

УДК 657.47

**Ж.М. Юшак, к.е.н., доц.**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЮ**

*Наведено порядок виявлення відхилень трансакційних витрат від запланованого рівня, а також напрями аналізу таких відхилень. Визначено фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, що впливають на виникнення відхилень трансакційних витрат від запланованого рівня.*

**Ключові слова:** трансакційні витрати, внутрішній контроль, відхилення.

**Постановка проблеми.** Контроль – одна зі складових системи управління. Поряд із плануванням, організацією, координацією, обліком та аналізом, контроль утворює повний управлінський цикл. Відхилення фактичного рівня витрат від запланованого повинно бути проаналізовано з метою ефективного управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання контролю витрат і аналізу відхилень піднімали у своїх дослідженнях такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинець, К.Друрі, Д.Дойл, А.С. Карпов, М.Д. Корінько, С.В. Лабунська, Ю.Д. Малярєвський, І.С. Мізіковський, В.Ф. Палій, Д.В. Славніков, А.С. Шастітко та ін.

**Викладення основного матеріалу.** Контроль передбачає виявлення відхилень фактичних даних від запланованих. Так Д.В. Славніков зазначає, що “безперервний контролінг бюджетів, тобто виявлення відхилення факту від запланованого рівня, є найважливішим завданням контролерів на підприємстві” [9, С. 37].

Вітчизняні вчені Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Маляга та Н.І. Петренко визначають контроль як систематичне спостереження та перевірку процесу функціонування відповідного об’єкта з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів та їх усунення [4, С. 9].

Про визначення відхилень як основну мету контролю також говорить М.Д. Корінько: “основною метою внутрішнього контролю є виявлення відхилень та надання інформації управлінському персоналу для: © Ж.М. Юшак, 2013

Термін “відхилення” використовується для позначення різниці між

нормативними і фактичними витратами.

Ефективний контроль за витратами може бути досягнутий лише шляхом порівняння загальних фактичних витрат з нормативними витратами за період по кожному центру відповідальності [2, С. 17].

Після того, як був затверджений бюджет і завершився плановий період, необхідно зібрати фактичну інформацію про виконання бюджетів.

У випадку, якщо будуть виявлені відхилення факту від плану важливих фінансово-економічних показників, необхідно провести аналіз і виявити причини таких відхилень. Виявлені причини повинні бути враховані у майбутньому під час складання бюджетів на наступний період.

Загальна схема виявлення та дослідження відхилень фактичних трансакційних витрат від запланованих наведена на рисунку 1.

Отже, процес внутрішньогосподарського контролю необхідно розпочати з порівняння фактичних обсягів діяльності (виробничої, фінансової, інвестиційної) з плановими, адже плановий рівень змінних трансакційних витрат встановлюється в розрахунку на певний обсяг діяльності.

Тому, відхилення фактичного обсягу діяльності потребує коригування планового рівня трансакційних витрат (зміна нормативів, стандартів, лімітів, обмежень).

Після встановлення скоригованих планових показників здійснюється порівняння фактичних трансакційних витрат з запланованими, скоригованими на фактичний обсяг діяльності за кожним центром відповідальності.

Здійснення внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат передбачає застосування процедур фактичного та документального контролю, використання нормативних документів, внутрішніх розпорядчих документів, первинної та зведеної документації, що надається бухгалтерською службою тощо.

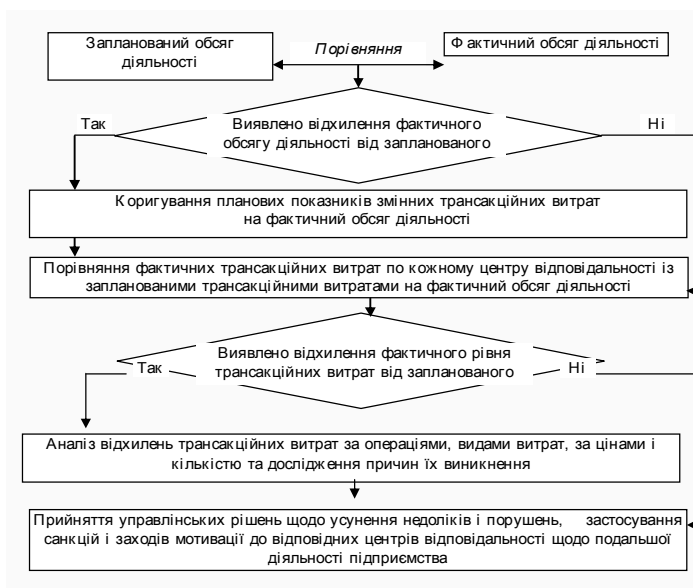


Рис. 1. Виявлення та аналіз відхилень транзакційних витрат

Керівники підприємства від початку повинні орієнтувати усі структурні підрозділи та весь персонал на виконання планів і бюджетів. Проте навіть найретельніше, високоякісне планування не позбавлене ймовірності недотримання прогнозованих показників, особливо якщо вони спричинені зовнішніми, щодо суб'єкта господарювання умовами.

В динамічному оточуючому середовищі повне узгодження фактичних величин з плановими є, скоріше, виключенням, ніж закономірністю.

Як зазначає Д.В. Славніков, наявність незначних відхилень фактичного стану системи від запланованого визнається усіма експертами цілком нормальним явищем [9, С. 38]. Відхилення – це певні сигнали, а тому потребують додаткового дослідження та аналізу. Проте не всі відхилення обов'язково повинні бути проаналізовані: в прийнятті рішення щодо аналізу відхилень транзакційних витрат необхідно керуватись принципом економічної доцільності тих чи інших дій. Тобто, аналізу повинні підлягати лише суттєві відхилення. Межа суттєвості для відхилень транзакційних витрат повинна бути попередньо

встановлена і закріплена в обліковій політиці підприємства. Чим вища значимість об'єкта, тим нижчою повинна бути межа суттєвості.

Своєчасне виявлення відхилень та змін бюджетних показників, визначення причин їх виникнення направлено, перш за все, на своєчасне вжиття заходів щодо їх усунення в звітному періоді та попередження в майбутніх.

Можна розраховувати відхилення: абсолютні, відносні, кумулятивні та відхилення, що орієнтовані на часовому горизонті.

Особлива роль у внутрішньому контролі трансакційних витрат належить постійному веденню реєстрів відхилень від бюджетних показників. Отримані результати наявних відхилень по трансакційним витратам пропонуємо узагальнювати у формі, що дозволить здійснювати подальший аналіз виявлених відхилень (табл. 1).

Таблиця 1

Відомість відхилень трансакційних витрат  
на 30(31) 20 р.

Центр відповідальності	Стаття витрат, за якою виникли відхилення	Значення показника за місяць				Відхилення від			Кумулятивне відхилення від бюджету (плану) з початку року, грн. /%
		факт за аналог. місяць поперед. року, грн.	факт за поперед. місяць, грн.	бюджет (план) за місяць, грн.	факт. за місяць, грн.	факт. за аналог. місяць поперед. року, грн./%	факт. за поперед. місяць, грн./%	бюджету (плану) за місяць, грн./%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ЦВ А									
ЦВ Б									

Уданій відомості відхилення наведені у гривнях – абсолютні відхилення, у відсотках – відносні відхилення, накопичене відхилення за попередні періоди (графта 10) – кумулятивне відхилення, співставлення фактичних даних з відповідними даними за попередні періоди (графи 7, 8) дозволяють обчислити відхилення, орієнтовані на

часовому горизонті.

Можна виділити декілька причин того, що фактичні трансакційні витрати не співпадають з плановими. По-перше, відхилення можуть виникнути через помилку у вимірюванні фактичних даних. Так, неакуратне ведення бухгалтерського обліку або невідповідальне ставлення керівника центру відповідальності до формування управлінських звітів, а також умисне маніпулювання даними з метою прикрашання результатів своєї діяльності можуть призвести до того, що фактичний обсяг трансакційних витрат може не співпадати з дійсним результатом. Якщо помилка не буде знайдена, то аналіз таких відхилень, спричинених помилками вимірювання, не принесе ніякої користі для управління.

Друга причина появи відхилень – застарілі планові показники, що не відповідають реальним умовам функціонування підприємства. Так, у нестабільних ринкових умовах, при непрогнозованому рівні інфляції завжди існує небезпека неактуальності планових показників. Отже аналіз відхилень за цінами на ресурси може виявити, скоріше, лише зміну ринкових цін, ніж неефективну роботу відділу матеріально-технічного постачання. Тобто, в умовах динамічного ринкового середовища, при складанні на підприємстві бюджетів та планів, повинна бути передбачена можливість внесення змін, зумовлених ціновим фактором, до планових показників з метою мінімізації відхилень, спричинених застарілими плановими даними.

Третя причина виникнення відхилень – ефективне або, навпаки, неефективне здійснення господарської діяльності. Сюди відносимо відхилення, спричинені недоліками в управлінні – необґрунтованими розпорядженнями, неефективними управлінськими рішеннями тощо. Аналіз таких відхилень повинен виявити природу неефективності та можливі шляхи її усунення, щоб запобігти виникненню таких відхилень у майбутньому. Якщо ж, навпаки, виявлені від'ємні відхилення трансакційних витрат (фактичний рівень витрат менший за плановий), спричинені застосуванням нових методів управління, ефективними управлінськими рішеннями та діями, причини таких відхилень також мають бути проаналізовані й запроваджені у діяльність підприємства в майбутніх періодах.

Четверта причина виникнення відхилень – відхилення, зумовлені або випадковими коливаннями, причини яких можуть бути не знайдені, або неконтрольованими факторами. Такі фактори мають місце, коли певний процес здійснюється однією й тією ж особою за

незмінних умов, проте результати діяльності щоразу виявляються різними. Аналіз неконтрольованих відхилень потребує додаткових досліджень з боку підприємства і, відповідно, додаткових витрат. Якщо економічні вигоди від проведеного дослідження не перевищуватимуть витрати на нього, його проведення є недоцільним і не принесе підприємству ніякої користі.

Отже, в залежно від причин виникнення, відхилення поділяють на ті, що виникли внаслідок недоліків планування (помилки та прорахунки при складанні бюджетів) та відхилення, що виникли внаслідок діяльності. Відхилення внаслідок *недоліків планування* вказують на якість роботи підрозділу, що займається плануванням (плановий відділ, бюджетний комітет), а також на їх здатність на основі аналізу показників минулих періодів передбачати ситуацію у майбутніх періодах.

Відхилення внаслідок діяльності зумовлені неефективними діями управлінського персоналу та непередбачуваними обставинами зовнішнього середовища.

Після виявлення відхилень трансакційних витрат від запланованого показника, необхідно здійснити аналіз цих відхилень, який слід проводити за такими напрямками: за операціями, за видами трансакційних витрат, за ціною та кількістю (рис. 2).

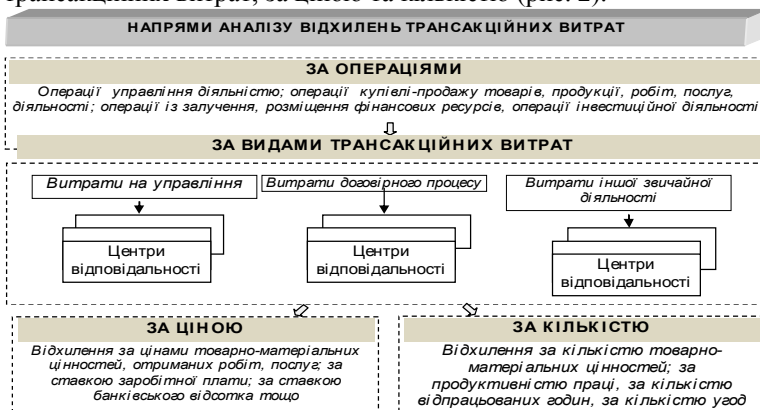


Рис. 2. Напрями аналізу відхилень трансакційних витрат

Аналіз відхилень трансакційних витрат *за видами операцій* передбачає визначення операцій, за якими виникли відхилення. Операції можна поділити на повторювані (регулярні) та разові. Трансакційні витрати за повторюваними однотипними операціями

можуть бути ретельно сплановані на основі досвіду попередніх періодів. Так, до повторюваних операцій можна віднести нарахування заробітної плати адміністративному персоналу, забезпечення канцелярським приладдям, укладання договору з постійним контрагентом тощо.

Відхилення, що виникають внаслідок понесення незапланованих трансакційних витрат за нетиповими для підприємства операціями, зумовлені, як правило, зовнішніми щодо підприємства чинниками. Це можуть бути незаплановані судові витрати, витрати, спричинені поставкою неякісної сировини, витрати, пов'язані з пошуком на ринку праці та підготовкою необхідних працівників тощо.

Отже, за результатами дослідження відхилень трансакційних витрат за операціями, повинні бути отримані відповіді на питання:

- Здійснення якої операції спричинило виникнення відхилень?
- Чому відбулася ця операція (для нетипових операцій)?
- Який центр відповідальності відповідає за цю операцію?

Визначивши операції, за якими виникли відхилення трансакційних витрат, необхідно розподілити такі витрати відповідно до класифікації трансакційних витрат, затвердженої на підприємстві, а також за центрами відповідальності.

Аналіз відхилень *за видами трансакційних витрат* передбачає проведення аналізу в розрізах: витрат на управління, витрат договірному процесу та інших витрат звичайної діяльності.

Відхилення трансакційних витрат на управління виникають у результаті певних управлінських рішень. Це можуть бути відхилення як в бік економії трансакційних витрат (позитивний досвід має бути врахований в подальших періодах та в інших структурних підрозділах), так і в бік перевитрат (у результаті неефективних управлінських рішень або неконтрольованих з боку керівника конкретного центру відповідальності обставин).

Відхилення трансакційних витрат договірному процесу необхідно аналізувати за стадіями договірному процесу в розрізі відповідних центрів відповідальності.

Так, відхилення по інформаційним трансакційним витратам можуть відноситися до відділу матеріально-технічного постачання, відділу збуту, відділу маркетингових досліджень, інформаційного відділу залежно від функціонально-організаційної структури підприємства.

Відхилення трансакційних витрат іншої звичайної діяльності

виникають у результаті перевищення фактичного рівня витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу, інвестиційною діяльністю, а також інших витрат підприємства над їх очікуваним рівнем.

До факторів, що спричиняють такі відхилення, належать: недоліки планування (врахування не всіх факторів, помилки в аналітичних розрахунках економічної обґрунтованості певних рішень), неефективні управлінські рішення в процесі здійснення фінансової, інвестиційної діяльності, чинники зовнішнього середовища, які не знаходяться безпосередньо під впливом керівників центрів відповідальності тощо.

Визначивши операцію, центр відповідальності, види трансакційних витрат, за якими виникли відхилення, необхідно проаналізувати дані відхилення за ціною та кількістю.

Аналіз відхилень трансакційних витрат *за кількістю* передбачає спочатку порівняння фактичного обсягу (кількості) витрачених матеріальних активів, відпрацьованих годин (днів), отриманих робіт, послуг з плановим у кількісному вираженні. Оскільки відхилення, виражені в кількісних показниках, не завжди дозволяють визначити серйозність і суттєвість встановлених відхилень, їх необхідно відображати у грошовому вимірнику. Для цього визначають добуток відхилення у кількісному вираженні на планову ціну.

Відповідальність за використані матеріальні цінності, отримані роботи, послуги несуть, як правило, керівники центрів відповідальності, у яких ці цінності були використані. Відхилення по кількості спожитих матеріальних цінностей може бути спричинене неохайним поводженням з матеріалами, технікою з боку працівників; некваліфікованістю праці; дрібними крадіжками; змінами договірних умов тощо.

Відповідальність за нараховану кількість відпрацьованих годин (днів) покладається на бухгалтерію, відділ кадрів або керівників центрів відповідальності залежно від розподілу функціональних обов'язків на підприємстві. Додатне відхилення за кількістю відпрацьованих годин (днів) може бути спричинене збільшенням обсягів діяльності підприємства (збільшенням замовлень, рекламаций, судових проваджень тощо), що потребує витрачання більше часу з боку персоналу; прийняттям на роботу додаткових працівників.

Відповідальність за угоди по залученню позикового капіталу покладається на фінансовий відділ (фінансового директора), бухгалтерію, юридичний відділ. Відхилення можуть бути спричинені



неякісним плануванням грошових потоків, виникненням простроченої дебіторської заборгованості, інвестиціями в необоротні активи та іншими факторами, що зумовили необхідність залучення додаткового позикового капіталу в розмірі, що перевищує запланований.

Аналіз відхилень трансакційних витрат *за ціною* передбачає визначення різниці між фактичною та плановою ціною використаних активів (ставкою заробітної плати, ставкою банківського відсотка, вартістю отриманих робіт, послуг), що помножить на фактичну кількість спожитих матеріальних цінностей, робіт, послуг, відпрацьованих днів, кредитних періодів тощо.

Відповідальність за відхилення за ціною щодо матеріальних цінностей, як правило, несе відділ матеріально-технічного постачання. Відхилення можуть бути спричинені як неефективною роботою відділу, так і зовнішніми факторами – інфляцією, зміною постачальників, відсутністю необхідних матеріалів у регіоні, зміною договірних умов (тоді відповідальність за відхилення покладесться також на юридичний відділ).

Відхилення за ціною з трансакційних витрат на оплату праці, зумовлені змінами ставок оплати праці, які можуть бути спричинені підвищенням або зниженням рівня заробітної плати в результаті внесення поправок у законодавство, переговорів з трудовим колективом та профспілками, набуттям працівниками кваліфікаційного рівня або певного досвіду, якому відповідає інший рівень оплати праці.

Як зазначає К.Друрі, “відхилення по ставці заробітної плати, ймовірно, єдиний об’єкт найменшого контролю зі сторони менеджерів відділів” [2, С. 58].

Російський вчений І.Є. Мізіковський пропонує поділяти причини відхилень не лише на кількісні та вартісні (цінові), а й за критеріями ймовірності виникнення, суттєвості; визначати, наскільки вони є об’єктивними або суб’єктивними. Для цього вчений пропонує формувати на підприємствах класифікатори відхилень та їх суттєвості, що відповідають індивідуальним особливостям суб’єкта господарювання [7, С. 143]. Вважаємо доцільним розроблення на підприємстві зазначеного класифікатора відхилень та затвердження межі (порогів) суттєвості для ефективнішого контролю трансакційних витрат та аналізу відхилень.

Отже, трансакційні витрати слід закріпити за відповідним центром відповідальності, що дасть змогу визначити відповідальну особу.

Проте контроль трансакційних витрат слід здійснювати згідно з принципом відповідальності: на певний центр відповідальності слід відносити лише ті трансакційні витрати, які знаходяться під контролем менеджера цього центру. Аналізуючи відхилення з трансакційних витрат, необхідно визначити, чи є ці відхилення контрольованими з боку керівників центрів відповідальності, тобто, чи несуть менеджери відповідальність за відхилення, адже відповідальність за певний вид витрат часто ділиться. Так, наприклад, за кількість витрачених пакувальних матеріалів буде відповідальний керівник відділу збуту, проте спеціаліст по закупкам буде нести відповідальність за ціну на ці матеріали. Конфлікти виникають, якщо працівників, які не контролюють витрати, помилково вважають відповідальними за появу відхилень, особливо якщо результати контролю використовуються для мотивації підрозділів підприємства.

На важливості здійснення внутрішнього контролю закупівельної діяльності наголошує С.Скаторщikov, зазначаючи, що це одна з найбільш традиційних сфер зловживань і системних порушень ефективності операційної діяльності підприємств [10, С. 130] (закупівельна діяльність відноситься до сфери виникнення трансакційних витрат). Так, відсутність належного контролю за діяльністю відділу матеріально-технічного постачання може призвести до того, що формування кола постачальників підприємства здійснюватиметься під впливом особистісного фактора, і серед постачальників виявляться не ті, що є найоптимальнішими для підприємства, а ті, що змогли “домовитися” з відповідальною за процес постачання на підприємстві особою. Це, у свою чергу, може призвести до втрат підприємством значних економічних вигід.

Отже, щоб забезпечити справедливий та ефективний процес постачання, на підприємстві повинен бути запроваджений механізм кваліфікації постачальників як інструмент ефективного внутрішнього контролю закупівельної діяльності та пов'язаних з нею трансакційних витрат. Даний механізм може вмщувати: вимоги наявності певних ліцензій, сертифікації товарів або послуг; аналіз кредитного або репутаційного ризику постачальника; створення внутрішнього рейтингу постачальників з можливістю перевірки його результатів сторонніми експертами тощо.

Наступним інструментом, що дозволяє оптимізувати трансакційні витрати закупівельної діяльності, є запит на пропозицію. Запит на пропозицію складається підприємством-покупцем і направляється

потенційним постачальникам у рамках підготовки рішення про закупівлю матеріальних активів або послуг. В даному документі підприємство-покупець зазначає усі суттєві та специфічні вимоги до продукції, умов поставок, цін, умов кредитування тощо. Це дасть змогу зменшити трансакційні витрати на переговори з потенційно невідповідними постачальниками.

Після прийняття рішення про вибір постачальника настає наступна важлива стадія – контрактація, основною подією якої є підписання договору. На даній стадії внутрішній контроль повинен бути спрямований на аналіз відповідності умов і предмета договорів змісту попередніх тендерних процедур, а також умовам переможної пропозиції. Одним із інструментів даного контролю є необхідність візування договорів різними службами підприємства. Відсутність такого контролю й аналізу може призвести до того, що фактично укладений договір буде містити не ті умови, за якими цей постачальник виграв тендер. Відмінність договірних умов від умов тендеру є причиною виникнення відхилень показників діяльності підприємства від запланованих.

Наступним проблемним питанням внутрішньогосподарського контролю є аналіз відхилень постійних витрат та причин їх виникнення. Трансакційні витрати на управління є постійними (умовно постійними) витратами, оскільки, як правило, не залежать від обсягів діяльності підприємства та кількості здійснюваних трансакцій. Одним із критеріїв, за яким можна визначити, наскільки ефективно працює система фінансово-економічного контролю, А.Є. Карпов називає саме динаміку постійних витрат компанії, обумовлюючи це тим, що постійні витрати правильно визначати не як витрати, що *не змінюються* при зміні обсягів діяльності, а як витрати, що *не повинні змінюватися* при зміні обсягів діяльності [3, С. 78]. Автор зазначає, що на практиці постійні витрати тільки тоді будуть постійними, якщо у підприємства є механізм, який дозволяє це забезпечити, і наголошує на необхідності жорсткого контролю, який би не дозволяв постійним витратам необгрунтовано зростати. Окрім контролю, також повинен мати місце й аналіз трансакційних витрат, оскільки серед цих витрат можуть бути і неефективні, які не потрібні взагалі, або потрібні, але в менших обсягах, ніж вони є зараз. При цьому, підрозділи, у яких вони виникають, навпаки, будуть намагатися довести, що існуючого фінансування їм не вистачає, всі резерви у них вже давно виявлені, тому подальше зниження постійних витрат або утримання їх на

існуючому рівні призведе до погіршення роботи підрозділів та фінансових втрат підприємства.

Тому, контролюючи величину постійних трансакційних витрат, необхідно прикладати зусилля для того, щоб їх незростання не відображалось на зменшенні масштабів діяльності підприємства та зниженні якості роботи.

Зменшення трансакційних витрат управління можна досягнути шляхом визначення альтернативних способів виконання певних робіт. Трансакційні витрати виникають у результаті виконання функцій. Якщо функції виконуються самим підприємством, то у нього виникають витрати – матеріальні, на оплату праці тощо. Якщо ж функція виконується зовнішньою фірмою, то, відповідно, ці витрати виникають там, а підприємство придбає результати виконання функції зовнішньою фірмою, тобто з'являються витрати за послуги.

Тому варто проаналізувати можливість передачі ряду професійних функцій підприємства, таких як ведення бухгалтерського обліку, організація роботи інформаційних систем, управління трудовими ресурсами, транспортні послуги тощо в інші компанії. Це буде доцільним, якщо витрати на аутсорсинг будуть меншими за витрати всередині підприємства.

До переваг аутсорсингу належать також економія на трансакційні витрати, що виражаються у витратах часу на прийняття управлінських рішень. Так, Д.Дойл зазначає, що менеджер, зазвичай, приділяє близько трьох годин в день вирішенню проблем, які не мають відношення до основних напрямів діяльності компанії, що є просто втратою дорогоцінного часу [1, С. 48].

При досягненні економії трансакційних витрат без погіршення якості роботи, слід передбачити заходи мотивації для відповідних центрів відповідальності.

На виникнення відхилень з трансакційних витрат впливають фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. Фактори зовнішнього середовища зумовлені зовнішніми обставинами і, як правило, знаходяться поза впливом суб'єкта господарювання. До них відносимо: економічні (ринкові), правові (державного регулювання), технологічні, психологічні та соціальні фактори (табл. 2).

*Таблиця 2*

*Фактори зовнішнього середовища, що впливають на виникнення відхилень з трансакційних витрат від запланованого рівня*

Фактори зовнішнього середовища	
Економічні (ринкові)	- Поява на ринку нових конкурентів або зникнення існуючих, що впливає на зміну частки ринку, яка належить підприємству; - Зміна постачальників сировини та покупців продукції; - Значне зростання або падіння цін на сировину або на продукцію; - Зростання вимог споживачів до продукції та її обслуговування; - Значна зміна розміру ставки банківського відсотка за кредит
Правові (державного регулювання)	- Зміна ставок податків, обов'язкових платежів та порядку їх сплати; - Зміни у зовнішньоекономічному законодавстві; - Зміна рівня інфляції
Технологічні	- Розвиток НТП; - Поява нових форм і методів управління; - Удосконалення техніки і технології
Психологічні	- Опортунізм партнерів
<i>Закінчення табл. 2</i>	
Соціальні	- Чисельність і структурний склад населення; - Рівень освіти і кваліфікації населення; - Звичаї, традиції, трудова етика

Як зазначають Ю.Д. Маляревський, С.В. Лабунська та Л.В. Безкоровайна, саме вплив факторів зовнішнього середовища є непередбачуваним і майже не може регулюватися підприємством, при цьому, інколи значно впливаючи на фактори внутрішнього середовища підприємства та результати його діяльності [6, С. 110].

Фактори внутрішнього середовища часто спричинені недоліками в управлінні та опортуністичною поведінкою працівників. Такі фактори більшою мірою знаходяться у зоні впливу суб'єкта господарювання, ніж фактори зовнішнього середовища, проте питанням їх дослідження та аналізу на підприємстві не приділяється значної уваги через прихований характер дії цих чинників.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, основною метою внутрішнього контролю трансакційних витрат є виявлення відхилень їх фактичного рівня від запланованого для прийняття ефективних управлінських рішень.

Отримані результати наявних відхилень доцільно відображати у

спеціальному реєстрі “Відомість відхилень трансакційних витрат” з метою їх подальшого аналізу.

Серед основних напрямів аналізу відхилень трансакційних витрат виділено: за операціями, за видами, за ціною та за кількістю. У наступних публікаціях розглянемо методику аналізу трансакційних витрат з метою ефективного управління ними.

Таким чином, запропоновані напрями дослідження відхилень трансакційних витрат від запланованого рівня дозволять приймати обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на зменшення рівня трансакційних витрат підприємства, підвищення ефективності діяльності та прибутковості підприємства.

### **Список використаної літератури:**

1. *Дойл Д.П.* Управление затратами: Стратегическое руководство / *Д.П. Дойл* ; пер. с. англ. *И.В. Козырь, Н.С. Сологуб.* – М. : ВолтерсКлувер, 2006. – 264 с.
2. *Друри К.* Учет затрат методом стандарт-костс / *К.Друри* ; пер. с англ., под. ред. *Н.Д. Эриашвили.* – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
3. *Карпов А.Е.* 100 % практического бюджетирования. Бюджетирование как инструмент управления / *А.Е. Карпов.* – М. : Результат и качество, 2006. – 400 с.
4. Контроль і ревізія : підручник / *Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга* та ін. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
5. *Корінько М.Д.* Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання і умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / *К.Д. Корінько.* – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2007. – 395 с.
6. Перспективи управлінського обліку: організаційно-методичний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства : монографія / *Ю.Д. Малярєвський, С.В. Лабунська, Л.В. Безкоровайна.* – Харків : ХНЕУ, 2008. – 164 с.
7. *Мизиковский И.Е.* Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / *И.Е. Мизиковский.* – М. : Экономистъ, 2006. – 199 с.

8. *Палий В.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / *В.Ф. Палий.* – М. : ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
9. *Славников Д.В.* Аналитические инструменты управления затратами в системе контроллинга / *Д.В. Славников.* – Мн. : Регистр, 2007. – 160 с.
10. *Скатуриченко С.* Прививка от Enron: Практическое руководство по организации комитета по аудиту, внутреннего контроля и внутреннего аудита в акционерных обществах / *С.Скатуриченко.* – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 180 с.

ЮЩАК Жанна Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- трансакційні витрати.

Стаття надійшла до редакції 16.08.2013