

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.97](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.97)

УДК 657.47

*В. В. Бонарев,
к. е. н., асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, м. Чернівці
ORCID: 0000-0001-8217-9611
М. М. Танасієва,
к. е. н., асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, м. Чернівці
ORCID: 0000-0002-1870-7915*

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

*V. V. Bonarev
Candidate of Economics, assistant of accounting, analysis and audit
Chernivtsi National University named after Yury Fed'kovich, Chernivtsi
M. M. Tanasiieva
Candidate of Economics, assistant of accounting, analysis and audit
Chernivtsi National University named after Yury Fed'kovich, Chernivtsi*

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF TRANSACTION COSTS

Стаття присвячена вдосконаленню теоретичних та методичних положень управлінського обліку, в тому числі з врахуванням трансакційних витрат, з цілю покращення поінформованості вищої ланки управління підприємства для того, щоб вони змогли приймати виважені управлінські рішення. Здійснено розкриття сутності категорії «управлінський облік» різних авторських підходів та проведено аналіз даної дефініції. Запропоноване власне визначення економічної категорії «управлінський облік» під яким, потрібно розуміти як окрему підсистему обліку, пов'язану зі збором та обробкою інформації, що надходить відповідно до структурних підрозділів і сфери відповідальності у вигляді уточнених даних про витрати на виробництво й калькулювання собівартості продукції. Охарактеризовано складову управлінського обліку – управління витратами. Окреслено управлінський облік трансакційних витрат на підприємстві, а також запропоновано здійснення управлінського обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності.

The article improves theoretical and methodological provisions of management accounting, including taking into account transaction costs, in order to improve the information of the top management of the enterprise so that they can make prudent management decisions and promptly influence the deficiencies in the business activity of the enterprise. The history of the emergence of the economic concept of «management accounting» is covered. The essence of the category «management accounting» of different author's approaches was revealed and the definition was

analyzed. Based on this analysis, the concept of management accounting, grouped by scientists in such areas as: 1) give definitions of management accounting that are not inherently different from financial accounting, so they do not clarify its essence; 2) draw attention to the fact that management accounting gives information to managers for planning, controlling and performing management functions, which also different little from the definitions of the first group; 3) indicate that management accounting is related to the process of obtaining a variety of information for the needs of managers about the costs of activities, processes of circulation, revenues and expenses by type of products, which reflects the essence of this subsystem in the general accounting system; 4) does not reveal the essence, but gives a general, too broad, and therefore non-specific characteristics of management accounting. The proposed definition of the economic category «management accounting» by which should be understood as a separate subsystem related to the collection and processing of information, which is received in accordance with the structural units and area of responsibility in the form of specified data on production costs and cost calculation of products. It has been found out that one of the components of management accounting is cost management, and this component is characterized. The basic concepts of cost management are outlined, with the concept of transaction costs highlighted. The management accounting of transaction costs at the enterprise is outlined, as well as the implementation of management accounting of transaction costs by areas of responsibility.

Ключові слова: облік, управлінський облік, витрати, трансакційні витрати, управління витратами.

Keywords: accounting, management accounting, costs, transaction costs, cost management.

Постановка проблеми. У процесі управління підприємствами витрати діяльності виступають важливим об'єктом обліку, оскільки їхня роль у формуванні фінансового стану суб'єкта господарювання є визначальною. Один з провідних напрямів економічної думки із середини 1970-х рр. – це неоінституціоналізм. Неоінституційна теорія ввела в облік нову категорію – трансакційні витрати, що дало змогу розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі в суспільстві – у соціальному інституційному середовищі.

Сучасні досягнення теорії трансакційних витрат, відкривають нові аспекти обліку витратами підприємств, а вимоги часу створюють необхідність їхнього врахування для забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання. Трансакційні витрати як специфічний вид витрат суб'єктів господарювання розсіяні між витратами підприємства і знаходиться поза межами цілеспрямованого управлінського впливу, а це вимагає раціональних методів ведення обліку та проведення аналізу таких витрат. У зв'язку з цим надзвичайної актуальності набуває проблема управлінського обліку трансакційних витрат на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання управлінського обліку знайшло своє відображення у праці вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: Э.А.Аткинсон, К. Друри, А.Д. Шеремет, Т.П. Карпова, С. Ніколаєва, Ф.Ф. Бутинець, П.М.Гарасим, З.В. Задорожний, С.Ф. Голов, С.О. Левицька, Л.В. Нападовська, М.С.Пушкар, Т.В. Кузнецова. Проте, разом із досить глибокою пропрацьованістю проблеми управлінського обліку деякі питання носять дискусійного характеру, а в окремих випадках і суперечливість пропонувані підходів, а що стосується дослідження проблеми управлінського обліку трансакційних витрат на підприємствах в сучасних умовах практично відсутні.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розкриття теоретико-методологічних аспектів управлінського обліку трансакційних витрат з метою покращення поінформованості вищої управлінської ланки для прийняття оперативно-виважених управлінських рішень та покращення діяльності суб'єкта господарювання в ринкових умовах і заняття ним відповідного місця на ринку. Відповідно до мети необхідно: висвітлити історичний розвиток появи дефініції «управлінський облік»; розкрити економічну сутність категорії «управлінський облік» та запропонувати власне трактування даного поняття; виокремити складову управління витратами та зазначити, що однією із концепцій управління витратами є концепція трансакційних витрат; висвітлити управлінський облік трансакційних витрат на підприємстві, а також запропонувати здійснення управлінського обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У ринковому середовищі інформація про ділових партнерів і наявність того чи іншого товарно-матеріального продукту, ціна на який в інформаційному просторі дуже різна, а має велике значення, з розвитком ринкової системи обсяг цієї інформації та складність її розуміння лише зростають. У діяльності підприємств трансакційні витрати знаходиться поза межами

цілеспрямованого управлінського впливу, але не зважаючи на їх невидимість, вони впливають на собівартість одиниці продукції, на фінансовий результат підприємства, його цінову конкурентоспроможність, а також стійку позицію на ринку.

Причиною до виникнення і розвитку управлінського обліку можна вважати промислову революцію в XIX ст. Однією важливою обставиною, що сприяла створенню управлінського обліку як самостійної галузі, було створення у США Національної асоціації бухгалтерів-виробничників, що відбулося у жовтні 1919 р. з ініціативи Дж. Чі Нікольсона – діяча у сфері фабрично-заводського рахівництва [1, с. 175]. Остаточно ця професійна сфера сформувалася в 1972 р., коли Національна асоціація бухгалтерів (США) розробила та затвердила Стандарт професійних іспитів з управлінського обліку (Certificate of Management Accounting) [2].

М. Сміт слушно зазначає: «Зміна умов господарювання створила потребу в інформації про витрати – і тим самим з'явилися перші інформаційні системи управлінського обліку» [3, с. 24].

Процес становлення управлінського обліку простежується у двох напрямках – американському й європейському, провідну роль в якому відіграла німецька школа [3]. Зокрема, Л. В. Нападовська [4, с. 57] вказує, що вперше термін «управлінський облік» стали використовувати в англійських країнах (у США, Великобританії, Канаді). На відміну від англосаксонської назви, в Західній Європі цей облік завжди називали виробничим (Німеччина). До складу виробничого обліку зараховували переважно виручку від продажу і витрати поточного року. В англійських країнах до сфери управлінського обліку належать фінансові й виробничі інвестиції та результати їхнього використання.

Основна різниця між американським і європейським напрямками полягає в тому, що в англо-американській практиці фінансовий та управлінський облік (як дві системи обліку) існували незалежно один від одного, а в Німеччині торгова й виробнича бухгалтерії взаємно доповнювали і розвивали одна одну [2].

На управлінський облік також вплинув починаючи з 50-х рр. XX ст. різкий розвиток стратегічного менеджменту, про що свідчить кількість публікацій за наступних півстоліття. Так, для підготовки праці «Школи стратегій» Г. Міцберг, Б. Альстренд та Д. Лемпел використали близько 2000 досліджень з проблем стратегічного менеджменту [5, с. 56]. На основі аналізу цих джерел було виділено 10 основних шкіл стратегічного менеджменту. Відповідно, десять шкіл можна поділити на три групи. До першої групи належать перші три школи, яких цікавить те, як мають формуватися стратегії, а не те, як вони формуються насправді. Ці школи виявляють розпорядчий характер. До складу другої групи входять школи від підприємницького до зовнішнього середовища, які зосередили увагу на специфічних аспектах формування стратегії, тобто вони прагнули поєднати пояснення принципів формування стратегії і розгортання стратегічного процесу в часі. Третю групу представляє одна школа (школа конфігурації), що охоплює погляди всіх попередніх шкіл. Розробників цієї школи цікавлять побудова стратегії, її зміст, організаційна структура та організаційна культура, зовнішнє середовище організації [6]. Отже, кожна школа робить акцент на певних моделях та методах розробки стратегій, але практика використання стратегічного управління доводить, що, з одного боку, не сформовано єдиного «ідеального» підходу, а з іншого – існують елементи, які використовують усі дослідники [7].

Доцільність виокремлення підсистеми управлінського обліку із загальної системи обліку почалося ще в кінці XIX ст. – на початку XX ст.: Ж. Курсель-Сенель (1896 р.), Е. Шмаленбах (1899, 1902, 1928 рр.), Г. Черч (1912 р.), Г. Гант (1909 р.), Дж. Лі Нікольсон, Дж. Рорбах (1911 р.), Ч. Гоінг (1912 р.), Дж. Кларк (1932 р.). До поділу єдиної системи обліку на підсистеми привело посилення конкуренції між виробниками продукції за ринки збуту, що, відповідно, зумовило надання гарантії комерційної таємниці щодо формування собівартості продукції й контролю за формуванням собівартості продукції на основі нормування витрат ресурсів, а це сприяло централізації фінансового і децентралізації калькуляційного обліку. Все це дало змогу зробити перехід від ретроспективного (історичного) підходу до узагальнення інформації – до перспективного (прогнозованого) підходу [8, с. 154].

Вітчизняні економісти ознайомлені із сутністю управлінського обліку з початку 1970-х рр., коли вийшла друком монографія М. Г. Чумаченка, але протягом наступних років у науковців та практиків не виникло інтересу до дослідження і впровадження управлінського обліку. Лише у 1982 р. Б. І. Валувєв опублікував монографію з проблем розвитку обліку в промисловості, в якій зазначалось, що всі значні наукові дослідження в галузі обліку присвячені обліковим проблемам вузькопрофільного характеру, практично не пов'язаним з суміжними галузями економічних наук. Цей вчений робить акцент на взаємодії обліку з плануванням, контролем, економічним аналізом і регулюванням. Облік підпорядковується методологічному й організаційному вдосконаленню та відповідності загальній меті управління [9, с. 213].

У Західній Європі система управлінського обліку називається виробничим (Німеччина) або експлуатаційним (аналітичним) (Франція) обліком. Разом з тим, слід зазначити, що калькуляційний та виробничий облік орієнтувався на виробництво, а управлінський облік – на аналіз ситуацій, прийняття рішень, вивчення запитів споживачів інформації, що характеризує використання ресурсів, формування собівартості, аналіз відхилень від норм затрат та ін. [10, с.14]. В.О.Ластовецький зазначає, що у різних зарубіжних країнах існують різні підходи до тлумачення управлінського обліку: «у Франції його назвали «аналітична бухгалтерія», у Німеччині – «контролінг», останнім часом і в США на батьківщині виникнення «управлінського обліку» його стали називати «управління затратами» [11, с.14]. На думку В.В.Сопко виробничий облік є французьким варіантом англо-американського управлінського обліку, контролінгу – в Німеччині, внутрішньогосподарського – в Україні [12, с.400]. У Росії облік і контроль затрат на виробництво в теорії і практиці бухгалтерського обліку називали так само, як і в Західній Європі – виробничий. Це пов'язано з тим, що російський бухгалтерський облік формувалася під сильним впливом західноєвропейського обліку. Форми і методи

бухгалтерського обліку будувалися за італійськими, німецькими і французькими зразками. А сучасному етапі в Російській Федерації в нормативних документах бухгалтерський облік офіційно не розділяється на фінансовий та управлінський [10, с.15].

Так, Л. Надаповська стверджує: «Вести бізнес сьогодні, орієнтуючись винятково на минулі події, які нам надає фінансовий облік, однаково, що намагатися керувати автомобілем, споглядаючи лише в бокове вікно, де видно тільки пройдений шлях» [13, с. 50]. Тому в сучасних ринкових умовах господарювання ведення управлінського обліку на підприємствах є необхідним, оскільки він забезпечує різні рівні управління інформацією для прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності діяльності як підприємства загалом, так і його структурних підрозділів [14].

Таким чином, управлінський облік – надзвичайно важлива складова всієї облікової системи будь-якого підприємства. Його інформаційну базу утворюють всі потоки інформації, які формуються у процесі ведення виробничого, фінансового, податкового й статистичного видів обліку. Це вважається внутрішній облік підприємства, надзвичайно індивідуальний (зокрема, у методичному забезпеченні) та конфіденційний. Його основне призначення полягає у задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу суб'єкта господарювання [15, с. 140].

У вітчизняних та зарубіжних друкованих виданнях точиться дискусія щодо розкриття сутності поняття «управлінський облік». Підходи до тлумачення цієї економічної категорії подано у таблиці 1.

Таблиця 1.

Підходи різних авторів до розкриття сутності поняття «управлінський облік»

№	Автор	Визначення
1	Американська асоціація бухгалтерів [16]	Управлінський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників та надання користувачам для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень
2	Э.А. Аткинсон [17]	Управлінський облік – це процес неперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації
3	Р.Гаррісон [18]	Управлінський облік – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджерів інформацією для використання в плануванні, контрольних діях і для прийняття рішень
4	К.Друри [19]	Управлінський облік – це надання особам в самій організації інформації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення і підвищують ефективність і продуктивність поточних операцій
5	Р.Ентоні і Дж. Піса [20]	Управлінський облік – це процес у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації
6	Ч.Т.Хорнгрен Дж.Фостер [21]	Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами
7	С.А.Ніколаєва [22]	Управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
8	А.Д.Шеремет [23]	Управлінський облік – це підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації
9	Т.П.Карпова [24]	Управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства
10	Т.Карпова С.Ніколаєва [25]	Управлінський облік – це цілісна (інтегрована) система обліку, планування, контролю і аналізу витрат, дані якої використовуються для прийняття управлінських рішень
11	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26]	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
12	Ф.Ф.Бутинець [27]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для аналізу, планування, оцінки та

		контролю всередині підприємства
13	П.М. Гарасим, Г.П.Журавель, Я. П. Хомин [28]	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства
14	З.В.Задорожний [29]	Управлінський облік – це процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових та фактичних затрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, відповідальних осіб, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів внутрішніх користувачів.
15	С.Ф.Голов [30]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для аналізу, планування, оцінки та контролю всередині підприємства
16	С.Ф. Голов В.І. Єфіменко [31]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
17	С.О.Левицька [32]	Управлінський облік – окремим елементом менеджменту діяльності, який в основі своїй використовує інформацію внутрішньогосподарського обліку і показники фінансової звітності в цілому
18	М.Р. Лучко, В.М. Мариновський [33]	Управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-хто і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень
19	Л.В. Нападовська [4]	Управлінський облік – це інтегрована система підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю й прийняття управлінських рішень
20	Л.В. Нападовська [16]	Управлінський облік – це економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством
21	В.А.Панков, С.Я. Єлецьких Н.М.Михайличенко [34]	Управлінський облік – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, головне завдання якої полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства.
22	М.С.Пушкар [8]	Управлінський облік – є окремою підсистемою обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції в такому розрізі, який задовольняє систему управління.
23	В.Г.Швець [35]	Управлінський облік – це процес підготовки інформації, необхідної для потреб внутрішнього менеджменту, поточної виробничої діяльності підприємства, що здійснюється для формування показників усередині підприємства за сферами відповідальності
24	Л. Гнилицька [36]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації
25	Т.В. Кузнецова, Т.Ю.Рашкевич [37]	Управлінський облік – це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління діяльністю, цілю якого є отримання детальної, достовірної інформації про доходи і витрати як по підприємству в цілому, так і по окремим його ланках.
26	В.Рожельюк [1]	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю підприємницької діяльності підприємства.

Ці дефініції можна згрупувати за напрямками:

– автори праць [27, 28, 38, 30, 31, 38] дають такі визначення управлінського обліку, які за своєю суттю не відрізняються від фінансового обліку, тому вони не прояснюють його сутності;

– автори праць [19, 26, 18, 16, 25, 20, 23, 21] зосереджують увагу на тому, що управлінський облік дає інформацію менеджерам для планування, контролю та виконання функцій управління, що також мало чим відрізняється від дефініцій першої групи;

– автори праць [29, 39, 33, 16, 34, 22, 34, 8, 17, 35] вказують, що управлінський облік пов'язаний з процесом отримання різноманітної інформації для потреб менеджерів про витрати видів діяльності, процеси кругообороту, доходи і витрати за видами продукції, що відображає сутність цієї підсистеми в загальній системі обліку;

– лише праця [32] не розкриває сутності, а дає загальну, надто широку, а тому неконкретну характеристику управлінського обліку.

У процесі виокремлення й вивчення цього поняття науковці дають трактування економічної категорії «управлінський облік» по-різному, але розкриття сутності такого поняття, яке пропонує кожен із вчених, має право на існування, оскільки різка динаміка соціально-економічних змін, етнокультурні та ситуативні інваріанти існування підприємств зумовлюють розширення меж і постійне вдосконалення сучасної облікової думки, а отже й внесення коректив до управлінського обліку.

З огляду на це ми пропонуємо економічну категорію «управлінський облік» розуміти як окрему підсистему обліку, пов'язану зі збором та обробкою інформації, що надходить відповідно до структурних підрозділів і сфери відповідальності у вигляді уточнених даних про витрати на виробництво й калькулювання собівартості продукції. Така підсистема буде відповідати системі управління та давати змогу на її основі приймати виважені, обґрунтовані управлінські рішення, що передбачатиме тенденції розвитку всередині підприємства й ефективну роботу суб'єкта господарювання загалом.

Система управлінського обліку включає в себе дві основні та взаємопов'язані підсистеми, такі як система обліку витрат та система управління витратами. Між цими системами існує тісний зв'язок, який полягає в тому, що існування однієї веде до виникнення іншої, тому що система обліку витрат є інформаційним підґрунтям для системи управління витратами.

На організацію системи обліку витрат істотно впливають: ступінь спеціалізації підприємства, технологічний процес виробництва, організаційна структура підприємства і масовість випуску продукції. В обліку витрат всі записи за всіма витратами зводяться в реєстри за допомогою подвійного запису. Система обліку витрат полягає у класифікації витрат, розробці ефективного методу обліку витрат для підприємства, повному визначенні складу собівартості продукції і формування витрат з метою оперативного контролю за випуском продукції, а це призводить до запобігання невиправданих витрат та прийняття різноманітних ефективних управлінських рішень, які впливають на діяльність суб'єкта господарювання. Отже, повнота обліку витрат на підприємстві виступає одним з чинників економічного обґрунтування широкого кола управлінських рішень, а тому облік витрат має відповідати потребам основних груп користувачів інформації.

Складовою системи управлінського обліку є також система управління витратами. Розглядаючи систему управління витратами Г.Партин [38], Р.Хілтон, М.Махер та Ф.Селто [39] зауважують, що це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів управління витратами, які утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, а також вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани, що у свою чергу забезпечує ефективну діяльність організації.

Сучасна система управління вважається не достатньо ефективною, якщо вона на перше місце не ставить «людський чинник», оскільки успіх будь-якої діяльності насамперед залежить від зусиль трудового колективу, професіоналізму суб'єктів управління, їх зацікавленості у результатах своєї праці [40, с.117]. Так, І.Давидович [41] та О.Крушельницька [42] вказують, що управління витратами – це складний багатоаспектний та динамічний процес, який включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства.

В управлінні витрат виокремлюють основні їх концепції. Н.Гришко [43], В.Звенячкіна [44] та Е.Рогатенюк [45] виділяють такі основні базові концепції управління витрат: концепція витратоутворюючих факторів, концепція додаткової вартості, концепція доданої вартості, концепція ланцюжка цінностей, концепція альтернативних витрат, концепція трансакційних витрат, концепція АВС, концепція стратегічного позиціонування, концепція витрат, що пов'язана з якістю. Однією із основних базових концепцій управління витратами є концепція трансакційних витрат. Доктринним зерном концепції є той факт, що у будь-якій економіці є два види витрат: виробничі (операційні) і трансакційні. Базовою одиницею в теорії трансакційних витрат визначається акт економічної взаємодії, угода, трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового й довгострокового характеру, що вимагають детального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін. Витрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, одержали назву трансакційних витрат [44, с. 47]. До трансакційних витрат відносяться витрати, пов'язані із збиранням, накопиченням, обробкою та аналізом інформації про ринок, проведенням переговорів і прийняттям рішень, контролем та захистом виконання контрактів [46, с.77].

Доповнити сучасні концепції управлінського обліку І.Садовська пропонує за допомогою

концептуальної моделі, як буде орієнтована на управління трансакціями і передбачатиме: використання облікової інформації у двох напрямках – до сфер відповідальності і до центру регулятивних схем структур господарського і державного управління, а також визнання двох основоположних концепцій вартості – трудової теорії вартості та маржиналізму (граничної корисності благ). Науковець також у моделі передбачає розробку методології обліку трансакційних витрат, обумовлених дефіцитом інформації, невизначеністю та ризиками, а також розробку класифікації трансакційних витрат з точки зору обмежених ресурсів (економічна) і власних інтересів (опортуністична), а це у свою чергу сприятиме контролю (COSO) і оцінці ефективності здійснення трансакцій. Впровадження запропонованої концепції на думку вченої сприятиме забезпеченню зацікавлених користувачів інформацією про трансакційні витрати, які здійснюють підприємства у процесі посилення економічної глобалізації; проведення системного аналізу їх характеру, структури та динаміки з метою посилення управління ними [47, с.151].

Управлінський облік ведуть за значно ширшою номенклатурою об'єктів, ніж фінансовий що диктується необхідністю збору інформації про виникнення витрат в усіх ланках діяльності господарюючого суб'єкта, то вагоме місце в його здійсненні передбачається для організації управлінського обліку трансакційних витрат. Організація управлінського обліку трансакційних витрат дозволить прослідкувати де саме виникають такого роду витрати та звернути увагу на виправданість виникнення цих витрат у тому чи іншому сегменті діяльності організації, та з урахуванням їх раціональної організації на майбутнє здійснювати ефективне управління ними. Організація управлінського обліку за сферами відповідальності також дозволяє підвищити відповідальність керівників організаційних структур підприємства.

Л.Нападовська зазначає, що «виокремлення в структурі підприємства сфери відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети» [4, с. 470].

Інформація для управлінського обліку базується на даних фінансового обліку, а так як трансакційні витрати включають у фінансовому обліку до виробничих, загальновиробничих, адміністративних та збутових витрат, постає нагальна потреба для здійснення обліку трансакційних витрат за сферами відповідальності шляхом заповнення відповідних відомостей у структурних підрозділах де виникають такого роду витрати. Інформація з відомостей призначена для отримання управлінською ланкою повної та достовірної інформації про місце та причини виникнення трансакційних витрат.

Отже, на підприємстві здійснення управлінського обліку трансакційних витрат, дозволить управлінському персоналу, отримувати якісну та повноцінну інформацію про трансакційні витрати і призведе до: полегшення отримання достовірної інформації про розміри та причини виникнення цих витрат; ефективного контролю за цими витратами; прийняття раціональних управлінських рішень; розроблення системи ефективного управління трансакційними витратами на підприємстві; зменшення впливу факторів зовнішнього середовища та полегшення діяльності підприємства у ньому. Проаналізована проблематика окреслює актуальність та перспективи подальшого розвитку досліджуваної теми.

Список літератури.

1. Рожелюк В.М. Проблеми та перспективи організації управлінського обліку в Україні / В. М. Рожелюк // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. – 2008. – Вип. 22.– С. 174–179.
2. Предко І.Ю. Управлінський облік в умовах диверсифікації / І. Ю. Предко // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3(49). – С. 152–155.
3. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С.24–27.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
5. Пушкар М.С. Контролінг: інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: моногр. / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
6. Міщенко А. П. Стратегічне управління: навч. посібник / А. П. Міщенко. – К. : ЦУЛ, 2004. – 336 с.
7. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : підруч. / З. Є. Шершньова. – [2-ге вид., переробл. і доповн]. – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.
8. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
9. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 422 с.
10. Алборов Р.А. Бухгалтерський управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. –224 с.
11. Гура Н. Побудова управління витратами підприємств у хімічній галузі / Н.Гура, К.Радченко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка/ 2010. – №118. – с.14-16.
12. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.В. Сопко. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500с.
13. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.

14. Пилипів Н.І. Організаційно-технологічні особливості побудови управлінського обліку виробничих витрат на деревообробних підприємствах [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів, Ю. В. Максимів. – Режим доступу: http://kapitanvova.ucoz.ua/_id/3/372_17.pdf
15. Писаренко Т.М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т. М. Писаренко, Н. А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1, т. 2. – С. 136–140.
16. Нападівська Л.В. Управлінський облік: моногр. / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
17. Аткинсон Э.А. Управленческий учет / [Энтони А. Аткинсон, Раджив Д Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С.]. – 3-те изд. – М. : Вильямс, 2005. – 878 с.
18. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь / И.Л. Лопатников. – М. : АБФ, 1996. – 704 с. – (Словарь современной экономической науки).
19. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
20. Пушкар М.С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль : «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 164 с.
21. Ходзицька В.В. Шляхи реформування управлінського обліку в Україні відповідно до міжнародних вимог / В. В. Ходзицька // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 5. – С. 67–68.
22. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 16–21; 1996. – № 2. – С. 47–50; 1996. – № 3. – С. 47–51.
23. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учеб. пособ. / [под ред. А. Д, Шереметова]. – М. : РБК-Пресс, 1999. – 512 с.
24. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебн. для вузов / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
25. Ночовна Ю.О. Сутність управлінського обліку: процесно-функціональний та системний підходи / Ю.О. Ночовна // Зб. наук. праць Кіровоградського національного технічного університету: економічні науки. – 2010. – Вип. 18, ч. II. – С. 159–166.
26. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Редакція від 30.09.2015 р. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
27. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинеця. – [3-те вид., доповн. і переробл.]. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
28. Гарасим П.М. Курс управлінського обліку: навч. посіб. / П.М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2007. – 314 с.
29. Задорожний З.В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку / З.В.Задорожний // Вісник ТНЕУ. – 2007. – № 1. – С. 62–71.
30. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підруч. / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
31. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К. : ТОВ «Автотехсервіс», 1996. – 543 с.
32. Левицька С.О. Методика організації та перспективи розвитку управлінського (внутрішньогосподарського) обліку / С.О. Левицька // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3(23). – С. 245–253.
33. Лучко М.Р. Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах / М.Р. Лучко, В.М. Мариновський. – Тернопіль : Поліграфіст, 1992. – 24 с.
34. Панков В.А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посіб. / В.А.Панков, С.Я.Єлецьких, Н.М.Михайличенко. – К. : Центр учб. літ., 2007. – 112 с.
35. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В.Г.Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
36. Гнилицька Л. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах України / Л.Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 39–42.
37. Кузнецова Т.В. Необходимость внедрения системы управленческого учета на украинских предприятиях / Т. В. Кузнецова, Т. Ю. Рашкевич // Вісник Донбаської державної машинобудівельної академії. – 2008. – № 3Е(14). – С. 250–253.
38. Паргин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О.Паргин. – К.: Вид-во УБСНБУ, 2008. – 219с.
39. Hilton R.W., Maher M.W., Selto F.H. Cost Management. Strategies for Business Decisions. Irwin Mc Graw – Hill, 2000.
40. Макачук Ф. Класифікація витрат ринків: управлінський аспект / Ф.Макачук // Економічний аналіз. – Випуск 6. – 2010. – С.116-118.
41. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібник / І.Є.Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320с.
42. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О.В.Крушельницька // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – №1 (51). – 2010. – С.125-129.
43. Гришко Н.В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств / Н.В.Гришко // Культура народів Причорномор'я. – 2007. – № 99. – С. 33-38.

44. Звенячкина В.Ю. Особливості підходів до управління витратами на промислових підприємствах / В.Ю.Звенячкина // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – Выпуск 33-2. – 2008. – С.44-49.
45. Рогатенюк Э.В., Стифонова Р.В. Анализ базовых концепций управления затратами предприятия / Э.В.Рогатенюк, Р.В.Стифонова // Экономика Крыма. – №1(43). – 2011 – С.325-329
46. Бонарев В.В. Трансакційні витрати як економічна категорія / В.В.Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 8(29). – Ч.2. – Луцьк, 2011. – С.65-78.
47. Садовська І.Б. Концепції управлінського обліку в процесі його еволюційного розвитку / І.Б.Садовська // Економічний аналіз. – Випуск 6. – 2010. – С.149-151.

References.

1. Rozheliuk V.M. (2008) “Problems and prospects of management accounting in Ukraine”, *Naukovi zapysky TNPU im. V. Hnatiuka*, vol. 22, pp. 174-179.
2. Predko I.Yu (2009) “Management accounting in terms of diversification”, *Visnyk ZhDTU*, vol. 3(49), pp. 152-155.
3. Rudnyts'kyi V. and Rudnyts'kyi T. (2010), “The evolution of management accounting and modern concepts of development”, *Ekonomichnyj analiz*, vol. 6, pp. 24-27.
4. Napadovs'ka L.V. (2004), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], K. : Knyha, Ukraine
5. Pushkar M.S. and Pushkar R.M. (2004), *Kontrolinh: informatsijna pidsystema stratehichnoho menezhmentu: monohr.* [Controlling: information subsystem of strategic management: monogf.], Ternopil' : Kart-blansh, Ukraine
6. Mischenko A.P. (2004), *Stratehichne upravlinnia: navch. posibnyk* [Strategic management: educ. manual], K. : TsUL, Ukraine
7. Shersh'n'ova Z.Ye. (2004), *Stratehichne upravlinnia : pidruch.* [Strategic management: textbook], 2nd ed, K. : KNEU, Ukraine
8. Pushkar M.S. (2007), *Metateoriia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia: monohr.* [Metatheory of accounting or what the theory should be: monogf.], Ternopil' : Kart-blansh, Ukraine
9. Pushkar M. S. (1999), *Tendentsii ta zakonornosti rozvytku bukhholders'koho obliku v Ukraini (teoretyko-metodolohichni aspekty): monohr.* [Trends and patterns of accounting development in Ukraine (theoretical and methodological: monogf.], Ternopil' : Ekon. dumka, Ukraine
10. Alborov R.A. (2005), *Buhgalterskij upravlencheskij uchet (teoriya i praktika)* [Accounting management accounting (theory and practice)], M.: Izdatel'stvo «Delo i Servis», Russia
11. Hura N. and Radchenko K. (2010), “Building cost management of enterprises in chemicals industry”, *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu imeni Tarasa Shevchenka*, vol. 118, pp. 14-16.
12. Sopko V.V. (1999), *Bukhhalters'kyj oblik: navchal'nyj posibnyk* [Accounting: a textbook], 2nd ed, K. : KNEU, Ukraine
13. Napadovs'ka L.V. (2005), “Management accounting: the essence, importance and recommendations for use in the practical activity of domestic enterprises”, *Bukhhalters'kyj oblik i audit*, vol. 8–9, pp. 50-62.
14. Pylypiv N.I. and Maksymiv Yu.V. “Organizational and technological features of management accounting of production costs at woodworking enterprises”, available at: http://kapitanvova.ucoz.ua/_ld/3/372_17.pdf (Accessed 19 December 2019).
15. Pysarenko T.M. and Bukalo N.A. (2010), “Management accounting: the nature, content and principles of management”, *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu*, vol. 1, no. 2, pp. 136-140.
16. Napadovs'ka L.V. (2000), *Upravlins'kyj oblik: monohr.* [Management accounting: monogf.], Dnipropetrovsk : Nauka i osvita, Ukraine
17. Atkinson J.A., Radzhiv D Banker, Robert S. Kaplan, Mark S. (2005), *Upravlencheskij uchet* [Management accounting], 3rd ed, M. : Vil'jams, Russia
18. Lopatnikov L.I. (1996), *Jekonomiko-matematicheskij slovar'* [Economic and mathematical dictionary], M. : ABF, Russia.
19. Druri K. (2003), *Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet : ucheb.* [Management and production accounting: textbook], M. : JuNITI-DANA, Russia
20. Pushkar M.S. (1995), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], Ternopil' : «Polihrafist» LTD, Ukraine
21. Khodzyts'ka V.V. (1998), “Ways of reforming management accounting in Ukraine in accordance with international requirements”, *Svit bukhholders'koho obliku*, vol. 5, pp.67-68.
22. Nikolaeva S.A. (1996), “Management accounting: problems of adaptation to Russian theory and practice”, *Buhgalterskij uchet*, vol. № 1. pp. 16-21.
23. Sheremet A.D. (1999), *Upravlencheskij uchet: ucheb. posob.* [Management accounting: textbook], M. : RBK-Press, Russia
24. Karpova T.P. (2003), *Upravlencheskij uchet: Uchebn. dlja vuzov* [Management accounting: textbook for universities], M. : JuNITI, Russia
25. Nochovna Yu.O. (2010), “Essence of the management account: process-functional and system approach”, *Zb. nauk. prats' Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu: ekonomichni nauky*, vol. 18, no II, pp.

159-166.

26. The Law of Ukraine (1999), “On the accounting region and financial soundness in Ukraine”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 19 December 2019).
27. Butynets' F.F. (2005), *Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik : pidruch. dlia stud. spets. «Accounting and audit» vysch. navch. zakl.* [Accounting management accounting], 3rd ed, – Zhytomyr : PP «Ruta», Ukraine
28. Harasym P.M., Zhuravel' H.P., Khomyn P.Ya. (2007), *Kurs upravlins'koho obliku: navch. posib.* [Management course: navch. posib], K. : Znannia, Ukraine
29. Zadorozhnyj Z.V. (2007), “About the subject and method of the internal accounting”, *Visnyk TNEU*, vol. 1, pp. 62-71.
30. Golov S.F. (2003), *Upravlins'kyj oblik* [Management accounting], Libra, Kyiv, Ukraine.
31. Holov S.F. and Yefimenko V.I. (1996), *Finansovyj ta upravlins'kyj oblik* [Financial and management accounting], K. : TOV «Avtotekhservis», Ukraine
32. Levyts'ka S.O. (2007), “Methodology Organization and Prospects for Development of the management (Internal) accounting”, *Universytets'ki naukovi zapysky*, vol. 3(23), pp. 245–253.
33. Luchko M.R. and Marynovs'kyj. V.M. (1992), *Osnovy upravlins'koho obliku v zarubizhnykh krainakh* [Fundamentals management accounting in foreign countries], Ternopil' : Polihrafist, Ukraine
34. Pankov V.A. Yelets'kykh S.Ya (2007), *Kontrolinh i biudzhetyvannia finansovo-hospodars'koi diial'nosti pidpriemstva : navch. posib.* [Controlling and budgeting financial and state subsidiaries: navch. posib.], K. : Tsentr uchb. lit., Ukraine
35. Shvets' V.H. (2003), *Teoriia bukhalters'koho obliku : navch. posib.* [Theory of accounting: navch.posib.], K. : Znannia-Pres, Ukraine
36. Hnylyts'ka L. (2001), “Problems in the management accounting of the regional government in Ukraine”, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 9, pp. 39-42.
37. Kuznecova T.V. and Rashkevich T.Ju. (2008), “The need to introduce a management accounting system at Ukrainian enterprises”, *Visnik Donbas'koj derzhavnoj mashinobudivel'noj akademii*, vol. 3E(14), pp. 250–253.
38. Partun G.O. (2008), *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: kontseptual'ni zasady, metody ta instrumentarij* [Cost management company: conceptual principles, methods and tools], UBSNBU, Kyiv, Ukraine.
39. Hilton R. W., Maher M. W. and Selto F. H. (2000), *Cost Management. Strategies for Business Decisions*, Irwin McGraw-Hill, New York, USA.
40. Makarchyk F. (2010), “Classes cost markets: management aspect”, *Ekonomichnyj analiz*, vol. 6, pp. 116-118.
41. Davydovych I.E. (2008), *Upravlinnia vytratamy* [Cost management], Centr ychb. lit., Kyiv, Ukraine.
42. Krushelnytska O.V. (2010), “Perfection system of cost management in enterprises”, *Visnyk ZhDTU*, vol. 1(51), pp. 125-129.
43. Grishko N.V. (2007), “Modern concepts of cost management of industrial enterprises”, *Kul'tura narodov Prychernomor'ia*, vol. 99, pp. 33-38.
44. Zvenyachkina V.Y. (2008), “Characteristic features of the approach to cost management at industrial enterprises”, *Nauchnye trudy DonNTU*, vol. 33-2, pp. 44-49.
45. Rogatenyuk E.V and Stifanova R.V. (2011), “Analysis of the basic concepts cost management enterprises”, *Ekonomyka Kryma*, vol. 1(43), pp. 325-329.
46. Bonarev V.V. (2011), “Transaction costs as economic category”, *Ekonomichni nauky: zb. nauk. prats' Luts'k. nats. tekhn. un-tu.*, vol. 8(29), pp. 65-78.
47. Sadovs'ka I.B. (2010), “Conceptions of administrative account in the process of its evolutionary development”, *Ekonomichnyj analiz*, vol. 6, pp. 149-151.

Стаття надійшла до редакції 20.12.2019 р.