

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ТА ОСНОВНІ НАПРЯМИ КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ У ІННОВАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Для належного розвитку інноваційної діяльності важливим є своєчасне прийняття нових технічних рішень, характерними особливостями яких є оригінальність та рівень трансакційних витрат. Тому автором акцентується увага на доцільності ведення окремого обліку трансакційних витрат, використовуючи робочий план рахунків та інформаційні технології. Для уникнення дублювання інформації в обліку, рекомендується забезпечити введення систематичного обліку трансакційних витрат у єдиній базі даних, яка передаватиме таку інформацію у підсистеми: управлінського обліку, фінансового обліку та для потреб оподаткування. Подано аналітичну інтерпретацію трансакційних витрат у процесі ведення інноваційної діяльності та запропоновано методичний підхід до їх прогнозування. Виокремлено основні напрями контролю за такими витратами для забезпечення достовірного бюджетування витрат інноваційної діяльності та максимізації економічної вигоди від успішного управління ними.

Ключові слова: аналіз, ділове партнерство підприємств, інноваційна діяльність, контроль, облік, трансакційні витрати.

Струк Наталія

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕЖЕК В ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Для надлежащего развития инновационной деятельности важно своевременное принятие новых технических решений, характерными особенностями которых являются оригинальность и уровень трансакционных издержек. Поэтому автором акцентируется внимание на целесообразности ведения отдельного учета

транзакционных издержек, используя рабочий план счетов и информационные технологии. Во избежание дублирования информации в учете, рекомендуется обеспечить ведение систематического учета транзакционных издержек в единой базе данных, передавать такую информацию в подсистемы: управленческого учета, финансового учета и для нужд налогообложения. Подано аналитическую интерпретацию транзакционных издержек в процессе ведения инновационной деятельности и предложен методический подход к их прогнозированию. Выделены основные направления контроля за такими расходами для обеспечения достоверного бюджетирования расходов инновационной деятельности и максимизации экономической выгоды от успешного управления ими.

Ключевые слова: анализ, деловое партнерство предприятий, инновационная деятельность, контроль, транзакционные издержки, учет.

Struk Nataliya

ACCOUNTING AND ANALYTICAL INTERPRETATION AND MAIN DIRECTIONS OF THE TRANSACTION COSTS' CONTROL IN INNOVATIVE ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

The properly development of innovation activity in great extent depends on timely adoption of new technical solutions, which are characterized by originality and the level of transaction costs. Therefore, the author focuses on the feasibility of conducting a separate accounting of transaction costs by using a work chart of accounts and information technology. In order to avoid the duplication of information in the accounting, it is recommended to ensure the systematic accounting of transaction costs in a single database which will transfer such kind of information to the subsystem: management accounting, financial accounting and accounting for tax purposes. There were presented the analytical interpretation of transaction costs in the process of conducting the innovation activity, as well as a methodical approach to their forecasting was proposed. The main directions of such expenses' control were defined to ensure the reliable costs' budgeting of innovation activity and maximization of economic benefit from their successful management.

Key words: accounting, analysis, business partnership of enterprises, innovation activity, control, transaction costs.

Постановка проблеми. Сучасна парадигма інноваційного розвитку підприємства передбачає успішне ділове партнерство на основі ефективної організації взаємодії між учасниками інноваційного процесу. Підґрунтям такої парадигми можемо вважати теорію транзакційних витрат, сформовану, як окремий науковий напрям «Transaction cost economics» зарубіжними науковцями Ш. Андерсеном, Г. Деккером, Дж. Т. Мейчером, Б. Д. Річменом, О. Уільямсоном [1, с. 225]. Ділове партнерство підприємств спрямоване на максимізацію взаємної вигоди учасників інноваційних процесів через використання інформаційно-комунікаційних технологій, оптимальне комбінування і використання ресурсів. Чітко налагоджена система обліку, аналізу й контролю такої взаємодії дає змогу відслідкувати та відобразити основні показники власної ділової активності та зовнішніх партнерських відносин в умовах динамічних змін ринкового середовища. Парадигма ділового партнерства, як відкрита мережева взаємодія суб'єктів господарювання, повинна лежати в основі творення теорії та формуванні тенденцій інноваційного розвитку в сучасних умовах. Саме тому актуальним і своєчасним вважаємо представлення обліково-аналітичної інтерпретації транзакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства, із виокремленням основних напрямів контролю за ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Термінологічному тлумаченню «транзакції», як «операції, угоди, що супроводжується взаємними поступками, зниженням цін» присвячені праці Г. Л. Вознюк, А. Г. Загороднього, Я. С. Ларіної, С.В.Мочерного, О. А. Устенко, С. І. Юрія [2, с. 577; 3, с. 460]. З'ясуванню теоретичних основ і класифікаційних ознак транзакційних витрат присвячено праці: зарубіжних вчених О. І. Уільямсона, К.Дж.Далмана, К. Ерроу, Дж. Коммонса, Р. Коуза, Д. Норта, М.Олсона, Дж. Уоліса, С. Чанга, Р. І. Капелюшнікова, Г. Б. Клейнера; вітчизняних науковців С. І. Архієреєва, С. О. Білої, І. П. Булеєва, А.А.Гриценко, В. В. Дементьєва, А. В. Дугінця, О. В. Замазій,

Б.С.Кваснюк, Г. В. Козаченко, Г. А. Семенова, В. Е. Новицького, А.А.Ткач, О. М. Чаусовського, А. А. Чухно, А. Є. Шастіко, О.В.Шепеленко, М. М. Шигун, Ж. М. Ющак іт.

Наукові дебати у журналі «American Economic Review», у 50-их роках двадцятого століття, призвели до розвитку теорії трансакційних витрат завдяки дослідженням Д. Алена, А. Алчіана, Й.Барцела, Дж. Бьюкенена, Г. Демсеца, М. Дженсена, У. Меклінга, Д.Норта, Е. Сото, О.Уільямсона, Дж. Уолліса та іт. [4]. Проблеми обліку, аналізу й контролю витрат інноваційної діяльності комплексно розглядаються у працях М. В. Кужельного, В. В. Сопка, В.С.Рудницького, Б. І. Валуєва, Ф. Ф. Бутинця, З. В. Гуцайлюка, С.Ф.Голова, Ю. А. Кузьмінського, В. Г. Лінника, Я. Д. Крупки, Ж.М.Ющак, інших.

Зважаючи на доволі значний науковий доробок науковців, **невирішеними частинами загальної проблеми** залишаються: відсутність єдиного підходу до інформаційного забезпечення обліку, аналізу й контролю витрат інноваційної діяльності; недостатня увага до виокремлення, документування, прогнозування та контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності.

Тому нашою **метою** є представити обліково-аналітичну інтерпретацію трансакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства, виокремивши основні напрями контролю за ними. Досягнути мети дасть змогу вирішення таких **завдань**:

- аналітичний огляд стану інноваційної діяльності вітчизняних підприємств;
- з'ясування проблемних аспектів ведення синтетичного обліку трансакційних витрат інноваційної діяльності та надання рекомендацій щодо їх вирішення;
- розкриття вимог щодо належної організації аналітичного обліку трансакційних витрат інноваційної діяльності;
- представлення аналізу поведінки трансакційних витрат інноваційної діяльності через їх функцію та підходу до визначення надійності такої функції;
- виокремлення основних завдань і напрямів здійснення контролю трансакційних витрат інноваційної діяльності на підприємстві.

Основний матеріал дослідження. Важливим чинником надійної конкурентоспроможності економіки України є узгодженість між станом інноваційної діяльності вітчизняних підприємств і потенційними можливостями підприємств нарощувати та розширювати інноваційну діяльність за різними напрямками. Для кращого розуміння інноваційних процесів і аналізу впливу інновацій на економіку, включаючи конкурентоспроможність, зайнятість, економічне зростання та структуру торгівлі, Державною службою статистики України презентовано результати обстеження інновацій за європейською методологією CIS [5]. Відповідно до третьої редакції Керівництва Осло, починаючи з обстеження CIS 2008, введено нове визначення інновацій, яке включає організаційні та маркетингові інновації. Так, аналізуючи динаміку зміни питомої ваги підприємств, що займалися інноваціями, у загальній кількості підприємств України, за підсумками 2000-2016 років, спостерігаємо їх найбільшу кількість саме у звітному 2016-му році (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка зміни питомої ваги підприємств, що займалися інноваціями, у загальній кількості підприємств України, за підсумками 2000-2016 років

Джерело: сформовано автором за [6]

Як наслідок, за останні 16 років, найбільша сума загальних витрат на інноваційну діяльність простежується теж у 2016 році (рис. 2). Серед основних напрямів інноваційної діяльності підприємств України - придбання машин, обладнання та програмного забезпечення для виробництва нових або значно поліпшених продуктів і послуг, про що повідомили майже три чверті підприємств із технологічними інноваціями (рис. 3).

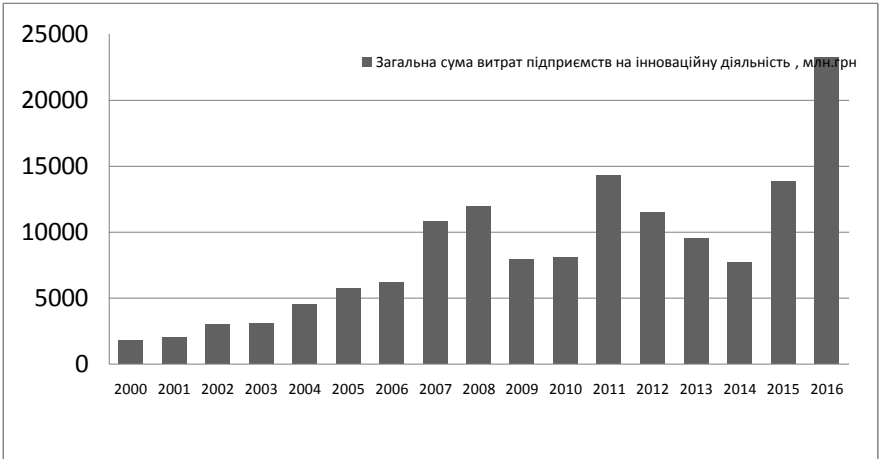


Рис. 2. Динаміка зміни загальної суми витрат підприємств на інноваційну діяльність в Україні, за підсумками 2000-2016 років
Джерело: сформовано автором за [6]

Найважливішими діловими партнерами інноваційних підприємств є насамперед постачальники обладнання, матеріалів, компонентів або програмного забезпечення (17,1%), а також клієнти або споживачі (9,9%). Ці форми взаємодії спрощені через наявні комерційні партнерські відносини у спільному виробництві. Те ж стосується партнерів у межах групи підприємств, яких 3,3%. Три типи ділових партнерів, діяльність яких насамперед спрямована на розробку нових продуктів або процесів (консультанти, комерційні лабораторії або приватні НДІ, університети та інші вищі навчальні заклади, державні НДІ), зазначили від 6,0% до 3,4% підприємств. Причому установи державного сектору перебувають серед тих партнерів, які найменше використовуються для співробітництва, і

зв'язок підприємств із державним сектором та сектором вищої освіти є доволі слабким.

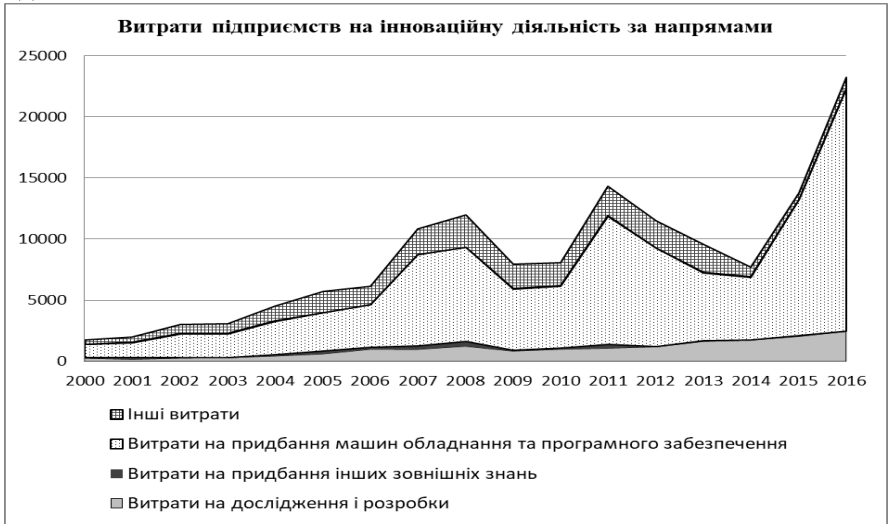


Рис. 3. Динаміка зміни структури витрат підприємств на інноваційну діяльність в Україні, за підсумками 2000-2016 років
Джерело: сформовано автором за [6]

Щодо видів економічної діяльності, то протягом 2014–2016 рр. найвища частка інноваційних підприємств була у сферах інформації та телекомунікації (22,1%), переробної промисловості (21,9%), фінансової та страхової діяльності (21,7%) та діяльності у сфері архітектури та інжинірингу (20,1%). Причому вища за середню по країні частка підприємств із технологічними інноваціями була серед підприємств переробної промисловості (15,6%), з постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря (12,6%), а також підприємств, які займалися діяльністю у сферах архітектури та інжинірингу, науковими дослідженнями та розробками, рекламною діяльністю – 13,2%; з нетехнологічними інноваціями – серед підприємств фінансової та страхової діяльності (18,0%), інформації та телекомунікації (17,3%), переробної промисловості (15,3%) [7]. За

даними обстеження 2014–2016 рр., найвищий рівень інноваційної активності спостерігався на підприємствах Рівненської, Харківської областей та м. Києва. Упродовж 2014–2016 рр. за географією розташування ділових партнерів 32,4% інноваційних підприємств співпрацювали з підприємствами України, 5,7% – країн Європи.

На значну увагу заслуговує структура джерел фінансування інноваційної діяльності в Україні (рис.4). Як можемо спостерігати за останні шістнадцять років домінують власні джерела фінансування інноваційної діяльності. Саме у 2016 році такий показник є найвищим, оскільки спостерігаємо впровадження технологічних інновацій, активізацію діяльності в організаційних і маркетингових інноваціях, підвищення якості та ефективності роботи підприємств. Це, своєю чергою, поліпшує обмін інформацією та використання нових знань і технологій, вихід на нові ринки або сегменти ринку та розроблення нових способів просування нових проєктів. Серед важливих чинників, які впливають на розвиток інноваційної активності вітчизняних підприємств – адекватна система відображення інформації про результати інноваційної діяльності, особливо про витрати. Погоджуючись із твердженням, що найбільшим недоліком «сучасного обліку інновацій є те, що не існує єдиної системи облікових реєстрів і бухгалтерських рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності» [8], зауважимо, що особливої уваги потребує виокремлення з-поміж інших трансакційних витрат, які забезпечують взаємодію підприємства учасниками інноваційного процесу (діловими партнерами) для здійснення трансакцій і включають витрати на пошук інформації, проведення переговорів, укладання контрактів, забезпечення їх виконання.

Зважаючи на попередні наші дослідження, у яких розкрито різні підходи до класифікації трансакційних витрат і відображення їх у обліку [9], доцільно чітко організувати облік таких витрат на основі робочого плану рахунків із використанням нових інформаційних технологій. Для усунення можливостей дублювання інформації в обліку, доречно вводити інформацію про трансакційні витрати зі систематичного обліку у єдину базу даних (репозиторій), із якої передаватиметься така інформація далі у підсистеми: фінансового та управлінського обліку.

Така організація облікового процесу дасть змогу фіксувати будь-яку інформацію про зміни у діяльності підприємства, одноразовим введенням.



Рис. 4. Динаміка зміни структури джерел фінансування інноваційної діяльності в Україні за підсумками 2000-2016 років

Джерело: сформовано автором за [6]

Сьогоднішня облікова інформація про витрати на інноваційну діяльність не систематизована, оскільки відсутній чіткий порядок та формалізація процедури аналітичного обліку. Заслужують на увагу «Методологічні положення зі статистики інноваційної діяльності», затвержені наказом Державної служби статистики України від 10.01.2013 №3 [10], згідно яких за формою № ІНН (один раз на два роки) здійснюється «Обстеження інноваційної діяльності підприємства» за звітний період. Опитувальник сформовано таким чином, що дає змогу простежити у структурі загальних витрат від інвестиційної діяльності їх транзакційну складову, проте заповнення такої форми за даними бухгалтерського обліку доволі проблематичне, адже потребує здійснення додаткових розрахунків, не забезпечує цілісного відображення інформації про інноваційні процеси на підприємстві.

Загалом синтетичний облік витрат інноваційної діяльності здійснюється за рахунками 15 «Капітальні інвестиції», 23

«Виробництво», 94 «Інші витрати операційної діяльності» субрахунком 941 «Витрати на дослідження і розробки». Як наголошує Ж. М. Ющак, згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, облік витрат для «Виготовлення установчої партії» ведуть на рахунок 23 «Виробництво», відкриваючи разове замовлення, строк виконання якого не перевищує один рік. Йому присвоюють відповідний шифр, який проставляють на всіх документах зі списання матеріальних витрат і витрат на оплату праці. У практиці бухгалтерського обліку витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, спочатку відображають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Після завершення проекту, в разі позитивного результату, накопичені витрати інноваційного характеру списують на рахунок 15 «Капітальні інвестиції», у разі ж негативного результату – на рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» [11, с. 453]. За іншим підходом, витрати на дослідження та частина витрат на розробки відносяться до витрат періоду, а решта витрат на розроблення капіталізується. Тому витрати інноваційної діяльності відображаються на кількох бухгалтерських рахунках, що ускладнює систематизацію інформації для подальшого аналізу ефективності інноваційних проектів.

Для вдосконалення поетапного накопичення витрат із виробництва нової продукції та списання на замовлення серійного виробництва, Л. В. Гнилицька пропонує вести їх аналітичний облік на відповідному субрахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» за видами виробів, у розрізі номенклатури статей калькуляції та етапів здійснюваних робіт, наростаючим підсумком із моменту підготовки конструкторської документації й до виробництва дослідної серії виробів [12]. Такі рекомендації відповідають положенням міжнародних стандартів із бухгалтерського обліку й фінансової звітності, відповідно до яких пріоритетним є відображення інноваційних витрат як нематеріальних активів підприємства.

Інші науковці пропонують облік інноваційних витрат вести суцільно на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», перейменувавши субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» на «Інноваційні витрати» [13, с. 433] та виокремивши субрахунки другого порядку: 941.1 маркетингові дослідження (пропонується відображати витрати на маркетингові дослідження,

пошук потенційних замовників); 941.2 інноваційне проектування (витрати, пов'язані з розробкою плану дій, розрахунком планових показників проекту, бюджетуванням); 941.3 інноваційне виробництво (витрати на виробництво інноваційного продукту, вартість усіх спожитих матеріальних і нематеріальних ресурсів); 941.4 комерціалізація продукту (витрати на рекламу, просування й збут); 941.5 інші витрати (непрямі загальновиробничі та загальногосподарські витрати). Ющак Ж. М. для відображення інноваційних витрат пропонує їх обліковувати за субрахунками: 941.1 – «Інформаційні витрати»; 941.2 «Витрати на підготовку інноваційної діяльності (нематеріальні)»; 941.3 «Витрати на підготовку інноваційної діяльності (матеріальні)»; 941.4 «Виробничі витрати інноваційної діяльності» [11, с.455]. Частково не погоджуючись з авторами, доречно зауважити, що згідно чинного законодавства, «на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [14]. Тобто витрати, пов'язані із дослідженнями, у тому числі й трансакційні витрати, у розрізі субрахунків другого порядку відображаються за субрахунком 941 «Витрати на дослідження і розробки», проте «інноваційне виробництво» (Є.С. Яламова) та «виробничі витрати інноваційної діяльності» (Ющак Ж. М.) – не можуть відобразитися на згаданому рахунку, оскільки це суперечить нормам чинного законодавства. Такі витрати мають бути віднесені до первісної вартості новоствореного нематеріального активу, попередньо пройшовши капіталізацію за рахунком 15 «Капітальні інвестиції». З іншого боку, виокремлення субрахунків «комерціалізація продукту (витрати на рекламу, просування й збут)» та «інші витрати (непрямі загальновиробничі та загальногосподарські витрати)» також не має об'єктивного підґрунтя, адже для обліку загальновиробничих, загальногосподарських та збутових витрат законодавчо передбачені окремі бухгалтерські рахунки. Тому синтетичний облік інноваційних витрат, як і трансакційної їх складової, рекомендуємо вести у розрізі субрахунків вищих порядків до бухгалтерських рахунків, регламентованих чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій [14].

Для систематизації інформації про інноваційні витрати та питому вагу трансакційних витрат у їх складі, доцільно організувати чіткий аналітичний облік, взявши за основу пропозиції А. Г. Загороднього та А.Б. Бойчук щодо удосконалення обліку витрат на інновації [15]. Зокрема інноваційні витрати варто обліковувати за:

- типами інновацій: науково-дослідні роботи, випуск нового виду продукції (продуктові інновації), освоєння нової технології (технологічні інновації), організаційно-управлінські інновації;

- за напрямками інновацій: внутрішні науково-дослідні роботи; придбання НДР; придбання машин, обладнання та програмного забезпечення; придбання інших зовнішніх знань; інші витрати.

Для аналітичного обліку трансакційних витрат у інноваційній діяльності доцільно:

- виявити наявні та можливі місця виникнення трансакційних витрат;
- визначити форми первинних документів та звітності для відображення таких витрат;
- описати наявні та майбутні шляхи руху потоків інформації про трансакційні витрати;
- сформувати локальні класифікатори масивів постійної (довідкової) інформації про підрозділи, працівників, матеріальні цінності, покупців, постачальників і т. д.;
- проаналізувати й вдосконалити документообіг для кожної ділянки обліку, для кожного автоматизованого робочого місця: форми первинних документів, показники, реквізити, порядок і терміни заповнення.

Саме належним чином організований систематичний облік дасть змогу забезпечити інформацією проблемний облік трансакційних витрат інноваційної діяльності, що сприятиме оперативному реагуванню на зміну апріорних фактів виникнення трансакційних витрат та вчасно прогнозувати їх величину, динаміку зміни не лише у процесі поточної діяльності, але й у процесі прийняття стратегічних рішень.

Прогнозування трансакційних витрат доречно здійснювати на основі математичного опису їх функції:

$$y = a + bx, \quad (1)$$

де a – сукупні постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю продукції; x – значення фактора витрат.

Для усунення фактора суб'єктивності, в оцінці трансакційних витрат доцільно користуватися точними методами обробки даних за минулі періоди, зокрема методом регресійного аналізу. Для розгляду вказаного методу використаємо дані про обсяг виготовленої продукції за декілька місяців та трансакційні витрати, які на підприємстві ТОВ «Гал Тест» включають: витрати на придбання нових машин, обладнання, споруд та сучасного програмного забезпечення для створення нової або суттєвого вдосконалення наявної продукції; витрати щодо ринкового впровадження нових або вдосконалених наявних продуктів або послуг, включно з маркетинговими дослідженнями та рекламною кампанією, що здійснюється як підприємством, так діловими партнерами за укладеним договором (табл. 1).

Таблиця 1
Вихідні дані для визначення функції трансакційних витрат ТОВ «Гал Тест» за січень-травень 2017р.

№ з/п	Місяці	Обсяг виготовленої продукції, тис. од.	Трансакційні витрати, тис. грн.
1.	Січень	830	18,3
2.	Лютий	870	19,3
3.	Березень	890	19,5
4.	Квітень	880	19,4
5.	Травень	900	19,7

Джерело: сформовано автором

Використаємо регресійний аналіз для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення незалежних змінних величин. Регресійний аналіз ґрунтується на використанні методу найменших квадратів – статистичному методі знаходження оцінок параметрів генеральної сукупності, який дає змогу розрахувати величини значень a і b так, що квадрат відхилення відстані всіх точок генеральної сукупності до лінії регресії є мінімальним.

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів розв'яжемо систему рівнянь:

$$\begin{aligned} \Sigma y &= a \cdot n + b \Sigma x \\ \Sigma x \cdot y &= a \Sigma x + b \Sigma x^2, \end{aligned} \quad (2)$$

де n - кількість спостережень.

Перетворимо дані табл. 1 та подамо їх у вигляді табл. 2.

Таблиця 2

Перетворені дані для визначення функції витрат методом найменших квадратів за січень-травень 2017 року у ТОВ «Гал Тест»

№ з/п	Місяці	Обсяг продукції, тис. од. (x)	Трансакційні витрати тис. грн. (y)	xy	x ²
1.	Січень	830	18,3	15189	688900
2.	Лютий	870	19,3	16791	756900
3.	Березень	890	19,5	17355	792100
4.	Квітень	880	19,4	17072	774400
5.	Травень	900	19,7	17730	810000
Разом		4370	96,2	84137	3822300

Джерело: обчислено автором

Розв'язавши систему рівнянь (2), ми одержали значення: $b = 0,02$ (грн); $a = 1,76$ тис.грн. Отже, функція трансакційних витрат матиме такий вигляд: $y = 1760 + 0,02x$

Тепер, знаючи запланований обсяг виробництва продукції, можна спрогнозувати трансакційні витрати на наступні місяці. Для прикладу, якщо обсяг виробництва у червні планується підняти на 30%, порівняно з минулим місяцем, то прогнозовані трансакційні витрати складуть:

$$y = 1760 + 0,02 \cdot 900\,000 \cdot 1,3 = 25160 \text{ (грн.)}$$

За допомогою визначення функції витрат управлінський персонал ТОВ «Гал Тест» може здійснювати оцінку трансакційних витрат інноваційної діяльності за минулі періоди, формувати кошториси таких витрат на перспективу та керувати ними.

У процесі визначення функції трансакційних витрат важливим є врахування можливих відхилень від отриманих фактичних значень, що дасть змогу достовірніше оцінювати показники. Величина відхилень фактичного спостереження визначає ступінь надійності функції витрат та характеризується показниками: коефіцієнтом детермінації, стандартною помилкою розрахунку, стандартною

помилкою коефіцієнта. Коефіцієнт детермінації характеризує питому вагу суми відхилень показника Y , що визначається незалежною змінною x у сумі загального відхилення і визначається за формулою:

$$R^2 = 1 - \frac{\delta_r^2}{\delta^2}, \quad (3)$$

де R^2 – коефіцієнт детермінації; δ_r^2 – значення залишкової дисперсії; δ^2 – значення загальної дисперсії. Залишкова дисперсія δ_r^2 визначає ту частину відхилень фактичних спостережень від лінії регресії, яка зумовлена впливом випадкових або неконтрольованих чинників. Вона визначається як середнє значення квадрата різниці між фактичною і розрахунковою величиною трансакційних витрат і обчислюється за формулою:

$$\delta_r^2 = \sum \frac{(Y_\phi - Y_p)^2}{n}, \quad (4)$$

де Y_ϕ – фактична величина загальних витрат;
 Y_p – розрахункова величина загальних витрат.

Загальна дисперсія визначається як середнє значення квадрата різниці між фактичною і середньофактичною величиною трансакційних витрат та обчислюється за формулою :

$$\delta^2 = \sum \frac{(Y_\phi - \bar{Y}_\phi)^2}{n}, \quad (5)$$

\bar{Y}_ϕ – середньофактична величина загальних витрат.

Для визначення залишкової дисперсії скористаємося даними табл.1, а результати розрахунків подамо в таблиці 3.

На основі визначених загальної та залишкової дисперсії обчислимо коефіцієнт детермінації: $R^2 = 0,9732$. Це означає, що 97,32% відхилень загальної суми трансакційних витрат визначається змінами величини зворотного фактора витрат, а решта 2,68% пояснюється впливом інших факторів та випадкових явищ. Зауважимо, що при значенні $R^2 > 0,30$ функція витрат вважається достатньо надійною.

Таблиця 3

Обчислення залишкової дисперсії функції трансакційних витрат за січень - травень 2017 року у ТОВ «Гал Тест»

№ з/п	Місяці	Обсяг продукції, тис. од.	Трансакційні витрати, тис. грн. (Yф)	Розрахункові витрати за функцією $Y_p = 1760 + 0,02 x$, тис. грн	Відхилення, тис. грн. (Yф-Yp)	Квадрат відхилення (Yф-Yp) ² , грн.
1.	Січень	830	18,3	18,36	-0,06	3600
2.	Лютий	870	19,3	19,16	0,14	19600
3.	Березень	890	19,5	19,56	-0,06	3600
4.	Квітень	880	19,4	19,36	0,04	1600
5.	Травень	900	19,7	19,76	-0,06	3600
Разом		4370	96,2	96,2		32000

Джерело: обчислено автором

Отже, $\delta^2 = 6\ 400$.

Обчислення загальної дисперсії подамо в таблиці 4.

Таблиця 4

Обчислення загальної дисперсії функції трансакційних витрат за січень-травень 2017 року у ТОВ «Гал Тест»

№ з/п	Місяці	Трансакційні витрати, тис. грн. (Yф)	Середні витрати, тис. грн. (\bar{Y}_ϕ)	Відхилення, трансакційних витрат від їх середнього значення, тис. грн.	Квадрат відхилення трансакційних витрат від їх середнього значення
1.	Січень	18,3	19,24	-0,94	883,6
2.	Лютий	19,3	19,24	0,06	3,6
3.	Березень	19,5	19,24	0,26	67,6
4.	Квітень	19,4	19,24	0,16	25,6
5.	Травень	19,7	19,24	0,46	211,6
Разом					1 192

Джерело: обчислено автором

Отже $\delta^2 = 238400$.

Функція трансакційних витрат, визначена на основі методу найменших квадратів є надійною і може бути рекомендована до використання управлінським персоналом для прогнозування таких витрат.

Як слушно стверджує О. Вільямсон, «бухгалтерські дані, навіть досить деталізовані, часто погано пристосовані до потреб

економічної теорії трансакційних витрат. Головна причина полягає в тому, що звичайне розмежування фіксованих та змінних витрат не потрапляє до числа ключових питань» [16]. Важливішу роль він відводить розмежуванню витрат на такі, що піддаються і не піддаються перерозподілу. Такі витрати відображають стан специфіки активу. Тобто розподіл трансакційних витрат на змінну і постійну складові дають змогу оперативно реагувати на зміни у контрактних зобов'язаннях із діловими партнерами, наслідком чого є можливість їх вчасного прогнозування та прийняття рішень на основі релевантних даних. Проте для формування тривалих партнерських відносин, варто зважати на розподіл трансакційних витрат за видами діяльності, процесів, операцій між однорідними сукупностями накладних витрат, пропорційно до обраного фактора (машино-годин, людино-годин, замовлень, замовників, ін.). Такий перерозподіл накладних витрат забезпечить формування обліково-аналітичної інформації не лише за видами діяльності, але й за видами продукції, товарів, робіт, послуг, що дасть змогу сформуванню максимально вдалий підхід до ціноутворення з метою коректного покриття усіх витрат і одержання економічної вигоди. З іншого боку такий підхід дасть змогу економити на трансакційних витратах. Зокрема за різними видами операцій та процесів у інноваційній діяльності можливо вчасно замінити ринкові трансакції із одним діловим партнером, на трансакції з іншим, або й спрогнозувати доречність внутрішньофірмової взаємодії.

Трансакційні витрати є важливим елементом у процесі управління підприємством, а тому потребують правильної організації контролю за ними. Такі витрати здійснюються під наглядом керівників різних центрів відповідальності, які часто виконують також і функцію контролю. Це може призвести до ситуації, у якій трансакційні витрати взагалі більше ніким не контролюватимуться. Тому до основних завдань контролю за трансакційними витратами у інноваційній діяльності доцільно віднести:

- виявлення, усунення та попередження порушень у діловому партнерстві підприємства під час здійснення інноваційної діяльності;
- з'ясування фактичних трансакційних витрат інноваційного процесу за даними обліку та здійснення контролю за такими витратами загалом і в розрізі структурних підрозділів;

– прогнозування стану та поведінки трансакційних витрат за видами інноваційної діяльності майбутніх періодах;

– встановлення місць, причин і винуватців відхилень трансакційних витрат від затверджених їх нормативів і лімітів у кошторисах, планах, бюджетах, - за сумами, структурою та обсягами, зважаючи на укладені партнерські угоди та процедури виконання таких угод;

– виявлення у процесі контролю за трансакційними витратами порушень щодо правильності відображення в обліку формування первісної вартості активів і розрахунків із контрагентами інноваційного процесу;

– надання рекомендацій щодо усунення можливостей спотворення облікової інформації про трансакційні витрати інноваційного процесу.

Як відомо, успішність роботи контролера залежить від уміння поєднувати різні види інформації та давати їй точну оцінку, а також від правильного використання відповідних прийомів і способів документального контролю. З іншого боку, важливим для організації контролю трансакційних витрат, є поділ його за характером відносин суб'єкта й об'єкта контролю, на внутрішній і зовнішній.

Зазначене дає підстави виокремити основні напрями контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності, які передбачають проведення перевірки:

1) правильності відображення трансакційних витрат інноваційної діяльності, згідно чинного законодавства;

2) правильності документального оформлення операцій, пов'язаних із трансакційними витратами;

3) даних облікових регістрів і порівняння їх із даними первинних документів щодо здійснення інноваційної діяльності;

4) доречності здійснення трансакційних витрат через опрацювання інформації внутрішніх розпорядчих документів підприємства;

5) правильності віднесення трансакційних витрат, у бухгалтерських регістрах, до того періоду інноваційної діяльності, у якому вони дійсно були здійснені за даними первинного обліку;

6) сум трансакційних витрат, зазначених у рахунках-фактурах та порівняння їх зі сумами у платіжних документах;

7) правильності включення до трансакційних витрат інноваційної діяльності сум за економічними елементами витрат;

8) правильності та обґрунтованості відображення сплачених штрафів, пені, неустойок за недотримання умов договірних зобов'язань перед діловими партнерами;

9) правильності ведення аналітичного обліку трансакційних витрат і складання внутрішньої звітності про їх здійснення;

10) правильності розподілу та перерозподілу трансакційних витрат за видами операцій та об'єктами обліку інноваційної діяльності.

Для належного контролю за ефективністю витрачання ресурсів для здійснення інноваційних трансакцій доцільно періодично аналізувати загальний рівень трансакційних витрат як по підприємству загалом, так і за його структурними підрозділами. Тому доречною є пропозиція В. С. Литвиненка та В. В. Толстоного використовувати «Звіт про трансакційні витрати за центрами відповідальності», що «дає можливість контролювати як загальну суму трансакційних витрат, так і в розрізі субрахунків; як по підприємству в цілому, так і за центрами відповідальності, а також контролювати дотримання запланованого рівня трансакційних витрат із ідентифікацією допущених відхилень, що стає додатковою інформацією для аналізу роботи окремих центрів відповідальності» [17, с.173]

Чітка методична основа обліку, вчасно здійснені аналітичні процедури та правильно організовані напрями контролю щодо трансакційних витрат інноваційної діяльності спроможні забезпечити своєчасною інформацією керівний персонал усіх центрів відповідальності для прогнозування їх величини та динаміки зміни у процесі прийняття управлінських рішень.

Висновки. Доведено актуальність представлення обліково-аналітичної інтерпретації трансакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства, із виокремленням основних напрямів контролю за ними, що дасть змогу сформувати налагоджену систему обліку, аналізу й контролю ділового партнерства підприємств у інноваційному процесі, відслідкувати та відобразити основні показники ділової активності на ринку. Аналізуючи динаміку зміни питомої ваги підприємств, що займалися інноваціями, у загальній кількості вітчизняних підприємств України, за останні шістнадцять

років, спостерігаємо їх найбільшу кількість у 2016-му році. У цьому ж році відстежуємо й найбільшу суму загальних витрат на інноваційну діяльність, здійснену в Україні. Основний напрям інноваційної діяльності вітчизняних підприємств - придбання машин, обладнання та програмного забезпечення для виробництва нових або значно поліпшених продуктів і послуг. За структурою джерел фінансування домінують власні джерела фінансування інноваційної діяльності. З'ясовано проблемні аспекти ведення синтетичного обліку трансакційних витрат інноваційної діяльності та рекомендовано його вести у розрізі субрахунків вищих порядків до бухгалтерських рахунків, регламентованих чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств. Розкрито вимоги щодо належної організації аналітичного обліку трансакційних витрат інноваційної діяльності, які стосуються: виявлення можливих місць їх виникнення, форм первинних документів та звітності для їх відображення, шляхів руху потоків інформації про них, локалізації класифікаторів масивів постійної інформації про підрозділи, працівників, матеріальні цінності, покупців, постачальників, удосконалення документообігу для кожного автоматизованого робочого місця. Представлено аналіз поведінки трансакційних витрат інноваційної діяльності через їх функцію, визначену за методом регресійного аналізу та підхід до обчислення надійності такої функції через визначення коефіцієнта детермінації. Виокремлено основні завдання і напрями здійснення контролю трансакційних витрат інноваційної діяльності на підприємстві.

Перспективою подальших наукових досліджень є представлення комплексного підходу до обліку трансакційних витрат у обліковій системі ділового партнерства вітчизняних підприємств.

Література

1. Шигун М. М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М. М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(14). Житомир: ЖДТУ, 2009. с. 224-234., с. 225

2. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник / А.Г.Загородній, Г.Л. Вознюк // – Львів: Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2005. – 714с.
3. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., ін. Економічний енциклопедичний словник у двох томах Т.2 / За ред.. С.В.Мочерного. / С.В.Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А.Устенко, С.І.Юрій // – Львів: Світ, 2006.- 568с
4. Alchian A., Demsetz H. Production, Information Costs, and Economic Organization / Alchian A., Demsetz H. // American Economic Review. - 1972. - №62. - P. 777-795.
5. Обстеження інноваційної діяльності в економіці України за період 2010–2012 рр. / Експрес-випуск Державної служби статистики України від 03.10.2013 р. – № 05.3-11/69.
6. Державна служба статистики : Наукова та інноваційна діяльність (1990-2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
7. Дежавна служба статистики : Наука, технології та інновації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publnauka_u.htm
8. Кантаєва О.В. Концептуальні проблеми розвитку системи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційними процесами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6213/1/PPRBS_11.pdf
9. Струк Н.С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві / Н. С. Струк / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: збірник наукових праць. – Національна академія статистики, обліку та аудиту, К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 1(8). - С. 188 – 198.
10. Методологічні положення зі статистики інноваційної діяльності», затверджені наказом Державної служби статистики України від 10.01.2013 №3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2_07_02_02_2017.htm
11. Ющак Ж. М. Особливості обліку витрат інноваційної діяльності / Ж. М. Ющак // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2014. - Вип. 3 (30). - С. 449-457.

12. Гнилицька Л. В. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні / Л. В. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит – 2000. – №10. – 48 с.

13. Яламова Є.С. Особливості обліку інноваційних витрат / Є.С. Яламова // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки. – 2010. – № 2. – С. 432–439.

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Мінфін України; Інструкція від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>

15. Загородній А.Г., Напрями удосконалення обліку витрат на інновації / А.Г. Загородній, А.Б. Бойчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13975/1/46_309-313_Vis_727_Menegment.pdf.

16. Вільямсон Олівер Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / Вільямсон Олівер Е. – К.: Видавництво «Артек», 2001. – 472 с.

17. Литвиненко В.С., Толстоног В.В. Обліково-контрольне забезпечення управління витратами: інституціональний підхід: монографія / В.С. Литвиненко, В.В. Толстоног. – К.: Фітосоціоцентр, – 2015. – 260 с.

1. Shyhun M. M. Bukhhalters'kyu oblik transaktsiynykh vytrat: problemy vyznachennya ponyattya i klasyfikatsiyi / M. M. Shyhun // Problemy teorii i metodolohiyi bukhhalters'koho obliku, kontrolyu i analizu. Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats' / Seriya: Bukhhalters'kyu oblik, kontrol' i analiz. Vypusk 2(14). Zhytomyr: ZhDTU, 2009. s. 224-234., s. 225

2. Zahorodniy A.H., Voznyuk H.L. Finansovo-ekonomichnyy slovnyk / A.H.Zahorodniy, H.L. Voznyuk // – L'viv: Vydavnytstvo NU «L'vivs'ka politekhnik», 2005. – 714s.

3. Mochernyy S.V., Larina Ya.S., in. Ekonomichnyy entsyklopedychnyy slovnyk u dvokh tomakh T.2 / Za red.. S.V.Mochernoho. / S.V.Mochernyy, Ya.S. Larina, O.A.Ustenko, S.I.Yuriy // – L'viv: Svit, 2006.- 568s

4. Alchian A., Demsetz H. Production, Information Costs, and Economic Organization / Alchian A., Demsetz H. // American Economic Review. - 1972. - #62. - P. 777-795.

5. Obstezhennya innovatsiynoyi diyal'nosti v ekonomitsi Ukrainy za period 2010–2012 rr. / Ekspres-vypusk Derzhavnoyi sluzhby statystyky Ukrainy vid 03.10.2013 r. – # 05.3-11/69.

6. Derzhavna sluzhba statystyky : Naukova ta innovatsiyna diyal'nist' (1990-2016) [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.ukrstat.gov.ua>

7. Dezhavna sluzhba statystyky : Nauka, tekhnolohiyi ta innovatsiyi [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publnauka_u.htm

8. Kantayeva O.V. Kontseptual'ni problemy rozvytku systemy bukhhaltens'koho obliku v upravlinni innovatsiynomy protsesamy [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6213/1/PPRBS_11.pdf

9. Struk N.S. Metodychne pidgruntya obliku transaktsiynyykh vytrat na pidpryyemstvi / N. S. Struk / Bukhhalters'kyy oblik, analiz ta audyt: Problemy teorii, metodolohiyi, orhanizatsiyi: zbirnyk naukovykh prats'. – Natsional'na akademiya statystyky, obliku ta audytu, K. : Biznes Media Konsal'tynh, 2012. – Vyp. 1(8). - S. 188 – 198.

10. Metodolohichni polozhennya zi statystyky innovatsiynoyi diyal'nosti», zatverdzeni nakazom Derzhavnoyi sluzhby statystyky Ukrainy vid 10.01.2013 #3 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : http://www.ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2_07_02_02_2017.htm

11. Yushchak Zh. M. Osoblyvosti obliku vytrat innovatsiynoyi diyal'nosti / Zh. M. Yushchak // Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhaltens'koho obliku, kontrolyu i analizu. Ser. : Bukhhalters'kyy oblik, kontrol' i analiz. - 2014. - Vyp. 3 (30). - S. 449-457.

12. Hnylyts'ka L. V. Udoskonalennya obliku vytrat na osvoyennya i rozrobku novoyi produktsiyi v prykladobuduvanni / L. V. Hnylyts'ka // Bukhhalters'kyy oblik i audyt – 2000. – #10. – 48 s.

13. Yalamova Ye.S. Osoblyvosti obliku innovatsiynyykh vytrat / Ye.S. Yalamova // Suchasni problemy i perspektyvy rozvytku obliku, analizu ta kontrolyu v umovakh hlobalizatsiyi ekonomiky. – 2010. – # 2. – S. 432–439.

14. Instruksiya pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhhaltens'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'yazan' i hospodars'kykh

operatsiy pidpnyemstv i orhanizatsiy Minfin Ukrainy; Instruksiya vid 30.11.1999 # 291 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page19>

15. Zahorodniy A.H., Napryamy udoskonalennya obliku vytrat na innovatsiyi / A.H. Zahorodniy, A.B. Boychuk [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13975/1/46_309-313_Vis_727_Menegment.pdf.

16. Vil'yamson Oliver E. Ekonomichni instytutsiyi kapitalizmu: Firmy, marketynh, ukladannya kontraktiv / Vil'yamson Oliver E. – K.: Vydavnytstvo «Artek», 2001. – 472 s.

17. Lytvynenko V.S., Tolstonoh V.V. Oblikovo-kontrol'ne zabezpechennya upravlinnya vytratamy: instytutsional'nyy pidkhid: monohrafiya / V.S. Lytvynenko, V.V. Tolstonoh. – K.: Fitosotsiotsentr, – 2015. – 260 s.

Рецензент: Ковалюк О. М., д.е.н., професор, зав. кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені Івана Франка

2.10.2017

УДК 336.226

Хомутенко Алла, Островська Наталія

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті досліджено фіскальну ефективність податку на додану вартість, виявлені та розглянуті чинники, які впливають на обсяги надходження даного податку до державного бюджету України. Проаналізовано податок на додану вартість як основний бюджетоутворюючий податок і підтверджено його фіскальну значимість. Розглянуто динаміку обсягів надходжень податку на додану вартість у розрізі регіонів і видів економічної діяльності. Здійснено моніторинг обсягів бюджетного відшкодування ПДВ за 2012-2016 рр., розраховано ефективну ставку податку та його