М.В. [100], Панженської І.Г. [114], Шакирової А.В. [155], Шепеленко О.В. [157] і ін., в яких розглядалися здебільшого витрати виробничих підприємств, і не приділялося доки належної уваги підприємствам сфери торгівлі.

Так, наприклад, Лабинцев М.Т. виділяє дві основні класифікаційні ознаки витрат - трансакційні і трансформаційні. Аузан А.А. у складі трансакційних витрат пропонує виділяти п'ять елементів; Панжінська І.Г. у складі

транзакційних витрат виділяє дев'ять ознак; Гуденіца О.В. - шість; Варламова В.В. - вісімнадцять (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5

## Класифікація транзакційних витрат

Аузан А.А.	Панжінська І.Г.	Гуденіца О.В.	Варламова В.В.
1	2	3	4
1. Витрати виявлення альтернатив; 2. Витрати виміру; 3. Витрати укладення контракту; 4. Витрати специфікації і захисту прав власності; 5. Витрати опортуністичної поведінки.	1. Пошук клієнтів; 2. Переговори; 3. Забезпечення інтересів сторін; 4. Процес обміну; 5. Контроль; 6. Адаптація; 7. Коректування субоптимальних договірних умов; 8. Ослаблення стратегічних позицій; 9. Завершення операції.	1. Витрати з пошуку вигідних ділових зв'язків, партнерів, інвесторів, клієнтів 2. Витрати, пов'язані з подоланням негативного впливу конкуренції 3. Витрати, пов'язані з подоланням цінового тиску конкурентів, захистом свого ринкового сегменту, боротьбою за нового споживача і тому подібне 4. Витрати, пов'язані з помилками і порушеннями (наприклад, стосовно відображенню процедур реорганізацій в правовому, бухгалтерському і податковому аспектах). 5. Витрати на оплату послуг посередників, що надають свої послуги при підготовці і в процесі здійснення процедури реорганізації. 6. Витрати на відладження механізмів узгодження інтересів учасників бізнес-стосунків при проведенні процедур реорганізації. 7. Витрати, пов'язані з втратою або незатребуваністю певної частини знов створеної вартості із-за недосконалості механізмів виробництва	1. Пошук клієнтів. 2. Проведення переговорів по налагодженню контактів. 3. Забезпечення інтересів сторін. 4. Проведення презентацій. 5. Проведення виставок. 6. Проведення семінарів. 7. Реклама. 8. Процес обміну інформацією. 9. Використання сайтів в Інтернеті. 10. Телефонні переговори. 11. Телеграфні витрати. 12. Контроль. 13. Адаптація. 14. Коректування договорів. 15. Реалізація стратегії аутсорсинга. 16. Завершення операції. 17. Розрахункові операції. 18. Електронні розрахунки.

Таким чином, як свідчать дані таблиці 1.5, запропоновані варіанти класифікації можуть бути використані підприємствами, проте, з урахуванням специфіки діяльності і необхідної міри деталізації. Із нашої точки зору, для підприємств сфери торгівлі в цілях розробки класифікації необхідно враховувати часовий аспект торговельної транзакції, де Дж. Коммонс виділяє три стадії, сутність яких представлена в таблиці 1.6:

- Переговори.
- Контрактація.
- Виконання контракту.

Таблиця 1.6

## Сутність основних стадій торговельної трансакції

№ з/п	Стадія	Характеристика стадії
1	2	3
1	Переговори	Ця стадія завершується досягненням угоди між сторонами
2	Контрактація	Стадія передбачає розподіл прав і обов'язків в ході розробки і укладення контракту
3	Виконання контракту	Стадія передбачає, що кожна із сторін здійснює або утримується від здійснення дій, згідно умовам контракту

Після виконання умов контракту торговельна трансакція завершена. Слід зазначити, що підприємство може нести витрати, пов'язані із забезпеченням виконання контракту, включаючи захист інтересів в суді.

Розвиваючи аналіз Коуза, сучасні економісти запропонували декілька різних класифікацій трансакційних витрат, основні класифікаційні ознаки і їх характеристика узагальнені нами і представлені в таблиці 1.7.

Трансакційні витрати, здійснювані при реалізації товарів або послуг можна розділити на три підгрупи:

- вивчення ринків і клієнтів (визначення потреб і бажань клієнтів, вимір задоволеності клієнтів, моніторинг змін в очікуваннях ринку і клієнтів);
- маркетинг і продажі (маркетинг продуктів і послуг цільовим сегментам покупців, обробка замовлень покупців);
- обслуговування клієнтів (виставляння товару в торговельному залі, консультування, здобуття грошей за проданий товар, доставка продукції, управління процесом доставки, надання післяпродажного обслуговування, робота із запитами і питаннями клієнтів).

Таблиця 1.7

Основні класифікаційні ознаки трансакційних витрат  
і їх характеристика

№ з/п	Класифікаційні ознаки витрат	Характеристика витрат
1	2	3
1	Витрати пошуку інформації	Витрати часу/ресурсів на володіння повною і достовірною інформацією для ведення бізнесу: про ціни, товари, послуги, постачальників, споживачів.
2	Витрати на ведення переговорів	Витрати часу /ресурсів на підготовку, узгодження і тому подібне для підписання контракту/договору.
3	Витрати виміру	Витрати, направлені на установлення/підтвердження якості/якості товарів і послуг у сфері обігу, пов'язані з проведенням вимірювальних робіт, вмістом вимірювальної техніки, встановлення розміру втрат від помилок/недоліків.
4	Витрати щодо специфікації і захисту прав власності	Витрати на суди, арбітраж, органи державного управління, пов'язані з розглядом сутності суперечок і позовів, включаючи відновлення порушених або обмежених прав.
5	Витрати опортуністичної поведінки:	
	Форма 1 «Ухилення»	Виникає внаслідок «асиметрії інформації»: агент знає точно кількість і якість зусиль і праці, витрачених для досягнення результату, при цьому принципал такою інформацією не володіє або повинен нести додаткові витрати щодо її збирання. У агента виникає можливість працювати упівсили. Важливе значення ця ситуація має в умовах «командної» роботи, коли особистий внесок члена команди в кінцевий загальний результат роботи визначити досить складно.
Форма 2 «Здирство»	Характеризується станом, коли агент володіє «специфічним» ресурсом, тобто знаннями, навиками або іншим ресурсом, необхідними для використання саме в цій «команді» і які поза нею не мають високої цінності. Виникає можливість у приватників претендувати на частину доходу або ренту від використання цього ресурсу, шляхом загрози власникові такого ресурсу розірвати стосунки при відмові ділитися. Інвестуванню в специфічні активи перешкоджає поява загрози «здирства».	

Необхідний також поділ інформації в розрізі видів контрактів: на довгострокові і короткострокові; за відхиленням і частотою виникнення в розрізі постачальників: відхилення, що мають і що не мають місце; за вираженістю витрат: явні і неявні; за місцем виникнення і впливу на результат роботи підприємства: внутрішні, зовнішні і недоотримана або упущена вигода.

Нагромаджувана таким чином інформація в динаміці дозволить визначити фактичні розміри трансакційних витрат в торгівлі і здійснювати регулювання їх розміру. Слід зазначити, що традиційні системи обліку доки не передбачають забезпечення торговельних підприємств достатньою інформацією в цілях зниження трансакційних витрат. Отже, разом з питаннями ідентифікації трансакційних витрат проблемним є питання їх оцінки і виявлення шляхів оптимізації.

Окрім торговельних трансакцій слід виділити трансакції раціонування і управління, здійснення яких також пов'язане з виникненням витрат, сутнісна характеристика яких представлена в таблиці 1.8

Таблиця 1.8

## Сутність трансакцій раціонування і управління

№ з/п	Назва трансакції	Характеристика	Приклад
1	2	3	4
1	Раціонування	Взаємодія між асиметричними в правовому положенні сторонами, що передбачає наявність колективного органу, що виконує функцію специфікації прав, або існування певної процедури звернень.	Складання бюджету підприємства радою директорів; вирішення господарського суду з приводу суперечки; подача прохань, аргументація варіантів рішень або прохань і тому подібне
2	Управління	Взаємодія між суб'єктами, в яких право приймати рішення належить лише одній стороні, що виникає унаслідок делегування повноважень.	Ухвалення рішення, віддача команд і наказів, що односторонньо обмежують набір допустимих дій робітниками і підлеглими; специфікація конкретних дій.

Підприємства, що функціонують у сфері торгівлі, при здійсненні управління повинні враховувати заходи, які сприяють оптимізації таких витрат і брати до уваги тип очікуваного ефекту (таблиця 1.9).

Таблиця 1.9

Управління трансакційними витратами  
господарюючих суб'єктів сфери торгівлі

Складові елементи витрат	Заходи, сприяючі оптимізації витрат	Тип очікуваного ефекту
1	2	3
<b>Витрати збору і обробки інформації господарюючим суб'єктом</b>		
Витрати пошуку інформації; втрати, пов'язані з неповнотою і недосконалістю отримуваної інформації	Розвиток інформаційної інфраструктури	Підвищення ефективності інформаційного обміну. Попередження опортуністичної поведінки.
	Розвиток електронної комерції	
	Розвиток і забезпечення доступу господарюючих суб'єктів до Інтернет-ресурсів	
<b>Витрати виміру</b>		
Витрати на вимірювальну техніку, безпосередній вимір, втрати від помилок виміру	Розвиток таких форм ділової практики, як проведення польових семінарів, гарантійний ремонт, фірмове обслуговування, придбання партій товарів за зразками і так далі	Попередження опортуністичної поведінки. Економія на витратах пошуку інформації, захисту своїх інтересів.
	Реалізація кластерної політики в секторі малих форм господарювання	
<b>Витрати ведення переговорів</b>		
Засоби на проведення переговорів, оформлення контрактів	Організація торговельних майданчиків, розвиток системи електронних торгів, ф'ючерсних операцій	Зниження витрат ресурсів, необхідних для реалізації товарів.
	Якісний юридичний супровід операцій	
	Наявність кваліфікованих кадрів	
<b>Витрати опортуністичної поведінки</b>		

продовження таблиці 1.9

1	2	3
Пов'язані з ризиком завищення вартості товарів і послуг, труднощами точної оцінки післяконтрактної поведінки учасників операції	Сприяння при пошуку інформації про потенційних покупців і продавців	Зниження долі витрат негативного характеру, мінімізація ризику втрати доходу (упущеної вигоди).  Виключення непродуктивних посередницьких ланок.  Знаходження оптимальних каналів продажів, формування на ринку ефективних продуктових ланцюгів.
	Розвиток системи страхування суб'єктів всіх форм господарювання	
	Посилення взаємодії підприємств торгівлі в системі торговельного консультування	
	Ухвалення господарюючими суб'єктами ефективних управлінських рішень, заснованих на комплексній оцінці ринкових процесів	
	Реалізація регіональної кластерної політики	
	Розвиток інтеграційних структур, до яких входять суб'єкти малих форм господарювання	
	Організація доступу господарюючих суб'єктів всіх форм на ринки населених пунктів	
<b>Витрати специфікації і захисту прав власності</b>		
Витрати часу і ресурсів, необхідних для відновлення порушених прав	Формалізований юридичний контроль	Можливість планувати, контролювати і регулювати рівень трансакційних витрат; зниження витрат на вимушений захист.
	Пропаганда дотримання загальноприйнятих норм і правил поведінки на ринку	

Збільшення трансакційних витрат в умовах функціонування бізнесу у сфері торгівлі посилює увагу керівників і власників підприємства до аналізу їх розмірів і динаміки, метою якого є розробка заходів щодо їх відносного зниження. Цьому сприяє накопичення інформації про трансакційні витрати в системі управлінського обліку. В рамках підприємства економія трансакційних витрат може бути реалізована через: укладання довгострокових контрактів з постачальниками, що зарекомендували себе як надійні і відповідальні партнери, разом з ціновими ознаками, що характеризують їх продукцію; проведення

заходів щодо залучення, а головне, утримання покупців; скорочення витрат на організацію пошуку необхідних ресурсів; досягнення синергетизму в роботі підприємства.

Загально відомим є той факт, що кожен суб'єкт господарювання, який працює в ринкових умовах прагне до одержання прибутку від своєї діяльності, що стосується і діяльності підприємств сфери торгівлі. У зв'язку з цим, у сучасних умовах, які характеризуються нестабільністю і наявністю конкуренції, впливом внутрішнього і зовнішнього середовища, чинника недосконалості людей, виникає необхідність створення моделей управління сучасними підприємствами з урахуванням таких особливостей. Важливим елементом і чинником, який впливає на результат діяльності підприємства є витрати, особливо витрати щодо взаємодії, які в інституціональній економіці одержали назву трансакційних, і які для торгівлі, як трансакційної галузі, носять об'єктивний характер і потребують обов'язкового урахування при управлінні сучасним торговельним підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що проблемам трансакційних витрат взагалі, витрат підприємства без урахування трансакційних витрат, розвитку ринку і державного регулювання [25,31,56,70], управлінню підприємствами приділено багато уваги в економічній літературі [36,52,63], як зарубіжних, так і вітчизняних економістів. Однак, недостатньо дослідженими залишаються питання щодо формування концепції управління витратами торговельного підприємства з урахуванням сучасних досягнень інституціональної економічної теорії.

Систему поглядів на сутність певного явища, а саме на управління витратами торговельного підприємства, називають концепцією. Концепція у перекладі із латинської визначається як розуміння або система, тобто система поглядів; те або інше розуміння явищ, процесів [41]. Це пояснює необхідність і доцільність пов'язувати подальше дослідження з системним підходом.

Дослідження змісту терміну «сутність» дозволяє констатувати, що це певна внутрішньо усталена сторона процесу, тобто в нашому випадку -



управління витратами торговельного підприємства. Причому важливим є розуміння того факту, що при управлінні витратами необхідно враховувати не тільки сутність витрат, які у зв'язку з поглибленням економічних знань стали більш складним явищем, але й управління змістовно і сутнісно, як з точки зору організації, так і процесу стало більш глибоким.

В основу побудови концепції необхідно покласти закони філософії, наприклад діалектики, переходу кількісних змін у якісні, єдності і боротьби протилежностей та інші, що пізнання витрат, їх залежності від відносин, які виникають, урахування людської складової, є глибоким і спрямовується від явища до сутності, та навпаки, робить процес побудови концепцій і їх вдосконалення нескінченним. Багаторівневість сучасних економічних відносин та ускладненість середовища функціонування суб'єктів господарювання обґрунтовує необхідність удосконалення методів управління з метою комплексного охоплення усіх витрат підприємства, що потребує системного підходу. Системний підхід, як загально методологічний принцип, використовується у різних галузях науки і діяльності людей. Він базується на загальній теорії систем Л. Берталанфі, у основі якої лежить дослідження об'єктів як системи, тобто цілісного комплексу з урахуванням відносин між елементами, що входять до такої системи.

Важливим досягненням сучасної інституціональної економічної теорії є введення у моделі дослідження особливостей людського фактора, яке характеризується наявністю певних когнітивних здібностей, можливістю прояву опортуністичної поведінки, що впливає і на формування відносин, і на виконання певних зобов'язань, і на виникнення у зв'язку з цим трансакційних витрат, як внутрішнього характеру, так і зовнішнього.

Реалізація системного підходу передбачає дослідження об'єкту з точки зору системи, в якій є суб'єкт управління, об'єкт управління і процес управління, що пов'язані системами комунікацій, за якими рухається інформація. Однак, для забезпечення руху такої інформації її необхідно створити, і якщо витрати підприємства зазвичай накопичувалися в системі

бухгалтерського (фінансового) обліку, то проблему накопичення інформації про трансакційні витрати слід вирішувати шляхом запровадження трансакційного обліку, як методу, який дозволить створювати необхідні дані.

При здійсненні управління реалізуються основні його функції: організація, планування, облік, контроль, аналіз, регулювання. За останні роки важливою функцією управління стала і мотивація, яку за нашою думкою формують двома засобами: через залякування або через переконання, реалізація якої також пов'язана з виникненням трансакційних витрат у межах самого підприємства.

З метою здійснення управління необхідно сформувати забезпечення: кадрове, тобто спеціалістами, організаційне, технічне і технологічне, фінансове і методичне.

Для цілей управління необхідна інформація, яка накопичується, обробляється і є основою для прийняття управлінських рішень, що повинні бути доведеними до об'єкта управління і реалізованими ним. Тобто можна виділити основні етапи здійснення управління: збір і накопичення інформації, обробка інформації, прийняття рішень.

Для формування концепції управління витратами торговельного підприємства застосуємо декілька підходів: системний, базований на теорії систем і системному аналізі, як методології дослідження, і інституціональний, базований на формуванні інститутів, як стійких норм взаємодії, створення, експлуатація і захист яких пов'язаний із певними витратами, тобто трансакційними витратами підприємства.

Концепція управління трансакційними витратами в системі управлінського обліку торговельного підприємства відображена на рис. 1.4

Управління – це сукупність цілеспрямованих впливів на процеси і людей [68, с. 14]. Управління витратами торговельного підприємства є сукупність цілеспрямованих дій з реалізації функцій управління щодо такого об'єкту, як витрати торговельного підприємства, а особливо трансакційні витрати.

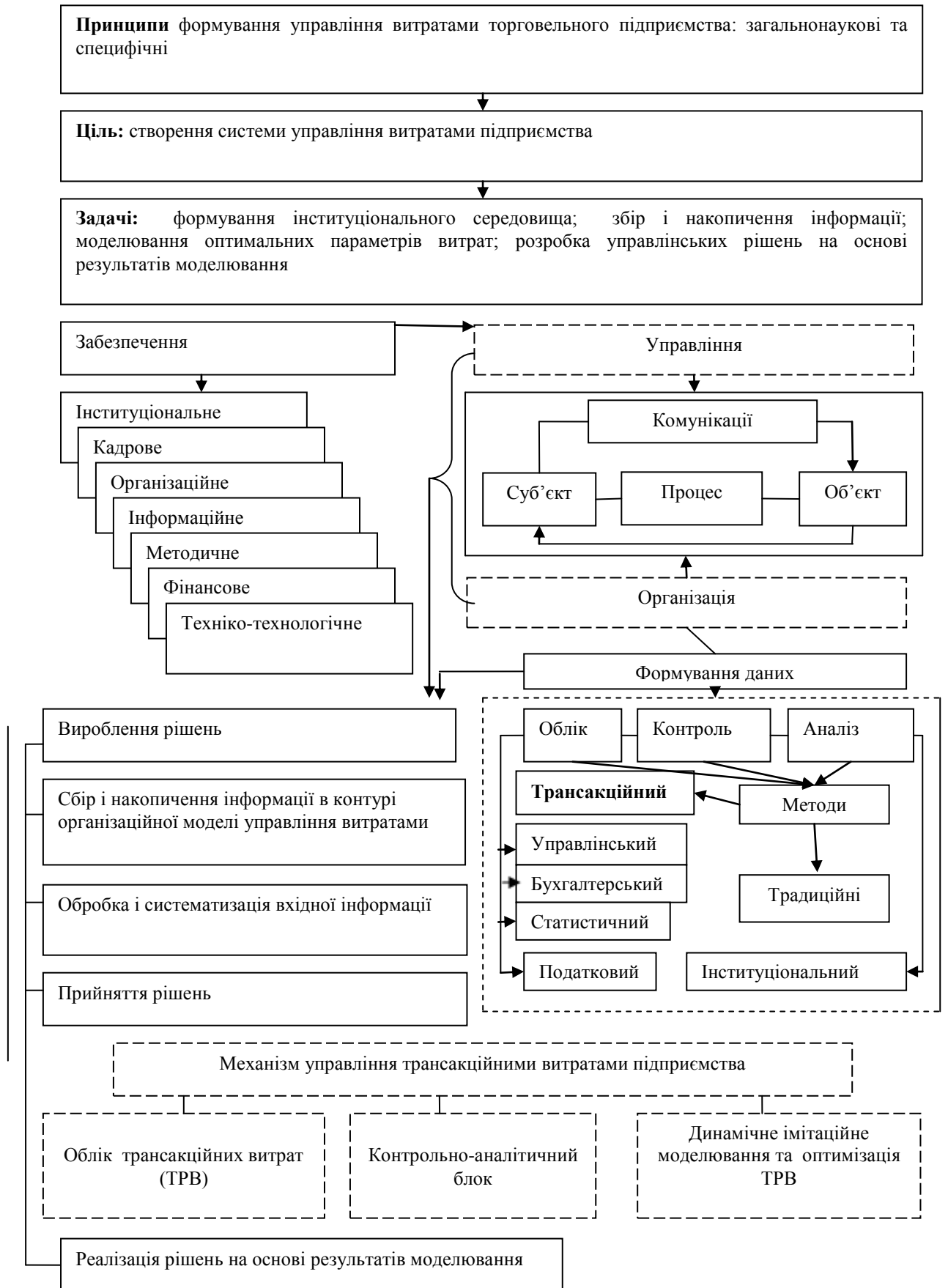


Рис. 1.4 Концепція управління трансакційними витратами в системі управлінського обліку торговельного підприємства

На кожному підприємстві виникає система управління, яка є конкретно орієнтованою на нього та враховує всю різноманітність внутрішніх і зовнішніх зв'язків, через що проходить рутинізація певних процесів і механізмів управління.

Концепція повинна включати визначену мету та поставлені завдання управління витратами підприємства, принципи реалізації та забезпечити прийняття управлінських рішень, які б були адекватними і ефективним для реалізації поставленої мети управління.

Слід зазначити, що прийняття рішень з точки зору процесу прийняття управлінського рішення, містить декілька компонентів (рис. 1.5).

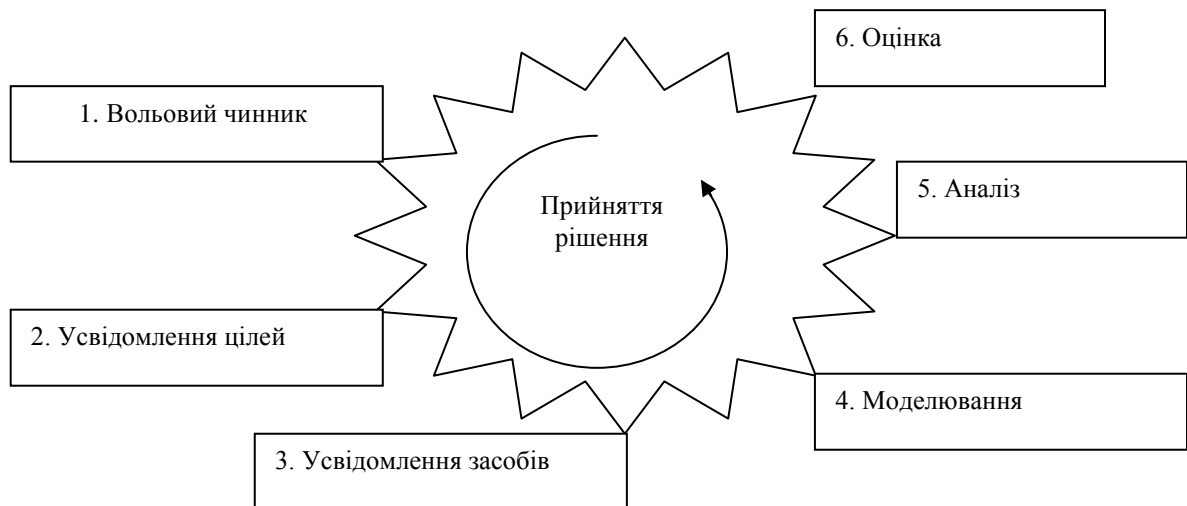


Рис. 1.5 Процес прийняття управлінського рішення

Здійснення процесу і одержання у результаті рішення, яке є адекватним і ефективним, потребує розробки методологічних засад і прийомів, які б описували та моделювали цей процес.

Таким чином, проведені дослідження дозволили на основі реалізації інституціонального підходу, який включає створення інститутів, як сукупності норм і правил, механізмів реалізації цих правил, гарантів і відповідальності за їх дотриманням сформуванню цілісного погляду на проблему управління витратами торговельного підприємства. Це стало можливим завдяки використанню ще й

підходу до проведення системного аналізу, який передбачає вивчення явища або процесу комплексно, як системи. Все це дозволило сформувавши концепцію управління витратами, в якій окреме місце займає виділення у загальній сукупності витрат саме трансакційних, завдяки накопиченню інформації про них в системі управлінського обліку, проведення контрольних заходів щодо підтвердження такої інформації, що дозволяє у подальшому використовувати її для проведення аналізу і формування рішень в системі управління. Однак, подальших дослідження потребує механізм управління витратами.

Таким чином, дослідження питань трансакційних витрат в системі управлінського обліку дозволяє дійти до наступних висновків:

- Трансакційні витрати - специфічні витрати щодо формування внутрішніх і зовнішніх стосунків, виходячи з ідентифікації трансакцій; а трансформаційні витрати – витрати взаємодії, що формуються в процесі придбання товарів, зберіганні і реалізації
- Ідентифікувати трансакції можна лише при комплексному використанні прийомів всіх видів обліку (фінансового, податкового, управлінського) і генерувати цю інформацію у форматі внутрішньої і зовнішньої звітності
- Трансакційні витрати формуються не лише з витратних статей, але і у формі недоотриманого підприємством вибору;
- Запропонована класифікація трансакційних витрат для торговельного підприємства.

## Висновки до розділу 1

Вивчення питань сутності витрат підприємств як обліково-економічної категорії в системі управління дозволило дійти наступних висновків:

- з економічної точки зору витрати торговельного підприємства є частиною вартості, що відокремилася, створюється в торговельно-виробничому процесі. Вони включають витрати живої і матеріалізованої праці;
- всі витрати матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виражених в грошовій формі і здійснені торговельним підприємством безпосередньо з метою доведення товару від виробника до споживача є витратами обігу;
- Запропонована нами класифікація витрат підприємств торгівлі якнайповніше відображає економічну суть і природу витрат торговельної галузі, що дозволить цілеспрямовано управляти процесом формування торговельних витрат, більш обґрунтовано їх планувати і реально відображати як в обліку, так і у фінансовій звітності з ціллю якісного управління ними.
- Трансакційні витрати з точки зору системи обліку - специфічні витрати з налагодження змінних угод і стосунків як усередині організації, так і зовнішніх взаємодій, виходячи з ідентифікації трансакцій.
- Накопичувана інформація про трансакційні витрати в динаміці дозволить визначити фактичні їх розміри в торгівлі і здійснювати регулювання їх розміру. Традиційні системи обліку доки не передбачають забезпечення торговельних підприємств достатньою інформацією. Разом з питаннями ідентифікації трансакційних витрат проблемним є питання оцінки і виявлення шляхів їх оптимізації.

Основні положення розділу відбиті у статтях [68,72,81,82,85].

## **РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

### **2.1. Діагностика стану та перспектив облікового забезпечення управління витратами торговельних підприємств**

Ефективне управління сучасними підприємствами неможливе без чіткого сприйняття суб'єктами управління своїх цілей і завдань, використання сучасних підходів щодо визначення сутності і змісту об'єктів управління, у тому числі для управління витратами підприємницьких структур і окремих підприємств, які функціонують у сфері торгівлі. Слід акцентувати увагу на необхідності наявності інформаційного забезпечення самого процесу управління. Підприємництво у сфері торгівлі здійснюється за різними бізнес-моделями та форматами, що передбачає і різне моделювання управління такими підприємницькими структурами.

Усім торговельним підприємствам властиві певні параметри, характеристики, які, з одного боку, подібні, стандартні за змістом, а з іншого - різноманітна їхня комбінація дозволяє відрізнити підприємства одне від одного та ідентифікувати їх. Частина параметрів є економічними за своїм змістом, частина – організаційними, частина - управлінськими. Але всі вони мають зовсім певний діапазон коливання значень, при якому зростає ймовірність досягнення підсумкової ефективності й підвищується ймовірність розвитку торговельного підприємства.

Дослідження показали, що відповідність одиниць підприємницьких структур, функціонуючих у сфері торгівлі певним параметрам, може і повинна розглядатися як важлива передумова успішної їх роботи. Набір і комбінація різних параметрів являє собою певний тип або формат магазину. Н. Возіянова тип або формат магазину визначає, як « ... сукупність характеристик магазину, що визначають його відмінні особливості, а саме: асортиментний профіль,

розмір торговельної площі, методи продажу товарів, їх цінові характеристики, які визначає самостійно його власник і декларує у місії підприємства» [21].

Категорія «формат торгівлі» відноситься до понять, які можна й потрібно використовувати органам управління торгівлею (особливо на муніципальному рівні) у своїй повсякденній діяльності.

З нашої точки зору, органи влади, повинні, головним чином, регулювати саме формат торгівлі; через нього впливаючи на характеристики конкретних торговельних підприємств. Інакше кажучи, «формат торгівлі» - поняття, у якому споконвічно повинні сполучатися комерційні інтереси підприємств і інтереси споживачів (покупців). Причому, домагатися оптимальності такої комбінації повинні, у першу чергу, органи влади. Тобто «формат торгівлі» - це, по суті, набір характеристик, який дозволяє ідентифікувати типові відмінності торговельних підприємств.

Категорією, яка має більш конкретний зміст, і дає можливість скласти уявлення про торговельне підприємство, що функціонує у межах певного формату або їх набору, являє собою «формат торговельного підприємства». Введення поняття «формат торговельного підприємства» дозволяє визначати найбільш істотні характеристики господарської діяльності; стандартизувати окремі властивості торговельних організацій і господарських одиниць.

Формати споконвічно визначають параметри розвитку торговельного підприємства, і приблизні інтервали коливань її ефективності, і тому можуть розглядатися як засоби розвитку торговельних підприємств. Відповідність торговельного підприємства одному або більше формату, який себе виправдали раніше, у значній мірі визначає кінцеву ефективність його функціонування й потенціал розвитку.

Сучасні теоретичні здобутки інституціональної економічної теорії і системного підходу в дослідженнях дозволяють більш глибоко і системно пояснювати процеси, а саме управління витратами торговельного підприємства і формувати механізми щодо більш ефективного управління ними. На



відсутність загально прийнятого поняття «економічний механізм» і механізм управління наголошував ще А.Ю. Чаленко [151].

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що проблемам трансакційних витрат, інституціоналізації різних сфер економіки і певних процесів приділяється значна увага серед економістів як зарубіжних, так і вітчизняних. Можна виділити роботи Д. Норта, Р. Коуза, О.М. Азарян, Н.Ю. Возіянової, О.В. Покатаєвої, О.В. Шепеленко та інші. Однак, недостатньо дослідженими залишаються певні питання щодо обґрунтування і формування механізму управління витратами торговельних підприємств з урахуванням досягнень інституціональної економічної теорії.

Управління витратами торговельного підприємства повинно бути спрямованим на ефективне використання ресурсного і виробничого потенціалів підприємства і являти собою організаційно-економічний комплекс заходів, тобто систему, дія якої спрямовується на мінімізацію витрат та одержання прибутку. Однак, необхідно враховувати ще й трансакційні витрати, що потребує створення іншого механізму управління витратами підприємства. Для цього необхідно дослідити сутність механізму і визначити механізм управління витратами торговельного підприємства.

Термін «механізм» має грецьке походження і у дослівному перекладі є «машина». У словнику [9] термін «механізм» трактується, як: внутрішній пристрій (система ланок) машини, приладу, апарату, що приводить їх до дії; система, обладнання, які визначають порядок будь-якого виду діяльності; сукупність станів процесів, з яких складається будь-яке фізичне, хімічне, фізіологічне, психічне та інше явище. Однак, зміст цього поняття для цілей управління потребує більш детального вивчення, тому що не існує одностайно прийнятого його визначення (табл. 2.1).

Сукупність поглядів різних учених на визначення змісту терміну «механізм управління» можна узагальнити у чотири напрями (рис. 2.1).

Погляди вчених на визначення змісту поняття  
«механізм управління»

Визначення поняття «механізм управління»	Джерело
1	2
Сукупність засобів впливу, використовуваних в управлінні, або, точніше, комплекс важелів, використовуваних у керуванні	[151, с.61]
Сукупність методів і засобів впливу на керований об'єкт	[92, с.258]
Організація впливів, спрямованих на досягнення цілей	[133]
Найбільш активний елемент системи керування, що забезпечує вплив на фактори, від стану яких залежить результат діяльності керованого об'єкта	[111]
Сукупність інвестиційних ресурсів, методів, засобів, інструментів і важелів впливу на інвестиційні процеси в регіоні, застосовуваних органами державної влади федерального й регіонального рівня для досягнення цілей інвестиційного розвитку регіону	[111]
Складна сукупність інструментів і процесів прямого (безпосереднього) і непрямого впливу (координація, стимулювання, регулювання) на соціальні й ринкові умови життєдіяльності регіонального співтовариства, що забезпечують підвищення ефективності регіональної економіки, зростання якості життя населення	[134, с.54]
Сукупність цілеспрямованих дій керівника й апарату управління за узгодженням спільної діяльності людей для досягнення поставлених цілей	[16]
Сукупність дій і методів впливу на діяльність людей з метою спонукання їх до досягнення організаційних цілей	[17]
Сукупність принципів, методів, функцій і інструментів управлінського впливу на процес соціально-економічного функціонування підприємства, застосовуваних менеджерами для забезпечення його стратегічної гнучкості	[30]
Одночасно й спосіб керування, і рушійна сила, за допомогою якої суб'єкт управління здійснює безпосередній вплив на об'єкт управління	[112, с.183]
Сукупність мотивів діяльності активності персоналу, які визначають як саму можливість, так і ефективність керування, від яких залежить сприйняття впливу	[64, с.91]
Сукупність організаційних і економічних компонентів, що забезпечують погоджене, взаємозалежне й взаємодіюче функціонування всіх елементів системи для досягнення цілей організації	[63, с.46]
Це механізм взаємозв'язку й взаємодії організаційної структури керування й організації процесів прийняття рішень з методами, прийомами й правилами господарювання, спрямований на його найбільш ефективне функціонування й розвиток у цілому	[102, с.89]
Сукупність взаємодіючих елементів, об'єднаних певної метою, що і є інструментарієм, який переводить об'єкт із одного стану в інший шляхом впливу на його складові елементи	[137, с.9]
Система методів, дій і взаємозв'язків організаційних одиниць, що у сукупності вирішують завдання управління ефективністю	[147, с.233]
Розкриває способи взаємодії елементів системи, що приводять до досягнення поставленої мети	[23]

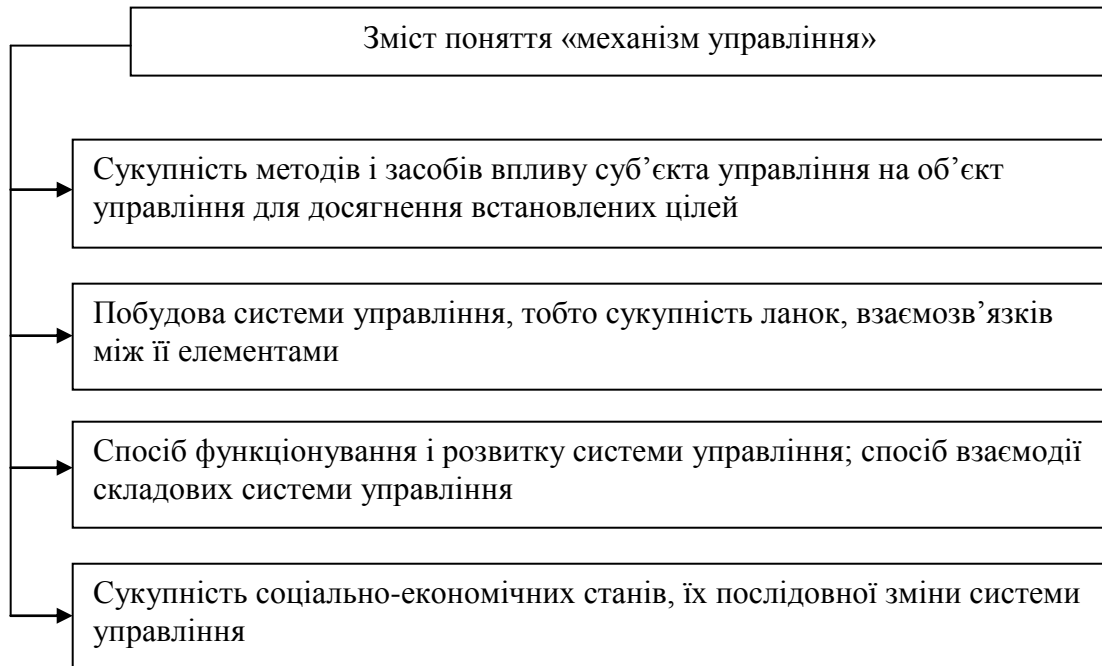


Рис. 2.1 Напрями поглядів економістів на визначення змісту терміну «механізм управління»

З інституціональної точки зору для того, щоб здійснювати управління необхідно встановити норми і правила, як на рівні держави, області, району, так і на рівні підприємства; розробити механізми, завдяки яким ці правила будуть виконуватися; встановити суб'єкти, які будуть гарантувати додержання цих правил, а також відповідальних, які будуть реалізовувати ці норми і правила і відповідати за їх додержання. Виходячи із дослідження змісту поглядів різних вчених дамо визначення змісту механізму управління витратами торговельного підприємства з урахуванням інституціонального підходу.

*Механізмом управління витратами торговельного підприємства є сукупність способів і засобів, через які структури управління здійснюють вплив на діяльність суб'єкту сфери торгівлі з метою досягнення ним оптимального розміру витрат при максимальному значенні прибутку підприємства, тобто інституціоналізація управління його витратами.*

Важливим питанням сьогодення є питання також невизначеності структури механізму управління. Однак, якщо базуватися на теорії систем і

інституціональній економічній теорії, то можна виділити такі структурні елементи механізму управління: встановлення мети управління; визначення суб'єктів і об'єктів (включаючи їх складові, тобто підоб'єкти) управління; методи, способи, засоби впливу на об'єкт управління та його зв'язки на які здійснюється управлінський вплив; ресурсне забезпечення управління. З точки зору визначення управління витратами торговельного підприємства як процесу можна визначити наступні елементи механізму (рис.2.2).

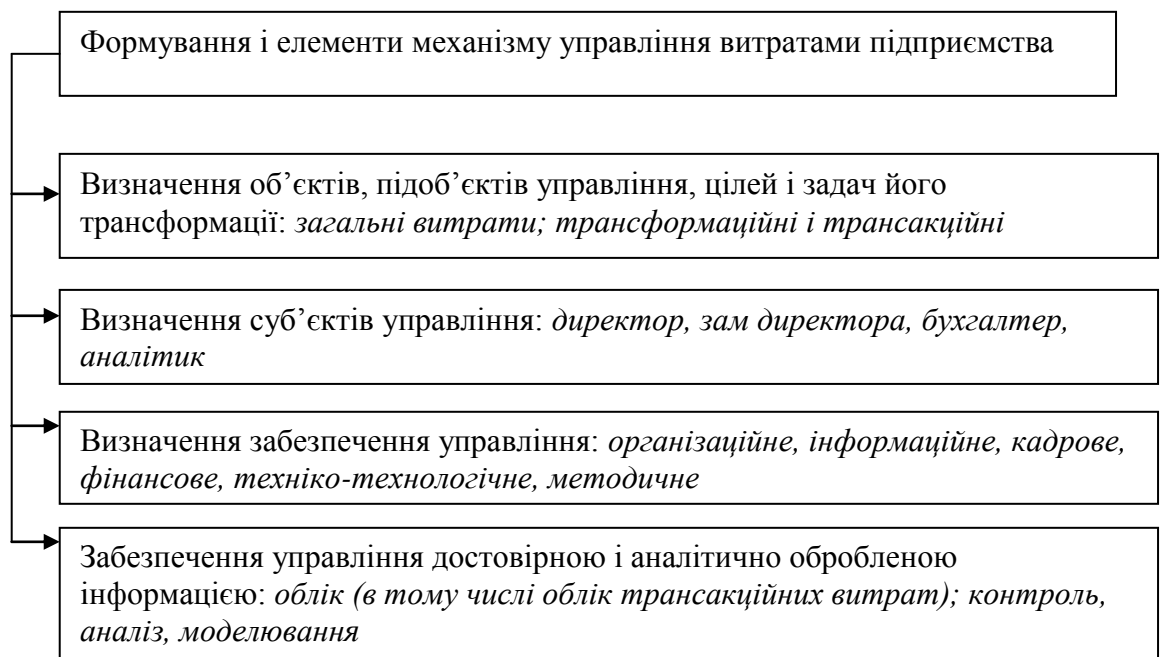


Рис. 2.2 Процес формування і функціонування механізму управління витратами торговельного підприємства

Тобто для здійснення управління витратами торговельного підприємства необхідно на рівні підприємства визначити: хто, як і яким чином буде накопичувати інформацію про витрати підприємства. Зазвичай це робили бухгалтери через ведення бухгалтерського обліку, однак інформація про трансакційні витрати не відокремлювалися і не накопичувалися. Нами запропоновано в системі управлінського обліку вести облік трансакційних витрат і накопичувати інформацію про них для подальшого аналізу з метою знаходження їх оптимального значення.

Через впровадження з 2000 року в Україні Положень (стандартів) бухгалтерського обліку діюча до вказаного часу система обліку та звітності зазнала значних змін. Найбільші зміни торкнулися саме обліку витрат підприємств практично всіх сфер діяльності, в тому числі і підприємств торговельної галузі.

Якщо до початку реформації системи бухгалтерського обліку в Україні всі витрати торговельних підприємств відображувались на окремому рахунку “Витрати обігу” і являли собою практично будь-які витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів у вартісному вираженні, пов’язані з доведенням товару від виробника до споживача, то в сучасній концепції обліку даний рахунок не використовується взагалі. На зміну йому, згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [120], прийшла ціла група рахунків, призначена більш детально характеризувати витрати торговельних підприємств: рахунок 92 “Адміністративні витрати”, рахунок 93 “Витрати на збут”, рахунок 94 “Інші операційні витрати”. Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) повинна відбиватися на окремому рахунку 90 “Собівартість реалізації”. Всі перелічені рахунки призначені відбивати основну діяльність підприємства (для торгівлі – доведення товару від виробника до споживача). Крім того, існують рахунки для відображення іншої (відмінної від основної) діяльності підприємства сфери торгівлі (фінансової, інвестиційної...): рахунок 95 “Фінансові витрати”, рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, рахунок 97 “Інші витрати”.

Такий поділ рахунків торговельних підприємств, очевидно, покликаний відповідати вимогам Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, який передбачає поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і внутрішньогосподарський (управлінський), оскільки даний клас рахунків 9 “Витрати діяльності” передбачає використання цих рахунків саме в частині управлінського обліку. Поява даного класу рахунків явилась більшим нововведенням для підприємств саме сфери торгівлі, ніж для підприємств

промислової сфери, оскільки рахунки цього класу в своїй основі нагадують раніше діючі рахунки витрат на виробництво (25,26,43 та ін.) [12,122].

Щоб розібратися: потрібно це було робити, чи ні - необхідно чітко визначити, що являє собою управлінський облік, у чому його відмінність від фінансового і чим обумовлена необхідність виділення цих двох видів обліку із єдиного бухгалтерського.

Сучасні умови господарювання показали, що засоби і методи обліку, які склалися при адміністративно-командній системі управління зовсім несприйнятливі в нових умовах, оскільки основною метою діяльності будь-якого підприємства на сьогоднішній день є не виконання державного плану (замовлення), а отримання прибутку. Оскільки величина прибутку підприємства обумовлена його доходами та витратами, причому в умовах ринкової економіки доходи в значній мірі залежать від кон'юнктури ринку, а витрати - від безпосередньої роботи самого підприємства (діяльності його адміністрації та зусиль трудового колективу), то облік витрат і аналітичні методи пошуку оптимальних управлінських рішень повинні висуватися сьогодні до центру уваги теоретиків і практичних робітників обліку. На координацію діяльності з управління підприємством спрямована система управлінського обліку, яка є потужним засобом інформаційної підтримки процесу управління. Основна відмінність управлінського обліку від фінансового полягає в тому, що його дані призначені для використання всередині підприємства з метою допомоги керівникові в прийнятті правильного управлінського рішення, а не для зовнішніх споживачів (державних органів, банків, ділових партнерів). Тому, якщо бухгалтер, який займається фінансовим обліком, повинен суворо дотримуватись різноманітних інструкцій, то фахівець з управлінського обліку, на наш погляд, може бути вільний у виборі форм, методів, засобів обліку та аналізу, головне для нього – правильно оцінити суть економічних процесів, які відбуваються на підприємстві, і своєчасно дати корисну пораду керівникові. На жаль, говорити про свободу вибору облікової політики на сьогоднішній день важко, через

відсутність відповідних інструкцій та методологічних розробок, що в свою чергу інколи наносить суттєву втрату економіці окремих підприємств, коли певна методика обліку, встановлена законодавством, є протиріччям конкретним обставинам господарської діяльності підприємства, а її недотримання тягне за собою штрафні санкції.

Ми вважаємо, що удосконалення обліку неможливе без перегляду пріоритетності його цілей: основна вимога до обліку та звітності повинна міститись у корисності інформації для прийняття споживачем комерційних рішень, а не в “сліпому” дотримуванні наказів ведення обліку і наданні формально правильної інформації контрольного характеру.

Перевага виділення управлінського обліку очевидна, оскільки вона дає реальну можливість грамотного, цілеспрямованого планування та управління діяльністю практично будь-якого підприємства. Облік витрат є одним із важливіших інструментів цього управління. На практиці бухгалтерам часто доводиться стикатися з певними труднощами, які містяться в правомірності віднесення затрат на той чи інший вид діяльності, в особливості обліку окремих витрат і відсутності певних інструкцій. Для того, щоб полегшити це завдання і отримати якісну інформацію для управління, необхідно зробити більш повний огляд усіх основних видів витрат (з урахуванням відповідних рахунків), які мають місце в діяльності торговельних підприємств.

Керуючись Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та діючим Планом рахунків [120], можна дати наступне трактування окремих витрат:

1. Адміністративні витрати (рахунок 92) – витрати, пов’язані з управлінням чи обслуговуванням підприємства в цілому.
2. Витрати на збут (рахунок 93) – витрати на утримання підрозділів, які займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам і інших витрат підприємства, пов’язаних із реалізацією продукції (товарів).

3. Інші витрати операційної діяльності (рахунок 94) – витрати на створення резерву сумнівних боргів, витрати на дослідження та розробки, а також інші витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства.
4. Фінансові витрати (рахунок 95) – витрати на проценти за позиками та фінансовою орендою, дисконт і проценти за випущеними облігаціями, інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.
5. Втрати від участі в капіталі (рахунок 96) – частка збитку інвестора, коли результатом діяльності підприємства є збиток, облік інвестицій в яке вівся методом участі в капіталі.
6. Інші витрати (рахунок 97) – витрати підприємств від інших операцій, які можуть виникати в процесі його звичайної діяльності (у розрізі субрахунків рахунку 97).
7. Податок на прибуток (рахунок 98) – витрати підприємств, пов'язані зі сплатою податків із прибутку.

Саме такий вигляд повинна мати загальна класифікація витрат торговельних підприємств, передбачена (клас 9 “Витрати діяльності”) сучасним Планом рахунків бухгалтерського обліку [120]. Після відбиття в обліку всіх витрат, за закінченням звітного періоду необхідно зробити їх списання (одночасно з доходами, які відбиті на рахунках класу 7) на рахунок 79 “Фінансові результати” (в розрізі відповідних субрахунків) для визначення результату діяльності торговельного підприємства.

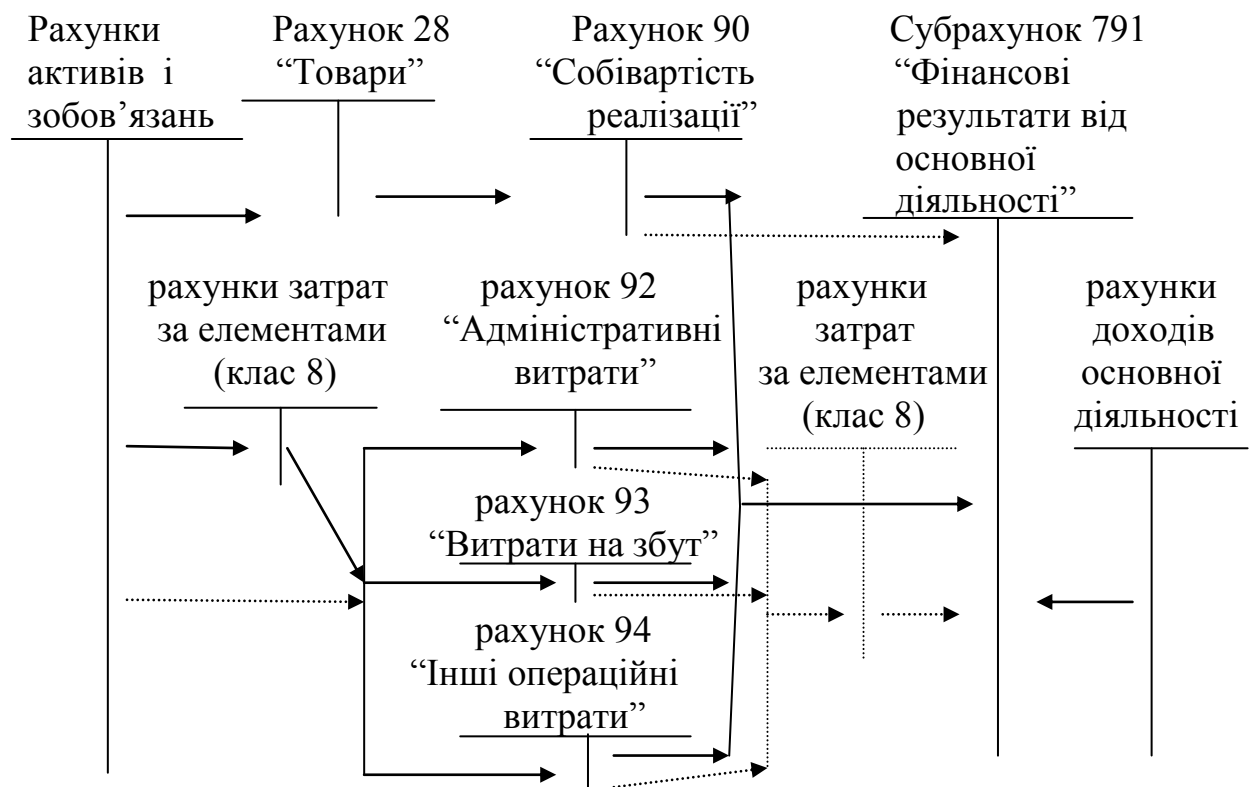
Крім того, діючим нині Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій з метою обліку витрат за їх елементами передбачено використання рахунків класу 8 “Витрати за елементами”. На рахунках цього класу, окрім рахунку 85 “Інші затрати”, повинен вестись облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з



інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

Рахунки зазначеного класу призначені для накопичення інформації про витрати за елементами з метою подальшого її використання, здебільше, при заповненні розділу III “Звіту про фінансові результати”.

Таким чином, у загальному вигляді схему обліку витрат основної діяльності торговельного підприємства нами наведено на рисунку 2.3.



*Примітка: рахунки «Затрати за елементами» використовуються лише один раз (в залежності від обраного варіанту їх обліку).*

Рис. 2.3 Розгорнутий облік витрат основної діяльності торговельного підприємства.

Інструкцією №291 «Про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій» передбачено, що суб'єкти малого підприємництва, а також інші

організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 "Виробництво" щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 "Фінансові результати" в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 "Виробництво" (якщо підприємство виробниче) і рахунками класу 9 "Витрати діяльності" [121].

Таким чином, як бачимо, бухгалтеру пропонується досить вільно за своїм розсудом застосовувати на практиці рахунки класу 8 "Витрати за елементами". Виникає чимало питань: що саме і як слід відображувати за допомогою даних рахунків?

Вищезазначена Інструкція № 291 відповідає на це запитання наступним чином:

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" призначено для узагальнення інформації за звітний період про матеріальні витрати. За дебетом даного рахунку повинні відображатися суми визнаних матеріальних витрат, а за кредитом – в торговельних підприємствах - списання їх на рахунки класу 9, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначено для узагальнення інформації за звітний період про витрати на оплату праці. За дебетом даного рахунку повинні відображатися суми визнаних витрат на оплату праці, а за кредитом – в торговельних підприємствах - списання їх на рахунки класу 9, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" призначено для узагальнення інформації за звітний період про витрати та відрахування на соціальні заходи. За дебетом даного рахунку повинна відображатися належна

сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом – в торговельних підприємствах - списання її на рахунки класу 9, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. За дебетом даного рахунку повинна відображатися сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом – в торговельних підприємствах - списання її на рахунки класу 9, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо. Страхові організації можуть обліковувати на цьому рахунку витрати на перестраховування та виплату страхових сум та страхових відшкодувань. За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом – в торговельних підприємствах - списання їх на рахунки класу 9, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 [121].

Якщо на підприємстві є процес виробництва, то списання матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації та інших операційних витрат, крім їх списання на адміністративні і збутові витрати, відбувається на рахунок 23 "Виробництво" в частині прямих витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв і списання на рахунки класу 9 - витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат.

Рахунок 85 "Інші затрати" призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток. Такі витрати періоду не можуть збільшувати вартість активів підприємства. За дебетом рахунку 85 "Інші затрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати" [121].

Проаналізувавши зазначені рахунки в розрізі окремих їх субрахунків, запропонованих все тією ж Інструкцією № 291, можна дійти висновку, що в бухгалтерському обліку до початку його реформації їм не було аналогу. Немає нічого несподіваного в тому, що одразу з початком реформації обліку почало з'являтися чимало питань, пов'язаних саме з методикою відображення зазначених витрат. Зрозуміло, що рахунки класу 8 призначені розшифрувати елементи затрат, які обліковуються на рахунках класу 9. Однак, яким чином повинна відбуватися ця розшифровка? Проаналізувавши використання рахунків класу 8 водночас з рахунками класу 9, можна дійти висновку, що розшифровка останніх може відбуватися двома шляхами.

Так, одні вчені вважають, що "Витрати за елементами" є транзитними рахунками (і з цим варто погодитись), через які повинні "пропускатися" суми, що списуються з кредиту рахунків класу 9 до дебету рахунку 79. Інші вчені висловлюють думку про те, що спочатку необхідно отримати інформацію про затрати за елементами, а потім перегрупувати ці затрати за центрами відповідальності і видами діяльності (тобто віднести до дебету відповідних рахунків класу 9).

Таким чином, виявляється двоїстість у підході до обліку витрат за елементами. Візьмемо конкретний приклад: "нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському складу".

- За першим варіантом необхідно зробити наступні бухгалтерські записи:

Нарахована заробітна плата..... Дт 92 – Кт 66

Відбиті затрати за елементами.....Дт 81 – Кт 92

Списуються витрати на оплату праці.....Дт 791 – Кт 81

- За другим варіантом це виглядатиме:

Нарахована заробітна плата..... Дт 81 – Кт 66

Перегрупування затрат..... Дт 92 – Кт 81

Списуються витрати на оплату праці..... Дт 791 – Кт 92

Пріоритетність використання будь-якого із вищеназваних варіантів обліку затрат за елементами багато в чому буде залежати, на наш погляд, від структури окремого підприємства та специфіки його облікової політики, але відверто кажучи, до душі, чомусь, все ж таки ближчим є варіант перший.

Не аби яку допомогу практичним працівникам обліку надав Наказ № 226 «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності» [128].

У когось може скластись уявлення про незначну потрібність або неважливість зазначеного нормативного акту. Не слід заперечувати, що у Методичних рекомендаціях зібрані, систематизовані й узагальнені основні поняття, терміни і положення, що використовуються в:

- Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку;
- навчальній та спеціальній економічній літературі;
- Типовому положенні про склад витрат обігу та порядку їхнього планування і розподілу в торговельній діяльності, затвердженому постановою КМУ від 18.03.96 р. № 334 (дане Положення втратило силу згідно Постанови КМУ від 16.05.2002 р. № 630) [145].

Але, якщо подивитись на нескінченний щоденний потік нової інформації, яку необхідно знати і застосовувати на практиці, а також постійний брак часу, Методичні рекомендації можуть стати:

- для починаючих бухгалтерів — підручником, незамінним помічником у роботі;
- для більш досвідчених фахівців — довідником, орієнтиром, а з окремих питань, може, навіть і предметом дискусій.

Крім того, завдяки даним Методичним рекомендаціям обліковці матимуть нагоду більш чітко та правильно класифікувати витрати в обліку та відображувати їх на окремих рахунках за елементами.

Безумовно, відображення в бухгалтерському обліку витрат за елементами вкрай потрібне. Це зумовлено сьогоденням: для досягнення найкращих результатів діяльності необхідно ретельно контролювати витрати і обачливо їх планувати.

Добре, що рахунки класу 8 “Витрати за елементами” надають можливість гнучкого використання діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій. Завдяки їх наявності окремі дрібні підприємства (в тому числі дрібні торговельні) мають можливість відмовитись від використання в своєму обліку рахунків класу 9 “Витрати діяльності”. У цьому випадку дані підприємства будуть здійснювати облік витрат лише за їх елементами, а при визначенні результату діяльності на кінець звітного періоду всі рахунки класу 8 “Затрати за елементами” безпосередньо будуть списуватися на рахунок 79 “Фінансові результати”. Така постановка обліку в принципі дозволяє суттєво знизити трудомісткість облікової роботи.

Однак, слід вказати і на окремий негативний момент діючого Плану рахунків у частині обліку витрат. На наш погляд, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій помітно б виграв, якщо клас 8 “Затрати за елементами” доповнити окремими рахунками: “Покупки” та “Послуги зі сторони”. Витрати, які повинні відбиватися на даних рахунках, мають значну питому вагу у загальному обсязі більшості підприємств, але, на жаль, не знаходять свого прямого відбиття на однойменних рахунках діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Дискусію ж про те, використовувати в обліку рахунки класу 8 “Витрати за елементами” чи зовсім відмовитися від цього, слід вважати недоцільною, оскільки будь – якому підприємству наприкінці облікового періоду все одно

буде потрібна інформація про його витрати за елементами для заповнення звітності. Друге питання – як саме накопичувати цю інформацію: застосовувати в системі обліку рахунки класу 8 водночас з рахунками класу 9, чи складати спеціальні відомості для розшифровки витрат за елементами? На наш погляд, все вирішити можна досить просто: кожному підприємству слід запропонувати застосовувати в своєму обліку лише рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, та спеціальні субрахунки до них, які б накопичували інформацію про витрати за елементами. З метою уніфікації бухгалтерського обліку можна законодавчо довести, що, наприклад, третю цифру субрахунку будь якого рахунку дев'ятого класу слід вважати призначеною для розшифровки витрат діяльності за елементами. Класифікацію витрат за елементами (матеріальні, на оплату праці...) можна зберегти ту, що існує на сьогодні в розрізі рахунків того ж класу 8. Тоді підприємства зможуть отримувати всю необхідну інформацію.

Наприклад:

- Нарахована заробітна плата робітникам адміністративно-управлінського складу: Дт 921 – Кт 661;
- Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення: Дт 923 – Кт 131;
- і т.д..

Крім того, з метою збільшення аналітичності такої інформації на цьому можна не зупинятися. Так, якщо це потрібно, четверта цифра субрахунку витрат може більш детально розшифровувати зазначені елементи витрат, п'ята – ще щось і так далі. Наприклад:

- Нарахована заробітна плата робітникам адміністративно-управлінського складу (виплати за окладами): Дт 9211 – Кт 661;
- Нарахована заробітна плата робітникам адміністративно-управлінського складу: (премії та заохочення): Дт 9212 – Кт 661;
- і т.д..

**Таким чином**, проведення діагностики стану та перспектив облікового забезпечення управління витратами торговельних підприємств дозволило дійти таких висновків:

1. На основі системного і інституціонального підходів обґрунтовано механізм управління витратами торговельного підприємства, проведено термінологічний аналіз змісту термінів «механізм», «механізм управління», що дозволило дати визначення механізму управління витратами торговельного підприємства та описати процес формування і функціонування механізму управління витратами торговельного підприємства.
2. З метою уніфікації бухгалтерського обліку слід законодавчо довести, що, наприклад, третю цифру субрахунку будь-якого рахунку дев'ятого класу слід вважати призначеною для розшифровки витрат діяльності за елементами (матеріальні, на оплату праці...). Четверта цифра субрахунку витрат може більш детально розшифровувати зазначені елементи витрат (виплати за окладами, премії та заохочення ...), п'ята – ще щось і так далі.
3. Аналітику витрат за елементами потрібно доповнити інформацією “Покупки” та “Послуги зі сторони”. Зазначені витрати мають значну питому вагу у загальному обсязі витрат більшості підприємств, а суми, що будуть їх відображувати дозволятимуть відповісти на важливе питання: “Купувати чи виробляти самостійно?”



## **2.2. Сучасний досвід і подальший розвиток формування інформаційного забезпечення управління витратами підприємств торгівлі**

В сучасній економіці, основаній на ринкових принципах господарювання, в умовах жорсткої конкуренції на перший план виходять питання підвищення ефективності управління господарською діяльністю підприємства. Удосконалення управління супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності управлінської інформації.

Не варто забувати, що процес управління – це завжди угода (консенсус) між очікуваннями однієї сторони (суб'єкту управління), можливостями іншої (об'єкту) та зовнішнім становищем. І, як наслідок, кожна така угода є результатом зіставлення інформації, яка деталізує різні боки цієї угоди. Тому для раціонального управління потрібен інформаційний обмін між управлінським апаратом та господарськими підрозділами підприємства. При розв'язанні цієї задачі потрібно приділяти значну увагу відслідковуванню та вивченню запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, аналізу – яка інформація і кому необхідна, який термін її подачі та форма. Багато вчених вказують на те, що досить важливим є взаємоузгодження інформаційних потоків між елементами системи управління – функціональними службами, що виконують визначене коло управлінських задач [55,59,98,116,125,144].

На сьогоднішній день будь-яке підприємство є господарюючим суб'єктом, створеним для здійснення підприємницької діяльності на свій страх і ризик, основною метою якого є отримання максимального прибутку і задоволення суспільних потреб членів суспільства. Будь-який вид діяльності підприємства (виробнича, науково-дослідна, збутова тощо) вимагає витрат, котрі впливають на кінцеві результати діяльності підприємства. Це означає, що від грамотного управління витратами залежить виживаність, конкурентоспроможність і прибутковість підприємства.

Управління завжди припускає наявність об'єкту управління, суб'єкту управління і цілей управління, які необхідно визначити за відношенням до витрат.

Виробництво і реалізація продукції (товарів) на сучасному ринку вимагає витрат різних видів економічних ресурсів, натуральний склад і вартісне співвідношення яких міняється в часі із зміною внутрішнього і зовнішнього середовища діяльності підприємства. Тому, виходячи з маржинального трактування категорії витрат, можна виділити наступні *об'єкти управління витратами*: види витрат, їх абсолютний розмір, структура і динаміка.

Дослідження показали, що з точки зору управління економікою розрізняють індивідуальні і суспільні витрати. Суспільні витрати можна визначити як суму витрат підприємства і суспільства на подолання негативних наслідків господарювання. В тому випадку, якщо підприємство не створює негативних зовнішніх ефектів, то його індивідуальні витрати співпадають з суспільними. [32]

Індивідуальні витрати господарювання підрозділяються на зовнішні і внутрішні. [93] Зовнішні витрати - це альтернативні витрати, що набувають форми грошових платежів постачальникам засобів виробництва і проміжних виробів. Наприклад, заробітна плата працівників є грошовим платежем робочим як постачальникам засобів виробництва – робочої сили; грошові витрати на покупку машин, устаткування або плата за їх оренду є грошовим платежем постачальникам капіталу. Зовнішні витрати відбиваються повністю в обліку підприємства, тому можуть називатися бухгалтерськими.

Внутрішні витрати - це альтернативні витрати використання ресурсів, що знаходяться у власності підприємства як юридичної особи. Внутрішні витрати дорівнюють грошовим платежам, які могли б бути отримані за самостійно використовуваний ресурс при якнайкращому, з можливих засобів, його застосуванні. [94] До внутрішніх витрат відноситься також відшкодування зусиль, пов'язаних з реалізацією підприємницького таланту, ризиком, управлінням підприємством. Альтернативні витрати, вкладені в справу

власником підприємства, в економічній літературі отримали назву нормальний прибуток. Різний економічний зміст зовнішніх і внутрішніх витрат зумовлює різні оцінки розміру отриманого прибутку. [35]

Згідно економічному підходу, який є важливим для ухвалення рішень з ефективного управління підприємством, прибуток визначається як різниця між сумарним виторгом підприємства і його економічними витратами, які дорівнюють сумі зовнішніх і внутрішніх витрат, включаючи нормальний прибуток. Згідно бухгалтерському підходу, який необхідний для цілей оподаткування підприємства, прибуток - це різниця між сумарним виторгом підприємства і його зовнішніми витратами. [94, с.46] Таким чином, економічний прибуток менше бухгалтерського на величину внутрішніх витрат.

З позицій бухгалтерського обліку під витратами розуміють зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [19]. Для управління менеджерам потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат - продукцію, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які вимагають визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Для цілей управління витрати потрібно класифікувати за певними ознаками, але аналіз економічної літератури [46,101,108,118,139,148] свідчить, що серед економістів не існує однозначного підходу до побудови такої класифікації.

Так, можна виділити наступні основні напрями класифікації витрат, в основу якої покладено принцип: різні витрати для різних цілей. При цьому витрати класифікуються: з метою оцінки запасів і визначення фінансових результатів; з метою ухвалення управлінських рішень; з метою контролю за виконанням рішень (поставлених завдань) тощо.

Для визначення фінансових результатів в обліку розрізняють витрати періоду, що пройшов, звітного і майбутніх періодів.

*Вичерпані (спожиті) витрати* - це збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

*Невичерпані (неспожиті) витрати* - це збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

*Витрати* звітного періоду діляться на ті, які *включаються в собівартість продукції*, і ті, що не включаються в неї (*витрати періоду*).

*Витрати на продукцію* - це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації [83].

У виробничій сфері до таких витрат відносяться всі витрати (сировина і матеріали, заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями від неї, амортизація устаткування і тому подібне), пов'язані з виробництвом продукції.

Залежно від способу віднесення на об'єкт витрат, витрати розділяють на прямі і непрямі.

*Прямі витрати* - це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом (згідно даним первинних документів).

*Непрямі витрати* - це витрати, які не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом (згідно даним первинних документів).

Одні і ті ж витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів обліку.

За своїм економічним змістом витрати діляться на основні і накладні.

*Основні витрати* - це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Вони діляться на наступні групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

*Виробничі накладні витрати* - це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом.

Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні витрати - тобто витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

Невиробничі витрати включають: витрати на управління, дослідження і розробку, збут продукції і інші функції бізнесу.

Для ухвалення управлінських рішень у край необхідно розрізнити релевантні і нерелевантні витрати.

*Релевантні витрати* - це витрати, величина яких може бути змінена унаслідок ухвалення рішення.

*Нерелевантні* витрати - це витрати, величина яких не залежить від ухвалення рішення.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не тільки дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрати).

*Дійсні витрати* - це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах за мірою їх виникнення.

*Можливі витрати (втрати)* - це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Класифікація за типом "поведінки" витрат залежно від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найбільш важливою для цілей планування і контролю.

*Змінними (умовно-змінними)* називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності підприємства. Наприклад, прямі витрати матеріалів; прямі витрати з оплати праці; частина виробничих накладних витрат; змінні витрати на продаж товарів і послуг.

*Постійні (умовно-постійні) витрати* - це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності підприємства. До них відносяться рентні платежі, амортизаційні відрахування і тому подібне.

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані і неконтрольовані витрати.

*Контрольовані витрати* - це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може впливати на них значною мірою.

*Неконтрольовані витрати* - це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати [83].

На практиці досить цікаво спостерігати за поведінкою витрат, тобто за тим, як саме вони реагують на зміни, що відбувається на підприємстві. Чинником витрат при цьому називають діяльність, яка впливає на них. Взагалі, витрати — поняття, яке застосовується в управлінському обліку досить часто, проте, воно не має однозначного сенсу. Кажучи просто про витрати, зазвичай, неясно, які витрати маються на увазі, якого розміру. У зв'язку з цим поняття "витрати" вимагає додаткових пояснень. Значення поняття визначається залежно від мети, поставленої користувачем інформації, і моделі узагальнення витрат, використаної бухгалтером.

Об'єктом віднесення (обліку) витрат можуть бути вид діяльності, продукт, виробничий підрозділ або завдання, поставлене менеджером, на які відносять витрати. Характеристика конкретного об'єкту обліку витрат визначає метод оцінки витрат. Якщо розглядати, наприклад, поняття «собівартість», то можна дати наступне визначення: собівартість (витрати) — величина ресурсів в грошовому виміру, використаних для певної мети. Якщо ж розглядати собівартість з позицій управлінського обліку, то її суть полягає в тому, що для різних цілей використовується різна собівартість. Це можна проілюструвати за допомогою різних типів собівартості:

1) повна собівартість – для формування цін та інших оперативних рішень за нормальних обставин;

2) пряма (неповна або маржинальна) собівартість – для визначення цін та ухвалення оперативних рішень за специфічних обставин;

3) собівартість центру відповідальності – для планування та контролю за технологічними процесами і діяльністю відповідальних виконавців [106, с.124].

Повна собівартість включає всі ресурси, використані на досягнення певної мети (виробництво, реалізацію тощо). Вона є сумою прямих витрат на об'єкт обліку витрат і пропорційної частки непрямих витрат, віднесеної на об'єкт. Непрямі витрати розподіляють в два етапи — за центрами відповідальності і готовими виробами за заздалегідь вибраними базами і розрахованими коефіцієнтами. Розподіл визначається об'ємом виробництва і його діленням на завершене і незавершене. Подвійний розподіл і умовний розрахунок витрат, що залежить від величини і оцінки незавершеного виробництва, приводять до фальсифікації собівартості. Така традиційна оцінка витрат не підходить при ухваленні рішень і контролі.

Вдосконаленням системи оцінки за повною собівартістю є оцінка у розмірі нормальних витрат. Особливість методу — використання нормальних цін (середні тверді протягом року ціни) на матеріали, енергію і числення стабільних ставок непрямих витрат таким чином:

#### Планова річна сума непрямих витрат

Плановий обсяг виробництва в машино-годинах

Основою цієї системи є використання виробничої потужності. Її недоліки: ігнорування відмінності між постійними і змінними затратами; труднощі розрахунку повної собівартості одиниці продукції; використання для оцінки витрат усереднених даних, що не враховують щомісячних коливань об'єму діяльності підприємства. Крім того, дана система не може забезпечити контроль витрат за кожним видом продукції.

Оцінка витрат, які повинні виникнути в майбутньому відповідно до норм, називається системою нормативних затрат. На початковому етапі застосування цієї системи оцінки витрат проводилося ділення витрат на прямі і непрямі, ділення ж витрат на постійні і змінні не передбачувалось. Така система має назву «стандарт-кост». Відхилення, які виникли в ході виробництва, оцінювалися як пряма перевитрата норм і зміна цін. В цілому система

використовувалася для технологічного контролю і не була пов'язана з контролем використання виробничих потужностей.

Сучасні варіанти систем для прямих витрат передбачають стандарти (нормативи), а для непрямих — кошториси (бюджети). Розширення можливостей даної системи оцінки витрат дозволяє перераховувати очікувані нормативні витрати на фактичне використання виробничих потужностей. На наш погляд, система оцінки витрат за нормативами відображає ступінь використання ресурсів підприємства і полегшує ухвалення управлінських рішень.

Оцінка собівартості за частковими витратами спрямована на покриття прямих витрат. Суть цієї системи зводиться до наступного: прямі витрати відносять до собівартості процесу, а непрямі - на загальні фінансові результати звітного періоду, в якому вони виникли. Прибуток - бруто можна отримати, якщо змінні витрати на виробництво цього продукту відняти з виручки від реалізації. Підсумовуючи бруто-прибуток за всіма виробами, отримуємо суму для покриття загальної величини постійних витрат. Якщо очистити бруто-прибуток від постійних витрат, можна розрахувати результат діяльності.

Відмінною рисою калькуляції за неповними витратами є така оцінка виробів, що характеризується розміром витрат, які залежать від обсягів діяльності.

Собівартість за центрами відповідальності використовується для планування і контролю діяльності відповідальних виконавців. Основною характеристикою такої собівартості є те, що об'єктом оцінки служить центр відповідальності, а не продукт, не робота, не послуга. Витрати в результаті діяльності менеджера центру відповідальності вимірюються з різних точок зору:

- де виникла дана стаття витрат — характеризує центр відповідальності;
- для якої мети вона виникла — характеризує програму, яку виконує центр відповідальності;



- який вид ресурсів використовувався — характеризує елементи витрат центру відповідальності.

Якщо система управління не вимірює собівартість продукції, випущеної центром відповідальності, а обмежується просто його витратами, то такий центр відповідальності є центром витрат [53].

На підприємстві витрати ресурсів необхідні для виконання різних функцій: маркетинг, науково-дослідна і дослідно-конструкторська робота, постачання, виробництво, збут, інвестування, управління тощо. Причому у виробництві відбувається споживання ресурсів для випуску продукції або надання послуг, а решту функцій споживають ресурси для забезпечення виробничої діяльності або управління підприємством, його окремими підрозділами і працівниками. Тому *суб'єктами управління* є працівники підприємства, які мають повноваження впливати на витрати, або які ухвалюють рішення, що впливають на види, абсолютну величину, структуру або динаміку витрат – керівники різних рівнів, начальники відділів і служб підприємства. Враховуючи розробки Ягмур К.А. [164], суб'єкти інформаційного забезпечення обліку витрат підприємства представлені на рис. 2.4.

Управління завжди припускає дію суб'єкта, що управляє, на об'єкт управління для досягнення сформульованих цілей. Тому подальше завдання дослідження полягає у визначенні *цілей управління витратами*.

У більшості сучасних економічних робіт автори не акцентують увагу на цілях, розглядаючи лише можливі функції управління витратами. У великому економічному словнику метою управління витратами виступає їх зниження і забезпечення економії ресурсів [9, с.763].

На наш погляд, ставити подібну мету доцільно лише в процесі виробництва, коли чітко визначено, скільки матеріальних, трудових і фінансових ресурсів повинне бути витрачене на випуск продукції певної якості. Орієнтування на якість дуже важливе, оскільки зниження витрат не повинне впливати на погіршення властивостей продукції.

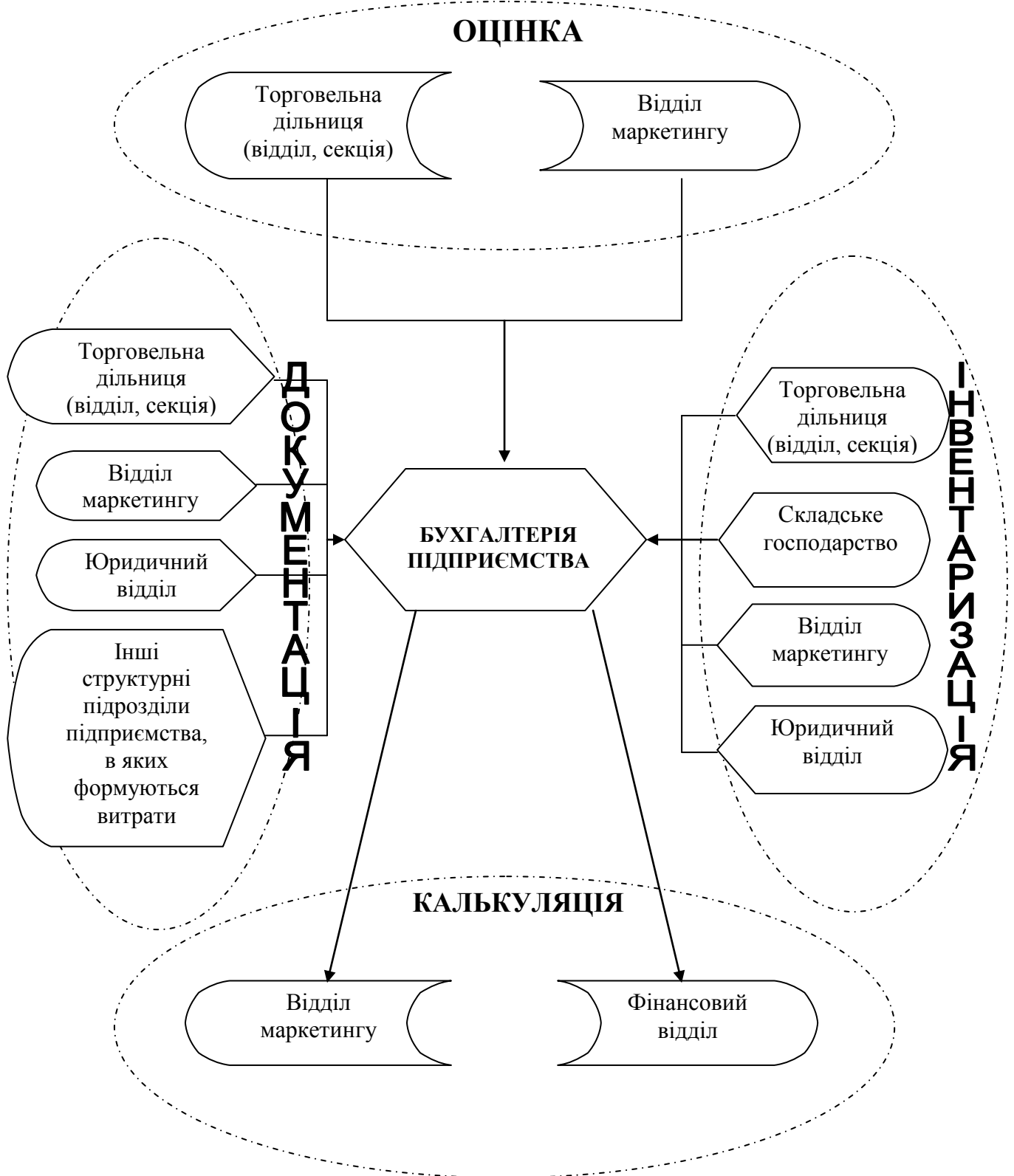


Рис. 2.4 Суб'єкти інформаційного забезпечення обліку витрат підприємства

У процесі досліджень і розробки будь-якого виробу головною метою управління витратами повинна бути оптимізація корисних властивостей продукції і витрат на їх забезпечення.

Збільшувати витрати на підвищення якості продукції доцільно у тому випадку, коли результати маркетингових досліджень доведуть, що продукція з підвищеним рівнем якості за певною ціною матиме попит на ринку і її реалізація принесе підприємству очікуваний прибуток.

Узагальнюючи вищевикладене, під цілями управління витратами можна виділити: забезпечення стійкого прибуткового функціонування на ринку, підвищення ефективності діяльності на основі повного задоволення потреб цільових покупців, оптимізації витрат і кінцевих результатів, економного витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Управління витратами на підприємстві припускає розробку (ухвалення) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням, тобто виконання ряду функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом.

Функції управління витратами первинні за відношенням до результату. Для досягнення будь-якого результату перш за все необхідно здійснити витрати, тому дії управляючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління) повинні забезпечувати досягнення результатів діяльності підприємства найбільш економічним засобом.

Більшість економістів [6,57,58,115,130] вважає, що функції управління реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію, мотивацію, контроль і регулювання.

Прийняття рішень з метою якісного управління витратами сучасних підприємств вимагає великої бази даних, що охоплює як нормативно-довідкову, так планову і облікову інформацію. Інформація планового характеру включає дані щодо вибору заходів, які вірогідно розпочнуться в майбутньому. Сутність цього виду інформації полягає в техніко-економічному та оперативно-виробничому плануванні. Нормативно-довідкова інформація характеризує ресурси підприємства, різного роду предмети, що у процесі виробництва

довгий час не змінюють своїх характеристик, а відомості про них багаторазово використовуються в розрахунках. Облікова інформація використовується для складання внутрішньої і зовнішньої звітності, має стадії збору, виміру первинних даних, реєстрації, передачі на обробку, обробки даних для оперативного управління тощо. Основою для формування облікової інформації є первинні документи (таблиця 2.2) [83].

Таблиця 2.2

Первинні документи за операціями, що пов'язані з формуванням витрат за елементами та витрат діяльності торговельного підприємства

№ з /п	Шифр та назва рахунку	Документи
1	2	3
<i>Витрати за елементами</i>		
1.	80 “Матеріальні витрати”	Накладні на відпуск сировини, лімітні картки, Акти списання палива, запасних частин тощо, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії.
2.	81 “Витрати на оплату праці”	Наряд, таблиць, акт виконаних робіт, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії.
3.	82 “Відрахування на соціальні заходи”	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії.
4.	83 “Амортизація”	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії.
5.	84 “Інші операційні витрати”	Акт виконаних робіт, накладна, акт уцінки, розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, авансовий звіт, рахунок.
6.	85 “Інші витрати”	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, акт уцінки, акт на списання основних засобів, рахунок, накладна.
<i>Витрати діяльності</i>		
7.	90 “Собівартість реалізації”	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії.
8.	92 “Адміністративні витрати”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, виписка банку.
9.	93 “Витрати на збут”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії.

## продовження таблиці 2.2

1	2	3
10.	94 “Інші витрати операційної діяльності”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії, акт відремонтованих об’єктів, акт уцінки, порівняльна відомість, акт інвентаризації, інвентаризаційний опис.
11.	95 “Фінансові витрати”	ВКО, виписка банку, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії.
12.	96 “Втрати від участі в капіталі”	Довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії.
13.	97 “Інші витрати”	Акт на списання основних засобів, виписка банку, ВКО, акт уцінки, акт інвентаризації, порівняльна відомість, інвентаризаційний опис.
14.	98 “Податок на прибуток”	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії.

Ефективність управління витратами багато в чому залежить від правильної регламентації обсягу інформації про них. Вона повинна повно і вірогідно відбивати процес формування поточних витрат і бути достатнім для прийняття різних управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат і забезпечення прибуткової роботи підприємства.

Інформація повинна бути конкретною, максимально доступною для сприйняття й оперативної обробки і містити обмежену кількість головних, найбільш інформативних показників.

Сучасна фінансова звітність дозволяє зробити тільки узагальнений аналіз витрат підприємства. Для розробки конкретних заходів щодо оптимізації структури витрат, підвищення їх ефективності в цілях якісного управління ними потрібна детальніша інформація, що повинна бути забезпечена системою сучасного обліку. У варіантах обліку витрат з урахуванням П(С)БО 16 відсутня можливість створення ґрунтовної бази інформації щодо управління витратами. Відповідно до цього, дані про використання різних видів ресурсів, які призначені для реалізації функції маркетингу, взагалі позбавлені уваги бухгалтерів. Таким чином, оскільки національні стандарти, що регламентують

бухгалтерський облік, орієнтовані лише на узагальнені дані, необхідні для складання звітності з метою її подальшого подання зовнішнім користувачам, то інформація щодо прогнозованого розміру майбутніх витрат може бути отримана менеджерами різного рівня підрозділів підприємства здебільшого завдяки оцінкам експертів чи спеціальним вибіркам, які є досить трудомісткими та складними.

Проведені дослідження дозволяють виділити певні недоліки сучасного інформаційного забезпечення управління витратами, які обумовлюються методикою фінансового обліку витрат, що склалася на сьогоднішній день. В першу чергу, це спрямованість обліку щодо отримання показників узагальнення, які необхідні для формування фінансової звітності. Взагалі витрати будь-якого підприємства як правило мають комплексний характер, вони дуже неоднорідні, тому для ефективного управління ними особливо важливою є детальна інформація про всі елементи, що формують ту чи іншу статтю витрат. Така інформація повинна формуватися в рамках саме управлінського обліку. На сьогодні управлінський облік в Україні є на стадії становлення. Як у теорії так і на практиці ще не відпрацьовані основні концептуальні питання та практика його ведення. Тому, зараз більш доречно впроваджувати окремі його елементи, а найбільш важливим для вітчизняних підприємств у сучасних умовах є відпрацювання системи фінансового обліку таким чином, щоб його інформація могла забезпечувати потреби тих елементів управлінського обліку, які будуть використовувати вітчизняні підприємства. У зв'язку з цим, при побудові системного бухгалтерського обліку обов'язково потрібно дотримуватися принципу спільного потоку інформації, як для потреб фінансового, так і управлінського обліку.

Крім того, розглядаючи сучасну методику обліку, слід наголосити на відсутності одностайності визначення діючим нормативним законодавством окремих категорій, пов'язаних з обліком певних витрат, що, безумовно, є недоліком інформаційного забезпечення управління витратами. Сказане стосується, в першу чергу, адміністративних витрат. П(С)БО трактує їх як

“загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством”. На жаль, дане трактування не достатньо чітке і заважає в деяких випадках однозначно класифікувати певні витрати. Це можна пояснити тим, що класифікація витрат здебільшого обумовлюється специфікою діяльності певного підприємства і умовністю розподілу самих понять “управління процесом” та “обслуговування процесу”, тому що саме “витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством” формують адміністративні витрати. Таке трактування витрат приводить до того, що за аналогією з податковим обліком можна виділити цілу групу витрат подвійного призначення, які можуть відноситися і до загальновиробничих, і до адміністративних.

У П(С)БО 16 також немає чіткості у визначенні та розмежуванні витрат маркетингово-збутової діяльності, яка є обов’язковим елементом успішної роботи підприємства в умовах ринку. Так п. 19 П(С)БО 16 визначає збутові витрати як “витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції”. Визначення маркетингових витрат у діючому стандарті відсутнє. Вони подаються лише як елементи збутових витрат: “витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетингові)”. Проте, досвід роботи закордонних підприємств свідчить, що маркетинг і збут є різними видами діяльності, вони мають відмінні цілі та методи їх реалізації і є обов’язковими дуже важливими елементами успішної роботи підприємств в умовах ринку. Вони вимагають певних витрат, що потребує організації відповідної інформаційної бази для оцінки їх ефективності. Діюча система бухгалтерського обліку не дає можливості реалізувати це завдання в повній мірі [76].

Як наслідок, недоліки діючої методики обліку витрат, що регламентується П(С)БО 16, призводять до того, що на практиці інформація про однорідні за економічним змістом витрати, пов’язані з певним видом діяльності, відображається на різних рахунках. Так, витрати на маркетингову діяльність у системному бухгалтерському обліку можуть обліковуватися на зовсім різних рахунках і субрахунках: 39 “Витрати майбутніх періодів”, 92

“Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 941 “Витрати на дослідження і розробки” та ін. Невже це виправдано? Зрозуміло, що в сучасних умовах господарювання неможливо жорстко регламентувати склад усіх витрат. Тому стандарти, що регламентують облік витрат, повинні містити лише чітко визначені принципи класифікації витрат, які дозволяли б підприємствам самостійно формувати склад та статті витрат [10]. З метою поліпшення становища, що склалося, узявши за основу розробки Ягмур К.А. [164], запропоновано програму удосконалення методики обліку витрат сучасного підприємства, що може застосовуватися в торгівлі (таблиця 2.3)

Таблиця 2.3

Програма удосконалення методики обліку витрат  
сучасного підприємства

Проблемні аспекти	Пояснення	Шляхи вирішення
1	2	3
1. Методика обліку матеріальних витрат	– відсутність документів для вхідного контролю якості спожитих матеріалів; – відсутність в затверджених нормативними актами первинних документах, розділів для аналізу причин та винуватців відхилень фактичних і нормативних матеріальних витрат.	– створення первинного документу для контролю якості матеріалів (у тому числі - пакувальних); – удосконалення існуючих первинних та зведених документів з обліку матеріальних витрат; – організація обліку матеріальних витрат за центрами відповідальності.
2. Методика обліку витрат на оплату праці	– відсутність в переліку заохочувальних та компенсаційних виплат тих, що забезпечують стимулювання якості праці серед персоналу.	– ухвалення аргументованих пропозицій щодо розширення переліку заохочувальних та компенсаційних виплат у структурі заробітної плати.



## продовження таблиці 2.3

1	2	3
3. Методика обліку витрат від браку, псування цінностей.	– висвітлення в нормативних документах та спеціальній літературі такої методики обліку витрат від браку та псування цінностей, що суперечить порядку формування собівартості реалізованого товару та методики розрахунків з винними особами.	– аналіз недоліків сучасної методики обліку витрат від браку, висвітленої в нормативних документах; – висловлення конкретних пропозицій щодо вдосконалення існуючої методики стосовно відображення в обліку розрахунків з винними особами.
4. Порядок відображення в обліку витрат з експлуатації обладнання та механізмів.	– об'єднання та злиття на одному рахунку витрат, що є різними за своїм економічним змістом.	– відокремлення обліку витрат, що є різними за своїм економічним змістом на різних субрахунках.
5. Ведення обліку трансакційних витрат.	– відсутність у нормативних документах методики, яка б висвітлювала ведення обліку трансакційних витрат підприємства; – відсутність реєстрів для ведення обліку трансакційних витрат.	– доведення необхідності ведення обліку трансакційних витрат, розробка і закріплення методики їх обліку на законодавчому рівні; – застосування на практиці реєстрів для ведення обліку витрат підприємства, які дозволяли б виділяти з загальної сукупності витрат трансформаційні і трансакційні витрати з їх поділом на явні і неявні.

На наш погляд, запропонована поетапна програма удосконалення існуючих методичних підходів до відображення в обліку витрат сучасного підприємства, за умови її практичної реалізації, надасть змогу підвищити

аналітичність облікової інформації та, як наслідок, ґрунтовність управлінських рішень, що приймаються на її основі. Крім цього, оновлені методичні підходи дозволятимуть керівникам підприємств отримувати достовірнішу інформацію про кожну з складових собівартості та уникати штрафних санкцій з боку податкових органів за перекручування фінансового результату.

З метою надання дійсно корисної вичерпної інформації менеджерам для прийняття ними оперативних управлінських рішень, внутрішня звітність повинна спиратися на певні принципи її складання. Питанням розробки такого роду принципів займалися в різній мірі такі вітчизняні вчені як Карпова Т.П [54, с. 97], Нападовська Л.В. [106, с. 481] та інші. Беручи до уваги дані здобутки вчених, адаптуємо ці принципи до умов сучасного підприємства та наведемо їх характеристику. Так, в сучасних умовах ведення господарської діяльності основними принципами підготовки звітності для внутрішнього управління слід вважати:

- 1) Адресність. У кожного менеджера є свої потреби щодо конкретної інформації. З цього приводу звіт повинен бути підготовлений таким чином, щоб надавати менеджеру ту інформацію, яка потрібна саме йому. Ця інформація не повинна містити зайвих даних, які не можуть стати у пригоді менеджеру;
- 2) Розподіл відповідальності. Для здійснення якісної оцінки роботи підконтрольного об'єкту та впливу на нього управлінська звітність повинна готуватися за центрами відповідальності;
- 3) Достовірність. Вірогідність вхідних і вихідних потоків інформації за центром відповідальності має бути забезпечена чітко налагодженою системою внутрішнього контролю на підприємстві;
- 4) Зрозумілість. Доступність і простота – основні форми представлення інформації у звітах (таблиці, графіки тощо) Інформація не повинна вимагати спеціальної підготовки для її розуміння;
- 5) Рентабельність. Економічний ефект від використання інформації, що містить в собі управлінська звітність, не повинен бути меншим за витрати, які були здійснені для створення цієї інформації.

Система обліку за центрами відповідальності повинна бути побудована за ієрархічним принципом, що обов'язково має враховуватися при складанні управлінської звітності. Показники, що характеризують діяльність структурного підрозділу повинні бути представлені тим детальніше, чим нижчий рівень розташування підрозділу в ієрархічному ланцюжку управління, а піднімаючись на більш високий рівень, інформація поступово повинна узагальнюватися. Слід зазначити, що ефективно проаналізувати внутрішні звіти можливо при поданні інформації, яка містить: спостереження динаміки і співставлення показників звітної періоду з попереднім, а також їх порівняння з аналогічними показниками за ряд попередніх років (періодів); зіставлення фактичних і планових даних, визначення відхилень, виявлення відповідальних осіб і причин, пошук заходів для уникнення таких відхилень в майбутньому, коректування плану і відповідних дій на перспективу; розглядання складових показників, відстеження питомої ваги в загальній сумі кожного з показників.

На думку Карпової Т.П. внутрішня звітність може бути наступною:

1. Інформаційна звітність. Складається за вимогою керівника вищого рівня та представляє собою вибірковий огляд окремих нефінансових аспектів функціонування центру відповідальності. Такого роду звітність не носить періодичного характеру, оскільки заздалегідь не обумовлені періоди її подання, то формування відбувається тільки після відповідного запиту.

2. Звітність про економічні та фінансові показники. Характеризує стан матеріальних запасів та основних засобів, а також дає уявлення про необхідну кількість працівників та ефективність їх роботи. Показники цієї звітності не тільки дають змогу менеджерам наступного рівня оцінювати потреби підлеглих їм структурних підрозділів, а й дозволяють аналізувати доцільність цих потреб та якість прийнятих управлінських рішень стосовно економного витрачання ресурсів та додержання планового обсягу виробничих витрат.

3. Результативна звітність. Призначена для оцінки роботи структурного підрозділу в цілому та успішності управління менеджером, що його очолює. Оцінка якості функціонування підрозділу здійснюється на підставі

співвідношення фактичних (понесених протягом певного періоду) та планових (згідно кошторису) витрат. Оцінка результатів діяльності керівника здійснюється на підставі аналізу прийнятих їм управлінських рішень та характеризується здатністю відповідного менеджера забезпечувати щоденне ефективне управління діяльністю, що знаходиться під його контролем. З метою оперативного контролю керівник центру відповідальності може встановити щотижневу звітність, оскільки він повинний виявляти та аналізувати відхилення від плану перед включенням їх до звіту вищому керівництву, а також визначати причини таких відхилень, встановлювати винуватців та приймати заходи щодо запобігання подібних явищ в наступному періоді. Тому і звіт менеджерам вищого рівня крім розрахункових позицій (планові, фактичні данні та відхилення) буде доповнений стовпцями “причини”, “винуватці”, “прийняті заходи чи пояснення щодо неможливості виправлення ситуації” [53].

Забезпечення комунікації внутрішньої звітності структурних підрозділів було розглянуто в роботі Ягмур К.А. на прикладі виробничих витрат в будівельних організаціях [164]. Зазначені розробки адаптовані нами під потреби підприємств торгівлі з поетапним узагальненням показників у розрізі окремих структурних підрозділів торговельного підприємства (таблиця 2.4).

Таким чином, підсумовуючи проведені дослідження, слід зазначити, що нечіткість у визначенні окремих категорій витрат, розосередженість витрат, що пов'язані з певними видами діяльності на різних рахунках, є причиною нераціональної побудови бухгалтерського обліку і робить неможливим використання облікових даних для інформаційного забезпечення якісного управління витратами. Управління витратами засновано на інформації і породжує нову інформацію. Досягнення цілей управління багато в чому залежить від уміння керівників різного рівня готувати й обґрунтовувати прийняті рішення. Тому на підприємствах має бути організована інформаційно-керуюча система, що не тільки відображає функціонування об'єкта управління, але і ефективно впливає на нього.





Інформаційно-керуюча система повинна готувати інформацію для використання її управлінським апаратом у прийнятті рішень, забезпечувати рух інформації «знизу нагору» і «зверху донизу», тим самим сприяти виконанню прийнятих рішень і контролю. Зараз в інформаційних системах повинні широко використовуватись економіко-математичні методи і моделі, електронно-обчислювальна техніка, електронні засоби зв'язку тощо. Застосування на практиці вищевказаних принципів та усунення існуючих недоліків при побудові системи обліку витрат, дозволить сформувати в рамках бухгалтерського та управлінського обліку надійну інформаційну систему управління витратами сучасних підприємств.

**Таким чином,** дослідження питань щодо сучасного досвіду і подальшого розвитку формування інформаційного забезпечення управління витратами підприємств торгівлі дозволило зробити наступні висновки:

- сучасний стан інформаційного забезпечення управління витратами на підприємствах торгівлі не завжди в повному обсязі відповідає потребам сьогодення, оскільки менеджери іноді не можуть отримати повну і корисну для себе інформацію, використовуючи лише дані фінансового обліку;
- для забезпечення якісного управління витратами сучасних торговельних підприємств вкрай необхідна внутрішня (управлінська) звітність, оскільки саме її данні дозволять менеджерам різних структурних підрозділів підприємства приймати виважені управлінські рішення стосовно оптимізації структури та загальної суми витрат;
- застосування на практиці описаних нами особливостей та вимог до складання внутрішньої звітності дозволить суттєво поліпшити її інформативність і корисність для управління витратами на підприємствах торгівлі.

### 2.3. Трансакційний метод обліку витрат торговельного підприємства

Трансакційний облік витрат, пов'язаних з доведенням або просуванням товарів від виробника до споживача, що характеризуються як витрати обігу в торгівлі, в сучасному інформаційно-насиченому суспільстві грає важливу роль для розвитку підприємств, забезпечення взаємодії між ними, тобто витрат, пов'язаних з проведенням трансакцій.

Трансакційний облік, як самостійний метод обліку витрат торговельних підприємств, виникає внаслідок:

- Наявності власної сукупності прийомів документування і відображення операцій.
- Необхідності забезпечення підрахування витрат.
- Віднесення відповідних витрат на трансакцію.

Елементами системи трансакційного обліку є:

1. угруповання витрат за економічними елементами або статтями калькуляції в розрізі трансформаційних і трансакційних витрат;
2. вибудовування вартісних ланцюжків трансакцій, що виконуються підприємством, і подальше угруповання за місцем трансакцій у вартісному ланцюжку (за функціями виробничо-господарської діяльності);
3. аналіз витрат підприємства, розподілених за функціями виробничо-господарської діяльності.

При методі трансакційного обліку витрати підприємства, враховані за видами (елементами витрат і статтями калькуляції), необхідно розділяти на трансформаційні і трансакційні. Таким чином, якщо витрати групуються на підприємстві за економічними елементами, такими як матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація та інші, витрати діляться на дві складові: трансформаційну і трансакційну.



Подібним чином діють із класифікацією витрат за статтями калькуляції: сировина і матеріали, купівельні вироби, напівфабрикати і послуги сторонніх організацій, паливо і енергія на технологічні цілі, витрати на оплату праці робітників, відрахування до позабюджетних фондів, витрати на підготовку і освоєння діяльності, витрати з утримання та експлуатації машин і устаткування, комерційні витрати. У загальному вигляді такий поділ можна представити на рис. 2.5.

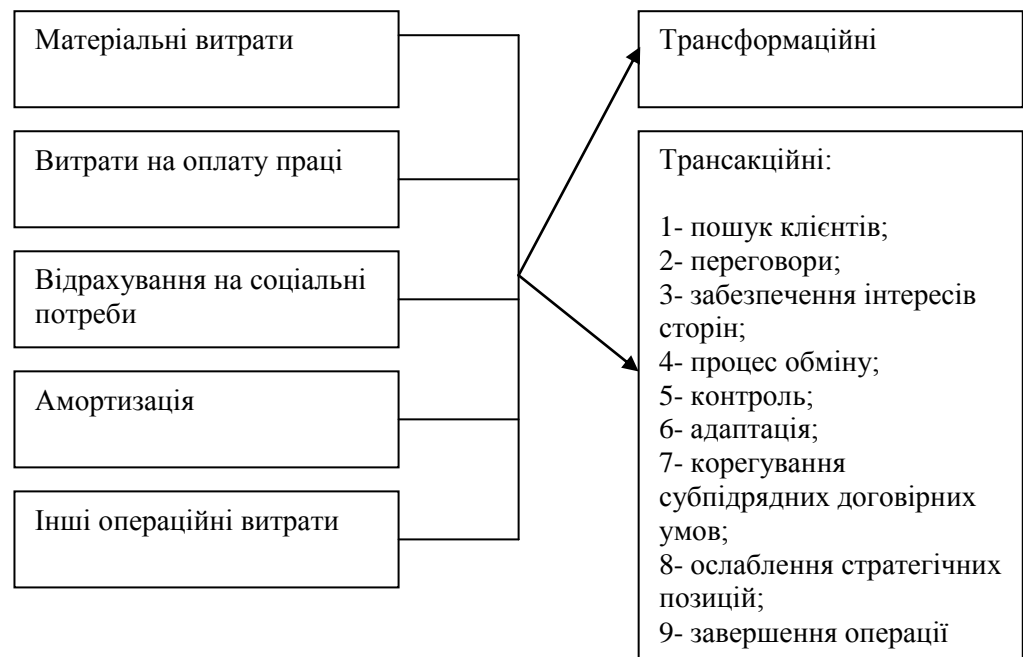


Рис. 2.5 Схема розподілу витрат

Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [110] зобов'язує кожну операцію, кожен факт господарської діяльності підтверджувати первинними обліковими документами і систематизувати їх в регістрах бухгалтерського обліку. Цей нормативний акт дозволяє кожному підприємству вести аналітичний облік витрат взагалі і трансакційних зокрема відповідно до власних вимог управління витратами.

Слід зазначити, що для забезпечення обліку трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку слід виділити спеціальні рахунки або субрахунки. На цей факт звертає увагу ряд економістів [11,50,69,113,149].

У зв'язку з цим, регістри з обліку трансакційних витрат можуть виглядати наступним чином (таблиця. 2.5).

Таблиця 2.5

## Картка аналітичного обліку трансакційних витрат

дата	Зміст операції	К-т рахунків	Д-т рахунку *					Разом
			«Трансакційні витрати»					
			*/1	*/2	*/3	*/4	...	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
01.06	Витрати, пов'язані з проведенням переговорів за контрактом	372  (розрахунки з підзвітними особами)		3000				3000
15.06	Витрати, пов'язані з проведенням презентації	685  (розрахунки з різними кредиторами)				750		750
...								
	Всього			3000		750		3750

Такі регістри повинні складатися на кожен контракт. З метою забезпечення контролю і здійснення регулювання трансакційних витрат доцільно складати кошторис в розрізі кожного окремого контракту. У таблиці 2.6 запропонована найбільш проста форма кошторису трансакційних витрат підприємства, що включає параметри, які характеризують суми контрактів, такі

як норми витрат, погоджені і встановлені, як критерії для порівняння і їх дотримання, виражені в сумі і відсотках, а також причини відхилень.

Таблиця 2.6

Кошторис трансакційних витрат підприємства \_\_\_\_\_  
за контрактами на 201\_ рік

Контракт	Норма витрат	Фактичні витрати	Відхилення	Відсоток виконання	Причина відхилення
1	2	3	4	5	6
Контракт №1					
Контракт №2					
Контракт №3					
...					
Всього					

З метою узагальнення і систематизації сукупних витрат за всіма контрактами доцільно сформувати журнал – ордер (таблиця 2.7), що дозволяє відобразити всю інформацію про них в єдиному реєстрі.

Таблиця 2.7

Журнал-ордер за рахунком витрат

№ з/п	Д-т рахунку		К-т рахунків							Разом
	№ рахунку	Найменування рахунку	13	20	30	31	65	66	372	
1	92	Адміністративні витрати	4500	22500	-	-	2100	7500	-	36600
2	93	Витрати на збут	3150	-	900	3450	4200	15000	-	26700
3	94	Інші витрати	1200	-	-		375	1350		2925
4	*	Трансакційні витрати	-	-	-				3000	3000
		Всього	8850	22500	900	3450	6675	23850	3000	69225

Також доцільно створити довідник контрактів як об'єктів обліку з мінімальною кількістю інформації: код, номер, найменування та індивідуальний податковий номер контрагента. Окрім цього важливим є складання реєстру контрагентів. Більшість інформації, що заноситься в реєстр, братиметься зі спеціальних довідників. Так, для прикладу з довідників будуть вибрані виконавець, підрозділ, місце переходу прав власності, умови постачання, роль в операції. Реєстр контрактів зручно розміщувати на внутрішній стороні обкладинки теки з контрактами. При цьому доцільно, аби відомості про кожну теку зберігалися в єдиному джерелі, причому може бути зручним те, аби в реєстрах бухгалтерського і податкового обліку застосовувалася внутрішня нумерація договорів замість тієї, яка вказується в договорі на момент його висновку. В разі, якщо договору при його висновку не привласнюється номер, а є лише дата його висновку, то привласнення внутрішнього номера сприятиме усуненню труднощів з врахуванням контракту як документа.

Слід також відзначити, що трансакційні витрати – це визначена і деколи вельми значна стаття витрат, тому їх необхідно включати до собівартості товарів, робіт, послуг, і, отже, на їх суму зменшувати прибуток оподаткування.

На завершення першого елемента системи трансакційного обліку слід зазначити, що в рамках організації внутрішньофірмового управління якістю необхідний не лише аналіз трансакційних витрат, але і низка інших заходів. Це може бути, наприклад, навчання потенційних субпостачальників або адаптація міри вертикальної інтеграції в системі створення благ, аби постійно орієнтувати організаційну структуру і виробничий процес підприємств-партнерів на реалізацію вимог до якості.

Наступний основний елемент системи трансакційного обліку - побудова послідовностей трансакцій (у вартісному вираженні), їх угруповання і наступне включення витрат, згрупованих за функціями діяльності торговельного підприємства до собівартості певних товарів (робіт, послуг). Отримані витрати групують за функціями діяльності підприємств сфери торгівлі: постачання

товарів, виробництва (якщо є), зберігання, сортування, передпродажної підготовки товарів, продажу і управління деталізують на складові частини, операції і процеси, такі, наприклад, як логістика, технологічні операції, ремонт устаткування, поліпшення якості товару, обслуговування після продажу, реклама і тому подібне.

Угрупування витрат за функціями торговельно-господарської діяльності в загальному вигляді відбувається за основним ланцюжком взаємодіючих трансакцій (рис. 2.6)

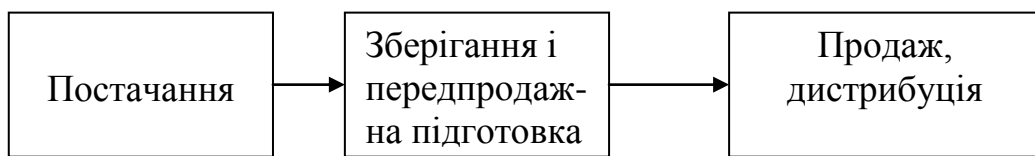


Рис. 2.6 Основний ланцюжок взаємодіючих трансакцій

Стає очевидним, що на практиці розподіл витрат відбувається мінімум за трьома основними процесами підприємства, але для здобуття достовірної інформації про собівартість реалізованого товару даного розподілу недостатньо. Це пояснюється тим, що необхідно детально досліджувати кожен процес, здійснюваний підприємством, оскільки будь-який процес може мати варіативний фінансовий результат, що зрештою вплине на сукупний результат діяльності підприємства.

Наприклад, витрати групи трансакцій постачання можна умовно об'єднати в наступний логістичний ланцюжок:

1. Планування необхідного обсягу закупівлі товарів;
2. Вибір найбільш оптимального постачальника товарів;
3. Закупівля товарів;
4. Переміщення товарів на склад організації;
5. Складування товарів;
6. Перевірка якості товарів;
7. Вирішення проблем з якістю товарів.

Представлений логістичний ланцюжок може бути розширений або скорочений залежно від конкретних умов процесу закупівлі на підприємстві.

Господарський процес підприємств сфери торгівлі набагато складніший, якщо враховувати, що торговельні підприємства можуть, або мати своє виробництво, або брати участь у процесі виробництва товарів (тари), і включає наступні групи елементів: розробка і ведення стратегії організації, розробка продуктів і послуг, виробництво.

Розробка і реалізація стратегії організації включає: моніторинг зовнішнього середовища, розробку концепції бізнесу і стратегії організації, розробку організаційної структури і стосунків між підрозділами, розробку і встановлення цілей організації.

Розробка продуктів і послуг включає: розробку концепції нового продукту або послуги, розробку, монтаж і оцінку прототипу продукту або послуги, удосконалення існуючих продуктів або послуг, тестування ефективності нових або вдосконалених продуктів і послуг, підготовку виробництва, управління процесом розробки процесів або послуг. У виробництво необхідно включати всі існуючі процеси трансформації ресурсів в продукти або послуги на підприємстві, а також управління процесом виробництва.

Групу трансакцій, здійснюваних при реалізації товарів або послуг можна розділити на три підгрупи: вивчення ринків і клієнтів (визначення потреб і бажань клієнтів, вимір задоволеності клієнтів, моніторинг змін в очікуваннях ринку і клієнтів); маркетинг і продажі (маркетинг продуктів і послуг цільовим сегментам покупців, обробка замовлень покупців); обслуговування клієнтів (виставлення рахунку клієнтам, доставка продукції, управління процесом доставки, надання обслуговування після продажу, робота із запитами і питаннями клієнтів).

Завершальною частиною трансакційного обліку є аналіз витрат, розподілених за функціями торговельно-господарської діяльності організації,

складових собівартості продукції. Даний розділ включає наступні основні блоки:

- аналіз витрат, що формуються за групами трансакцій, який полягає в їх порівнянні з кошторисом (планом) і з попереднім періодом, у вивченні структури вартісного ланцюжка підприємства, тобто питомої ваги кожної групи трансакцій в загальній сумі витрат;
- подальший аналіз кожної групи трансакцій підприємства, розділення здійснюваних трансакцій на трансформаційні і трансакційні витрати, які у свою чергу також підрозділяються на дрібніші елементи;
- розгляд структури і динаміки зміни трансакційних і трансформаційних витрат.

Трансакційний облік витрат поєднує в собі головну ідею неінституціональної економічної теорії - розділення витрат підприємства при здійсненні трансакцій на трансформаційні і трансакційні, а також угруповання витрат за функціями (групами послідовно здійснюваних трансакцій) і принципами віднесення витрат на одиницю товару з функціонального обліку витрат і результатів діяльності підприємства (activity based costing, або ABC-метод). Таке поєднання дозволяє визначити вартість і інші характеристики товарів, робіт, послуг в цілому і в розрізі їх споживачів на основі систематизації витрат за функціями і ресурсами, задіяних в реалізації продукції постачання, маркетингу, технічному забезпеченні, обслуговуванні покупців тощо.

Враховуючи значущість проблеми управління ефективністю трансакційних витрат, необхідно створити внутрішню і зовнішню звітність, яка буде сприяти через накопичення інформації прийняттю адекватних управлінських рішень на підприємствах, які функціонують у сфері торгівлі.

Так, Суворова С. вважає, що «трансакційні витрати з позиції облікової системи – це специфічні витрати щодо налагодження змінних угод і стосунків як усередині організації, так і зовнішніх взаємодій. Ідентифікувати трансакції можна лише при комплексному використанні прийомів всіх видів обліку

(фінансового, податкового, управлінського) і генеруванні цієї інформації у форматі внутрішньої і зовнішньої звітності» [141].

Викладене дозволяє констатувати, що трансформаційні витрати як облікова категорія, на нашу думку, як і на думку М. Гапон [22], є витратами і втратами, що формуються на всіх стадіях кругообігу господарської діяльності торговельного підприємства: постачання товарів, зберігання, переробки або підсортування та реалізації. Важливою особливістю є той факт, що такі витрати виникають і пов'язані саме з причиною здійснення взаємодії, тобто проведення трансакцій як усередині підприємства, так і здійснення зовнішніх трансакцій, зовнішніх взаємодій. Накопичення інформації про трансакційні витрати сприяє прийняттю адекватних, зважених управлінських рішень, виконання яких націлено у тому числі і впливати на одержання прибутку підприємства, функціонуючого у сфері торгівлі. Така деталізація витрат має особливо важливе значення в умовах кризових ситуацій та різного роду нестабільності у зовнішньому середовищі функціонування суб'єктів підприємницьких структур. Сутність витрат має класичну природу, тобто під витратами слід розуміти сукупність витрат торговельного підприємства, виражену у грошовій формі, виникаючих в процесі здійснення торговельно-господарського процесу, при внутрішніх і зовнішніх взаємодіях між його учасниками. Сутність втрат слід розуміти, як неявні витрати торговельного підприємства, які виникають як слідство зробленого керівництвом підприємства і суб'єктами, що реалізують прийняте управлінське рішення альтернативних дій. Мова йде про упущену вигоду, яка може бути виявлена і мати конкретне економічне значення (тобто виражена у грошовій оцінці). Явні витрати – це витрати підприємства, які відображаються в його бухгалтерській звітності. Неявні витрати – це ті, що не відбиваються у бухгалтерському обліку і звітності витрати підприємства, які впливають на результативність і ефективність його діяльності.

Слід зазначити, що неявні витрати торговельного підприємства можуть носити внутрішній характер, наприклад, бути також пов'язаними і з



ухваленням неефективних управлінських рішень, розробкою недосконалих, а значить і неефективних планів і завдань, з розбіжностями між співробітниками, між керівництвом і співробітниками, в ході виконання роботи, виникнення певних обставин і подій усередині підприємства, а можуть носити і зовнішній характер, наприклад, витрати, пов'язані із неякісно укладеними договорами з економічними суб'єктами, наприклад з постачальниками товарів і послуг для підприємства.

Дослідження показали, що рівень трансакційних витрат на підприємства має тенденцію до зростання, а в загальній сумі витрат підприємств складає від 20 до 40 %. Крім того, слід враховувати ще один аспект - це те, що трансакційні витрати на торговельних підприємствах можуть бути як явними, так і неявними.

Заслуговує особливої уваги упущена вигода, як вид неявних трансакційних витрат торговельного підприємства. Лише частково можна погодитися з думкою М. Гапон, яка пояснює, що «...упущена вигода виникає при виборі альтернативних варіантів; зовнішні втрати, що виникають в результаті реалізації продукції в терміни і за цінами в збиток власній вигоді, втрати фізичного об'єму продукції в процесі реалізації; внутрішні втрати, що виникають усередині організацій в ході певних обставин і подій» [22]. Таке пояснення не є точним, а значить не може бути використано у практиці підприємств, тому що завдасть збитків підприємству, яке буде використовувати такі поради у вигляді юридичного оскарження дій підприємства.

Дослідження показали, що під упущеною вигодою слід розуміти нездійснені можливості отримання доходу або прибутку торговельного підприємства у зв'язку із невдалим вибором посадовою особою або іншою особою, яка приймає управлінське рішення, способу або образу дій:

- невиконання постачальником договору поставки;
- порушення строків здачі об'єкта в експлуатацію або оренду;
- псування майна підприємства сторонньою особою.

Слід зазначити, що упущена вигода являє собою економіко-юридичну категорію, яка має бути визначена і оцінена, тобто доказана і визначена у сумарному значенні (в грошовій оцінці).

Упущена вигода являє собою те, що підприємство могло би одержати, але не одержало внаслідок порушення прав через певні дії третьої особи. Упущену вигоду слід розрізняти від збитку (рос. – ущерб). Збиток – це кошти, які підприємство витратило або будуть витрачені ним на покриття збитку.

За даними корпорації «Оценка» від загального числа справ, які розглядаються в господарському суді лише 2-3 % приходяться на справи про відшкодування збитків [Оценка упущенной выгоды // [http://www.c-a.ru/ocenka\\_upushhennoj\\_vygody.htm](http://www.c-a.ru/ocenka_upushhennoj_vygody.htm)]. Це дійсно дуже мало, бо загальна кількість порушень договорів не зменшується. Дослідження причин такого становища на підприємствах торгівлі (ТОВ «Темполь», ТОВ «Зенит», ТОВ «Армида») вказують на:

- неналежну організацію роботи зі стягнення збитків;
- відсутність методичних рекомендацій для підрахунку суми збитків;
- слабкість юридичної служби;
- відсутність належного документування факту порушення зобов'язань;
- відсутність налагодженої роботи різних підрозділів організації та ін.

Стягнення упущеної вигоди для підприємства стає можливим тільки при наявності документального підтвердження цього факту. Так, для стягнення упущеної вигоди потрібно підготувати такі документи:

- письмовий розрахунок розміру упущеної вигоди;
- копії договору поставки товарів/послуг;
- копії договорів купівлі/продажу;
- копії актів оцінки майна;
- квитанції про видатки;
- інші документи.

Вивчення практики здійснення торговельної діяльності дозволило встановити той факт, що для торговельних зобов'язань з'являється додатковий різновид збитків - абстрактні збитки, які виникають як різниця між договірною

й поточною ціною товару, яка може бути стягнена при розірванні договору поставки внаслідок порушення зобов'язання однієї зі сторін з порушника. Можливість застосування абстрактних збитків згідно із Гражданським кодексом передбачена виключно для договору поставки і відповідає ст. 76 Віденської конвенції 1980 р.

Кожен керівник при прийнятті управлінського рішення повинен враховувати той факт, що неналежне виконання зобов'язань або їх невиконання повністю або частково може призвести до появи ситуації в якій можливе відшкодування збитків.

З нашої точки зору відшкодування збитків є найбільш слушним видом відповідальності, тому що при ній боржник відшкодовує «рівно ту суму, на яку завдав шкоди кредиторіві». Відомо, що відшкодування збитків носить завжди майновий, тобто грошовий характер. Тривалість судового процесу зі стягнення упущеної вигоди може займати від декількох місяців до півроку, залежно від індивідуальних особливостей справи. Процедура стягнення упущеної вигоди включає чотири етапи (рис. 2.7).



Рис. 2.7 Процедура стягнення упущеної вигоди підприємства

Методика накопичення облікової інформації щодо явних і неявних трансакційних витрат в системі управлінського обліку представлена в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Накопичення інформації про явні і неявні трансакційні витрати торговельного підприємства в системі управлінського обліку

Показник	Трансакційні витрати	
	Явні	Неявні
1	2	3
Мета накопичення облікової інформації	Забезпечення управління інформацією про витратами підприємства. Прийняття управлінських рішень на підставі повної інформації про витрати підприємства (оптимізація витрат)	
	Забезпечення повною інформацією про витрати, відображені у бухгалтерських документах	Забезпечення повною інформацією про склад витрат, які вплинули на формування реальної (економічної) величини прибутку або збитку
Документування	Бухгалтерська програма «1С. Бухгалтерія», окрема стаття витрат, автоматично	Бухгалтерська програма «1С. Бухгалтерія», окрема стаття витрат, вручну
Відображення в обліку	Виділити на рахунках витрат бухгалтерського обліку, вільному згідно з Планом рахунків, окрему статтю (субрахунок) витрат – «Трансакційні витрати (явні)» і накопичувати інформацію про них.	Виділити забалансовий окремий рахунок - «Трансакційні витрати (неявні)» і накопичувати інформацію у розрізі договорів, підрозділів тощо.
Списання трансакційних витрат	Трансакційні витрати, що враховуються у вигляді окремої статті витрат на рахунках списуються повністю на виділений для цього рахунок обліку явних трансакційних витрат – *«Трансакційні витрати (явні)». Після закінчення звітного періоду витрати, які накопичувалися на цьому рахунку, списуються на рахунок обліку витрат підприємства. Після закінчення дії договору визначається фінансовий результат.	Неявні трансакційні витрати, які накопичуються на забалансовому окремому рахунку - «Трансакційні витрати (неявні)» списуються після закінченню кожного певного договору. Після закінчення звітного періоду неявні трансакційні витрати списуються з рахунку на рахунок обліку витрат підприємства.
Управлінська звітність	Форма внутрішнього «Звіту про прибутки і збитки», в якому Трансакційні витрати (явні)* - рядок 11, а Трансакційні витрати (неявні)* - рядок 19. (Додаток Б)	

Явні трансакційні витрати повинні відбиватися на балансових рахунках (наприклад, на рахунку \*«Трансакційні витрати (явні)»), а неявні - на забалансових (наприклад, рахунку «Трансакційні витрати (неявні)»). Для обліку явних і неявних трансакційних витрат доцільно використовувати бухгалтерську програму «1С. Бухгалтерія». Узагальнена інформація про трансакційні витрати формується в «Звіті щодо формування явних і неявних трансакційних витрат», розробку якого доцільно здійснити в програмі «Microsoft Office Excel». Для здобуття конкретнішої інформації в звіті графи «витрати», «підрозділи», «товари» можна відфільтрувати за явними і неявними трансакційними витратами конкретних підрозділів і за номенклатурою товарів, видів послуг тощо. На основі аналізу явних і неявних трансакційних витрат, керівництво торговельного підприємства зможе приймати адекватні управлінські рішення, які направлені на ефективність діяльності і забезпечення прибутковості діяльності торговельному підприємству (таблиця А.1 – Додаток А).

Нами запропонована вдосконалена форма внутрішнього звіту (таблиця Б.1 - Додаток Б), яка необхідна в цілях ухвалення ефективних управлінських рішень і виявлення економічного (реального) прибутку підприємств торгівлі.

Застосування на підприємствах торгівлі вдосконаленої внутрішньої форми «Звіту про прибутки і збитки» дозволить оцінити вплив певних витрат на економічний прибуток підприємства і на цій основі приймати ефективні управлінські рішення.

**Таким чином,** дослідження питань трансакційного методу обліку витрат торговельного підприємства дозволяє констатувати наступне:

- В результаті проведеного дослідження нами уточнена категорія трансакційних витрат в системі управлінського обліку, що включає витрати (грошове вираження витрат) і втрати (упущена вигода, зовнішні і внутрішні втрати) підприємства.
- Встановлено, що явні і неявні трансакційні витрати сприяють формуванню економічного (реального) прибутку підприємства,

необхідного для визначення найбільш вигідної стратегії поведінки і ухвалення ефективних управлінських рішень в торговельних організаціях.

- Запропоновані заходи дозволять регулювати розмір трансакційних витрат, відстежувати динаміку розвитку даних витрат, що призведе до загальної оптимізації витрат і збільшення прибутку підприємства.
- Запропоновані реєстри, що дозволяють систематизувати і накопичувати інформацію про трансакційні витрати торговельного підприємства з метою її подальшого використання в цілях управління.

## Висновки до розділу 2

Дослідження питань обліково-інформаційного забезпечення управління витратами торговельних підприємств дозволило дійти таких висновків:

- з метою уніфікації бухгалтерського обліку слід законодавчо довести, що, наприклад, третю цифру субрахунку будь-якого рахунку дев'ятого класу слід вважати призначеною для розшифровки витрат діяльності за елементами. Запропоновано аналітику витрат за елементами доповнити інформацією “Покупки” та “Послуги зі сторони”, що дозволить накопичувати інформацію, яка дозволить відповісти на важливе питання: купувати чи виробляти самостійно.
- відзначено принципи побудови системи внутрішньої управлінської звітності сучасного торговельного підприємства, дотримання яких дозволить уникати зайвої інформації, забезпечить своєчасність складання, обробки та надання конкретних форм внутрішніх звітів.
- уточнена категорія трансакційних витрат в системі управлінського обліку, що включає витрати (грошове вираження витрат) і втрати (упущена вигода, зовнішні і внутрішні втрати) підприємства.
- встановлено, що явні і неявні трансакційні витрати сприяють формуванню економічного (реальною) прибутку підприємства, необхідного для визначення найбільш вигідної стратегії поведінки і ухвалення ефективних управлінських рішень в торговельних організаціях.
- запропоновані заходи дозволять регулювати величину трансакційних витрат, відстежувати динаміку розвитку даних витрат, що призведе до оптимізації витрат і збільшення прибутку підприємства.
- запропоновані реєстри, що дозволяють систематизувати і накопичувати інформацію про трансакційні витрати торговельного підприємства з метою її подальшого використання в цілях управління..

Основні положення розділу відбиті в статтях [69,71,73,75,76,79,80,83,84].

## **РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

### **3.1. Організаційна модель управління трансакційними витратами підприємств в торгівлі**

У процесі діяльності підприємства менеджери кожного структурного підрозділу щодня стикаються з необхідністю ухвалення рішень, у зв'язку з чим виникає безліч проблем, у тому числі і організаційного характеру, частина яких пов'язана із взаємодією між людьми, тобто має трансакційний характер.

Вивчення спеціальної економічної літератури дозволило констатувати, що питанням менеджменту, ухвалення управлінських рішень, стадіям і етапам розробки управлінських рішень приділялася досить значна увага в роботах Дієва В.С. [33], Лапигіна Ю.Н. [91], Сименко І.В. [136] та інших. Проте питання, пов'язані з врахуванням інституційних чинників в ухваленні управлінських рішень висвітлені недостатньо.

Сутність діяльності менеджера полягає в реалізації здатності приймати ефективні управлінські рішення, виваженість прийняття яких пов'язана з когнітивними здібностями менеджера як людини і професіонала, а також із забезпеченістю інформацією та досвідом роботи. В управлінні підприємством, рішення, що приймаються, пов'язані з напрямом дій, як персональних, так і для організації і у зв'язку з цим вони носять більш систематизований характер.

Не дивлячись на значну кількість підходів, неважко переконатися, що трансакційна теорія виділяє декілька характеристик, що визначають сутність фірми [89, 126]. Це - існування складної мережі контрактів, довготривалий характер стосунків, робота єдиною «командою», адміністративний механізм координації за допомогою наказів, інвестування в специфічні активи. На всіх напрямках інституційної теорії фірма виступає як знаряддя з економії трансакційних витрат.



Найважливішим висновком теоретиків трансакційного підходу є те, що в економіці складається ринок організаційних форм, на якому фірми різного типу вступають між собою в конкуренцію. Процвітання кращих і відмирання гірших організаційних форм визначається, врешті-решт, їх здатністю забезпечувати економію трансакційних витрат. Конкуренція на цьому ринку може бути непрямомою і виражатися в боротьбі за залучення і утримання в «команді» найбільш продуктивних учасників, але вона може бути і прямою, коли одні фірми намагаються захоплювати (поглинати) інші.

Конкуренція на ринку організаційних форм веде до того, що на ньому виживають структури, що найбільшою мірою відповідають вимогам економічного середовища. При цьому для кожного типу відшукується ніша, в межах якої він виявляється ефективнішим за інших. Але його переваги можуть зводитися нанівець умовами, що переважають в інших секторах. Якісь сектори економіки можуть бути заселені в основному корпораціями, якісь - партнерствами, якісь - кооперативами і так далі. Картина розподілу організаційних форм не залишається незмінною. Пошук нової ніші, викликаний різкими технологічними або інституційними зрушеннями, буває і хворобливим, і тривалим. Якщо він закінчується безрезультатно, дана організаційна форма починає зустрічатися все рідше і поступово сходить зі сцени.

Таким чином, не існує абсолютних переваг одного вигляду фірм перед всіма іншими. Кожна форма власності має свій набір трансакційних витрат, який за певних умов може перетворювати її на найбільш ефективну.

Якщо інститути - це «правила гри», то підприємства (фірми) можна порівняти зі спортивними командами. У неокласичній теорії поняття фірми фактично зливалася з поняттям виробничої функції. Внаслідок цього в ній навіть не виникало питань про причини існування фірм, особливості їх внутрішнього устрою тощо. Можна сказати, що вона ототожнювалася між фірмою і індивідуальним економічним агентом [45].

Трансакційна теорія фірми є спробою здолати такий спрощений підхід. Її розвиток ішов під знаком декількох фундаментальних ідей, пов'язаних з

іменами ряду видатних економістів. У 1937 р. Р. Коузу вперше вдалося поставити і частково вирішити питання, яке традиційною теорією навіть не ставилося: питання про обґрунтованість існування фірми, за наявності ринку.

Хоча основоположником трансакційної теорії фірми по праву вважається Р.Коуз, хронологічно їй передувала концепція Ф.Найта [105, 167], викладена в книзі «Ризик і невизначеність» (1921 р.). Відмітною ознакою фірми Ф.Найт вважав стосунки найму і пов'язував її існування з тим, що вона сприяє кращому розподілу межі між робітниками (що прагнуть уникати ризику) і підприємцями (нейтральними до ризику). В обмін на стабільну оплату, застраховану від випадкових коливань, робітники погоджуються підкорятися контролю підприємця.

Пояснення Р.Коуза [67] було іншим. На його думку, досягнення економії трансакційних витрат є вирішальними при виборі організаційної форми і розмірів фірми. Якщо такі витрати реальні, то всяка господарююча одиниця встає перед вибором: що для неї краще і дешевше - брати ці витрати на себе, купуючи необхідні товари і послуги на ринку, або ж бути вільною від них, виробляючи ті ж товари і послуги власними силами. Саме прагненням уникнути витрат за підсумком операцій на ринку можна, на думку Коуза, пояснити існування фірми, в якій розподіл ресурсів відбувається адміністративною дорогою (за допомогою наказів, а не на основі цінних сигналів). У межах фірми скорочуються витрати на ведення пошуку, зникає необхідність частого переукладення контрактів, ділові зв'язки набувають стійкості [45]. З'являється необхідність теоретичного обґрунтування внутрішньофірмових стосунків.

Одним із основних завдань філософії, що історично склалися, є побудова і аналіз вихідних аксіологічних, гносеологічних і методологічних підстав людської діяльності і поведінки. Звернення до філософсько-методологічних аспектів проблеми ухвалення рішень обумовлене рядом обставин.

По-перше, проблема ухвалення рішень – одна з найважливіших міждисциплінарних дослідницьких тем, її фундаментальний характер

визначається тією роллю, яку ухвалення рішень грає в цілеспрямованій людській діяльності. Особлива роль процесів ухвалення рішень в житті суспільства в цілому і окремих людей усвідомлювалася відвіку, що знайшло своє віддзеркалення в таких класичних філософських проблемах, як свобода волі людини, боротьба добра і зла. У ХХ ст. вивчення проблем ухвалення рішень вийшло на якісно новий рівень. Дослідження економічної літератури [39,68,131] дозволяє стверджувати про деякий досить загальний концептуальний апарат, що розвивається довкола таких понять, як «рішення», «процес ухвалення рішень», «модель ухвалення рішень» і ін.

У теорії ухвалення рішень виділяють два напрями – нормативне і дескриптивне. У першому випадку дослідники будують виклад на формалізованих методах, досліджуваних формальними, переважно математичними методами, в другому – вони спираються головним чином на якісний опис і вивчення проблеми. Якщо математичні моделі розробляються, як правило, для двох цілей: для кращого розуміння існуючої реальності і для вироблення раціонального курсу дій, – то дескриптивні дослідження дають практичний досвід ухвалення рішень. Вживання методів нормативного підходу дозволяє оцінювати проблемну ситуацію, враховувати ресурси і обмеження, аналізувати різні варіанти дій, використовуючи формалізовані процедури. Знання дескриптивної, або, як її ще називають, психологічної теорії ухвалення рішень дозволяє краще зрозуміти, як люди роблять свій вибір, які об'єктивні і суб'єктивні чинники впливають на правильність ухвалення рішення, які психологічні механізми управляють процесом ухвалення рішень, яка роль соціального середовища, в якому діє керівник. В рамках обох підходів досліджуються різні аспекти як індивідуального, так і колективного вибору.

Потрібно відзначити, що при ухваленні рішень виникають нові фундаментальні проблеми: як поєднувати індивідуальні системи переваг і інтересів окремих людей, аби створити єдину систему переваг для колективу, що складається з даних індивідуумів; чи можна визначити «справедливі» методи такого об'єднання індивідуальних рішень, аби отримати колективне

рішення. При ухваленні колективних рішень важливу роль грає соціальна обумовленість поведінки людини. Суб'єкта, що приймає рішення, часто спонукає до цього не лише власне бажання і потреби, – він також виступає провідником інтересів певної соціальної групи. Ці інтереси, проте, не просто передаються особою, що приймає рішення, а зіставляються, накладаються, поєднуються з інтересами самостійних в своїх діях суб'єктів. Відмітимо також, що дослідники, які розглядають проблему демократії з позицій економічної і політичної наук, давно ставлять завдання: як щонайкраще поєднати індивідуальні вибори з суспільними перевагами і виборами.

По-друге, ухвалення рішень займає центральне місце і виконує структуроутворюючу функцію у формуванні і реалізації будь-якої управлінської діяльності. Звідси слідує значущість проблеми ухвалення рішень для теорії і практики управління. Вивчення цієї проблеми в сучасних умовах показало гостру необхідність в розробці національної моделі управління, оскільки колишні управлінські схеми вже не працюють, а сучасні західні підходи і методи неможливо використовувати в своєрідних умовах трансформації, що відбувається в країні. Так, вчені Росії виявили [29], що при формуванні російської моделі управління найважливішим завданням повинне стати виявлення тієї частини національних традицій, культури, яка найбільш сумісна з сучасними методами і системами управління. Оскільки традиції і психологія колективізму характерні і для нашої країни, проблеми розробки і ухвалення колективних рішень повинні зайняти в національній моделі управління важливе місце.

По-третє, у зв'язку з ускладненням суспільного життя і соціальних інститутів рішення все частіше приймаються групами осіб – різними комісіями, комітетами, колегіями і т. д. Через наявний досвід багато людей схильні вважати, що колективні рішення завжди, в будь-якій сфері переважніше індивідуальних. Насправді все дещо складніше, тому колективне ухвалення рішень може мати і свої достоїнства, і недоліки. Ця теза важлива як в

методологічній, так і в чисто практичному плані стосовно будь-якої управлінської діяльності.

В цілях ухвалення ефективних управлінських рішень із забезпечення взаємин та взаємодії між суб'єктами, що знаходяться, як усередині підприємства, так і за його межами, доцільним є формування моделі ухвалення рішень в управлінні трансакційними витратами, що призведе до суттєвого їх зниження і оптимізації.

Саме модель представляє об'єкти або системи ідей в певній формі. Процес вираження об'єкту дослідження у вигляді моделі націлений на спрощення реальної управлінської ситуації, що є об'єктом моделювання.

Елементи моделі, які дозволяють організувати облік трансакційних витрат та управління ними на торговельному підприємстві, обґрунтовуються логікою здійснення управлінського процесу.

Метою ведення обліку трансакційних витрат є суцільне, безперервне, документально обґрунтоване і взаємопов'язане спостереження і відображення трансакційних витрат, що обчислюються в грошовому вираженні в цілях контролю і забезпечення процесу управління ними з метою оптимізації.

Отже, облік трансакційних витрат на підприємстві передбачає вирішення ряду завдань, сформульованих і представлених на рис. 3.1.

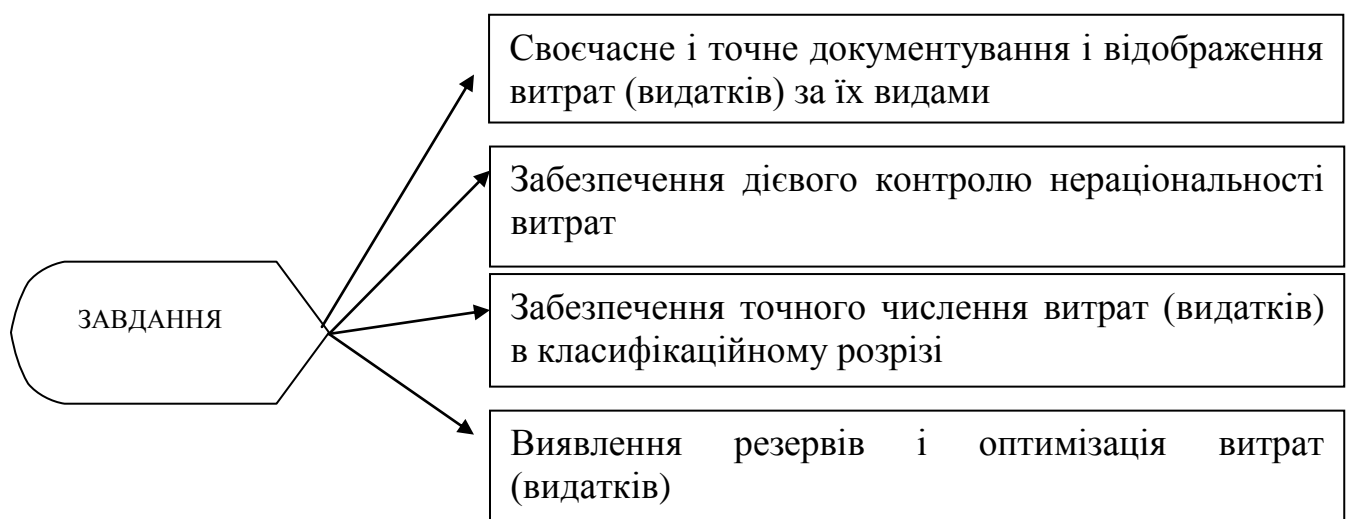


Рис. 3.1. Завдання обліку трансакційних витрат

З метою управління облік трансакційних витрат на підприємстві має бути організований за такими основними принципами:

- постійність методології обліку протягом звітного періоду;
- наявність документального підтвердження всіх витрат підприємства;
- своєчасність і повнота відображення витрат на рахунках обліку;
- обґрунтованість класифікації трансакційних витрат підприємства;
- упорядкування складу витрат;
- визначення і розмежування об'єктів обліку витрат і калькуляції;
- взаємозв'язок об'єктів обліку витрат з об'єктами калькуляції, узгодженість показників обліку фактичних витрат – з нормативними і т.д.;
- розмежування витрат за економічним змістом, характером операцій, видами продажу, місцями виникнення (центрами відповідальності), об'єктами обліку і калькуляції;
- поділ витрат за звітними періодами;
- правомірність віднесення та розподілу витрат на конкретні об'єкти обліку;
- обов'язковість проведення контролю за витратами.

Таким чином, в процесі управління завданнями обліку є угруповання витрат обігу згідно з їх класифікацією для цілей володіння знаннями про фактичний стан об'єкту дослідження і проведення контролю, направлено на недопущення різного роду перевитрат і втрат, запобігання збитку і забезпечення госпрозрахункових принципів в діяльності підприємств торгівлі.

Для здійснення управління і обліку витрат, супроводжуваних трансакції, іншими словами витрат взаємодії, нами запропонована модель, що включає п'ять основних організаційних елементів, є частиною управлінського обліку підприємства і забезпечує ухвалення ефективних управлінських рішень (рис. 3.2).

В даній моделі виділені об'єкти, суб'єкти, інформаційне забезпечення, що включає нормативно-правову, нормативно-довідкову і фактографічну інформацію, методи (метод бухгалтерського та трансакційного обліку) та способи узагальнення і реалізації результатів в цілях ефективного управління трансакційними витратами торговельного підприємства.

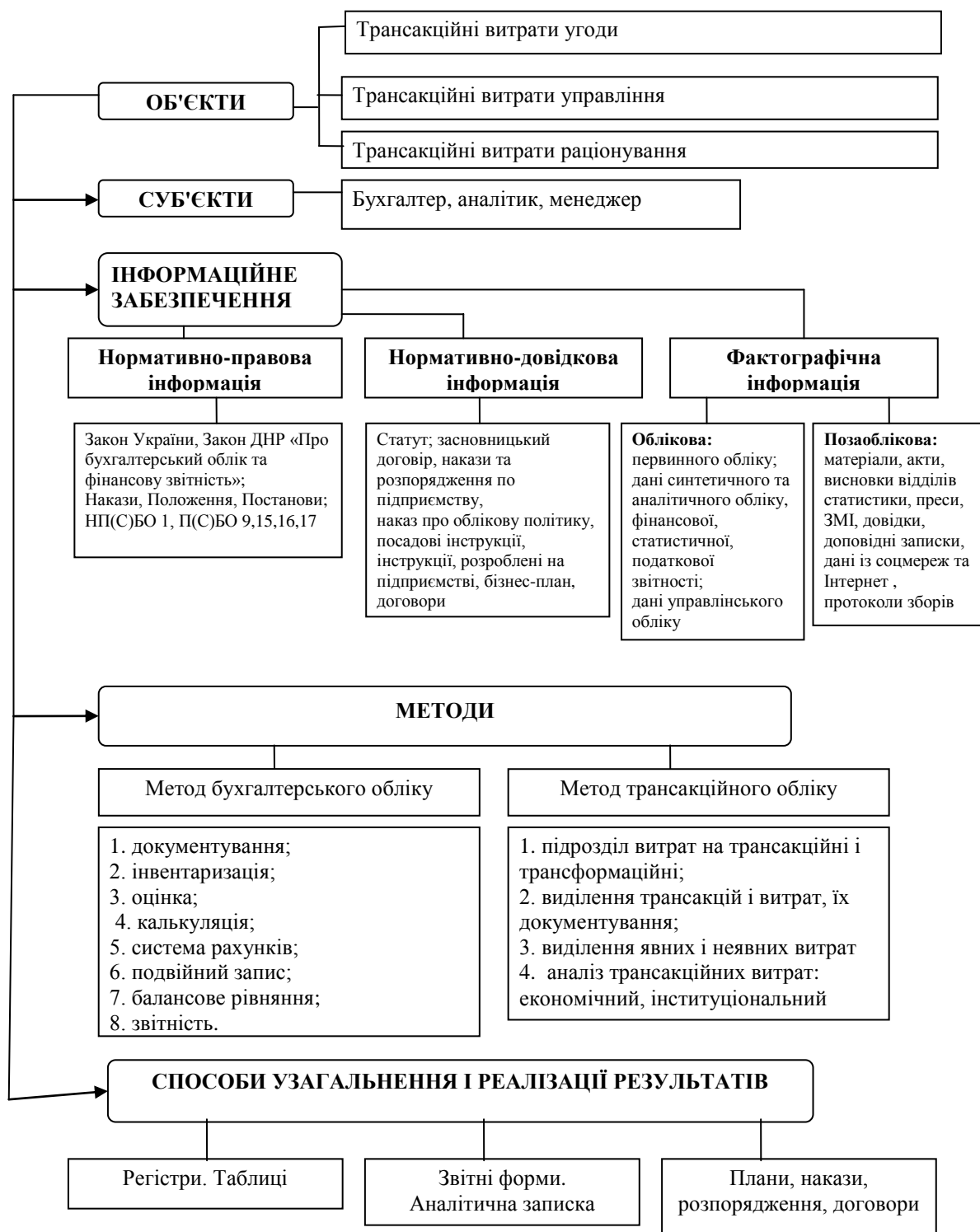


Рис. 3.2 Організаційна модель управління трансакційними витратами торговельного підприємства

Перший елемент організаційної моделі управління трансакційними витратами - об'єкти. Об'єктом управління є витрати на здійснення трансакцій,

тобто взаємодій, як внутрішнього, так і зовнішнього характеру для підприємства і можливість впливати на формування економічного або реального прибутку торговельного підприємства. Для формування об'єктів трансакційних витрат, нами виділено три напрями, які мають місце на підприємствах, що працюють у сфері торгівлі, а саме - трансакційні витрати угоди, управління і раціонування. Питанням виділення об'єктів для здійснення трансакційного обліку і управління приділялося доки недостатньо уваги в економічній літературі, на що звертала увагу М.В.Мельник [100], це ж стосується і вітчизняної економічної літератури, що дозволило нам пропонувати своє їх бачення (рис.3.3).

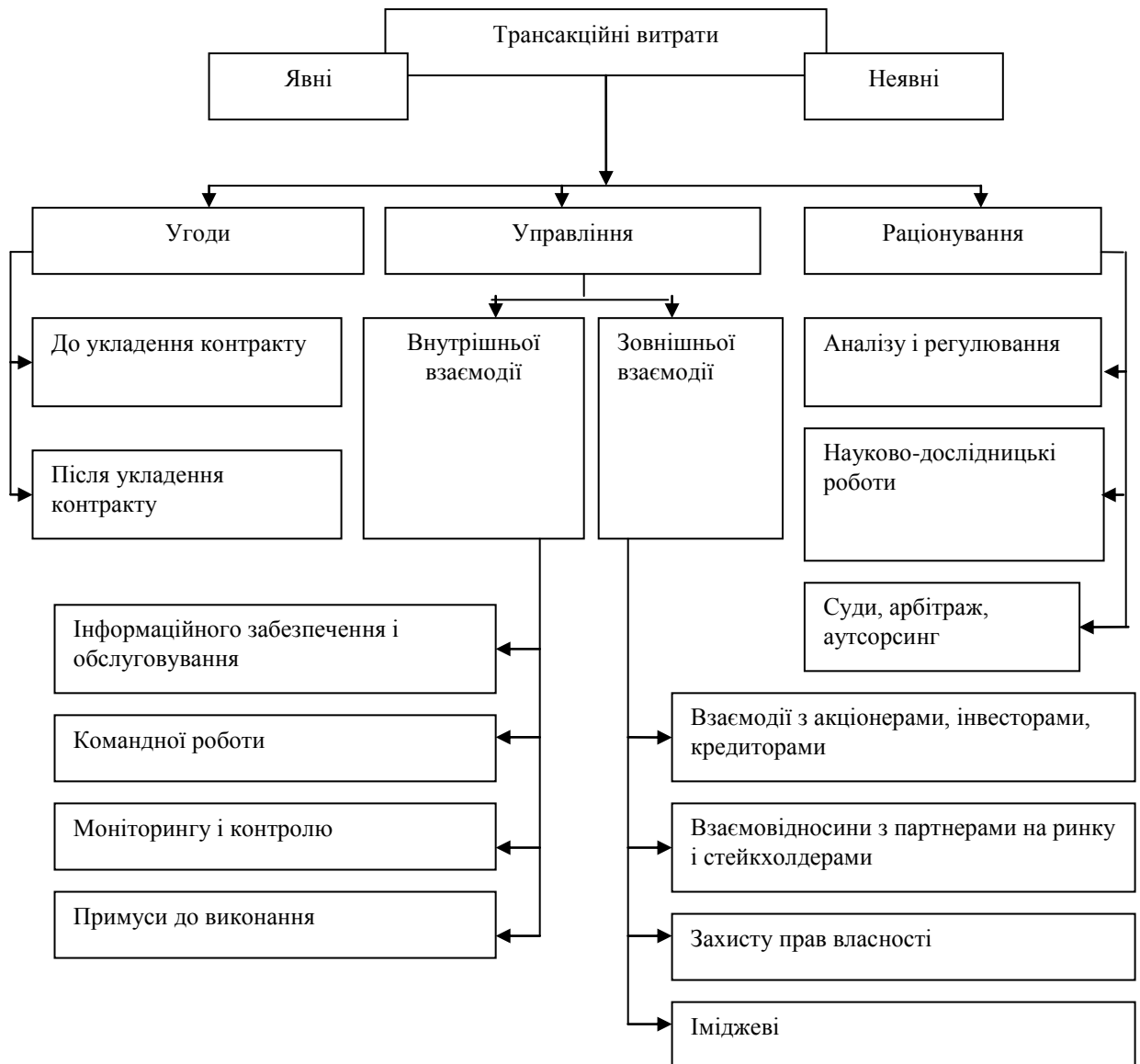


Рис. 3.3 Об'єкти обліку і управління трансакційними витратами торговельного підприємства



Суб'єктом здійснення обліку трансакційних витрат є бухгалтер. Залежно від структури бухгалтерської служби підприємства, його організаційної форми, розмірів підприємства - може бути виділений окремий бухгалтер, аналітик або менеджер, який здійснюватиме накопичення інформації за трансакційними витратами і приймати рішення щодо їх оптимізації. В будь-якому разі в посадових обов'язках такого співробітника мають бути сформульовані обов'язки в частині ведення даного обліку і прийняття управлінських рішень.

Третій елемент організаційної моделі управління трансакційними витратами - інформаційне забезпечення. Для ефективного управління необхідне якісне інформаційне забезпечення, відповідно до якого, потрібно діяти. Так, бухгалтер-управлінець в своїх діях спирається на знання нормативних актів, що формуються на рівні держави або мають міжнародне значення, тобто нормативно-правове забезпечення. Нормативно-довідкове забезпечення роботи бухгалтера включає документи організаційного і розпорядчого характеру. На наш погляд, до них слід віднести статут, засновницький договір, організаційні документи; накази і розпорядження; інструкції; договори, тобто це так звані документи, що формують «внутрішні закони підприємства». Фактографічна інформація формується при здійсненні фактів господарської діяльності.

Четвертий елемент організаційної моделі управління трансакційними витратами - методи. Для реалізації функції управління потрібен облік трансакційних витрат; крім того, необхідно визначити методи, що дозволяють здійснювати такий облік. Способами накопичення інформації про витрати підприємства є використання методу бухгалтерського обліку, який в принципі стандартизований, в сукупності із застосуванням методу трансакційного обліку.

Метод трансакційного обліку витрат торговельного підприємства має свою сукупність прийомів документування і відображення, що забезпечують його здійснення. В основі методу трансакційного обліку є виділення двох категорій витрат (трансформаційних і трансакційних), які формуються на підприємствах на всіх стадіях кругообігу господарських засобів (постачання, зберігання, реалізація) при здійсненні, як внутрішньої, так і зовнішньої взаємодії.

Накопичення такої інформації і її аналіз дозволяє приймати управлінські рішення на основі знань про розміри трансакційних витрат, напрями їх виникнення і втрати, що формуються на всіх стадіях торговельної діяльності підприємства. Для обліку явних і неявних витрат пропонується використовувати рахунок «Трансакційні витрати (явні)» і аналогічний забалансовий рахунок «Трансакційні витрати (неявні)». Прийняття управлінських рішень на основі аналізу явних і неявних трансакційних витрат дозволяє правильніше визначати економічний прибуток підприємства.

П'ятий елемент організаційної моделі управління трансакційними витратами - способи узагальнення і реалізації результатів. З точки зору організації процесу обліку і управління трансакційними витратами важливим елементом є встановлення способів узагальнення і реалізації результатів їх здійснення в цілях забезпечення ухвалення ефективних управлінських рішень. У зв'язку з цим обов'язковим є те, що всі господарські операції після їх здійснення мають бути зареєстровані в певній послідовності, що забезпечує систематичне спостереження за змінами, які відбуваються на підприємстві.

Так, на підставі первинних документів, трансакційні витрати накопичуються в облікових регістрах, що є найважливішим засобом ведення обліку, в цілому, як за сумою, так і за змістом та призначенням. Разом з регістрами синтетичного обліку доцільно формувати регістри аналітичного обліку - наприклад, картки аналітичного обліку трансакційних витрат; кошториси в розрізі кожного контракту; довідники контрактів; реєстри контрагентів; а також синтетичні або комбіновані регістри, зручні для управлінських цілей підприємства. Накопичена таким чином облікова інформація має бути зручною для проведення аналізу, націленого на виявлення причинно-наслідкових зв'язків і чинників, що впливають на зміни в об'єкті дослідження. На підставі проведення аналізу обґрунтовується і приймається управлінське рішення з видимих можливих альтернатив щодо оптимізації трансакційних витрат, що і є найважливішим завданням управління ними на сучасному торговельному підприємстві.

**Таким чином,** дослідження питань формування організаційної моделі управління трансакційними витратами підприємств у сфері торгівлі дозволяє констатувати наступне:

- Суть діяльності менеджера полягає в реалізації здатності приймати ефективні управлінські рішення, частота прийняття яких пов'язана з когнітивними здібностями менеджера, як людини і професіонала, із забезпеченістю інформацією, досвідом роботи;
- Не існує абсолютних переваг одного виду підприємств перед всіма іншими; кожна форма власності має свій набір трансакційних витрат, який за певних умов може перетворювати її в найбільш ефективну;
- Визначено обставини, які мають філософсько-методологічні аспекти, що характеризують проблеми ухвалення рішень менеджерами підприємств;
- Моделювання робить процес доступнішим для інформаційного сприйняття і зручнішим при практичному здійсненні управління;
- Організація процесу управління трансакційними витратами на торговельному підприємстві є обов'язком менеджменту і вимагає моделювання.

### **3.2. Моделювання управління трансакційними витратами торговельного підприємства**

Рівень трансакційних витрат підприємства залежить від галузі, до якої належить підприємство, а також від багатьох факторів, які характеризують цю галузь. Високий рівень невизначеності та специфічності активів у торговельній галузі призводять до значного зростання трансакційних витрат взаємодії підприємства з ринковими суб'єктами.

Аналізуючи специфічність активів, найчастіше приділяють увагу специфічності людського капіталу та фізичних активів основних фондів, у

зв'язку зі складністю їх оцінювання. Специфічність людського капіталу порівнюють з наявністю специфічного фірмового досвіду у співробітників, що проявляється у довгостроковій прихильності до фірми. Специфічність основного капіталу можливо вимірювати за допомогою аналізу контрактних відносин між компаніями, які відповідають одному технологічному ланцюгу. Необхідно також враховувати мінімальне ефективне число контрактів компанії, яким наявні специфічні активи. Вертикальна інтеграція для цієї компанії буде означати розрив зв'язків з іншими контрагентами. У цьому випадку можлива втрата ефекту від масштабу, так як потенційно можливі угоди не будуть реалізовані, у результаті чого фірма, ймовірно, не покриє своїх витрат. Таким чином, існує поріг, за яким позитивний ефект від зниження трансакційних витрат у процесі інтеграції буде нівелюватися згаданими вище негативними аспектами, тобто економія на зовнішніх трансакціях буде поглинатися перевитратою на внутрішніх. Підприємства нарощують потужності, диверсифікують свою діяльність, але негативні наслідки укрупнення і «розпорощення» капіталу перешкоджають зростанню ефективності.

*Постановка задачі моделювання:* знайти точку рівноваги між прибутком та трансакційними витратами підприємства за умови відповідно максимізації та мінімізації цих показників. Визначимо  $TV_i$  ( $i = \overline{1,8}$ ) як трансакційні витрати підприємства,  $Z_i$  ( $i = \overline{1,8}$ ) – операційні витрати,  $Y_i$  ( $i = \overline{1,10}$ ) – адміністративні витрати підприємства,  $X_i$  ( $i = \overline{1,10}$ ) – витрати на збут.

Наведемо параметри моделі:

Трансакційні видатки дорівнюють

$$TV_{\text{заг}} = \sum_{i=1}^n TV_i, n = 8 \quad (3.1)$$

де,  $TV_1$  - дослідження ринків та споживачів,  $TV_2$  - маркетинг та продажі,  $TV_3$  - обслуговування клієнтів,  $TV_4$  - витрати пошуку інформації,  $TV_5$  - витрати

ведення переговорів,  $TV_6$  - витрати вимірювання,  $TV_7$  - витрати специфікації та захисту прав власності,  $TV_8$  - витрати опортуністичного поведіння.

Сума інших операційних витрат дорівнює

$$Z_{\text{зар}} = \sum_{i=1}^n Z_i, n = 8 \quad (3.2)$$

де,  $Z_1$  - витрати на дослідження,  $Z_2$  - собівартість реалізованої валюти,  $Z_3$  - сума безнадійної дебіторської заборгованості,  $Z_4$  - витрати від операційної курсової різниці,  $Z_5$  - витрати від знецінення запасів,  $Z_6$  - нестача та втрати від порчі цінностей,  $Z_7$  - витрати на сплату матеріальної допомоги,  $Z_8$  - інші витрати операційної діяльності.

Адміністративні витрати складають

$$Y_{\text{зар}} = \sum_{i=1}^n Y_i, n = 10 \quad (3.3)$$

де,  $Y_1$  загальні корпоративні витрати,  $Y_2$  - витрати на службові відрядження,  $Y_3$  - винагорода за професійні послуги,  $Y_4$  - витрати на утримання ОЗ,  $Y_5$  - витрати на зв'язок,  $Y_6$  - амортизація нематеріальних активів,  $Y_7$  - витрати на урегулювання судових спорів,  $Y_8$  - податки та збори окрім обов'язкових,  $Y_9$  - плата за РКО,  $Y_{10}$  - інші витрати загальногосподарського призначення

Витрати на збут складають:

$$X_{\text{зар}} = \sum_{i=1}^n X_i, n = 10 \quad (3.4)$$

де,  $X_1$  - витрати на пакування,  $X_2$  - витрати на ремонт тари,  $X_3$  - оплата праці торговим агентам,  $X_4$  - витрати на рекламу та маркетинг,  $X_5$  - Витрати на передпродажну підготовку,  $X_6$  - витрати на відрядження,  $X_7$  - витрати на

утримання ОЗ,  $X_8$  - витрати на транспортування,  $X_9$  - витрати на гарантійний ремонт,  $X_{10}$  - інші витрати.

Функція прибутку підприємства:

$$P(Q, TV_{\text{заг}}) = VD(Q, TV_{\text{заг}}) - SP(Q) - TV_{\text{заг}} \quad (3.5)$$

$P$  – функція прибутку,  $Q$  – товарообіг підприємства,  $TV_{\text{заг}}$  – загальні трансакційні видатки,  $VD$  – валовий дохід,  $SP$  – закупівельна вартість продукції, Трансакційна функція

$$TF = TF(P, TV_{\text{заг}}) \quad (3.6)$$

Задача максимізації функції прибутку та максимізації функції трансакційних витрат зводиться до знаходження функції

$$\max TF = TF(VD(Q, TV_{\text{заг}}) - SP(Q) - TV_{\text{заг}}, TV_{\text{заг}}) \quad (3.7)$$

Продиференціюємо за  $TV$

$$\frac{dTF}{dTV_{\text{заг}}} = TF_1 * \frac{dP}{dTV_{\text{заг}}} + \frac{TV_{\text{заг}}}{dTV_{\text{заг}}} * TF_2 = 0 \quad (3.8)$$

де,  $TF_1$  та  $TF_2$  - значення трансакційних видатків у різні періоди часу, тобто

$$\frac{dVD}{dTV_{\text{заг}}} = 1 - \frac{TF_2}{TF_1} \quad (3.9)$$

Враховуючи, те, що

$$TF_1 > 0 \text{ та } TF_2 > 0$$

ТО

$$\frac{dVD}{dTV_{\text{заг}}} \leq 1$$

Збільшення трансакційних витрат не повинно призводити до падіння валового доходу:

$$0 \leq \frac{dVD}{dTV_{\text{заг}}} \leq 1$$

Це основна умова оптимальності витрат на трансакційні потреби.

На основі вище викладеного сформуємо загальний механізм моделювання (рис.3.4).

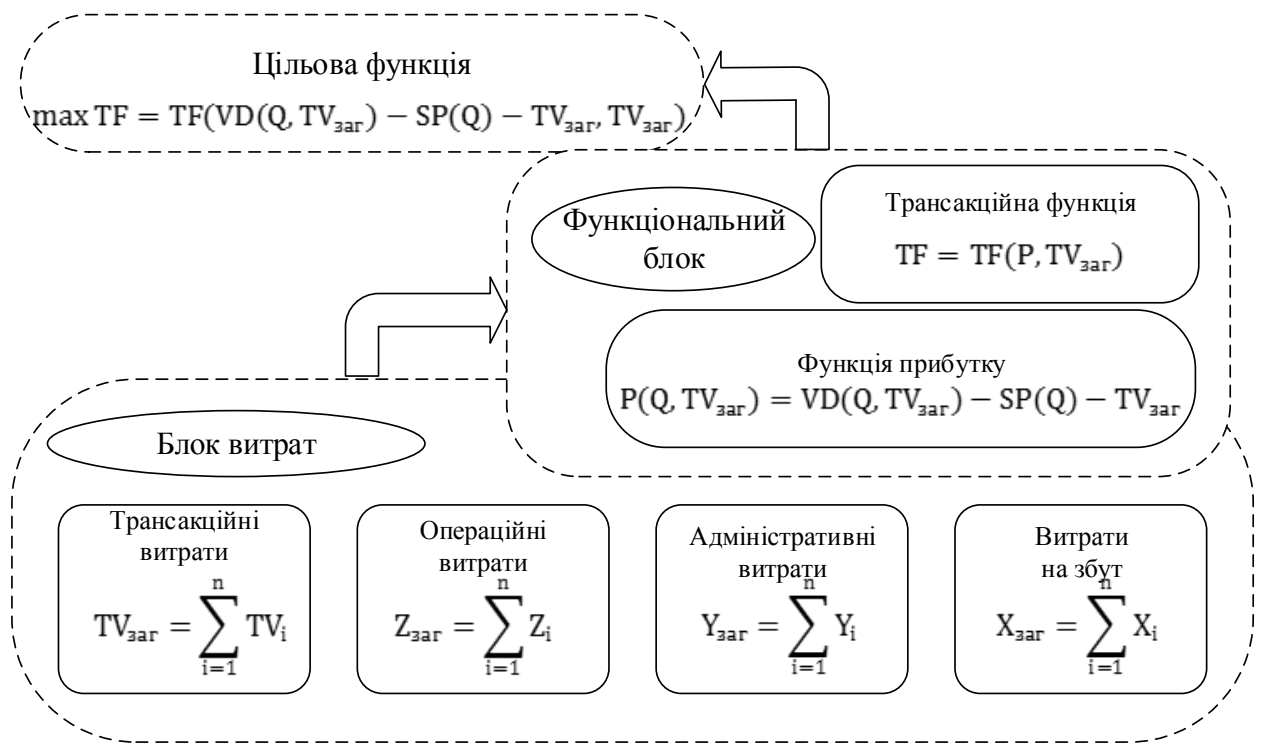


Рис. 3.4. Загальний механізм моделювання рівня трансакційних витрат торговельного підприємства

Графічна інтерпретація математичної моделі щодо знаходження точки рівноваги між прибутком та трансакційними витратами підприємства наведена на рисунку 3.5

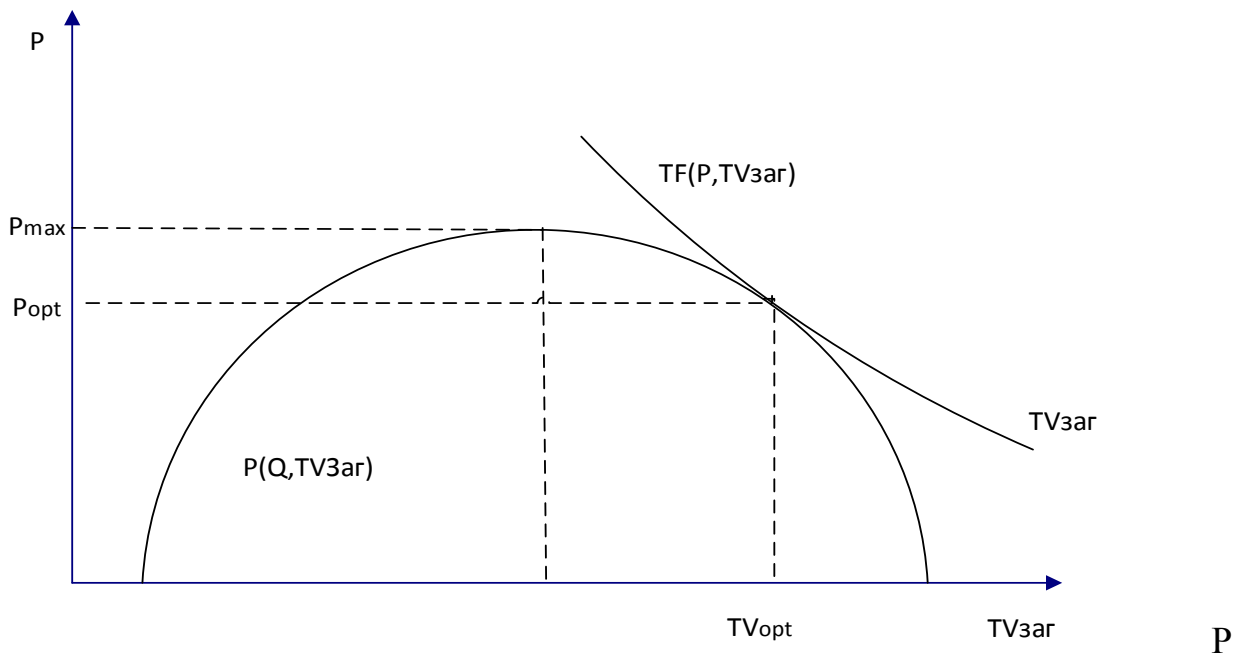


Рис. 3.5. Графічна інтерпретація точки оптимальності трансакційних витрат та прибутку торговельного підприємства

Відповідно до механізму моделювання (рис. 3.4) на рисунку 3.5 зображені функції прибутку підприємства  $P(Q, TV_{заг})$  та трансакційних витрат  $TF(P, TV_{заг})$ , точка дотику  $(TV_{opt}; P_{opt})$  цих ліній відображає точку оптимальності між цими функціями. Зміна рівня  $P_{max}$  призведе до потреби зміни значення  $TV_{заг}$ , так само доречно говорити про зворотну ситуацію. Запропоновану модель можливо реалізувати з використанням імітаційного моделювання, що дозволить відповідно до ринкової ситуації змінювати параметри розробленої моделі та визначати точку оптимальності між рівнем трансакційних витрат та прибутком підприємства. Для розробки імітаційної моделі доречно використовувати апарат системної динаміки у зв'язку з можливістю реалізації нелінійних рівнянь та зворотних зв'язків між параметрами моделі. Системна динаміка – це підхід до імітаційного моделювання, який своїми інструментами дозволяє зрозуміти структуру та динаміку складних систем. Також системна динаміка – це метод моделювання, який використовується для створення точних комп'ютерних моделей складних систем для подальшого використання з метою проектування більш ефективної



організації та політики взаємодії з розробленою системою. Разом з цим, цей інструментарій дозволяє створити мікро-всесвіт-симулятор, у якому простір та всесвіт може бути стиснутими та мати затримки таким чином, щоб розробник та користувач мали змогу вивчити та оцінити наслідки певних рішень, швидко освоїти методи та зрозуміти структуру складних систем, спроектувати тактики та стратегії поведінки. Тому для цього потрібно наведену математичну модель реалізувати у вигляді інтегральних рівнянь та відповідно до об'єкту дослідження поширити параметри моделі, які визначені у таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Параметри імітаційної моделі управління  
транзакційними витратами

Позначення	Тлумачення
1	2
K	Закупівельна вартість продукції
W	Видатки
E	Податки
R	Актив
U	Пасив
I	Витрати обігу
O	Поточний прибуток
A	Чистий прибуток
S	Дохід
D	Виручка
F	Роздрібний товарообіг

Формалізація основних рівнянь моделі дозволяє визначити:

Пасив балансу компанії дорівнює:

$$U_t = \int_{t_0}^{tn} (X_t + Y_t + Z_t + TV_{зар} + W_t + I_t) dt + U_{t-1} \quad (3.10)$$

Актив балансу компанії:

$$R_t = \int_{t_0}^{tn} (O_t - TV_{t,зар} + X_t + Y_t + Z_t + I_t) dt + R_{t-1} \quad (3.11)$$

Поточний прибуток компанії:

$$O_t = f(W_t, S_t)$$

Роздрібний товарообіг компанії:

$$F_t = f(TV_{t, \text{заг}})$$

Виручка від реалізації:

Дохід:

$$S_t = D_t = F_t$$

Витрати обігу:

$$I_t = K_t * 0,132$$

Закупівельна вартість товару:

$$K_t = \text{triangular}(20,40) * \text{normal}()$$

Видатки:

$$W_t = K_t + I_t + X_t + Y_t + Z_t + TV_{\text{заг}}$$

Середовищем розробки імітаційної моделі виступить програмний продукт AnyLogic. Унікальність, гнучкість і потужність мови моделювання, наданого AnyLogic, дозволяє врахувати будь-який аспект модельованої системи з будь-яким рівнем деталізації. Графічний інтерфейс AnyLogic, інструменти та бібліотеки дозволяють швидко створювати моделі для широко спектру завдань від моделювання виробництва, логістики, бізнес-процесів до стратегічних моделей розвитку підприємств та ринків.

Відповідно до розробленої математичної моделі та моделі динаміки виконується залежність, що зображена на рисунку 3.6, тобто, при зміні значення трансакційних витрат змінюється і прибуток підприємства, точки оптимальності формують функцію  $(P, TV_{\text{заг}})$ .

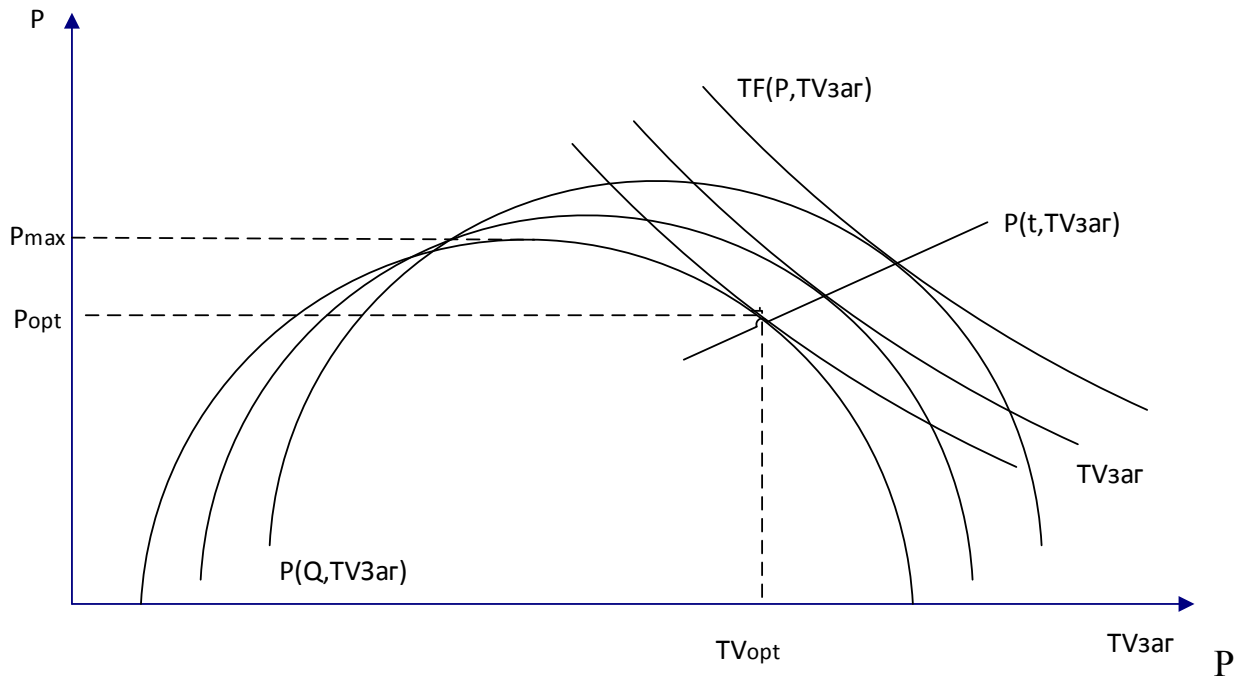


Рис. 3.6. Динаміка точки оптимальності

Відповідно до результатів імітаційної моделі простежується залежність між прибутком, доходом та витратами підприємства, що зображено на рисунку 3.7.

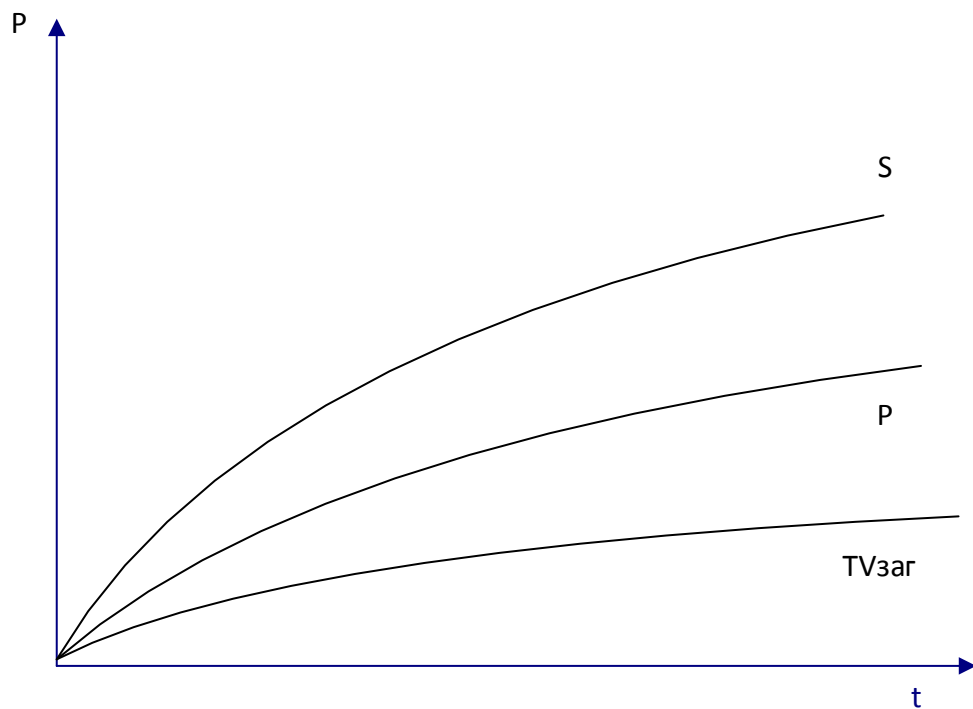


Рис. 3.7. Залежність трансакційних витрат, прибутку, доходу від часу.

Практична апробація розроблених моделей провадилась на прикладі трьох форматів роздрібної торгівлі, а саме: магазин біля дому (на прикладі ДДП

«Алмаз»), універсальний магазин (на прикладі ТОВ «Армида»), мережа супермаркетів (на прикладі ТОВ «Темполь»). Обрання такого спектру форматів роздрібної торгівлі обумовлена різним масштабом доходу кожного з представників форматів роздрібної торгівлі.

Проведемо класифікацію форматів роздрібної торгівлі за межами дохідності. Визначимо, що у представника формату «магазин біля дому» дохід у місяць знаходиться у межах від 30 тис. грн. до 100 тис. грн. Для магазину формату «універсам» дохід складає від 101 тис. грн. до 1 млн. грн. Для магазину формату «супермаркет» дохід за місяць складає від 1 млн. грн. до 5 млн. грн. Зробимо постановку задачі моделювання. Так, відповідно до формату магазину (розміру доходу магазину), слід визначити точку оптимального розміру трансакційних витрат, відповідно до розроблених моделей, а також відстежити особливості реакції впровадження точки оптимальності трансакційних витрат на подальшу доходність та прибутковість суб'єкту господарювання. Час моделювання складає 12 місяців, крок моделювання становитиме місяць. Першим елементом дослідження виступив формат магазину «біля дому», який надав дані про дохід та прибуток за перший період, тобто за січень 2013 р. Для першого періоду розраховано значення точки трансакційних витрат. При використанні визначеного обсягу грошової маси трансакційних витрат у наступному періоді моделювання визначаються зміна рівню прибутку та доходів магазину (рис. 3.8). Слід відзначити, що на всьому полігоні результатів моделювання відзначається пряма залежність між трансакційними витратами та доходом (прибутком) магазину. Також, аналізуючи графіки отриманих модельних значень, слід відзначити наявність лагу доходу (прибутку) та трансакційних витрат, який складає один місяць, що відображає кут нахилу відрізків, які формуються через координати трансакційних витрат та прибутку магазину. Другим елементом дослідження виступив формат магазину «універсам», один з яких також надав дані про дохід та прибуток за перший період, тобто за січень 2013 р.

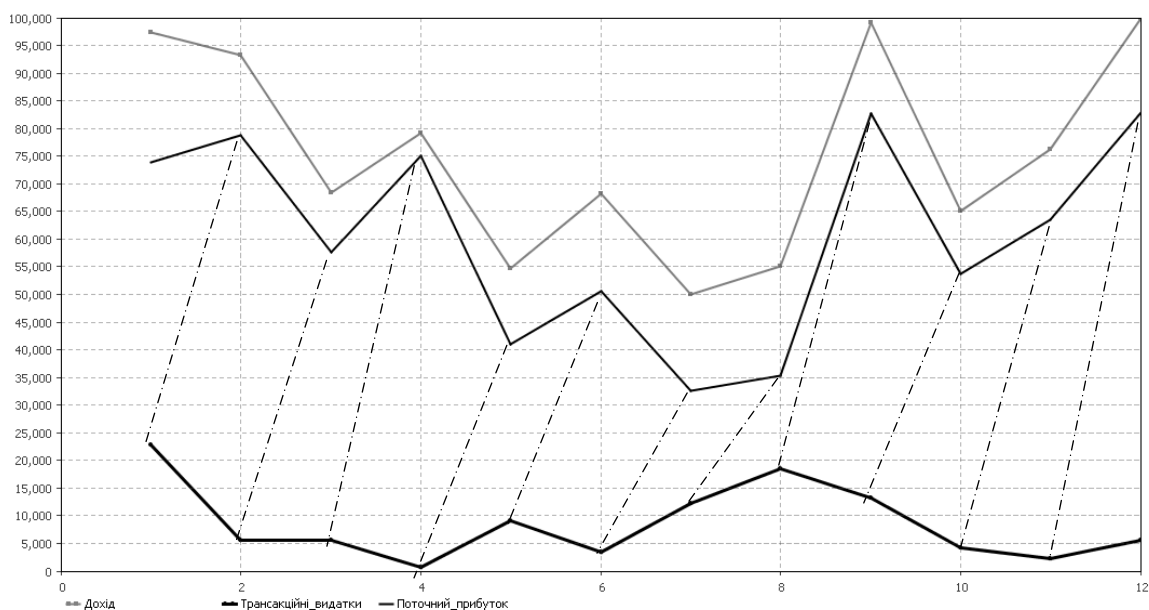


Рис. 3.8. Показники діяльності суб'єкта роздрібно́ї торгівлі  
формату «магазин біля дому»

У даному випадку при моделюванні встановлена відсутність лагу між прибутком та трансакційними витратами, що говорить про більшу чутливість розміру трансакційних витрат до прибутку, чи наявність іншої тенденції, яку можливо спостерігати у іншому часовому розрізі та модельному кроці. Також доведено пряму залежність між параметрами доходу, прибутку та трансакційними витратами у суб'єкті роздрібно́ї торгівлі формату «універсам» (рис 3.9).

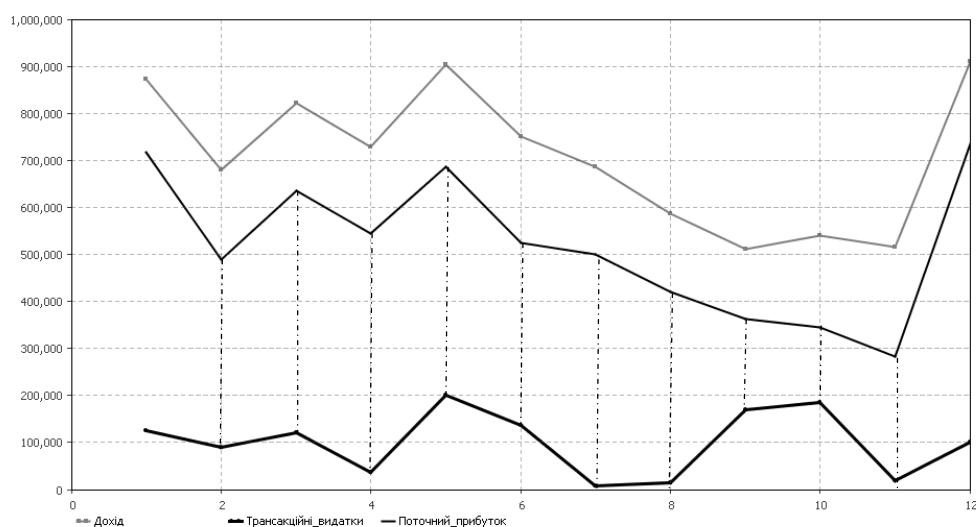


Рис. 3.9 Показники діяльності суб'єкта  
роздрібно́ї торгівлі формату «універсам»

Останнім елементом дослідження виступив формат роздрібно́ї торгівлі мережевого супермаркету з даними про дохід і прибуток за перший період - січень 2013 р. Відповідно до динаміки модельних даних специфічною рисою є наявність лагу, який також, як і у форматі магазинів «біля дому» становить один місяць. Також відповідно до кута нахилу допоміжних вертикальних відрізків, які з'єднують точки прибутку та трансакційні витрати встановлено пряму залежність між цими фактичними значеннями показників, що підтверджує вид зв'язку у розробленій моделі трансакційних витрат (рис. 3.10).

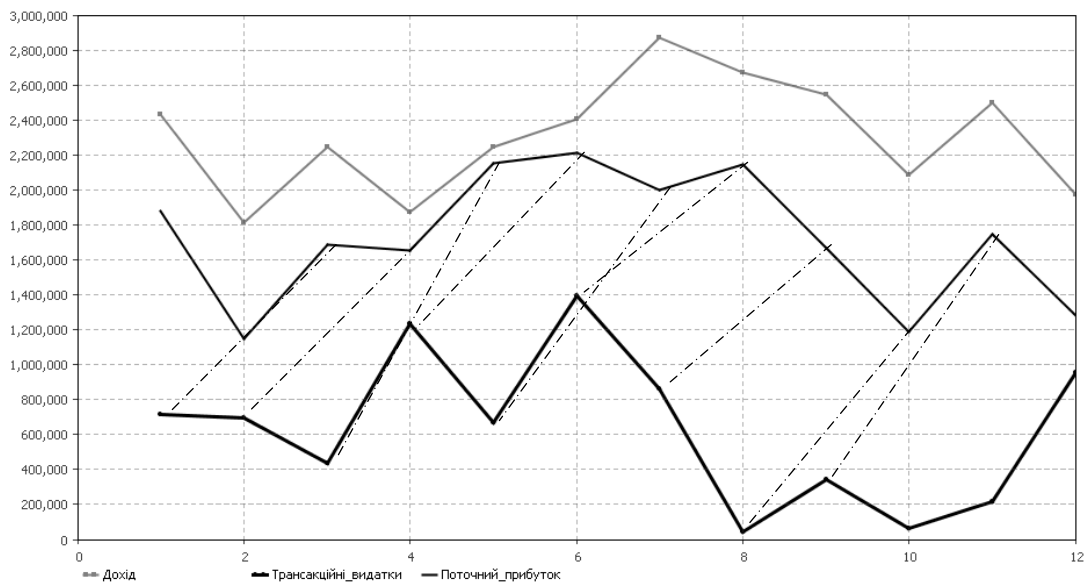


Рис. 3.10 Показники діяльності суб'єкту роздрібно́ї торгівлі мережевого супермаркету

Під час проведення імітаційних експериментів отримані наступні значення основних параметрів моделі, що наведені у таблиці 3.2.

Таким чином, зроблена постановка задачі моделювання та відповідно до неї розроблена математична і імітаційна модель, у яких згідно проведеної класифікації форматів роздрібно́ї торгівлі за межами дохідності визначено точку оптимального розміру трансакційних витрат, відстежено особливості реакції впровадження точки оптимальності трансакційних витрат на подальшу дохідність та прибутковість суб'єкту господарювання. Час моделювання склав 12 місяців, крок моделювання становив місяць.

Таблиця 3.2

Модельні значення показників діяльності  
суб'єктів роздрібно́ї торгівлі (тис. грн.)

Період	Магазин біля дому «Алмаз»			Універсам «Армида»			Супермаркет «Темполь»		
	До- хід	Прибу- ток	ТВ	Дохід	Прибу- ток	ТВ	Дохід	Прибу- ток	ТВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	97,52	74,35	23,1	881,36	723,56	120,64	2462,31	1896,25	710,12
2	93,89	88,2	6,3	693,45	495,78	95,1	1820,33	1173,36	685,7
3	68,96	58,12	6,8	825,36	631,28	118,3	2250,97	1689,81	436,12
4	79,5	75,0	2,59	739,1	556,12	49,58	1873,83	1650,66	1240,33
5	55,1	41,9	8,95	912,3	689,56	193,59	2312,66	2136,71	690,48
6	67,85	51,3	4,32	769,13	521,9	135,4	2431,17	2200,01	1381,30
7	50,72	32,65	12,98	694,31	501,36	23,61	2835,81	2037,74	887,65
8	55,03	35,96	17,86	592,46	421,41	30,91	2683,22	21,65,63	70,33
9	98,15	83,56	13,85	519,11	365,12	171,6	2577,48	1638,99	331,37
10	65,1	54,12	4,91	536,44	346,19	189,31	2102,5	1200,36	99,66
11	77,31	64,59	3,56	520,52	285,33	35,11	2506,33	1755,01	210,06
12	99,36	83,31	7,35	920,66	730,12	120,6	1994,37	1241,22	930,31

Відповідно до отриманих характеристик параметрів у імітаційних експериментах, можливо зробити наступні висновки:

1. Трансакційні витрати та їх рівень для сучасних підприємств залежить від галузі, в якій функціонує суб'єкт господарювання, а також від множини факторів, що її характеризують. Високий рівень невизначеності та специфічності активів у торговельній галузі призводять до значного зростання трансакційних витрат взаємодії підприємств з ринковими суб'єктами.

2. Практична апробація розроблених моделей провадилась на прикладі трьох форматів роздрібно́ї торгівлі, а саме: магазин біля дому, універсальний магазин, мережа супермаркетів. Обрання такого спектру форматів роздрібно́ї торгівлі обумовлена різним масштабом доходу кожного з представників форматів роздрібно́ї торгівлі. Доведено наявність точки рівноваги між трансакційними витратами та прибутком підприємства;





3. Доведено наявність залежності між трансакційними витратами та прибутком підприємства;
4. Доведено наявність лагу між трансакційними витратами та прибутком підприємства;
5. Доведено наявність зв'язку між доходом, видатками та трансакційними витратами торговельних підприємств у динаміці.

Адекватність висловлених припущень існуючих умов функціонування торговельних підприємств підтверджена в ході численних проведених експериментів. Розроблена і представлена вище динамічна імітаційна модель оптимізації трансакційних витрат для трьох форматів торговельних підприємств була реалізована в прикладному середовищі імітаційного моделювання AnyLogic. Це дуже сучасний і досить потужний програмний продукт, заснований на концепції об'єктно-орієнтованого моделювання. У ньому так само передбачена можливість синтезу основних підходів імітаційного моделювання: агентного, дискретно-подієвого і системно-динамічного. Можливості базових і вбудованих функцій пакету AnyLogic дозволяють врахувати складність і ієрархічність інформації в досліджуваному об'єкті або системі. У нашому випадку такими об'єктами були обрані три формати торговельних підприємств для того, щоб більш детально вивчити умови формування функції оптимальності управління трансакційними витратами. Так само прикладний пакет AnyLogic дозволяє використовувати концепцію представлення моделі управління трансакційними витратами як набору взаємодіючих паралельно-функціонуючих активностей - окремих елементів моделі функціонуючих самостійно, у взаємодії із зовнішнім середовищем, включаючи в кілька активних елементів наступного рівня ієрархії. Так само активні елементи можуть динамічно або обумовлено виникати і зникати відповідно до законів функціонування системи. Графічне середовище моделювання AnyLogic (рис. 3.11) підтримує проектування, розробку, документування Моделі, виконання комп'ютерних експериментів, включаючи різні методи аналізу - від аналізу чутливості до, як у нашому випадку, оптимізації параметрів моделі відносно сформованого критерію оптимальності.

### 3.3 Чинники взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств

Прибуток є основною ціллю діяльності будь-якого сучасного підприємства. Крім того, це в першу чергу категорія, яка розкриває особливість відносини, що відбуваються в процесі суспільного виробництва. Разом з тим, прибуток являє собою важливу форму розподілу національного доходу. Тобто прибуток розкриває відносини, що мають місце в ході первинного розподілу національного доходу, його подальшого перерозподілу і використання. З економічної точки зору прибуток - це різниця між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, послуг), між обсягом виручки, що отримало підприємство та вартістю реалізації. Крім того, прибуток виконує певні функції (рис. В.1 - додаток В).

Виникнення прибутку зазвичай пов'язане з виникненням категорії «витрати виробництва» або «витрати сфери обігу». Частина реалізованої підприємством вартості, що залишається після того, як витрати виробництва або обігу покриваються, називається прибутком. Класифікаційні ознаки прибутку подані на рис. Г.1 - додаток Г. Відокремлена частка вартості продукції/товарів, що являє собою витрати у грошовому вимірі, являє собою собівартість продукції (товарів, послуг).

Великого значення набуває правильне трактування суті необхідного та додаткового продукту в суспільстві. Без цього неможливе чітке визначення сутності прибутку з економічної точки зору. Щоб правильно трактувати вищезазначені категорії, необхідно уточнити, що являє собою поділ продукту на необхідний та додатковий і що саме знаходиться в основі такого поділу. Якщо розглядати дане питання з позицій економічної теорії, то цей поділ являє собою розмежування часу праці, що була витрачена у сфері матеріального виробництва, на необхідний і додатковий.

Результати фінансово-господарської діяльності підприємства цікавлять як зовнішніх ринкових агентів (споживачів і виробників, кредиторів, акціонерів,

інвесторів), так і внутрішніх (працівників адміністративно-управлінських підрозділів, керівників підприємства й ін.).

Фінансовий результат при загальноприйнятій методиці, передбачено визначати шляхом зіставлення всіх доходів підприємства зі всіма його витратами. Оскільки торговельні підприємства окрім своєї основної діяльності можуть здійснювати інші її види, загальний фінансовий результат таких підприємств буде складатись з сукупності результатів, отриманих в процесі здійснення кожного виду діяльності окремо (рис. 3.12).

Як складові елементи для визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в торгівлі можуть виступати:

1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору і т. п.). Для торговельних підприємств - це вартість відвантажених товарів, яка вказана в оформлених, як підстава для розрахунків з покупцями документах, а також вартість реалізованих товарів за готівковий розрахунок покупцям в підприємствах роздрібною торгівлі. Виручка від реалізації товарів є сумою товарообігу.

2. Податок на додану вартість – частина знов створеної вартості, яка вноситься до бюджету на кожній стадії руху товару (від його виробництва до кінцевої реалізації). У розрахунку фінансового результату враховується сума ПДВ, яка включена в ціну продажу відвантаженої продукції. Регламентує порядок визначення податку на додану вартість Податковий кодекс України [123].

3. Акцизний збір – непрямий податок на високорентабельні товари, що включається в їх ціну.

4. Інші вирахування з доходу - надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

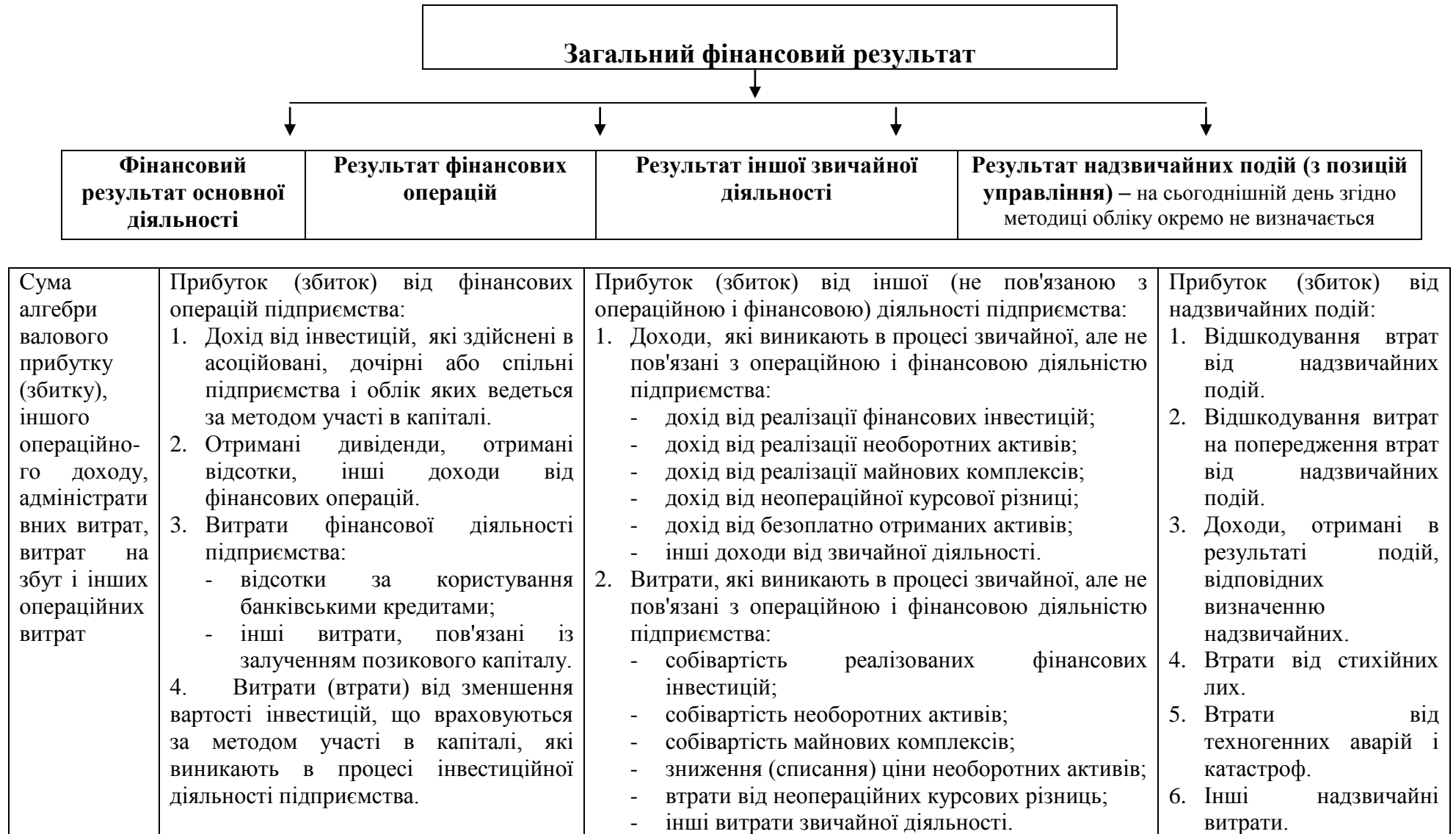


Рис 3.12 Формування загального фінансового результату торговельного підприємства

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок і тому подібне

Собівартість реалізованої продукції – це купівельна вартість реалізованих товарів, визначена відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Різниця між виручкою від реалізації, сумою ПДВ, акцизного збору і собівартістю реалізованих товарів складає суму реалізованих оптових, роздрібних націнок (надбавок), призначених для відшкодування витрат торговельного підприємства і здобуття їм прибутку.

Із наведеного нами рисунку 3.12 видно, що формування фінансового результату торговельного підприємства – процес вельми складний і багатогранний, оскільки вимагає ретельного зіставлення практично всіх доходів і витрат за звітний період. Кінцевий результат такого зіставлення є сумою балансового прибутку або збитку.

На відміну від балансового, прибуток оподаткування формується в бухгалтерському обліку відповідно до Податкового кодексу України [123] і П(С)БО 17 “Податок на прибуток” [124].

Розрахунок прибутку оподаткування застосовується в цілях визначення податку на прибуток всіма суб'єктами підприємницької діяльності. Слід зазначити, що різні підходи до механізму визначення балансового прибутку і прибутку, що оподатковується ускладнюють ведення обліку фінансових результатів, а також сприяють виникненню помилок, які можуть стати причиною залучення посадових осіб до адміністративної, а в деяких випадках і до кримінальної відповідальності. Це свідчить про необхідність реформування як бухгалтерського, так і податкового законодавства України. За нашим твердим переконанням для визначення податку на прибуток цілком можна обійтися даними бухгалтерського обліку. Схема формування фінансового результату підприємства відповідно діючої на сьогоднішній день методики обліку (згідно вимогам НП(С)БО 1 [38]) подана на рис. Д.1 (додаток Д).

Таким чином, кінцевий фінансовий результат є різницею між всіма доходами і витратами підприємства за поточний період, що характеризується сумою отриманого прибутку (збитку).

Оптимальність прийнятих управлінських рішень залежить від різних напрямків політики розвитку діяльності підприємства:

- якості проведення аналізу (фінансово-економічного, інституціонального);
- розробки облікової й податкової політики;
- розробки стратегій маркетингу;
- особливостей інституціоналізації відносин (внутрішніх та зовнішніх);
- вибору напрямів кредитної політики;
- якості управління обіговими коштами, кредиторською й дебіторською заборгованістю;
- аналізу й управління витратами (глибиною їх конкретизації і накопичення інформації про трансакційні витрати), включаючи вибір амортизаційної політики.

Обсяг продажу товарів впливає практично на всі якісні та кількісні показники діяльності торговельного підприємства, збільшення обсягу товарообігу сприяє росту прибутку, стійкості його фінансового стану.

Максимізація прибутку є однією із важливих цілей будь-якого торгового підприємства. Її досягнення неможливе без визначення оптимального обсягу роздрібного товарообороту, який забезпечив би досягнення найбільшого прибутку. Характеристика сучасних моделей прибутку відображена у табл. Е.1 (додаток Е). Саме здійснення аналізу дає можливість визначити фактори взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємницьких структур, функціонуючих у сфері торгівлі.

Важливим фактором одержання прибутку є наявність достатнього обсягу продажу товарів, яка зазвичай залежить від ситуації в країні і регіоні (як економічної, так і політичної), рівня інфляції, купівельної спроможності

населення і так далі. Всі чинники, які пливають на обсяг товарообігу, як джерела формування прибутку, можна розділити на зовнішні і внутрішні.

Аналіз зовнішніх чинників відбувається завдяки вивченню економічного становища країні з урахуванням макроекономічних показників. У зв'язку з цим слід обов'язково звертати увагу на існуючий поточний стан її економіки і перспективи його розвитку в найближчому майбутньому. Велике значення під час такого аналізу повинно приділятися розгляданню зовнішньої та внутрішньої політики, особливостям грошово-кредитної системи, вірогідності змін, що можуть бути зумовлені процесом державного регулювання. Якщо розглядати зовнішні чинники, то серед них варто виділяти ті, які впливають на попит товарів, та, окремо - ті, що впливають на їх пропозицію. У процесі інфляції спостерігається тенденція до зростання загального обсягу товарообігу підприємства, та зменшення фізичного об'єму товарів, що при цьому реалізується. Окрім цього, інфляція впливає на зменшення частки високоякісних товарів в загальному обсязі реалізації, що, безумовно, негативно відобразиться на структурі роздрібного товарообігу. Схожу ситуацію можна спостерігати при зменшенні купівельної спроможності населення, обумовленої зменшенням грошових доходів споживачів. Якщо грошові доходи населення почнуть зростати, то це позитивним чином позначиться на зростанні обсягу продажів, а також на покращенні структури товарообігу - почне збільшуватися продаж відповідних продуктів: м'яса, риби, фруктів і так далі. До макроекономічних чинників відносяться: валютний курс, коливання обсягу виробництва, негативні зміни в структурі виробництва продукції, вимушене закриття підприємств у разі банкрутства, руйнування платіжної системи і так далі. Політична ситуація в країні, її стан і перспективи розвитку безпосередньо впливають на соціальні чинники, які мають майже прямий вплив на об'єм продажу товарів і структуру роздрібного товарообігу. Скорочення розміру продажів зазвичай обумовлено зниженням життєвого рівня населення, зростанням безробіття, зменшенням доходів населення. До інфляції і соціальної напруженості в суспільстві, що, безумовно, негативно вплине на товарообіг,

може привести і неправильна грошово-кредитна політика (вилучення зайвих чи надання додаткових грошових коштів - політика дії на пропозицію грошової маси: управління як грошовими, так і кредитними операціями) поряд з іншими негативними процесами. В свою чергу дестабілізація національної валюти приводить до скорочення імпорту, зростання експорту і виробництва продукції, що не може не позначитися на обсязі і структурі продажів.

Якщо розглядати внутрішні чинники, які впливають на товарообіг, то слід відмітити, що вони безпосередньо пов'язані з діяльністю конкретного торговельного підприємства. Їх можна розділити на ті, що обумовлені:

- забезпеченістю товарними ресурсами, правильністю їх розподілу і використання;
- забезпеченістю трудовими ресурсами і ефективністю праці робітників;
- матеріально-технічною базою підприємства.

Важливим орієнтиром для беззбиткової діяльності є обсяг доходу від реалізації товарів і послуг, який забезпечить самоокупність, тобто покриття операційних витрат обігу. Вихідною передумовою обґрунтування такого орієнтиру виступає оцінка достатності доходу від операційної діяльності для ліквідації збитковості. Отже, аналіз достатності доходу від реалізації робіт і послуг у такому розумінні припускає виявлення тих його обсягів, які забезпечують покриття видатків від операційної діяльності підприємства.

У сучасних умовах проблема достатності доходів для забезпечення ефективної діяльності здобуває особливу актуальність, оскільки вона орієнтована на стратегію розвитку певного торговельного підприємства. Розв'язання цієї проблеми припускає розрахунки «точки беззбитковості». Під «точкою беззбитковості» при діючій системі оподаткування доходів слід розуміти такий його обсяг, який забезпечує покриття видатків підприємства й одержання коштів для сплати податків. У якості вихідних передумов оцінки критичного обсягу валового доходу використовують загальноприйнятий розподіл витрат на умовно-постійні й умовно-змінні. За своєю економічною суттю постійні витрати, пов'язані з основною діяльністю – це видатки на створення умов для здійснення цієї діяльності, заради якої було створена певна



підприємницька структура в сфері торгівлі. Величина постійних витрат не перебуває в прямій залежності ні від обсягу реалізації, ні від рівня валового доходу на відміну від змінних витрат. Постійні видатки підприємства несуть навіть при нульовому виторзі від реалізації й валовому доході. До умовно-постійних відносяться видатки зі взятого в оренду майна, амортизації, ремонту, заробітній платі основних працівників, адміністративно-управлінські видатки й ін. Постійні витрати не залежать від реалізації лише доки інтереси подальшого нарощування обсягів діяльності не зажадають збільшення виробничих і торговельних потужностей, а також чисельності працівників. На відміну від постійних, умовно-змінні видатки за своєю економічною природою є витратами на реальне здійснення основної діяльності.

Рівень достатності валового доходу для забезпечення беззбитковості й рентабельності торговельної діяльності тісно пов'язаний з розміром виручки від реалізації. Для розрахунків критичного обсягу реалізації використовується наступна модель:

$$T_{\text{беззбитк}} = \frac{B_{\text{пост}}}{РВП - P_{B \text{ змін}}} \cdot 100\% ,$$

де  $B_{\text{пост}}$  – постійні видатки підприємства, тис. грн.;

$РВП$  – рівень валового прибутку, %;

$P_{B \text{ змін}}$  – рівень змінних видатків, %.

Це такий стан, коли діяльність торговельного підприємства не приносить ні прибутку, ні збитків. Із поняттям «беззбитковий обсяг» тісно пов'язане поняття «запас фінансової міцності», що являє собою різницю між фактичним і беззбитковим обсягом. У той же час важливою складовою витрат сучасних підприємницьких структур є трансакційні витрати, які безпосередньо також впливають на фінансовий результат діяльності підприємств, функціонуючих у сфері торгівлі і потребують урахування при прийнятті управлінських рішень, але не мають розроблених механізмів такого урахування.

Дослідження галузевих особливостей формування факторів, пов'язаних з управлінням витратами на торговельних підприємствах, які впливають на кінцевий фінансовий результат їх діяльності та сприяють одержанню прибутку,

як важливої складової їх діяльності, дозволяє констатувати про доцільність формування цілісного уявлення про них на основі теоретико-методичних підходів щодо механізму взаємодії з метою управління ними.

Згідно тому, що торговельна галузь виказує критичну потребу у досконалому механізмі впровадження інноваційних перетворень, спрямованих на задоволення потреб населення і врахування «людської» складової на всіх стадіях просування товарів і послуг до кінцевого споживача, а також здійснення управління цим процесом, запропоновано концептуальну схему факторів взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств, яка реалізується за допомогою механізму взаємодії блоків накопичення економічної інформації, організаційних та інституціональних складових з урахуванням трансакційних витрат для досягнення результатів в процесі здійснення торговельної діяльності (рис. 3.13). Концептуальна схема спирається на основні та розроблені постулати теорії управління, теорії розвитку систем, оптимізації факторів обігу і теорію регулювання, а також теорії трансакційних витрат, суспільного вибору та теорії контрактів. Використовуючи основні підходи: діалектичний, аналітичний, сценарний і динамічний, на методичному рівні визначає методи і дозволяє сформувати оптимальну стратегію інтенсифікації факторів взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств, обґрунтувати умови її застосування і можливості впровадження цільових комплексних програм щодо управління ними, як ключового елементу регулювання на етапах реалізації трансакцій у діяльність підприємств, функціонуючих в сфері торгівлі.

Зазначена концептуальна схема передбачає розв'язання даних завдань за допомогою комплексного аналізу умов інтенсифікації факторів виробництва, що охоплює завдання формування та реалізації цільової комплексної програми, визначення залежності між прибутком, доходом і витратами з урахуванням їх трансакційної складової підприємницьких структур, що функціонують у сфері торгівлі.

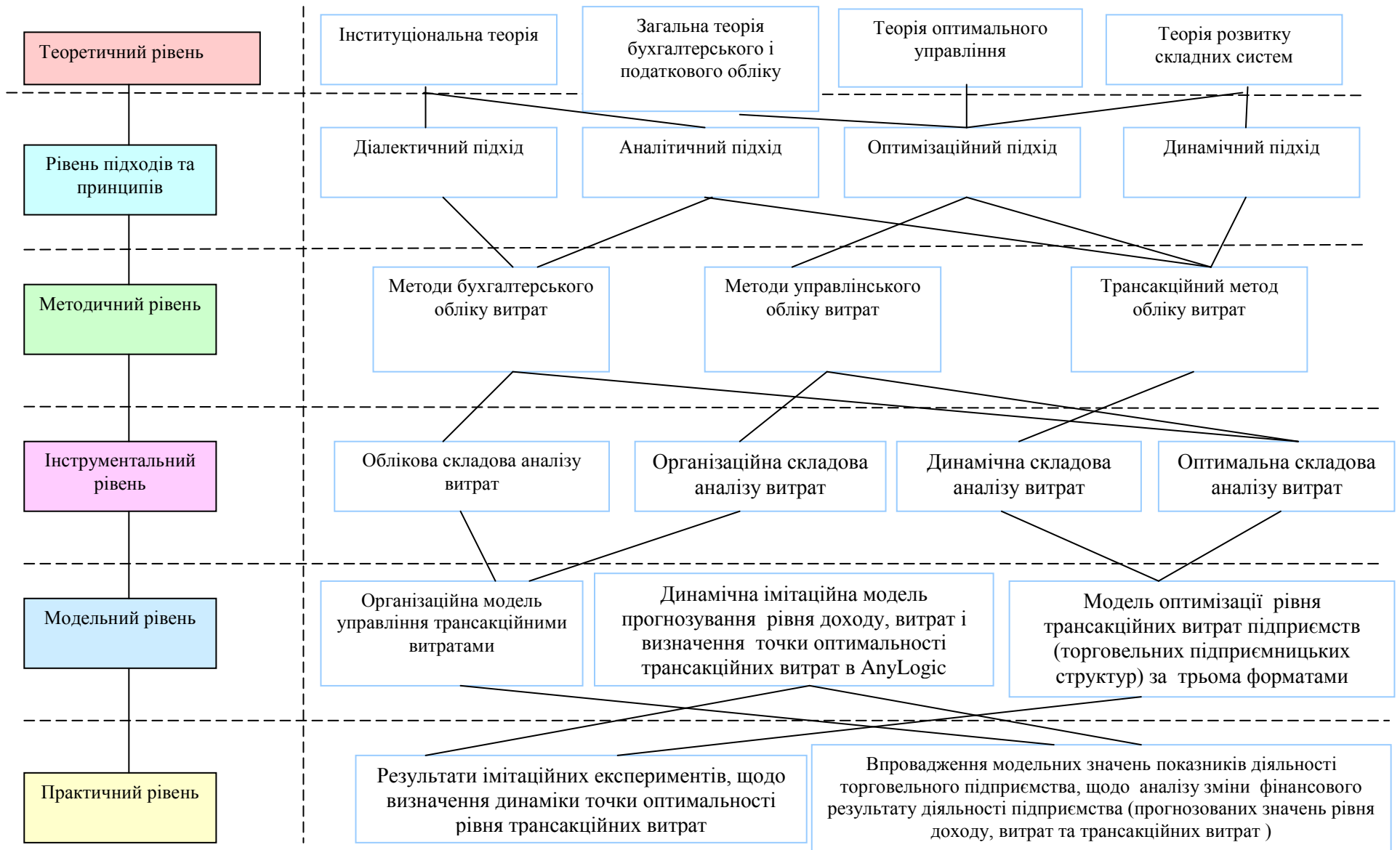


Рис. 3.13 Концептуальна схема факторів взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств

Механізм управління факторами взаємозв'язку транзакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств представлено на рис. 3.14.

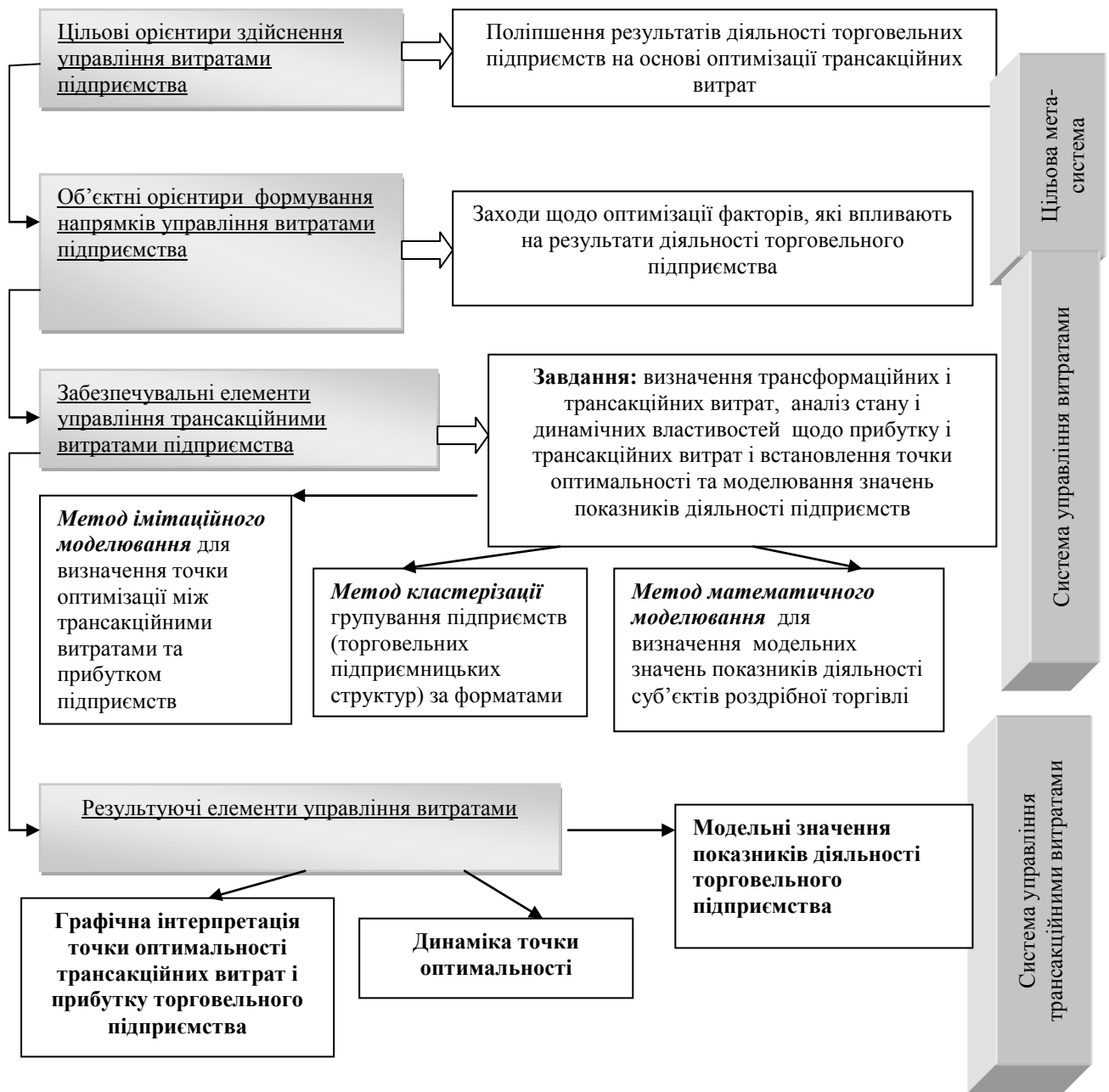


Рис. 3.14 Механізм управління факторами взаємозв'язку транзакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств

При управлінні витратами сучасних торговельних підприємств доцільно враховувати той факт, що з інституціональної точки зору саме інститути, які склалися в суспільстві, в економіці, на певному підприємстві у

короткостроковому періоді несуть обмежувальну функцію, у довгостроковій – сприяють розширенню можливостей людської діяльності, їх свобод, як у відносинах між собою, так і у діловій сфері. Тому дійсно що цільова функція інститутів, як встановлених норм і правил, механізмів їх реалізації, гарантів і відповідальності, виникаючої при їх невиконанні, не зводиться тільки до мінімізації трансакційних витрат, тому що їх доцільно оптимізувати. Саме зростання трансакційних витрат поглиблює розподіл праці, як серед підприємницьких структур, так і всередині самих підприємств. Слід зазначити, що зміни у поведінці трансакційних витрат залежить і від факту розширення або зменшення підприємства. Так, розширення торговельного підприємства буде пов'язане із зростанням трансакційних витрат щодо управління, адаптації, здійснення моніторингу і контролю, забезпечення обліку, проведення аналізу, дослідження ринку, проведення рекламних компаній, брендінгу та PR-компаній тощо. Зростання загального обсягу трансакційних витрат є характерним і для економіки в цілому при виявленні тенденцій і фактів розширення сітьових і дистантних бізнес-моделей.

У той же час, якщо трансакційні витрати зменшуються, то можна припустити, що їх зниження може бути пов'язане з мінімізацією витрат на здійснення певної трансакції, як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі. Слід зазначити, що фактором зниження трансакційних витрат є побудова досконалих інститутів, які у свою чергу зможуть забезпечити зменшення витрат на здійснення угоди, що призведе до збільшення кількості трансакцій і як слідство – до збільшення рівня трансакційних витрат.

Вивчення факторів взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств, які функціонують у сфері торгівлі потребує з одного боку урахування і додаткового дослідження специфіки поведінки інститутів, які склалися і функціонують, як на певному торговельному підприємстві, так і у галузі, у суспільних відносинах, а також проведення поглибленого інституціонального та економічного аналізу.

**Таким чином**, прибуток є показником, що характеризує і синтезує в собі безліч показників і різноманітних змін в них: від об'єму діяльності підприємства (у торгівлі – обсягу товарообігу) до загальної величини і структури його витрат. Це якісний показник, що дозволяє судити про ступень ефективності господарської діяльності сучасного підприємства. Безумовно, результати фінансово-господарської діяльності підприємства цікавлять як зовнішніх ринкових, так і внутрішніх агентів. Між прибутком і витратами існує тісний взаємозв'язок, у тому числі з трансакційними витратами, які безпосередньо впливають на фінансовий результат діяльності підприємств, функціонуючих у сфері торгівлі і потребує урахування цього при прийнятті управлінських рішень, але не має розроблених механізмів. Нами запропонована концептуальна схема факторів взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств та механізм управління, що на ній базується.

### Висновки до розділу 3

Дослідження питань пошуку шляхів удосконалення управління витратами торговельних підприємств дозволили дійти наступних висновків:

- сутність діяльності менеджера полягає в реалізації здатності приймати ефективні управлінські рішення, частота прийняття яких пов'язана з когнітивними здібностями менеджера, як людини і професіонала, із забезпеченістю інформацією та досвідом роботи;

- не існує абсолютних переваг одного виду підприємств перед всіма іншими; кожна форма власності має свій набір трансакційних витрат, який за певних умов може перетворювати її у найбільш ефективну;

- визначено обставини, які мають філософсько-методологічні аспекти, що характеризують проблеми ухвалення рішень менеджерами підприємств;

- моделювання робить процес доступнішим для інформаційного сприйняття і зручнішим при практичному здійсненні управління;

- організація управління трансакційними витратами торговельного підприємства є обов'язком менеджменту і вимагає моделювання.

Основні положення розділу відбиті в статтях [70,74,77,78].

## ВИСНОВКИ

Дослідження питань управління витратами торговельних підприємств дозволило зробити наступні висновки:

1. Обґрунтована економічна сутність витрат як об'єкта управління в сучасному інституційному середовищі. З економічної точки зору витрати торговельного підприємства є частиною вартості, яка відокремилася і створюється в торговельно-виробничому процесі. У роботі розглядаються декілька підходів до визначення джерела трансакційних витрат: теорія трансакційних витрат, теорія суспільного вибору, теорія угод. Крім того, наводяться різні класифікації трансакційних витрат, які демонструють відмінності у визначенні їх структурних складових.

2. Розроблена класифікація витрат в системі управління торговельним підприємством, яка якнайповніше відображає економічну сутність і природу витрат торговельних підприємств і дозволяє цілеспрямовано управляти процесом формування торговельних витрат, більш обґрунтовано їх планувати і реально відображати як в обліку, так і в фінансовій звітності. З цією метою в роботі виділені критерійні ознаки залежно від середовища взаємодії, де пропонується виділення трансакційних витрат і їх поділ на явні і неявні; витрати угоди, управління і раціонування.

3. Розроблена концепція управління трансакційними витратами в системі управлінського обліку торговельного підприємства. Трансакційні витрати - специфічні витрати щодо формування внутрішніх і зовнішніх стосунків, виходячи з ідентифікації трансакцій. Традиційні системи обліку поки що не передбачають забезпечення торговельних підприємств достатньою інформацією. Разом із питаннями ідентифікації трансакційних витрат проблемним є питання оцінки і виявлення шляхів їх оптимізації. У роботі обґрунтована концепція трансакційного обліку для управління витратами торговельного підприємства, як самостійного методу обліку.



4. Проведена діагностика стану і перспектив обліково-інформаційного забезпечення управління витратами торговельних підприємств. З метою уніфікації бухгалтерського обліку слід законодавчо затвердити, що, наприклад, третю цифру субрахунку будь-якого рахунку дев'ятого класу слід вважати призначеною для розшифровки витрат діяльності за елементами. Запропоновано аналітику витрат за елементами доповнити інформацією "Покупки" і "Послуги зі сторони", що дозволить накопичувати інформацію, яка допоможе відповісти на важливе питання в торгівлі: купувати або виробляти самостійно.

5. Проаналізований сучасний досвід і напрямки подальшого розвитку формування інформаційного забезпечення управління витратами підприємств торгівлі. Відмічені принципи побудови системи внутрішньої управлінської звітності для сучасного торговельного підприємства, дотримання яких дозволить уникнути зайвої інформації, забезпечить своєчасність складання, обробки і передачі конкретних форм внутрішніх звітів.

6. Розкриті принципи транзакційного методу обліку витрат торговельного підприємства, поява якого пов'язана з наявністю власних прийомів документування, систематизації і накопичення даних про операції торговельних підприємств; необхідністю для цілей управління наявності точнішої і всеосяжнішої інформації про витрати для аналізу і обґрунтування рішень, що приймаються; потребою віднесення витрат на транзакцію для визначення їх оптимального розміру. Всі витрати підприємства необхідно поділяти на транзакційні і трансформаційні, а також на явні і неявні, накопичувати інформацію про них відповідно до обґрунтованих методичних підходів їх формування в системі управлінського обліку. Запропонована схема розподілу витрат; реєстри накопичення інформації – картка аналітичного обліку транзакційних витрат і журнал-ордер; запропонована форма внутрішнього звіту про прибутки і збитки підприємства, що включає вплив транзакційних витрат;

7. Розроблена організаційна модель управління транзакційними витратами торговельних підприємств, яка базується на системно-інституційному підході і включає п'ять організаційних елементів: об'єкти, суб'єкти, інформаційне

забезпечення, методи, а також способи узагальнення та реалізації результатів, які дозволяють організувати облік і збирати інформацію про трансакційні витрати для ухвалення управлінських рішень.

8. Розроблений науково-методичний підхід до управління трансакційними витратами торговельних підприємств. Виділені формати роздрібної торгівлі за розмірами прибутковості, здійснена постановка завдання імітаційного моделювання, де відповідно до формату магазину, розміру його доходу, визначена точка оптимального розміру трансакційних витрат, а також відстежено особливості реакції на систему управління витратами отриманого значення точки оптимальності трансакційних витрат на подальшу дохідність і прибутковість господарюючого суб'єкта.

9. Визначені чинники взаємозв'язку трансакційних витрат з фінансовим результатом діяльності підприємств, основними з яких є економічні, організаційні і інституційні, що базуються на обґрунтуванні та обліку трансакційних витрат торговельного підприємства, які впливають на фінансовий результат його діяльності. При цьому трансакційні витрати підприємства можуть мати тенденцію до зростання, тоді як трансформаційні в цілях ефективного управління доцільно знижувати.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Абдукаримов, И. Т. Управление затратами в предпринимательской деятельности / И. Т. Абдукаримов, Л. Г. Абдукаримова // [Социально-экономические явления и процессы](#). – 2011. – № 3-4. – С.11-22.
2. Азарян, Елена Михайловна. Организационно-экономический механизм функционирования и регулирования потребительского рынка: дис... д-ра экон. наук: 08.02.03/ Азарян Елена Михайловна; Донецкий гос. Ун-т экономики и торговли им. М.Туган-Барановского.– Донецк, 2003. – 462л.
3. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / А. Апчерч ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Ахтариева, Л. Г. Современные закономерности, принципы, задачи и механизм регионального управления/ Р.Г. Маннапов, Л.Г. Ахтариева //Вестник Челябинского государственного университета. Выпуск 19, Серия «Экономика». – 2009. - № 3.
5. Баканов, М. И. Экономический анализ в торговле : [учебник для экон. фак. торг. вузов]. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Экономика, 1974 – 318 с.
6. Бакулевская, Л. В. Модель стратегического управленческого учета расходов на продажу в оптовой торговле на основе метода ABC [Электронный ресурс] / Л. В Бакулевская // Экономика. Социология. Менеджмент : федеральный образовательный портал / Нац. исслед. ун-т. – Электрон. текстовые дан. – [Москва?], сор. 2016. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/text/36910922.html>. – Источник публ.: Вопросы экономики и права (2011. № 4). – Загл. с экрана.
7. Белоусова, І. А. Удосконалення управлінського обліку в системі економічної безпеки підприємства / І. А. Белоусова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 9 (111). – С.255-264.

8. Блэкуэлл, Р. Поведение потребителей : монография : [пер. с англ.] / Р. Блэкуэлл, П. Миниард, Дж. Энджел. – 10-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2007. – 944 с.

9. Большой экономический словарь : 19000 терминов / авт.-сост. М. Ю. Агафонова [и др.] ; под ред. А. Н. Азрилияна. – 2-е изд. доп. и перераб. – Москва : Институт новой экономики, 1997. – 864 с.

10. Бочуля, Т. В. Организация управленческого учета в интерактивной торговле: теория и практические решения / Т. В. Бочуля // [Управленческий учет](#). – 2015. – № 1. – С. 4-11.

11. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студентів спец. 7.050106 „Облік і аудит” вищ. навч. закл. / Бутинець Ф. Ф. [та ін.] ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.

12. Бухгалтерський учёт / Е. Д. Чацкис [и др.]. – Донецк : Сталкер, 1997. – 352 с.

13. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів вищ. навч. закл. за спец. "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець [та ін.] ; ред. Ф. Ф. Бутинець ; Житомир. інж.-техн. ін-т. – 2-ге вид. – Житомир : Рута, 2000. – 608 с.

14. Валиков, И. Б. Методика управленческого учета накладных расходов / И. Б. Валиков // Экономические науки. – 2010. – Т. 69, № 8. – С. 148-152.

15. Варламова, В. В. Управленческий учет транзакционных издержек / В. В. Варламова // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2008. – Т. 6, ч. 3, № 1. – С. 222-225.

16. Варняков, Ю. В. Концепция управленческого учета как доминирующего вида управленческого контроля / Ю. В. Варняков // [Экономические науки](#). – 2011. – № 10. – С. 208-214.

17. Вершигора, Евгений Ефимович. Менеджмент : учеб. пособие / Е. Е. Вершигора. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008 (Домодедово (Моск. обл.) : Домодедовская тип.). – 282 с.

18. Вирабов, С. А. Карманный словарь молодого предпринимателя / С. А. Вирабов. – Донецк : Донеччина, 1997. – 192 с.

19. Витрати [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 16 від. 19.01.2000 : ред. 09.08.13, підстава з1242-13 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. – Назва з екрана.

20. Возіянова, Н. Ю. Роздрібна торгівля: розвиток і аналіз економічних відносин на основі нової інституціональної економічної теорії / Н. Ю. Возіянова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія: Економічні науки. – 2007. – № 4 (36). – С. 10-21.

21. Возіянова, Н. Ю. Внутрішня торгівля України: теоретичний базис, моніторинг, моделі розвитку: монографія / Н.Ю. Возіянова. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2013. – 517 с

22. Гапон М. Н. Влияние трансакционных издержек на формирование экономической прибыли птицеводческих предприятий // Фундаментальные исследования. – 2013. – № 6-2. – С. 411-415

23. Гончарук, Анатолий Григорьевич. Формирование механизма управления эффективностью предприятия (на примере пищевой промышленности) [Текст] : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.04 / Гончарук Анатолий Григорьевич ; Одес. нац. политехн. ун-т. - О., 2010. - 448, [26] л.

24. Грабова, Н. Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях : учеб. пособие для студентов вузов / Грабова Н. Н., Добровский В. Н. ; под ред. Н. В. Кужельного. – Киев : А.С.К., 2002. – 624 с. – (Экономика. Финансы. Право).

25. Градов, А. П. Проблемы формирования стратегии фирмы в свете теории трансакционных издержек / А. П. Градов, Г. Ю. Коробович // Экономическая наука современной России. – 2004. – № 3. – С. 32-47.

26. Гуденица, О. В. Стратегический учет и аудит собственности коммерческой организации при реорганизационных процедурах [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Абросимов А. М. ; Ростов. гос. экон. ун-т «РИНХ» // Электронная библиотека : [авторефераты и диссертации по экономике]. – Электрон. текстовые дан. – [Б. м.], [2005?]. – Режим доступа: <http://economy-lib.com/metodicheskoe-obespechenie-strategicheskogo-ucheta-i-audita-sobstvennosti-kommercheskih-organizatsiy-pri-reorganizatsionn>. – Загл. с экрана.

27. Гусева, И. Б. Предпосылки интегрированного управления затратами предприятия / Гусева И. Б. // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 3. – С. 65-69.

28. Давидович, І. Є. Управління витратами [Електронний ресурс] : навч. посіб. : рекомєнд. М-вом освіти і науки України в якості навч. посіб. для вищ. навч. закл. / І. Є. Давидович ; М-во освіти і науки України, Терноп. нац. экон. ун-т. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 320 с.

29. Даглас, Н. Институції, інституційна зміна та функціонування економіки / Даглас, Н. ; пер. з англ. І. Дзюб. – Київ : Основи, 2000. – 198 с.

30. Дафт, Ричард Л. Менеджмент / Ричард Л. Дафт; [Пер. с англ. В. Вольского и др. под общ. ред. Ю.Н. Каптуревского]. - 2. изд. - СПб. и др. : Питер, 2001. - 829 с.

31. Дементьев, В. Доверие – фактор функционирования и развития современной рыночной экономики / В. Дементьев // Российский экономический журнал. – 2004. – № 8. – С.46-65.

32. Денисова, И. П. Управление издержками и ценообразование / И. П. Денисова. – Москва : Экспертное бюро-М, 1997. – 64 с.

33. Диев, В. С. Управленческие решения: неопределенность, модели, интуиция / В. С. Диев ; Новосиб. гос. ун-т. – Новосибирск : Новосиб. гос. ун-т, 2001. – 195 с.

34. Дишко, І. Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації адміністративних витрат / І. Ю. Дишко, Ю. Ю. Штулер // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 5 (107). – С.222-227.

35. Долан, Э. Дж. Микроэкономика : пер. с англ. / Э. Дж. Долан, Д. Е. Линдсей ; под общ. ред. Б. Лисовика, В. Лукашевича. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербург оркестр, 1994. – 448 с.

36. Забродська, Л. Д. Стратегічне управління: реалізація стратегій : навч. посіб. для студентів екон. спец. / Л. Д. Забродська. – Харків : Консум, 2004. – 208 с.

37. Завгородний, В. П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В. П. Завгородний. – Киев : ВАКЛЕР, 1997. – 976 с.

38. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс] : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від. 07.02.2013 : ред. від 18.03.2014, підстава z0341-14 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст., табл. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. – Назва з екрана.

39. Загорная, Т. О. Адаптивные характеристики устойчивого развития субъектов реального сектора экономики / Загорная Т. О., Коломицева А. О. // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки [Текст] / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси, 2010. – Вип. 25, ч.1. – С. 288-293.

40. Запаси [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 від. 20.10.99 : ред. від. 01.01.2015, підстава z0008-13 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. – Назва з екрана.

41. Иванов, Е. А. Учетные системы в концепции повышения качества управленческой информации / Е. А. Иванов // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 12. – С. 234-237.

42. Ивашкин, Б. Н. Бухгалтерский учет в торговле (мелкооптовой и розничной) / Б. Н. Ивашкин. – Изд. 3-е, доп. и перераб. – Москва : ДИС, 1995. – 384 с. – (Библиотека журнала «Консультант бухгалтера»).

43. Издержки обращения в СССР и пути их снижения : [сб. ст.] / под общ. ред. док. экон. наук Л. М. Гатовского ; Акад. наук СССР ; Ин-т экономики. – Москва : Госполитиздат, 1955. – 487 с.

44. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / [В. Л. Тамбовцев и др.] ; под общ. ред. А. А. Аузана. – Москва : ИНФРА-М, 2005. – 415 с. – (Учебники экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова / Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, экон. фак.).

45. Історія економічних вчень / За ред. В. Автономова, О.Ананьїна, Н. Макашевої: Учеб.посібие. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 784 с.

46. Казуева, Т. С. Управление доходами и расходами предприятия : учеб. пособие / Т. С. Казуева ; изд.-торговая корпорация "Дашков и Ко". – Москва : Дашков и Ко, 2007. – 188 с.

47. Калюга, Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга ; Київ. нац. экон. ун-т. – Київ : Ельга : Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

48. Канцуров, О. О. Характеристика бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / О. О. Канцуров // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 101-114.

49. Капелюшников, Р. И. Новая институциональная экономическая теория [Электронный ресурс] / Р. И. Капелюшников // Московский лебертаун : институт свободы. – Электрон. текстовые дан. – [Москва], сор. 1994-2016. – Режим доступа: <http://www.libertarium.ru/10625>. – Загл. с экрана.

50. Каптилович, Э. В. Управленческий учет расходов в розничной торговле = Management Accounting of Expenses in Retail Trade / Э. В. Каптилович ; Алтай. гос. ун-т // [Известия Алтайского государственного университета](#). – 2012. – № 2-1. – С. 286-290.



51. Каптилович, Э. В. Формирование бухгалтерских данных для управления расходами организаций торговли / Э. В. Каптилович // [Актуальные проблемы научного знания в XXI веке](#) : сб. ст. Девятой (заоч.) межрегион. науч.-практ. конф., г. Рубцовск, 27 мая 2015 г. / М-во образования и науки РФ, Алтай. гос. ун-т, Рубцов. ин-т (фил.) – Барнаул ; Рубцовск, 2015. – С. 57-63.

52. Карпова, Н. Оптимизация управления расходами в торговых организациях / Н. Карпова // [Проблемы теории и практики управления](#). – 2011. – № 3. – С. 95-100.

53. Карпова, Т. П. Управленческий учет : учеб. для вузов / Карпова Т. П. – Москва : ЮНИТИ, 2002. – 350 с.

54. Карпова, Т. П. Управленческий учёт : учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – Москва : Аудит : ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

55. Кек-Манджиева, З. В. Автоматизация учетно-аналитической системы управления как необходимая составляющая эффективного управления предприятием [Электронный ресурс] / З. В. Кек-Манджиева // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2015?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/avtomatizatsiya-uchetno-analiticheskoy-sistemy-upravleniya-kak-neobhodimaya-sostavlyayuschaya-effektivnogo-upravleniya>. – Источник публ.: Наука и современность (2015. № 35). – Загл. с экрана.

56. Кирьянов, И. В. Трансакционные издержки, феномен торгового дома и экономическая организация [Электронный ресурс] / И. В. Кирьянов // Экономика. Социология. Менеджмент : федеральный образовательный портал / Нац. исслед. ун-т. – Электрон. текстовые дан. – [Москва?], сор. 2016. – Режим доступа: <http://ecsocman.hse.ru/text/50787271.html>. – Источник публ.: Журнал институциональных исследований (2015. Т. 7. № 4. ). – Загл. с экрана.

57. Козаченко, Г. В. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення : монографія / Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко. – Київ : Лібра, 2003. – 280 с.

58. Коломицева, А. О. Система адаптивного управління рухом товарних потоків торгівельної мережі / А. О. Коломицева, А. Д. Гузенко // Маркетинг: теорія і практика : зб. наук. пр. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля / ред. кол.: Т. С. Максимова (гол. ред). – Луганськ, 2013. – С. 115-120.

59. Коломыцева, А. О. Процессно-ориентированный подход в управлении развитием организаций / А. О. Коломицева, Т. О. Загорна // Механізм регулювання економіки / Сум. держ. ун-т [та ін.], – 2009. – № 3, т. 2. – С. 205-215.

60. Колхидова, М. А. Некоторые вопросы совершенствования учёта и распределения расходов по организации производства и управлению / М. А. Колхидова ; Гор. гос. аграр. ун-т // Известия Горского государственного аграрного университета. – Владикавказ, 2012. – Т. 49, ч. 1-2. – С. 280-283.

61. Коммонс, Дж. Р. Институциональная экономика [Электронный ресурс] / Дж. Р. Коммонс // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2012?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnaya-ekonomika>. – Источник публ.: Terra Economicus (2012. Вып. 3. Т. 10). – Загл. с экрана.

62. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина [и др.] ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – Москва : Аудит : ЮНИТИ, 1998. – 279 с.

63. Коротков, Эдуард Михайлович. Концепция менеджмента : Учеб. пособие / Э. М. Коротков. - М. : Инжиниринго-консалтинговая компания "ДеКА", 1997. - 301 с.

64. Косовских, Е.А. Функциональная модель организационно-экономического механизма управления региональной инвестиционной деятельностью / Е.А. Косовских, Ю.В. Трифонов // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского.-2008.-№3.

65. Котенева, Е. Н. Управление затратами предприятия : учеб. пособие / Е. Н. Котенева, Г. К. Краснослободцева, С. О. Фильчакова. – Москва : Науч. книга, 2011. – 222 с.

66. Коуз, Р. Фирма, рынок и право : [сб. ст] / Р. Коуз ; пер. с англ. Б. Пинскера ; науч. ред. Р. Капелюшников. – Москва : Дело, 1993. – 192 с. [62

67. Коуз, Р. Фирма, рынок и право : сб. статей / Р. Коуз ; [пер. с англ. Б. Пинскера] ; науч. ред. [Р. Капелюшников](#). – Москва : Фонд Либеральная миссия : Новое изд-во, 2007. – 224 с.

68. Кошкаръов, О. П. Методи і моделі прийняття управлінських рішень : навч. посіб. / О. П. Кошкаръов, А. О. Коломицева. – Донецьк : СПД Купріянов, 2010. – 377 с.

69. Кривцов, А. И. Методика учета транзакционных издержек = Методика обліку трансакційних витрат = The technique for transaction costs accounting / А. И. Кривцов // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4 (142). – С. 371-377 : табл.

70. Крисоватий, А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кощук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С.18-32.

71. Кудинов, Э. А. Концепция управления расходами торгового предприятия: институциональный поход / Э. А. Кудинов // Экономика. Управление. Право. – 2015. – 5 (62). – С. 10-13.

72. Кудинов, Э. А. Налоговые аспекты формирования учетной стоимости товаров в предприятиях розничной торговли / Э. А. Кудинов // Налогообложение в промышленном регионе: теория, практика и перспективы развития : сб. матер. III-ей Межрегион. науч.-практ. конф., 21-22 нояб. 2003 р. / [редкол.: А. А. Папаика [и др.]] ; М-во образования и науки Украины, Донец. гос. ун-т экономики и торговли им. М. Туган-Барановского. – Донецк, 2003. – С. 312-315.

73. Кудинов, Э. А. Организационная модель учета трансакционных издержек в управлении торговым предприятием / Э. А. Кудинов // Экономика. Управление. Право. – 2014. – 6 (54) – С. 22-26.

74. Кудинов, Э. А. Повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности торговых предприятий путем усовершенствования учета и анализа их расходов / Э. А. Кудинов // Сборник научных трудов Донецкой государственной академии управления. Серия: Экономика. – 2002. – Вып. 9, т. 3. – С. 38-44.

75. Кудінов, Е. О. Витрати: особливості тлумачення та впливу на формування облікової політики торговельних підприємств / Е. О. Кудінов // Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева : зб. тез. X Всеукр. наук. Internet-конф. студентів і молодих учених, присвяченої видатним ученим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу і контролю д.е.н., проф. І. В. Малишеву, д.е.н., проф. П. П. Німчинову, (22-23 лют. 2012 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир, 2012. – 207 с.

76. Кудінов, Е. О. Деякі питання управлінського обліку витрат сучасних підприємств / Е. О. Кудінов // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф., 25 трав. 2007 р. / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2007. – С. 101-104.

77. Кудінов, Е. О. Механізм моделювання управління витратами торговельного підприємства / Е. О. Кудінов // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі / Полтав. ун-т екон. і торгівлі. – 2013. – № 5 (61). – С. 108-112.

78. Кудінов, Е. О. Механізм управління витратами торговельного підприємства: інституціональний підхід / Е. О. Кудінов // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2014. – № 3 (78). – С. 81-84.

79. Кудінов, Е. О. Наукове обґрунтування змісту облікової політики підприємства щодо витрат його діяльності / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок

України / М-во освіти і науки України, Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2006. – Вип. 21. – С. 236-241.

80. Кудінов, Е. О. Особливості взаємозв'язку витрат підприємства з його фінансовим результатом / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во освіти і науки України, Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2004. – Вип. 16. – С. 181-187.

81. Кудінов, Е. О. Особливості впливу витрат на фінансовий результат торгового підприємства / Е. О. Кудінов // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної і аналітичної функцій в соціокультурному просторі сучасного бізнесу : зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф., 12-13 трав. 2011 р. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2011. – С. 157-160.

82. Кудінов, Е. О. Особливості управлінського обліку витрат торговельних підприємств / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2008. – Вип. 25. – С. 363-370.

83. Кудінов, Е. О. Особливості формування облікового забезпечення управління витратами торговельних підприємств / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2009. – Вип. 28. – С. 200-208.

84. Кудінов, Е. О. Трансакційні витрати в системі управління торговельного підприємства / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2014. – Вип. 37. – С. 219-228.

85. Кудінов, Е. О. Трансформація поняття сутності витрат підприємств торговельної галузі в умовах реформації бухгалтерського обліку в Україні / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во освіти і науки України, Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2001. – Вип. 12. – С. 155-161.

86. Кудінов, Е. О. Удосконалення аналізу витрат обігу / Е. О. Кудінов // Проблеми і перспективи розвитку фінансів, обліку та контролю в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., 4 черв. 1999 р. / М-во освіти України, Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі. – Донецьк, 1999. – С. 312-317.

87. Кудінов, Е. О. Удосконалення інформаційного забезпечення аналізу витрат підприємств торгівлі / Е. О. Кудінов // Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія: Економічні науки. – 2000. – № 8. – С. 214-219.

88. Кудінов, Е. О. Удосконалювання класифікації витрат підприємств торговельної галузі / Е. О. Кудінов // Торгівля і ринок України / М-во освіти і науки України, Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2002. – Вип. 13. – С. 411-417.

89. Кузьминов, Я. И. Курс институциональной экономики. Институты. Сети. Трансакционные издержки. Контракты : учеб. для студентов вузов, обучающихся по направлению подгот. «Экономика» / Кузьминов Я. И., Бендукидзе К. А., Юдкевич М. М. – Москва : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. – 443 с.

90. Лабынцев, Н. Т. Управленческий учет трансакционных издержек / Н. Т. Лабынцев // Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Житомир. держ. технол. ун-т. – Вип. 2 (17). – Житомир, 2010. – С. 178-185.

91. Лапыгин, Ю. Н. Оценка экономического потенциала предприятия : монография / Ю. Н. Лапыгин ; [Владимир. ин-т бизнеса]. – Москва : Эксмо, 2008. – 336 с.

92. Лафта, ДЖ.К. Теория организации: учебное пособие/ Дж. Лафта.-М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. - 416с.

93. Лисовицкий, В. Н. Микроэкономика : учеб. пособие для экон. специальностей вузов / В. Н. Лисовицкий. – 2-е изд., доп. и дораб. – Киев : ИМСО МО Украины : Студцентр, 1997. – 160 с.

94. Макконелл, К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 2 : пер. с англ. 11-го изд. / Макконелл, К. Р., Брю С. Л. – Москва : Республика, 1992. – 400 с.

95. Максимова, О. Научиться правильно считать затраты – первый шаг у управлению ими / О. Максимова // Баланс. – 1999. – 14. – С. 53-56.

96. Маркс, К. Издержки обращения / К. Маркс // Капитал : в 3 т. Т. 2. Процесс обращения капитала / К. Маркс. – Москва, 1950. – Гл. 6. – С. 147-171.

97. Мелихов, В. Ю. Экономические институты: сущность, содержание, понятие [Электронный ресурс] / В. Ю. Мелихов // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2011?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskie-instituty-suschnost-soderzhanie-ponyatie>. – Источник публ.: Социально-экономические явления и процессы (2011. № 9). – Загл. с экрана.

98. Мелихова, И. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления расходами в торговых организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. / И. В. Мелихова. – Сургут, 2006. – 193 с.

99. Мельник, А. Система інституційного забезпечення структурної трансформації національної економіки: сутнісні характеристики та проблеми формування / А. Мельник // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2012. – № 2. – С. 7-17.

100. Мельник, М. В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета / М. В. Мельник // Управленческий учет. – 2008. – № 11. – С. 17-26.

101. Милаш, И. В. Управление расходами предприятий розничной торговли по центрам ответственности [Электронный ресурс] / И. В. Милаш, Н. И. Гаркуша // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2011?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-rashodami-predpriyatiy>

roznichnoy-torgovli-po-tsentrarn-otvetstvennosti. – Источник публ.: [Проблемы экономики](#) (2011. № 4). – Загл. с экрана.

102. Мишин, Виктор Михайлович. Исследование систем управления [Текст] : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности "Менеджмент организации" / В. М. Мишин. - 2-е изд., стер. - Москва : ЮНИТИ, 2012. - 527 с.

103. Мишин, Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности / Ю. А. Мишин. – Москва : Дело и сервис (ДИС), 2002. – 175 с. (34)

104. Московский, А. Институционализм: теория, основа принятия решений, метод критики / А. Московский // Вопросы экономики. – 2009. – № 3. –С. 110-125.

105. Найт, Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль [Электронный ресурс] : пер. с англ. / Ф. Х. Найт. // Библиотекарь. Ру. – Электрон. текст. дан. – [Москва], сор. 2006-2016. – Режим доступа: <http://www.bibliotekar.ru/biznes-47/index.htm>. – Загл. с экрана.

106. Нападівська, Л. В. Управлінський облік : підруч. для вищ. навч. закл. / Л. В. Нападівська. – Київ : Книга, 2004. – 544 с.

107. Нематеріальні активи [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 від. 18.10.99 : ред. 01.01.2015, підстава z0008-13 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. – Назва з екрана.

108. Низовкина, Н. Г. Управление затратами предприятия (организации) : учеб. пособие для студентов высш. учеб. заведений, обучающихся по направлению "Экономика", профиль "Экономика предприятия и организации" / Н. Г. Низовкина ; М-во образования и науки РФ, Новосибир. гос. техн. ун-т, фак. бизнеса. – Новосибирск : НГТУ, 2011. – 181, [1] с.

109. Николаева, Г. А. Бухгалтерский учет в торговле / Николаева Г. А., Блицау Л. П. – Москва : Приор, 1999. – 384 с.



110. О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности [Электронный ресурс] : закон ДНР от 27.02.2015, действующая ред. по сост. 19.01.2016 // Официальный сайт Народного Совета ДНР. – Электрон. текстовые дан. – Донецк, [2016?]. – Режим доступа: <http://dnrsovet.su/zakon-dnr-o-buh-i-fin-uchete/>. – Загл. с экрана.

111. Основы менеджмента: Учеб. пособие / М-во общ. и проф. образования Рос. Федерации; [Зайцева О.А. и др.]. - М. : Центр, 2000. - 429, [1] с. : ил., схем., табл.; 22 см.; ISBN 5-88860-048-2

112. Падалка, Ольга Викторовна. Управление стратегическим развитием организации : на примере городских пассажирских автотранспортных предприятий : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Падалка Ольга Викторовна; [Место защиты: Сев. - Кавказ. гос. техн. ун-т]. - Ставрополь, 2007. - 245 с.

113. Панженская, И. Г. Методика учета транзакционных издержек / И. Г. Панженская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 19. – С. 62-64.

114. Панженская, И. Г. Методика учета транзакционных издержек / И. Г. Панженская // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 19. – С. 37-41.

115. Перунова, С. Н. Планирование сбыта, цены и издержек на предприятии / С. Н. Перунова. – Москва : Лаборатория книги, 2010. – 45 с.

116. Петрушевський, Ю. Л. Інформаційне забезпечення як інструмент ефективного управління підприємством / Ю. Л. Петрушевський, Г. Ю. Плітченко // Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України : зб. наук. пр. Донец. держ. ун-ту упр. – Донецьк, 2011. – Т. XII. – С. 186-196. – (Економіка ; вип. 212).

117. Петрушевський, Ю. Л. Роль і місце управлінського обліку в системі управління житлово-комунальним господарством України / Ю. Л. Петрушевський // Розвиток фінансових методів державного управління національною економікою : зб. наук. пр. Донец. держ. ун-ту упр. – Донецьк, 2011. – Т. XII. – С. 193-203. – (Економіка ; вип. 201).

118. Петрушевський, Ю. Л. Формування моделі управління витратами в ЖКГ / Ю. Л. Петрушевський // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія і практика : зб. наук. пр. Донец. держ. ун-ту упр. – Донецьк, 2012. – Т. XIII– С. 100-108. – (Економіка ; вип. 216).

119. Пилюгин, М. А. Исследование расходов на запасы предприятий розничной торговли / М. А. Пилюгин // Экономические науки. – 2011. – № 1. – С. 246-248.

120. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : від 30.11.1999 : поточ. ред., прийняття від 09.12.2011, № 1591 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст., табл. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>. – Назва з екрана.

121. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : інструкція про застосування від 30.11.99 : ред. від 24.07.2015, підстава z0789-15 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. – Назва з екрана.

122. Приказ министерства статистики СССР «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению» от 28 марта 1985 г. №40.

123. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від 02.12.2011 : ред. від. 01.02.2016, підстава 909-19, [ред. відбудеться 01.06.2016 ] // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>. – Назва з екрана.

124. Податок на прибуток [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 28.12.2000 : ред. від 09.08.2013, підстава z1242-13 //

Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>. – Назва з екрана.

125. Попович, Т. Концептуальні засади побудови ефективної системи управління витратами на якість: мікроекономічний аспект / Т. Попович // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2012. – № 4. – С.84-92.

126. Пресняков, В. Ф. Предприятие как система коллективного действия / Пресняков В. Ф. // Институциональная экономика : рек. учеб-метод. об-ние вузов РФ в качестве учеб. пособия по специальности «Менеджмент орг.» ; под рук. акад. Д. С. Львова. – Москва, 2001. – Гл. 5. – С. 96.

127. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.99 № 996-XIV : ред. від 30.09.2015 підстава 675-19 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. – Назва з екрана.

128. Про внесення змін до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності [Електронний ресурс] : наказ М-ва екон. розвитку і торгівлі України № 226, від 02.03.2010 // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : офіційний веб-сайт. – Електрон. текст. дані. – Київ, [2016?]. – Режим доступу: <http://me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=cf799ac5-183a-4464-83c7-a173fd07003e&title=NakazMinekonomikiVid02-03-2010-226-proVnesenniaZminDoMetodichnikhRekomendatsiiZFormuvanniaSkladuVitrataPorjadokYikhPlanuvanniaUTorgovelniiDiialnosti>. – Назва з екрана.

129. Проскура, К. П. Податкові аспекти управління витратами підприємства / К. П. Проскура, Г. О. Зінов'єв // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 6 (96). – С.255-262.

130. Пьянова, Н. В. Методология развития инновационных подходов в механизме управления расходами торговых организаций / Н. В. Пьянова, Н. А.

Лытнева ; ФГБОУ ВО «Орлов. гос. ин-т экономики и торговли» // Вестник Орловский государственный университет экономики и торговли. – 2012. – № 2. – С. 117-125.

131. Райветт, П. Исследование операций : [пер. с англ.] / Райветт П., Акофф Р. Л. – Москва : Мир, 1996. – 142 с.

132. Рябова, В. О. Оптовая торговля: накладные расходы и управленческие решения : управленческий учет в системе управления предприятием оптовой торговли / Рябова В. О. // Российское предпринимательство. – 2010. – № 6, вып. 1. – С. 143-147.

133. Самогородская, Марина Игоревна. Управление инвестиционными процессами в регионе : Механизмы совершенствования и развития : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.05 / Воронеж. гос. техн. ун-т. - Воронеж, 2005. - 43 с.

134. Самогородская, Марина Игоревна. Управление инвестициями / М.И. Самогородская; М-во образования Рос. Федерации. Воронеж. гос. техн. ун-т, Рос. акад. гос. службы при Президенте Рос. Федерации. Воронеж. фил. - Воронеж, 2002. - 164 с.

135. Свороб, Н. С. Прибыль коммерческого предприятия: виды и факторы, оказывающие влияние на нее [Электронный ресурс] / Свороб, Н. С., Е. В. Сенченко // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2015?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/pribyl-kommercheskogo-predpriyatiya-vidy-i-factory-okazyvayuschie-vliyanie-na-nee>. – Источник публ.: Стратегия устойчивого развития регионов России (2015. № 28). – Загл. с экрана.

136. Сіменко, І. В. Якість системи управління підприємствами: методологія, організація, практика : монографія / І. В.Сіменко ; М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2009. – 394 с.

137. Симкин, Д. Г. Некоторые особенности развития организационно-экономического механизма управления регионом / Д.Г.Симкин // Вестник ОГУ. – 2009. - №8(102). – С. 88-92

138. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для студентов экон. специальностей вузов / Я. В. Соколова. – Москва : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.

139. Солдатова, Н. Ф. Управление расходами предприятия : учеб. пособие для студентов высш. учеб. заведений, обучающихся по специальностям 080301 «Коммерция (торговое дело)» и 080111 «Маркетинг» / Н. Ф. Солдатова. – Москва : Маркетинг, 2010. – 125 с.

140. Субботович, Ю. Л. Прибуток у господарській діяльності підприємницьких структур / Ю. Л. Субботович // Фінанси України. – 1999. – № 12. – С. 39-46.

141. Суворова, С. Н. Трансакционные издержки: особенности признания в учетной системе для целей управления / С. Н. Суворова // Проблемы теории и практики управления. – 2006. – № 10. – С. 48-52.

142. Сухарев, О. С. Проблемы институциональной экономики: факторы экономических изменений [Электронный ресурс] / О. С. Сухарев // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2010?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-institutsionalnoy-ekonomiki-factory-ekonomicheskikh-izmeneniy>. – Источник публ.: Terra Economicus (2010. № 4. Т. 8). – Загл. с экрана.

143. Сухарева, Л. А. Трансформация бухгалтерского учета в торговле в условиях изменения налогового законодательства : науч.-практ. пособие / Л. А. Сухарева, Г. Ф. Ерохина ; [под общ. ред. Л. А. Сухаревой] ; М-во образования и науки Украины, Донец. гос. комер. ин-т. – Донецк : [ДГКИ], 1998. – 120 с.

144. Тарасюк, Г. М. Планування діяльності підприємства : навч. посіб. для студентів вищ. закл. освіти / Тарасюк Г. М., Шваб Л. І. – Київ : Каравела, 2003. – 427 с. – (Вища освіта в Україні).

145. Типове положення про склад витрат обігу та порядок їхнього планування і розподілу в торговельній діяльності [Електронний ресурс] : від. 18.03.96 : втрата чинності від 16.05.2002 // Верховна Рада України : офіційний портал / Упр. комп'ютеризов. систем. – Електрон. текст. дані. – Київ, сор. 1994-2016. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334-96-%D0%BF>. – Назва з екрана.

146. Ткач, А. А. Інституціональна економіка. Нова інституціональна економічна теорія : навч. посіб. для студентів ВНЗ / А. А. Ткач ; Гуманітар. ун-т «Запорізький ін-т держ. і муніцип. упр.». – Київ : Центр учб. літ., 2007. – 304 с.

147. Третьяков, Евгений Витальевич. Адаптация механизма управления социально-экономическим развитием муниципального образования к рыночным условиям : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Удмурт. гос. ун-т. - Ижевск, 2004. - 28 с.

148. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия : учеб. пособие для студентов высш. учеб. заведений, обучающихся по специальности 080507 «Менеджмент организации» / М. И. Трубочкина. – изд. 2-е, испр. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2009. – 317, [1] с. – (Высшее образование).

149. Федун, С. Ф. Управлінський облік в системі управління витратами молокопереробних підприємств / С. Ф. Федун // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 8. – С. 214-219.

150. Ходжсон, Дж. Эволюционная и институциональная экономика как новый мейнстрим? [Электронный ресурс] / Дж. Ходжсон // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2008?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsionnaya-i-institutsionalnaya-ekonomika-kak-novyy-meynstrim>. – Источник публ.: Terra Economicus (2008. № 2. Т. 6). – Загл. с экрана.

151. Чаленко, Р.В. Финансовый анализ как инструмент выявления тенденции к банкротству в российской экономике/Р.В. Чаленко//Журнал «Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)» - 2013. - №1-2 (41-42)

152. Чая, В. Т. Перспективы развития управленческого учёта / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 22. – С. 2-14.

153. Чебанова, Н. В. Бухгалтерский учет (торговые и посреднические предприятия) / Чебанова Н. В., Котенко Л. Н. – 3-е изд., перераб. и доп. – Харьков : Интеллект-ЭКО, 1995. – 245 с. – (Библиотека бизнеса).

154. Чумаченко, Н. Г. Функционально-стоимостный анализ : [учеб. пособие для экон. специальностей вузов] / Н. Г. Чумаченко, В. М. Дегтярева, Ю. С. Игумнов. – Киев : Вищ. шк., 1985. – 223 с.

155. Шакирова, А. В. Трансакционные издержки: понятие, экономическая природа и классификация [Электронный ресурс] / А. Шакирова ; НчФ НОУ ВПО «Акад. упр. «ТИСБИ» // Университет управления «ТИСБИ» : нам 20 лет!. – Электрон. текстовые дан. – Казань, сор. 2009. – Режим доступа: <http://old.tisbi.org/science/vestnik/2010/issue2/SakirovaT.html>. – Загл. с экрана.

156. Шаститко, А. Е. Новая институциональная экономическая теория : [монография] / Шаститко, А. Е ; Москов. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, экон. фак. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : ТЕИС, 2002. – 591 с.

157. Шепеленко, О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : монография / О. В. Шепеленко ; М-во образования и науки Украины, Донец. нац. ун-т экономики и торговли им. М. Туган-Барановского. – Донецк, 2007. – 360 с.

158. Шешукова, Т. Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии [Электронный ресурс] / Шешукова Т. Г., Д. Г. Красильников // КиберЛенинка : научная библиотека / Д. Семячкин, М. Сергеев ; асоц. «Открытая наука». – Электрон. текстовые дан. – Москва, [2010?]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-i-perspektivy->

[razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatii](#). – Источник публ.: Вестник Пермского университета. Серия: Экономика (2010. № 4). – Загл. с экрана.

159. Шумакова, О. В. Механизмы регулирования трансакционных издержек в сельском хозяйстве : монография / О. В. Шумакова ; ФГОУ ВПО «Ом. гос. аграр. ун-т им. П. А. Столыпина». – Омск : [ФГОУ ВПО ОмГАУ], 2010. – 188 с.

160. Экономика: университетский курс : учеб. пособие / [П. С. Лемещенко и др.] ; под ред. П. С. Лемещенко, С. В. Лукина. – Минск : Книжный дом, 2007. – 703 с.

161. Экономика и статистика фирм : учеб. для студентов экон. специальностей вузов / В. Е. Адамов, С. Д. Ильенкова, Т. П. Сиротина, С. А. Смирнов ; под ред. С. Д. Ильенковой. – 3. изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 287 с.

162. Эрроу, К. Информация и экономическое поведение: вопросы теории / К. Эрроу // Вопросы экономики. – 1995. – № 5. – С. 98-107.

163. Юрченко, Ю. Ю. Оптова торгівля: інституціонально-еволюційний підхід : монографія / Ю. Ю. Юрченко ; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – 405 с.

164. Ягмур, Катерина Анатоліївна. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика : дисертація ... кандидата економічних наук : 08.00.09 / Ягмур Катерина Анатоліївна; [Місце захисту: Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України]. - Київ, 2008. – 185 с.

165. Commons, J. R. Institutional Economics [Электронный ресурс] / Commons J. R. // American Economic Review. – 1931. – V. 21. – Режим доступа: <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/commons/institutional.txt> . – Загл. с экрана.

166. Furubotn, E. G. The New Institutional Economics: an Assessments / Furubotn, E. G., Rihter R. // The New Institutional Economics : a collection of



articles from the Journ of institutional and theoretical economics / introd. and ed. by Eric G. Furubotn, Rihter R. – Tubingen, 1991. – P.1-32.

167. Knight, F. H. Risk, Uncertainty and Profit [Электронный ресурс] / Knight, F. H. // Library economics liberty / [Anthony de Jasay, Pedro Schwartz]. – Электрон. текстовые дан. – [New York], cop.2000. – Режим доступа: <http://www.econlib.org/library/Knight/knRUP.html>. – Загл. с экрана.

168. Willamson, O. E. Transaction-Cost Economics: the Governance of Contractual Relations / O. E. Willamson // Journal of Law and Economic. – 1979. – V. 22. – P. 23-61.

## ДОДАТКИ

Таблиця А.1 - Вплив трансакційних витрат на формування економічного (реального) прибутку торговельного підприємства

№ п/п	Показник	Формування показника
1	2	3
1	Виторг	-
2	Змінні витрати: – прямі змінні витрати – непрямі змінні витрати	- -
3	Проміжний прибуток I (Маржинальний дохід)	$3 = 1 - 2$
4	Постійні витрати	-
5	Проміжний прибуток II (Прибуток від продажів)	$5 = 3 - 4$
6	Трансакційні витрати (явні)	-
7	Проміжний прибуток III	$7 = 5 - 6$
8	Інші доходи	-
9	Інші витрати	-
10	Збитки	-
11	Проміжний прибуток IV (Бухгалтерський прибуток)	$11 = 7 + 8 - 9 - 10$
12	Трансакційні витрати (неявні)	-
13	Економічний (реальний) прибуток	$13 = 11 - 12$

## Додаток Б

Таблиця Б.1 - Пропонована форма внутрішнього «Звіту про прибутки і збитки» в цілях прийняття управлінських рішень і формування економічного прибутку на прикладі ТОВ «Темполь»

Рядок	Показники	Попередній період 2013 р.	Звітний період, 2014 р.	Відхилення	Темп росту
1	2	3	4	5	6
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	742134	828372	+86238	11,17
2	Собівартість продажів за змінними затратами	-383099	-429162	-812261	1,12
3	Валовий прибуток	359035	399210	+40175	1,11
4	Постійні затрати	-196862	-229986	-426848	1,17
5	Прибуток (збиток) від продажів	162173	169224	7051	1,04
6	Доходи від участі в інших організаціях	0	5	+5	-
7	Відсотки до отримання	5302	5989	+687	1,13
8	Відсотки до сплати	-8880	-5597	-14477	0,63
9	Інші доходи	27166	45526	+18360	1,68

## продовження додатку Б (продовження таблиці Б.1)

1	2	3	4	5	6
10.	Інші витрати	-18291	-30220	-48511	1,65
11.	Трансакційні витрати (явні)*	-59466	-73449	-132915	1,24
12.	Прибуток (збиток) до оподаткування	108004	111478	+3470	1,03
13.	Поточний податок на прибуток	-	-	-	-
14.	в т.ч. постійні податкові зобов'язання (активи)	-	-	-	-
15.	Зміна відкладених податкових зобов'язань	-	-	-	-
16.	Зміна відкладених податкових активів	-	-	-	-
17.	Інше	-	-5130	-5130	-
18.	Чистий прибуток (збиток)	108004	106348	-1656	0,98
19.	Трансакційні витрати (неявні)*	-2973	-5435	-8408	1,83
20.	Економічний (реальний) прибуток	105031	100913	-4118	0,96

\* Примітка – запропоновані нові рядки (11, 19).

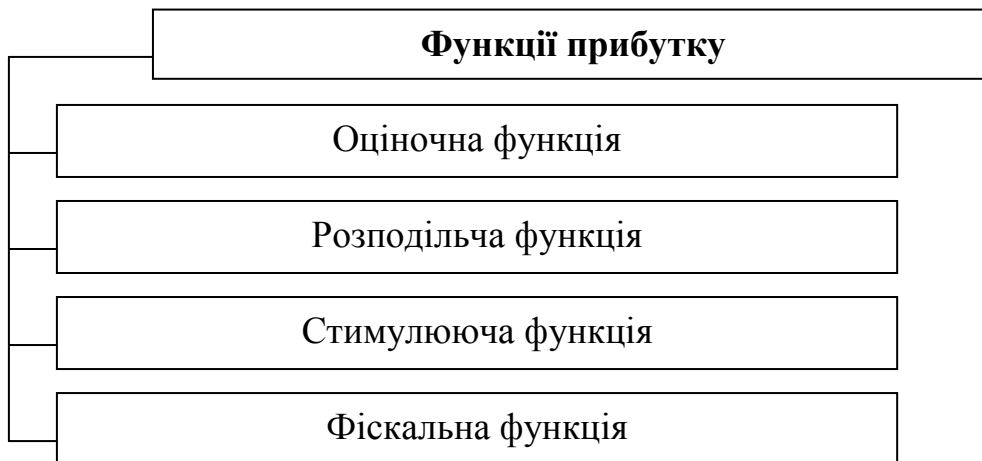


Рис. В.1 Функції прибутку торговельного підприємства

Характеристика функцій прибутку :

**1. Оціночна функція.** Прибуток підприємства використовується як оціночний показник, що характеризує ефект його господарської діяльності. Використання цієї функції повною мірою можливе тільки в умовах ринкової економіки, яка передбачає свободу встановлення цін, свободу вибору постачальника і покупця.

**2. Розподільча функція.** Її зміст полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу чистого доходу суспільства на частину, що акумулюється в бюджетах різних рівнів та залишається в розпорядженні підприємства.

**3. Стимулююча функція.** Виконання цієї функції визначається тим, що прибуток є джерелом формування різних фондів стимулювання, фонд виробничого та соціального розвитку, фонд виплати дивідендів тощо.

**4. Фіскальна функція податків** – вилучення частини доходів підприємств і громадян для утримання державного апарату, оборони країни й тієї частини невиробничої сфери, що не має власних джерел доходів (установ культури – бібліотек, архівів і т.і.), або вони недостатні для забезпечення належного рівня розвитку – фундаментальні науки, театри, музеї, більшість навчальних закладів і таке інше.

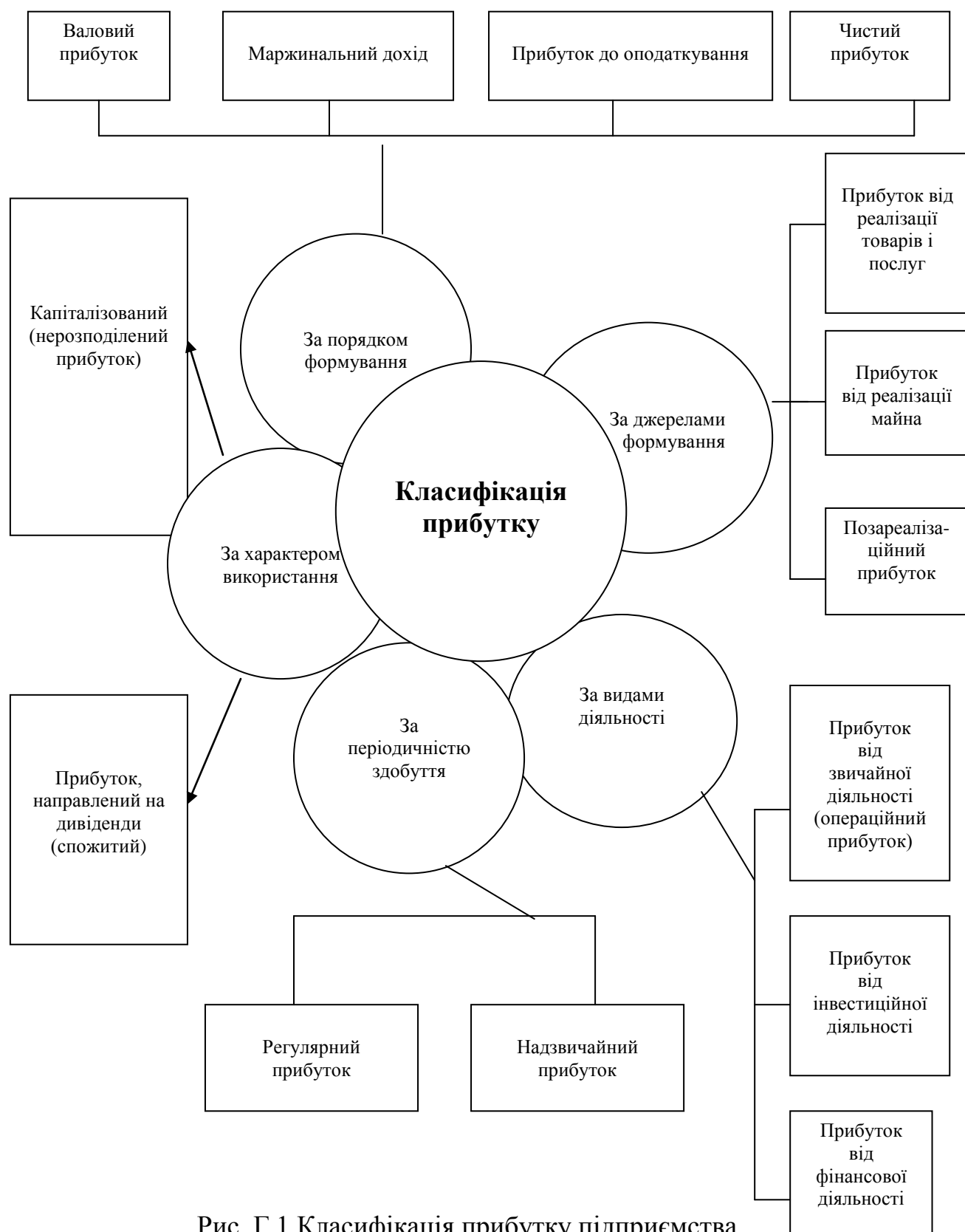


Рис. Г.1 Класифікація прибутку підприємства

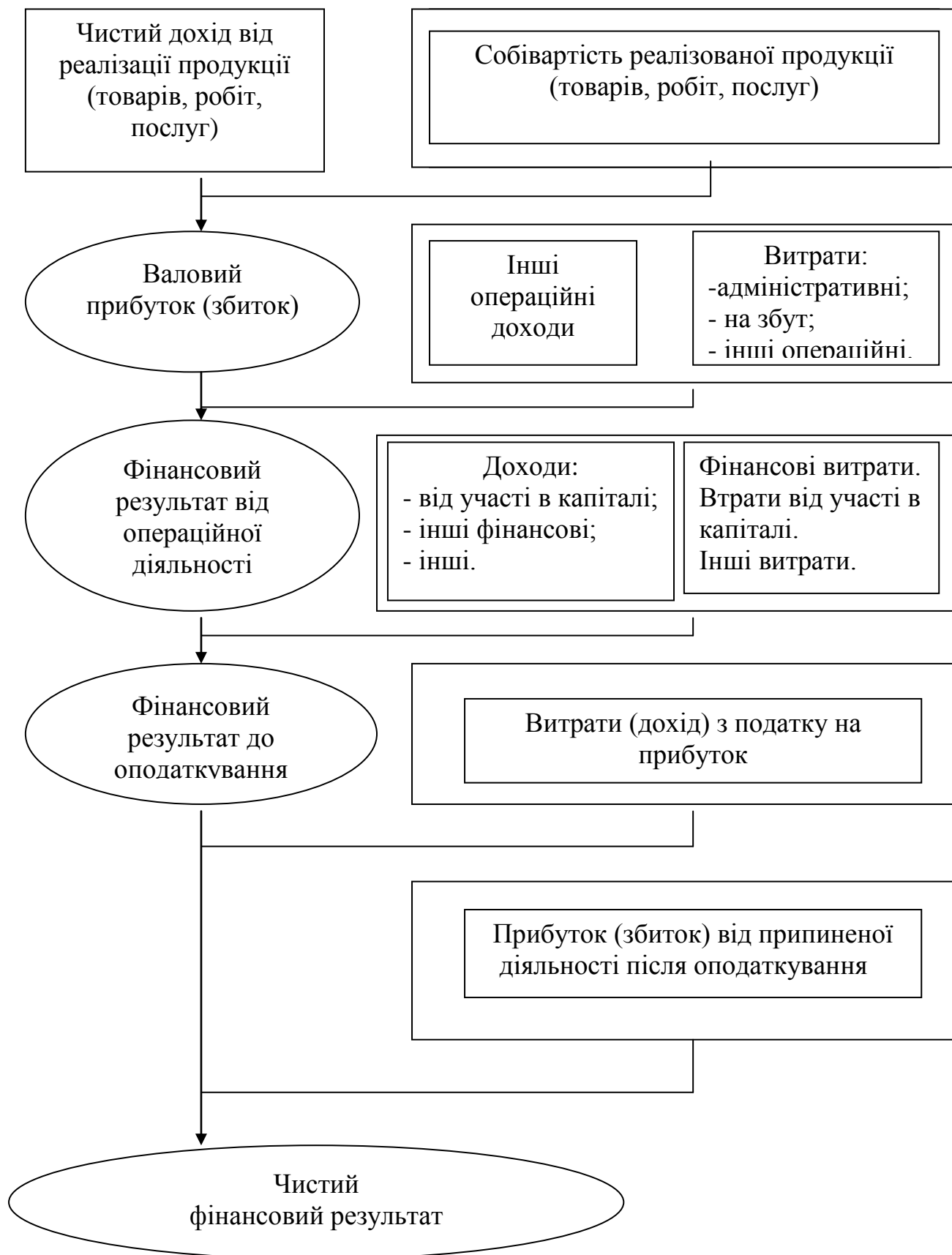
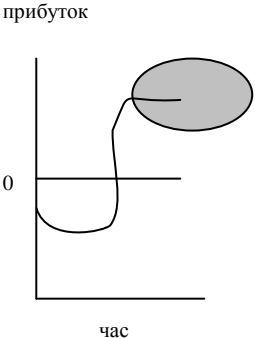
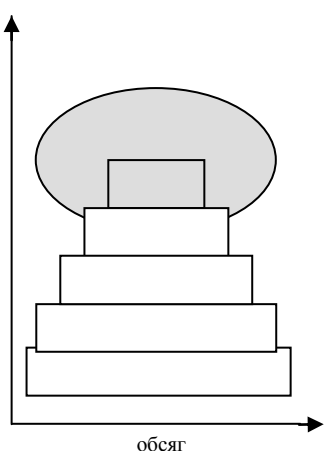


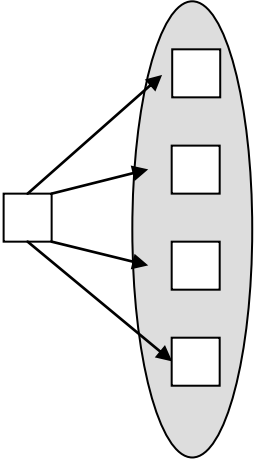
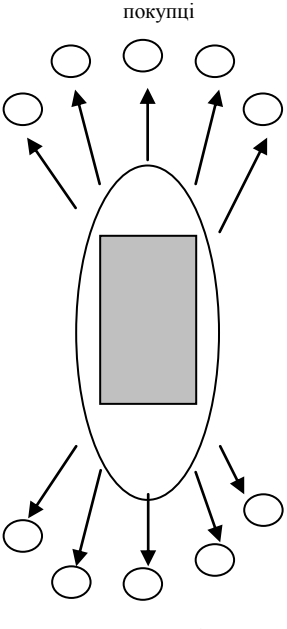
Рис. Д.1 Схема формування фінансового результату підприємства



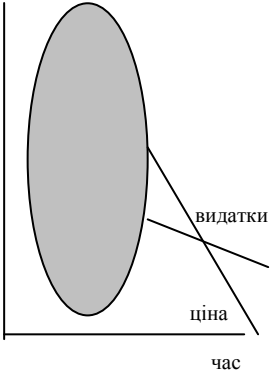
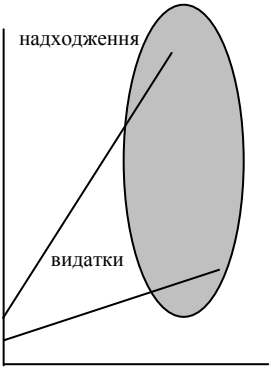
Таблиця Е.1 Характеристика сучасних моделей прибутку

№ з/п	Назва моделі	Характеристика моделей	графік
1	2	3	4
1.	<p>Модель прибутку на основі рішень споживачів</p>	<p>Для вивчення споживачів здійснюються цілеспрямовані інвестиції, на основі отриманої інформації виробляється рішення, встановлюються та розвиваються відношення. Від початку формування відношень спостерігаються збитки, потім прибуток збільшується.</p>	<p>прибуток</p>  <p>0</p> <p>час</p>
2.	<p>Модель прибутку на основі піраміди продукції</p>	<p>У цій моделі найважливішими аспектами є задоволення споживацьких інтересів щодо стилю, кольору, ціні тощо. Піраміду продукції можна створити на базі відмінностей споживацьких доходів і переваг. В її основі лежать дешеві і масові товари і послуги, а на верхівці – дуже дорогі продукти, які випускаються практично поодиноці. Основний прибуток концентрується на верхівці продуктової піраміди, проте і підстава піраміди, захисний бренд, грає у цій системі стратегічно важливу роль – слугує перепорою на шляху конкурентів до верхівки піраміди, де зосереджена більша частина прибутку.</p>	<p>ціна</p>  <p>0</p> <p>обсяг</p>

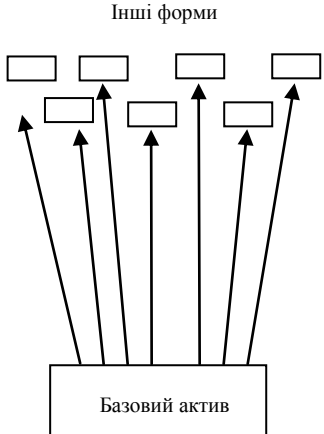
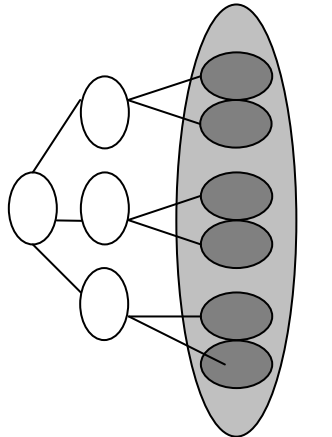
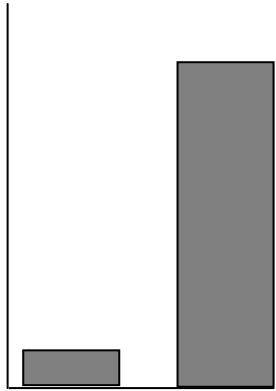
## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4
3.	<p>Прибуток на підставі мультикомпонентної системи</p>	<p>У цій моделі прибутку існує декілька компонентів, пов'язаних із продажем однієї і тієї ж продукції, кожний із яких має різні характеристики за показниками прибутковості і лише деякі з них є високоприбутковими. Моделі зазначеного типу використовуються у таких галузях бізнесу як виробництво прохолоджувальних напоїв (прибутковою тут є їх реалізація через ресторани і автомати для продажів), готельна справа (найбільший прибуток приносить оренда готелів корпораціями для проведення різних зборів) тощо.</p>	<p>базовий компонент</p>  <p>Інші компоненти</p>
4.	<p>Моделі прибутку комутуючого типу</p>	<p>Деякі ринки характеризуються наявністю великої кількості продавців, які взаємодіють з великою кількістю покупців. У цьому випадку високі операційні видатки несуть обидва боки. При цьому може з'явитися можливість створити корисного посередника, через якого починають відбуватися різноманітні комунікації, тобто звести багато взаємодій до одного каналу, створивши так званий комутуючий блок. У цьому випадку спостерігається скорочення видатків як у покупців, так і в продавців. Чим більше продавців і покупців приєднується до цієї моделі, тим ціннішою стає ця система.</p>	 <p>покупці</p> <p>продавці</p>

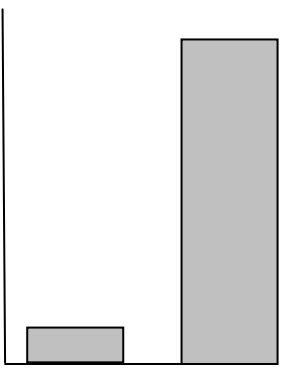
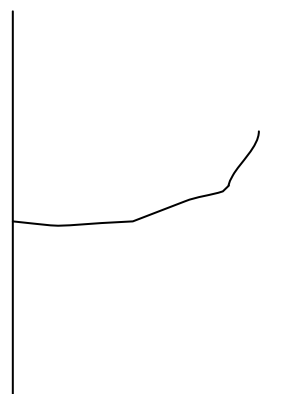
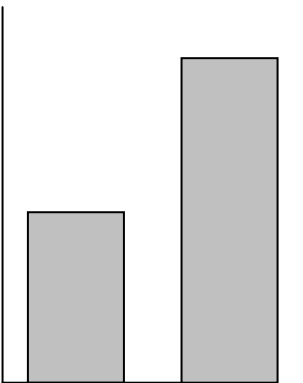
## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4
5.	<p>Моделі прибутку часового типу</p>	<p>У бізнесі найчастіше переваги, що отримує той, хто першим вийшов на ринок, дозволяють отримувати додаткові надходження, і так відбувається доти, доки дії послідовників не починають з'їдати його маржу. У цій моделі основним фактором отримання прибутку стає унікальність пропозиції. Вона дозволяє отримувати цінову надбавку доти, доки послідовники не почнуть пропонувати подібну продукцію. Ключовим фактором успіху в цій моделі є не час виходу нової продукції на ринок, а створення і утримання часового випередження над найближчим конкурентом.</p>	<p>Грошові кошти на одиницю продукції</p> 
6.	<p>Модель прибутку блокбастерного типу.</p>	<p>У деяких галузях бізнесу (фармацевтика, музика, виробництво кінофільмів, видавницька діяльність) основним економічним фактором є тип проектів, що реалізуються. У межах цих галузей видатки на різні типи проектів можуть відрізнятися, наприклад у 5 разів, а надходження в 50. Більша частина прибутку концентрується у проектах блокбастерного типу, в яких надходження набагато перебільшують видатки на реалізацію проекту.</p>	<p>Грошові кошти на проект</p> 

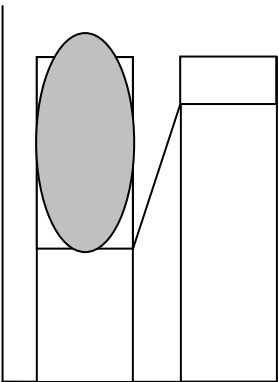
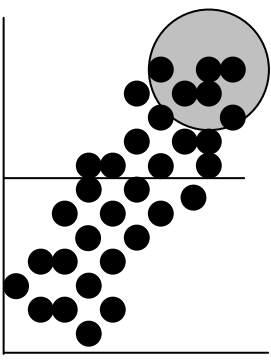
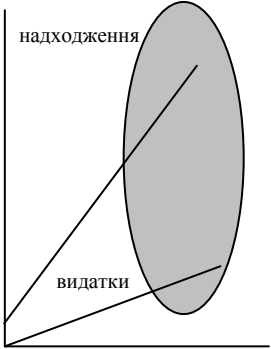
## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4
7.	<p>Модель багатошарового (мультиплікаційного) прибутку</p>	<p>У даній моделі отримання фінансової вигоди можливо багато разів за рахунок використання одного і того ж продукту, його характерної особливості, торгової марки чи послуг. Такі моделі можуть стати потужним інструментом бізнесу в тих компаніях, у яких створені споживацькі бренди, які легко запам'ятовуються.</p>	
8.	<p>Модель прибутку підприємницького типу</p>	<p>Після того, як компанії досягають успіху і нарощують масштаби своєї діяльності, вони стають усе більш формалізованими структурами з великою бюрократією і великою віддаленістю від споживача, внаслідок чого швидкість реагування на запити споживачів сповільнюється. Аби перешкодити цьому процесу, деякі компанії вдаються до організаційних заходів – розділяють свою структуру на безліч невеликих центрів прибутку, що може дозволити їм підвищити рівень відповідальності за кінцеві результати і зберегти тісні контакти зі споживачами.</p>	<p>основний бізнес</p>  <p>Відбруньковані напрямки бізнесу</p>
9.	<p>Модель прибутку від загальної спеціалізації</p>	<p>У багатьох галузях бізнесу компанії, що спеціалізуються на окремих напрямках у декілька разів більш прибуткові, ніж ті, які займаються продукцією загального призначення. Висока прибутковість перших пояснюється сукупністю декількох чинників, у тому числі низькими витратами, вищою якістю продукції, що випускається, міцній репутації, коротшим циклом продажів і привабливішими ціновими показниками.</p>	<p>прибутковість продажів</p>  <p>Продукція загального призначення      Спеціалізована продукція</p>

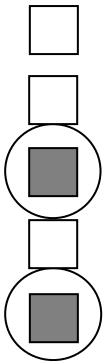
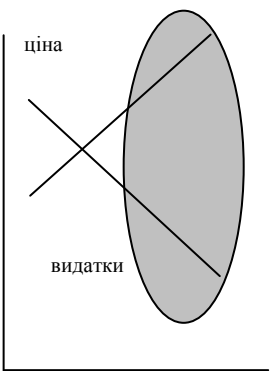
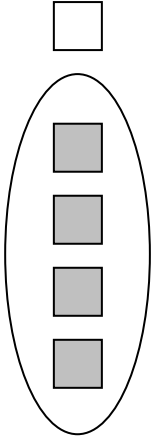
## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4
10	<p>Модель прибутку на основі попередньо створеної бази споживачів</p>	<p>До видів бізнесу, в яких успішно застосовується ця модель прибутку, належать: виробництво і реалізація копіїв, принтерів, приладів для гоління, ліфтів і ін. аналогічних товарів. Основним чинником, що забезпечує успіх цієї моделі є формування великої попередньо створеної бази споживачів, яка дозволяє генерувати високі надходження від продажів супутніх товарів і послуг.</p>	<p>марка прибутку</p>  <p>Базова продукція                      Супутна продукція</p>
11	<p>Модель прибутку від встановлення фактичного стандарту</p>	<p>У разі використання цієї моделі на основі домінуючого стандарту багаточисленні зацікавлені особи, починаючи від постачальників базового устаткування і розробників додатків і закінчуючи споживачами, втягуються в сферу діяльності власника такого стандарту. Більш того, чим більше залучено таких осіб, тим активніше йде подальше зростання масштабів діяльності і тим вище цінність цієї системи (схоже на мережеві методи ведення бізнесу). Як наслідок, у міру того, як цінність зростає, власник стандарту може отримувати більші надходження.</p>	<p>Марка прибутку</p>  <p>Ринкова доля</p>
12	<p>Модель прибутку на основі бренду</p>	<p>Протягом декількох років компанія, що орієнтується на формування бренду, вкладає великі інвестиції в те, аби підвищити обізнаність споживачів про свою продукцію, забезпечити її впізнання і добитися довіри до неї. Ці нематеріальні аспекти бізнесу посилюються при знайомстві споживачів із пропонованими їм продуктами і послугами. Зрештою, споживачі готові платити за високу якість бренду.</p>	<p>ціна одиниці продукції</p>  <p>Ринкова ціна                      Ціна аналогічної продукції, що має бренд</p>

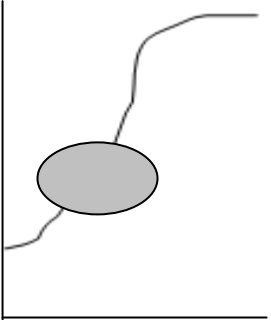
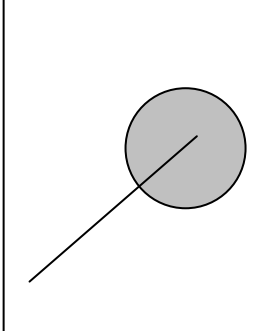
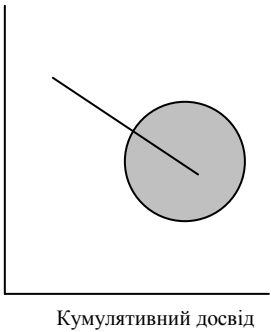
## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4
13	<p>Модель прибутку на основі випуску спеціалізованої продукції</p>	<p>При пропозиції на ринку нового продукту компанія отримує за нього цінову надбавку. Подібна модель прибутку зазвичай застосовується в таких галузях бізнесу, як фармацевтика і виробництво спеціальних хімічних речовин (цикл життя продукції в цих галузях варіюється від 8 до 15 років). Із часом доля надходжень від спеціальних продуктів скорочується, тому при такій моделі прибутку основним є правильний вибір напряму досліджень і розробок нової продукції.</p>	<p>надходження</p>  <p>П'ять років тому      на сьогодні</p>
14	<p>Модель прибутку на основі місцевого лідерства</p>	<p>Прикладами такого бізнесу можна назвати компанії, що надають послуги медичного характеру, продовольчі магазини і багато напрямів роздрібної торгівлі. У такій моделі прибутку важливе значення має не національна шкала зіставлення з конкурентами, а місцеве лідерство. Аналіз структури витрат таких компаній показує, що велика частина їх витрат за своєю природою належить до місцевого типу.</p>	<p>Прибутковість за регіонами</p>  <p>місцева ринкова доля</p>
15	<p>Модель прибутку на основі масштабів трансакцій</p>	<p>Дві однакові ринкові долі, одна з яких складається з безлічі невеликих угод, а інша з декількох крупних, забезпечать зовсім неоднакові рівні прибутковості. При цьому прибутковість другого варіанту, як правило, у кілька разів вище першого. Застосовується ця модель, наприклад, у сфері транспортного бізнесу (польоти і перевезення на більші відстані вигідніші, ніж на короткі)</p>	<p>Надходження на одиницю продукції</p>  <p>надходження</p> <p>видатки</p> <p>розмір трансакції</p>

## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

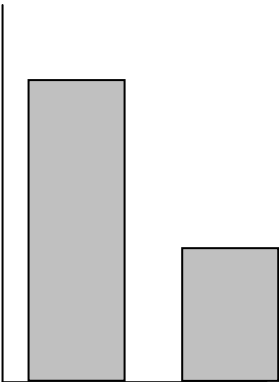
1	2	3	4
16	<p>Модель прибутку на основі заняття провідної позиції в ланцюжку цінності</p>	<p>У багатьох галузях бізнесу прибуток концентрується лише в певних ділянках ланцюжка цінності і відсутній в інших. Наприклад, в хімічній галузі його потрібно шукати у виробництві, а не в дистриб'юції. І навпаки, в торгівлі товарами загального призначення він з'являється на етапі дистриб'юції, а не виробництва.</p>	
17	<p>Модель прибутку на основі циклічності попиту і пропозиції</p>	<p>Виражена циклічність процесів характерна для багатьох галузей бізнесу. До таких галузей можна віднести хімічну і сталеливарну галузі, виробництво промислового устаткування. У цих умовах продуктивність компаній стає залежною від циклічності (якщо потужності компанії працюють на межі, корпорація підвищує ціни, і навпаки, коли потужності простоюють, ціни на її продукцію знижуються). Рівні прибутку можуть задаватися параметрами циклу, проте саме дії менеджерів можуть міняти показники витрат і цін, що впливає на прибутковість компанії.</p>	<p>Надходження на одиницю продукції</p>  <p>Утилізація</p>
18	<p>Модель прибутку на основі післяпродажних послуг</p>	<p>У деяких галузях (наприклад, у виробництві промислового устаткування) прибуток утворюється не стільки за рахунок продажу товарів, скільки за рахунок фінансування або післяпродажного обслуговування продукції. Наприклад, компанія, не маючи спочатку створеної бази споживачів в комп'ютерній галузі, може отримувати там значний прибуток, продаючи користувачам комп'ютерів додаткові елементи пам'яті тощо.</p>	<p>Базовий результат</p>  <p>Додаткові продукти чи послуги</p>

## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4
19	<p>Модель прибутку на основі випуску нових продуктів</p>	<p>До таких галузей можна віднести автомобільну, а також галузі з виробництва промислового устаткування і інструментів. Ключовим чинником, що забезпечує успіх, є готовність до зміни інвестиційних зусиль, що дозволяє отримувати безперечне лідерство за допомогою продукції наступного покоління, яка найбільшою мірою відповідає пріоритетам споживача.</p>	 <p>час</p>
20	<p>Модель прибутку на основі відносної ринкової долі</p>	<p>Крупні компанії, як правило, отримують цінові переваги і економію на витратах завдяки накопиченню великого виробничого досвіду і умінню працювати з великими обсягами продукції, що продається. Витрати на рекламу і постійні витрати в таких компаніях нижчі, а надходження від продажів вищі. Чим вище ринкова доля такої компанії в порівнянні з конкурентами, тим вище її прибутковість.</p>	<p>Надходження залежно від масштабів</p>  <p>Відносна ринкова доля</p>
21	<p>Модель прибутку на основі кривої накопиченого досвіду</p>	<p>Із тим, як компанія стає більш досвідченою у виробництві своєї продукції або наданні послуг, її витрати на кожну транзакцію скорочуються. Компанія, яка спеціалізується на доставці певного продукту або послуги і має великий досвід у цій сфері, буде більш прибутковою, ніж її конкурент, у якого такого досвіду немає.</p>	<p>Видатки на одиницю продукції</p>  <p>Кумулятивний досвід</p>



## продовження додатку Е (продовження таблиці Е.1)

1	2	3	4						
22	<p>Модель прибутку на основі бізнесу з низькими витратами</p>	<p>Компанія може працювати з моделлю бізнесу, що дозволяє нести низькі витрати, внаслідок чого кумулятивний досвід багатьох давно існуючих компаній у даній галузі бізнесу виявиться малозначимим для ведення успішної конкуренції. Так, наприклад, в окремих випадках модель міні- заводів може виявитися краще, ніж модель інтегрованих універсальних заводів.</p>	<p>витрати на одиницю продукції</p>  <table border="1" data-bbox="1157 336 1436 716"> <caption>Estimated data from the bar chart</caption> <thead> <tr> <th>Model</th> <th>Unit Production Cost (Relative)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Традиційна модель бізнесу</td> <td>High</td> </tr> <tr> <td>модель бізнесу з низькими витратками</td> <td>Low</td> </tr> </tbody> </table> <p>Традиційна модель бізнесу</p> <p>модель бізнесу з низькими витратками</p>	Model	Unit Production Cost (Relative)	Традиційна модель бізнесу	High	модель бізнесу з низькими витратками	Low
Model	Unit Production Cost (Relative)								
Традиційна модель бізнесу	High								
модель бізнесу з низькими витратками	Low								