

# БУХГАЛТЕРСЬКІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО ПРОЦЕСУ В УКРАЇНІ

*М.Г. Дмитренко, канд. екон. наук, доц.,*

*О.Г. Харічкін, канд. екон. наук, доц.,*

*Черкаська філія Української академії банківської справи*

Характерною рисою розвитку сучасної економічної теорії є зростання уваги до інституціональних засад економічної діяльності, тобто до соціальних, правових, психологічних, технічних, інформатизаційних факторів її здійснення. Аналіз публікацій економічного спрямування вказує на те, що дослідження провідних вчених-економістів світу зараз сконцентровані саме на цих факторах людської діяльності та їх комплексному впливу на економічні процеси. Яскравим свідченням цього є напрямки досліджень нобелівських лауреатів з економіки останніх десятиріч.

Інституціоналізм як економічна теорія, яка вважає рушійними силами економічних процесів соціальні фактори та домовленості між партнерами по господарській діяльності (інституціями), виникнув наприкінці ХІХ – на початку ХХ сторіччя і по суті був однією з перших спроб створення теоретичних засад регульованого капіталізму. Тенденції сучасності до підвищення ролі соціальних факторів, зростання складності та багатоваріантності економічних систем і процесів об'єктивно обумовили повернення уваги та зростання впливу ідей інституціоналізму у новій сучасній якості під назвою “нова інституціональна економічна теорія” (новий інституціоналізм). Її прихильниками є більшість сучасних лауреатів Нобелівської премії, дослідження яких присвячуються вже не таким простим суб'єктам ринкових відносин, як людина і фірма, а значно складнішим економічним системам – економіці міських конгломератів та регіонів (кластерна економіка), економіці Європи як єдиного економічного простору і навіть такому суперскладному об'єкту, яким є світова економічна система в цілому (економіка глобалізації).

Найважливішим і актуальним аспектом нового інституціоналізму, безперечно, є так звана “теорія трансакційних витрат”, тобто витрат, що обумовлені переміщенням товару або послуги через технологічно відокремлену площу взаємодії, від одного етапу виготовлення товару (здійснення послуги) до іншого, від однієї структурної одиниці до іншої. За своєю сутністю трансакційні витрати – це витрати на економічну діяльність: управління, організацію, обмін, передачу прав, відповідальність тощо. Образно кажучи, трансакційні витрати є еквівалентом поняття “тертя” у фізиці, що присутнє всюди. Але якщо фізики давно вже навчилися оцінювати та враховувати тертя у будь-яких явищах та процесах, економісти вперше дізналися про факт існування трансакційних витрат лише у 1937 році, після виходу у світ наукової праці молодого економіста Рональда Коуза “Природа фірми”. Осмислення ж важливості того, що в багатьох ситуаціях вибір доцільного варіанта організації діяльності обумовлюється не тільки рівнем виробничих витрат, а й рівнем витрат трансакційного характеру, прийшло не

скоро. Як іронічно зауважив сам Р. Коуз у своїй лекції з приводу присудження йому у 1991 році Нобелівської премії (власне кажучи, за цю працю): “Мій внесок до економічної теорії полягав в тому, що я зажадав включення до нашого аналізу настільки очевидних рис економічної системи, що була тенденція їх не помічати...” [1].

Але, незважаючи на визнання значущості трансакційних витрат, вони, в основному, поки ще використовуються як теоретична категорія, що дозволяє нам розуміти сутність того чи іншого економічного явища, процесу, але не як інструмент практичного використання для обґрунтування управлінських рішень. Причини цього загальновідомі – незважаючи на велику кількість наукових досліджень у даному напрямку, економісти підприємств та більш складних господарських структур ще не змогли створити придатну для практичного використання систему виділення та обліку витрат у розрізі трансакційних елементів або, як вказував у свій час всесвітньо відомий спеціаліст у цьому напрямку економіки Олівер Е. Вільямсон: “трансакційні витрати правомірно зроблені основою аналізу, але вони не операціоналізовані в такий спосіб, який би дав змогу систематично оцінювати ефективність здійснення трансакцій...” [3].

Спробуємо під кутом зору можливостей та перспектив застосування для відокремлення елементів господарських витрат трансакційного характеру проаналізувати сучасну систему бухгалтерського обліку, що діє в Україні.

Відомо, що з 2000 року підприємства і організації країни були переведені на нову систему бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності. Нові національні стандарти бухгалтерського обліку принципово відмінні від старої системи обліку і побудовані на концептуальних засадах міжнародних бухгалтерських стандартів. Незважаючи на те, що в нових стандартах відсутнє саме поняття “трансакційні витрати”, в них зроблено ряд кроків у напрямку пристосування системи бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності до вимог сучасних досягнень економічної теорії та, насамперед, у напрямку її адаптації до необхідності враховувати елементи трансакційних витрат. До таких кроків належать: введення поняття “операційні витрати”, відокремлення виробничих витрат від інших витрат операційної діяльності, введення нового механізму формування загально-виробничих витрат, формування виробничої собівартості реалізованої продукції за методом “директ-костинг”, відокремлення у складі операційних витрат адміністративної, збутової та інших (дослідження, утримання об’єктів соціально-побутового призначення тощо) складових.

За новими стандартами діяльність підприємства – це вже не однорідне всеохоплююче поняття “виробничо-господарська діяльність”, а чітко структурована діяльність сукупностей підрозділів та служб відповідного призначення. Так, згідно зі Стандартом 16 “Витрати”, діяльність підприємства в напрямку забезпечення операційної діяльності структурується за такими напрямками:

- основне виробництво;

- сукупність підрозділів загальнопромислового призначення;
- адміністративні служби підприємства;
- збутові служби;
- підрозділи та служби, що генерують інші операційні витрати.

Такий диференційований підхід дозволяє підприємствам будувати гнучкі системи обліку витрат. Він не обмежує право суб'єкта господарської діяльності відокремлювати в обліку в межах виділених напрямків будь-які інші спеціалізовані напрямки. Для цього Стандарт 16 дає гнучке визначення поняття “об'єкт витрат” – “продукція, роботи, послуги чи вид діяльності підприємства, що потребують визначення, пов'язаних з їх виробництвом (здійсненням) витрат” [2] (виділено автором).

Так, згідно з таким підходом, у межах лише останнього напрямку вимог Стандарту 16 може бути відокремлена діяльність підприємства за такими напрямками:

- науково-дослідницький (генерування нових знань, утримання відповідних підрозділів);
- інформаційний (створення, збереження та оновлення інформаційної бази, утримання відповідних підрозділів);
- юридичний (утримання юристів, витрати на судові процеси);
- договірний (витрати на укладання договорів і контрактів, утримання відповідних служб);
- соціальний (утримання об'єктів соціально-культурного призначення та відповідних служб).

Кожен з цих напрямків генерує витрати, які за численними сучасними науковими публікаціями класифікуються як елементи витрат трансакційного характеру. Таким чином, ні з методичної, ні з практичної сторони для відокремлення в діяльності підприємства трансакційних витрат при застосуванні сучасних систем бухгалтерського обліку та інформаційних технологій жодних проблем не виникає. Питання лише в тому, навіщо потрібне це додаткове ускладнення системи обліку, кому і для яких цілей потрібна ця інформація. Адже обов'язкова фінансова звітність не передбачає розкриття витрат у такому розрізі.

Для відповіді на подібні питання необхідно звернутися до первісної суті наукових пошуків у напрямку досліджень трансакційних витрат. Це пошук вирішення проблеми доцільного вибору та домовленостей в умовах ринкової економіки. Що вигідніше підприємству – купувати необхідні комплектуючі на ринку чи освоїти їх виробництво власними силами, а може доцільніше просто придбати підприємство, яке їх виробляє, та інтегрувати його у свою господарську структуру? Саме пошук відповіді на подібні проблеми й привів до відкриття феномена трансакційних витрат, і тому їх оцінка важлива саме для прийняття рішень в управлінських ситуаціях подібного типу. Але це вже не бухгалтерський, а управлінський облік, тобто такі питання регламентуються не стандартами бухгалтерського обліку, а волею та здоровим глуздом керівництва підприємства.

До речі, стосовно управлінського обліку. Ця розроблена і перевірена на практиці західна методологія організації бухгалтерського обліку не в напрямку підготовки офіційної звітності, а в напрямку забезпечення власних потреб підприємства (так би мовити, облік для внутрішнього або конфіденційного застосування) зараз активно впроваджується у вітчизняну практику. За останні роки вийшло багато підручників, посібників, наукових монографій з теорії та практики управлінського обліку. Але в цих численних публікаціях не розглядається питання про можливості визначення та механізми застосування інформації про трансакційні витрати підприємств для прийняття управлінських рішень. Можливо час для практичного застосування трансакційних витрат ще не прийшов – занадто вже багато чого неясного у теоретичному плані? На наш погляд, це не так, справа певно в тому, що менеджмент підприємств ще не усвідомлює наскільки така інформація важлива для нього. Економісти зобов'язані в такій ситуації “підштовхувати” мислення управлінців у цьому напрямку – проводити як роз'яснювальну роботу у напрямку популяризації сучасних економічних теорій, так і вести науково-дослідні розробки у напрямку їх практичного застосування. Саме останньому присвячена наступна частина даної публікації. Конкретно, мова йде про застосування теорії трансакційних витрат для вирішення проблем раціональної побудови внутрішніх структур підприємств і організацій.

Згідно з інституційними теоретичними підходами, внутрішня діяльність фірми – це процеси переходу товару (послуг) від одних технологічно відокремлених структурних елементів до інших. Кожний такий перехід – це трансакції, що породжують відповідні витрати трансакційного характеру. Причому трансакції можуть бути як на одному рівні ієрархічної побудови організаційної структури підприємства (від одного робочого місця виробничої дільниці до іншого, на тій же дільниці, від однієї дільниці до іншої дільниці того ж самого цеху тощо), так і мати міжієрархічний характер (передача від заготівельного цеху до оброблювального, від оброблювального до складального тощо). Безперечним є те, що трансакційні витрати лише тоді стануть діючим інструментом мікроекономічного аналізу, якщо буде створено такий же діючий інструментарій їх визначення і обліку, який на сьогодні напрацьовано відносно виробничих витрат, за всією ієрархічною структурою виробництва. Тобто трансакційні витрати стануть робочим інструментом обґрунтування раціональної побудови структур і процесів підприємств лише за умови, що рівень методологічного забезпечення їх визначення і обліку наблизиться до рівня методології урахування виробничих витрат. У напрямку вирішення цієї проблеми можуть бути запропоновані наступні методологічні підходи, що будуть проілюстровані на прикладі урахування витрат на управління.

У структурі виробничого комплексу підприємства спостерігається наступна ієрархія його структурних елементів:

*Виробничі операції → Робочі місця (комплекси) → Виробничі дільниці →  
→ Виробничі цехи.*

Стандарт 16 “Витрати” чітко визначає склад витрат на управління виробничими структурами [2, п. 15.1]. Ці витрати можуть бути ієрархічно структуровані таким чином.

Витрати на управління виробничим цехом:

$$Vu.u. = \sum Vu.d_i + Vu.z.u. ,$$

де  $Vu.d_i$  – витрати на управління  $i$ -ю дільницею цього цеху;

$Vu.z.u.$  – витрати на управління загальноцехового характеру.

Витрати на управління виробничою дільницею:

$$Vu.d. = \sum Vu.m_i + Vu.z.d. ,$$

де  $Vu.m_i$  – витрати на управління  $i$ -м робочим місцем цієї дільниці;

$Vu.z.d.$  – витрати на управління загального для дільниці характеру.

Витрати на управління робочим місцем:

$$Vu.m. = \sum Vu.o_i + Vu.z.m. ,$$

де  $Vu.o_i$  – витрати на управління в розрахунку на  $i$ -ту операцію;

$Vu.z.m.$  – витрати на управління загального для робочого місця характеру.

Загальна сума виробничих витрат підприємства за господарський період (місяць, квартал, рік) розподіляється між цими відокремленими рівняннями ієрархії виробництва. Для цього можуть бути застосовані, наприклад, методи експертних оцінок. Далі кожна структура оцінюється з точки зору наявної, очікуваної або планованої кількості трансакцій за відповідний господарський період, що супроводжують її функціонування.

Маємо:

$Kt.u.$  – кількість трансакцій на рівні цеху;

$Kt.d.$  – кількість трансакцій на рівні дільниці;

$Kt.m.$  – кількість трансакцій між робочими місцями;

$Kt.o.$  – кількість трансакцій (змін операцій) на рівні робочого місця.

Наявність таких характеристик дозволяє визначити питомі витрати на управління для ієрархічних структур у розрахунку на одну трансакцію.

Питомі витрати на трансакцію між цехами:

$$PVu.u. = \frac{Vu.u.}{Kt.u.} .$$

Питомі витрати на трансакцію між дільницями цеху:

$$PVu.d. = \frac{Vu.d.}{Kt.d.} .$$

Питомі витрати на трансакцію між робочими місцями дільниці:

$$PVu.m. = \frac{Vu.m.}{Kt.m.} .$$

Питомі витрати на трансакції на робочому місці:

$$PVu.o. = \frac{Vu.o.}{Kt.o.} .$$

Наявність такої нормативної бази дозволяє оцінювати рівень витрат на управління за будь-яким комплексом операцій виробничого процесу, який

реалізується при будь-якому варіанті побудови виробничої структури підприємства.

Управлінські витрати комплексу операцій складуть:

$$V_y = PV_{y.o.} \cdot Ч_{т.o.} + PV_{y.m.} \cdot Ч_{т.m.} + PV_{y.d.} \cdot Ч_{т.d.} + PV_{y.c.} \cdot Ч_{т.c.},$$

де  $Ч_{т.o.}$  – число операцій процесу;

$Ч_{т.m.}$  – число трансакцій процесу між робочими місцями;

$Ч_{т.d.}$  – число трансакцій процесу між дільницями;

$Ч_{т.c.}$  – число трансакцій процесу між цехами.

Наприклад, якщо спостерігається чи проектується виробничий процес виготовлення виробу, який передбачає 10 операцій при кількості трансакцій: 5 – між робочими місцями, 3 – між виробничими дільницями і 2 – між цехами, то при нормативах

$$PV_{y.o.} = 1 \text{ грн./трансакцію};$$

$$PV_{y.m.} = 5 \text{ грн./трансакцію};$$

$$PV_{y.d.} = 15 \text{ грн./трансакцію};$$

$$PV_{y.c.} = 25 \text{ грн./трансакцію}$$

витрати на управління виробництвом для цього процесу складуть:

$$V_y = 1 \cdot 10 + 5 \cdot 5 + 3 \cdot 15 + 2 \cdot 25 = 130 \text{ грн./процес.}$$

Формалізована математична модель побудови раціональних виробничих процесів з мінімальними витратами на управління має вигляд:

$$V_y = \sum V_{y.o.} + \sum V_{y.m.} + \sum V_{y.d.} + \sum V_{y.c.} \rightarrow \min.$$

При врахуванні виробничих витрат на здійснення операцій процесу ( $V_{в.o.}$ ) модель мінімізації загальних витрат виглядатиме таким чином:

$$B = \sum_{i=1}^M (V_{в.o_i} + V_{y.o_i}) + \sum_{Ч_{т.o}} V_{y.m.} + \sum_{Ч_{т.d}} V_{y.d.} + \sum_{Ч_{т.c.}} V_{y.c.} \rightarrow \min,$$

де  $M$  – кількість операцій процесу.

За необхідності в цій моделі нескладно врахувати трансакції, пов'язані з переміщенням предметів праці на склади (міждільничні, міжцехові, готової продукції тощо).

Подібний підхід може бути застосований для розробки математичних моделей стосовно інших задач оптимізації виробничих структур. Наприклад, пошук оптимальних за складом робочих місць варіантів побудови дільниць, оптимальних за складом дільниць структур виробничих цехів тощо.

Запропоновані методологічні підходи – це лише перші кроки у вирішенні проблем, за образним висловом О.Е. Вільямсона, “операціоналізації” трансакційних витрат.

### Список літератури

1. Коуз Р.Г. Нобелівська лекція (1991): Інституціональна структура виробництва. В книзі “Природа фірми: Походження, еволюція і розвиток” / За ред. О.Е. Вільямсона, С.Дж. Вінтера. – К.: А.С.К., 2002. – 336 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.
3. Oliver E. Williamson. Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. – New York: Free Press, 1975.

Дмитренко М.Г. Бухгалтерські аспекти розвитку інституціонального процесу в Україні / М.Г. Дмитренко, О.Г. Харічкін // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць. – Суми: УАБС НБУ, 2004. – Т. 11. - С. 15-21.