

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЩОДО ОЦІНЮВАННЯ ПРИХОВАНИХ ВИТРАТ

METHODOICAL MAINTENANCE OF ESTIMATING HIDDEN COSTS

Розглянуто існуючий досвід оцінювання прихованих витрат. Удосконалено методіку оцінювання прихованих витрат підприємства. Запропоновано два блоки оцінювання прихованих витрат шляхом виявлення прихованої діяльності та оцінки прихованих трансакційних витрат. Адаптовано метод аналізу ієрархій для оцінки прихованих трансакційних витрат. Проаналізовано результати оцінки прихованих витрат.

Ключові слова: витрати, приховані витрати, приховані трансакційні витрати, приховані трансформаційні витрати, оцінювання, модель, методика.

Рассмотрено существующий опыт оценивания скрытых издержек. Усовершенствовано методіку оценивания скрытых издержек предприятия. Предложено два блока оценивания скрытых издержек путем выявления скрытых издержек и оценки скрытых трансакционных издержек. Адаптировано

метод анализа иерархий для оценки скрытых трансакционных издержек. Проанализировано результаты оценки скрытых издержек.

Ключевые слова: издержки, скрытые издержки, скрытые трансакционные издержки, скрытые трансформационные издержки, оценивание, модель, методика.

The investigation analyzes existing methods of hidden costs estimation. The study improves the method of enterprise's hidden costs estimation. The author proposes two parts of estimating hidden costs by revealing hidden costs and estimating hidden transaction costs. The researcher adopts method of analysis of hierarchies for estimating hidden transaction costs. The result of method of hidden costs estimation is analyzed

Keywords: costs, hidden costs, hidden transaction costs, hidden transformation costs, estimation, model, method.

УДК 338.585:65.012

Логінова К.С.

аспірант кафедри політичної економії
Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця

Постановка проблеми. Наразі перед національною економікою постає проблема подолання кризових явищ, про що свідчить спад, зокрема, у машинобудівній галузі (58% у 2015 році порівняно із 2014 роком), а також збільшення нелегальних процесів, які міцно укорінилися на всіх ланках господарювання і складають більше 60% ВВП України. Саме тому українським машинобудівним підприємствам необхідний такий інструмент виявлення та оцінки тіньових витрат, щоб найбільш ефективно приймати рішення щодо підвищення конкурентних переваг у жорстких умовах ринкової економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Основою для вивчення питань прихованої економіки стали праці В. Базилевича, З. Варналя, П. Гутманна, І. Мазур, Е. де Сото, Е. Фейга, К. Харта. Загальним питанням природи та оцінювання витрат присвячені дослідження Й. Барцеля, І. Благуна, Ю. Великого, О. Вільямсона, Г. Демсеця, К. Ерроу, Ю. Іванова, Р. Коуза, О. Криворучко, С. Мочерного, Д. Нортона, О. Олійника, Ю. Погорелова, В. Пономаренка, А. Череп, І. Чуй та інших. Але, незважаючи на велику кількість наукових досліджень, до сьогодні залишається поза увагою питання розроблення методичних основ оцінювання прихованих витрат підприємства через однобокий погляд на сутність прихованих витрат.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є удосконалення методичного забезпечення щодо оцінювання прихованих витрат. Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких задач: удосконалити методичне забезпечення виявлення прихованих витрат підприємства; роз-

робити методичне забезпечення оцінки прихованих витрат машинобудівного підприємства.

Виклад основного матеріалу. На підставі проведеного аналізу статистичних даних видно, що загальний обсяг виробленої та реалізованої промислової продукції з 2001 року по 2015 рік має негативну тенденцію, це підтверджують результати аналізу індексів промислової продукції (2015 року скоротилося на 24,7%, порівняно із 2014 роком – дані для розрахунку отримані із офіційних інтернет-джерел). Результати обчислень свідчать про наявність кризових явищ в галузі, які спричинені в тому числі і зростанням частки прихованих витрат.

На підставі проведеного аналізу існуючих методів і моделей оцінки прихованих витрат визначено, що на даний час цій проблематиці приділено недостатньо уваги з боку науковців. Обґрунтовано, що переважна більшість застосовуваних моделей оцінювання прихованих витрат мають суттєві недоліки, зокрема: важкість в отриманні достовірної статистичної інформації, тому що інформація для оцінювання надається досліджуваним підприємством і має суб'єктивний характер; немає єдиного універсального методу. Найдоцільнішим інструментарієм оцінювання прихованих витрат є розділення методіки оцінювання прихованих витрат на процес їх виявлення та безпосередньої оцінки, що враховує найбільш суттєві недоліки існуючих підходів. Методика оцінювання прихованих витрат має на меті встановлення наявності прихованої діяльності як у внутрішньому, так у зовнішньому середовищі підприємства; об'єктом оцінки є діяльність підприємства, а також внутрішня система підприємства та зовнішні зв'язки; суб'єктом оціночного процесу є людина або відповідний

орган, що наділені правами або безпосередньо мають відношення до діяльності підприємства.

Методика виявлення прихованих витрат складається з трьох етапів, які базуються на основі трьох критеріїв наявності прихованої діяльності – порушення збалансованості між сполученими показниками, укладання угод на мізерні суми та на придбання товарів та послуг, що не є характерними для діяльності підприємства, за невиконання яких призначені штрафи, ознаки фіктивного банкрутства або доведення до банкрутства. Першому критерію (порушення збалансованості між сполученими показниками) відповідає розрахунок коефіцієнта сполучених показників та їх графічний аналіз; другий критерій (укладання угод на мізерні суми та на придбання товарів та послуг, що не є характерними для діяльності підприємства) базується на оцінці динаміки штрафів підприємства, третій критерій (ознаки фіктивного банкрутства або доведення до банкрутства) розраховується на основі оцінки та аналізу чотирьох взаємопов'язаних показників – коефіцієнти покриття, валової рентабельності, коефіцієнт

забезпечення зобов'язань підприємства його оборотними активами та чисті активи (рис. 1).

У контексті запропонованої методики на роль сполучених показників (розрахунок коефіцієнта сполучених показників) обрано такі пари: обсяг витрат на сировину та обсяг випущеної продукції, отриманий прибуток та обсяг випущеної продукції, витрати на заробітну плату та обсяг випущеної продукції. Динаміка змін цих показників за нормальної роботи підприємства повинна бути взаємозалежною.

Загальний коефіцієнт сполучених показників визначається шляхом розрахунку темпів росту, після розрахунку темпів росту визначається їх різниця. Якщо різниця між темпами росту порівнюваних показників складає більше або рівно 0,5, то це суперечність, оскільки темпи росту порівнюваних показників мають або співпадати, або не перевищувати 0,5 [1]. Для визначення єдиного підсумкового результату доцільно визначити середнє арифметичне. Результат округлення має два варіанти – 0, тобто відсутній критерій або 1 і більше, це означає наявність критерію (табл. 1).



Рис. 1. Етапи виявлення прихованих витрат підприємства

Таблиця 1

Результати оцінки коефіцієнтів сполучених показників на підприємствах

Назва підприємства	Коефіцієнт сполучених показників
ПАТ «Харківський верстатобудівний завод»	0
ПАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря»	0
ПАТ «Харківський електротехнічний завод «Укрелектромаш»	1
Харківське державне авіаційне орденів Жовтневої Революції та Трудового Червоного Прапора виробниче підприємство	1
ПАТ «Харківський інструментальний завод»	1
ПАТ «Харківський тракторний завод ім. С. Орджонікідзе»	1
ПАТ «Електромашина»	0
ПАТ «Турбоатом»	0
ТОВ «Лозівський ковальсько-механічний завод»	0
ПАТ «Куп'янський машинобудівний завод»	Недостатньо даних

Наявність другого критерію прихованої діяльності – укладання угод на мізерні суми – проводиться шляхом графічного аналізу даних.

Суб'єкт оцінки аналізує наявність штрафів та за наявності стабільної динаміки (росту або падіння) виставляє оцінку – 0 (динаміка не спостерігається) та 1 (спостерігаються сталі виплати штрафів) – рис. 2. Для виявлення ознак фіктивного банкрутства або доведення до банкрутства (третій критерій) доцільно розраховувати коефіцієнти покриття, валової рентабельності, коефіцієнт забезпечення зобов'язань підприємства його оборотними активами та чисті активи за загальноприйнятими формулами.

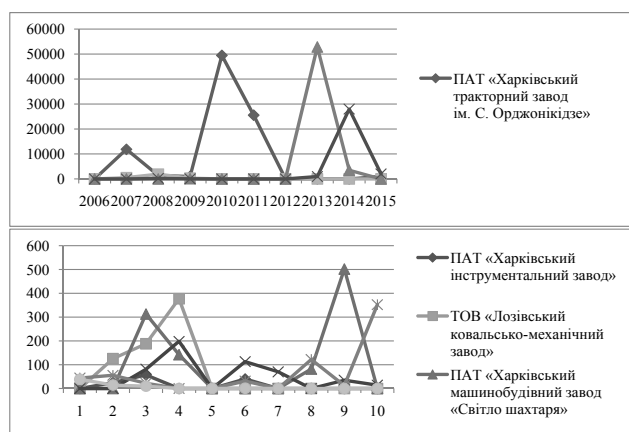


Рис. 2. Динаміка штрафів за підприємствами

Передбачається, що нормативне значення коефіцієнта покриття повинно перевищувати одиницю (табл. 2). У випадку, коли на підприємстві коефіцієнт покриття перевищує одиницю при нульовій або позитивній рентабельності, це свідчить про наявність ознак фіктивного банкрутства [2, с. 22]. У такому разі необхідно ставити 1, у іншому випадку в матрицю результатів заноситься 0.

Проаналізувавши результати табл. 2, можна зробити висновок про погіршення розрахованих показників за зазначений період, це свідчить про ознаки доведення підприємства до банкрутства на підприємствах Харківське державне авіаційне

орденів Жовтневої Революції та Трудового Червоного Прапора виробниче підприємств, ТОВ «Лозівський ковальсько-механічний завод», ПАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря», ПАТ «Харківський електротехнічний завод «Укрелектромаш».

Обчислення за методикою виявлення прихованих витрат слід трактувати за схемою на рис. 3.

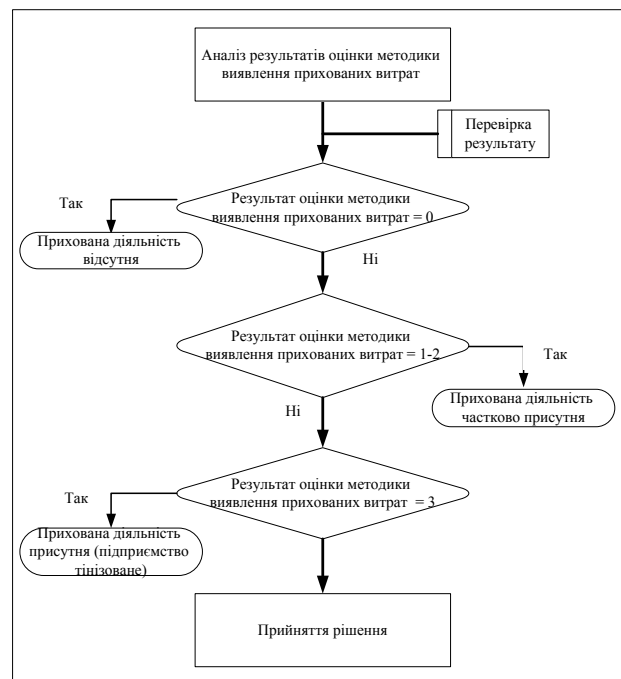


Рис. 3. Схема визначення наявності прихованої діяльності підприємства

Дані за обчисленнями заносяться до матриці результатів (табл. 3) та складаються по рядку матриці. Суму слід розшифровувати так: 0 – прихована діяльність відсутня взагалі; 1-2 – підприємство має приховану діяльність; 3 – підприємство займається незаконною діяльністю.

За побудованою матрицею обчислень наявності прихованої діяльності підприємства можна спостерігати на усіх підприємствах, про що свідчить позитивний результат у чотирьох підприєм-

Таблиця 2

Результати розрахунку за третім критерієм

Найменування підприємств	Коефіцієнт покриття	Валова рентабельність
ПАТ «Харківський тракторний завод ім. С. Орджонікідзе»	0,39	0,16
ПАТ «Турбоатом»	2,02	0,58
Харківське державне авіаційне орденом Жовтневої Революції та Трудового Червоного Прапора виробниче підприємств	0,50	0,36
ПАТ «Харківський інструментальний завод»	7,03	0,12
ТОВ «Лозівський ковальсько-механічний завод»	1,00	0,23
ПАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря»	6,99	0,40
ПАТ «Харківський верстатобудівний завод»	1,00	0,24
ПАТ «Електромашина»	0,81	0,38
ПАТ «Харківський електротехнічний завод «Укрелектромаш»	0,73	0,13
ПАТ «Куп'янський машинобудівний завод»	1,93	0,07

ствах за двома критеріями та шести підприємствах за одним критерієм, однак, жодне підприємство не має цілковитої прихованої діяльності.

Загальні трансакційні витрати розраховано за методом аналізу ієрархій, який полягає у розділенні трансакційних витрат на групи (витрати опортуністичної поведінки, витрат ведення переговорів, вимірювання, специфікації та захисту прав власності, пошуку інформації) та визначенні питомої ваги кожної групи витрат у собівартості продукції. Коефіцієнти питомої ваги загальних трансакційних витрат обчислюються на основі універсального підходу для усіх підприємств машинобудівної галузі [3].

У контексті запропонованої методики, легальний компонент виділено із загальних трансакційних витрат на основі розрахунків методики виявлення прихованих витрат, а також додатково проведеного кластерного аналізу. Вихідними даними для розрахунку є усі взаємопов'язані показники (обсяг випущеної продукції, обсяг заробітної плати, обсяг витрат на сировину, обсяг отриманого прибутку), штрафи підприємств та результати оцінки коефіцієнту покриття, валової рентабельності, коефіцієнту забезпечення зобов'язань підприємства його оборотними активами та чисті активи. Для кластерного аналізу застосовувалося програмне забезпечення Statistica.

На підставі результатів обчислення методики виявлення прихованих витрат і кластерного аналізу, визначено наявність таких груп підприємств: –

з високим, середнім та низьким рівнем прихованої діяльності. Підприємства, що відносяться до першої групи мають найвищий рівень прихованої діяльності, тому трансакційні витрати в повному обсязі є прихованими і не потребують додаткових обчислень. Підприємства другої та третьої груп мають частково приховані трансакційні витрати, а частково легальні трансакційні. Легальний компонент умовно визначено за ринковою вартістю послуг і товарів, що використані машинобудівним підприємством або зазначені, як категорія трансакційних витрат (табл. 4).

За даними розрахунків чотири підприємства лише частково мають приховану складову, тому для безпосередньої оцінки трансакційних витрат визначено приховану складову обчислених загальних трансакційних витрат (табл. 5).

Таким чином, маючи дані щодо наявності прихованих витрат бачимо, що вони розподілені за функціональною приналежністю до структурних підрозділів підприємства і мають наступний узагальнений вигляд: підрозділ з питань кадрів; виробничий підрозділ; планово-економічний підрозділ; комерційний підрозділ, який містить маркетинговий відділ та відділ зовнішньої кооперації. За результатами оцінки прихованих трансакційних витрат, найбільша доля приходить на відділ зовнішньої кооперації, а найменша – на підрозділ з питань кадрів.

Отримані результати свідчать про те, що у разі ведення обліку та розрахунку прихованих витрат

Таблиця 3

Матриця результатів обчислення

№	Назва підприємства	Перший критерій	Другий критерій	Третій критерій
1	ПАТ «Турбоатом»	0	0	1
2	ПАТ «Харківський інструментальний завод»	0	0	1
3	ТОВ «Лозівський ковальсько-механічний завод»	0	0	1
4	ПАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря»	0	1	1
5	ПАТ «Харківський верстатобудівний завод»	0	1	1
6	ПАТ «Куп'янський машинобудівний завод»	0	0	1
7	Харківське державне авіаційне орденів Жовтневої Революції та Трудового Червоного Прапора виробниче підприємство	1	0	1
8	ПАТ «Електромашина»	0	0	1
9	ПАТ «Харківський електротехнічний завод «Укрелектромаш»	1	0	0
10	ПАТ «Харківський тракторний завод ім. С. Орджонікідзе»	1	0	1

Таблиця 4

Легальний компонент трансакційних витрат

Групи трансакційних витрат	Вага значущості коефіцієнтів	Легальна складова	Примітки
Витрати опортуністичної поведінки	0,189	18,65%+3768 грн.	Відсоток від витрат, вартість організації контролю [4]
Витрати ведення переговорів	0,204	602872 грн	Плюс 1,5% від суми зазначених витрат [5]
Витрати специфікації та захисту прав власності	0,244	52780 грн	Плюс 1,5% від суми зазначених витрат [5]
Витрати пошуку інформації	0,206	4152000 грн.	

Приховані трансакційні витрати (відсоток від загальних трансакційних витрат) [6]

ПАТ «Турбоатом»			
Група витрат/Рік	2013	2014	2015
Витрати опортуністичної поведінки	99,73%	99,74%	99,67%
Витрати ведення переговорів	75,2%	75,5%	74,4%
Витрати вимірювання	0%	0%	0%
Витрати специфікації та захисту прав власності	58,02%	58,03%	57,95%
Витрати пошуку інформації	99,79%	99,87%	99,14%
ТОВ «Лозівський ковальсько-механічний завод»			
Група витрат/Рік	2012	2013	2014
Витрати опортуністичної поведінки	99,70%	99,05%	99,64%
Витрати ведення переговорів	74,60%	60,20%	74,00%
Витрати вимірювання	0%	0%	0%
Витрати специфікації та захисту прав власності	91,39%	90,96%	91,33%
Витрати пошуку інформації	98,91%	99,30%	99,52%
ПАТ «Харківський електротехнічний завод «Укрелектромаш»			
Група витрат/Рік	2013	2014	2015
Витрати опортуністичної поведінки	99,15%	99,09%	99,28%
Витрати ведення переговорів	62,50%	66,00%	68,80%
Витрати вимірювання	0%	0%	0%
Витрати специфікації та захисту прав власності	89,28%	90,52%	86,64%
Витрати пошуку інформації	93,95%	93,29%	95,21%
ПАТ «Куп'янський машинобудівний завод»			
Група витрат/Рік	2013	2014	2015
Витрати опортуністичної поведінки	84,20%	88,71%	95,83%
Витрати ведення переговорів	0%	11,10%	52,70%
Витрати вимірювання	0%	0%	0%
Витрати специфікації та захисту прав власності	74,83%	79,64%	87,25%
Витрати пошуку інформації	0%	0%	60,35%
ПАТ «Електромашина»			
Група витрат/Рік	2013	2014	2015
Витрати опортуністичної поведінки	99,56%	99,61%	99,58%
Витрати ведення переговорів	71,45%	73,58%	73,14%
Витрати вимірювання	0%	0%	0%
Витрати специфікації та захисту прав власності	82,54%	82,46%	82,11%
Витрати пошуку інформації	98,06%	98,56%	98,25%

є реальна можливість контролювати процес утворення трансакційних витрат взагалі, та прихованих трансакційних витрат, зокрема.

Висновки. Удосконалена методика виявлення прихованих витрат базується на основі трьох критеріїв, що характеризують наявність прихованої економічної діяльності – порушення збалансованості між сполученими показниками, укладання угод на мізерні суми та на придбання товарів та послуг, що не є характерними для діяльності підприємства, за невиконання яких призначені штрафи, ознаки фіктивного банкрутства або доведення до банкрутства. Своєчасне виявлення прихованих витрат дозволяє оперативно впливати на управлінські рішення щодо скорочення прихованих витрат та подальшої діяльності підприємства. Практична апробація запропонованих положень на машинобудівних підприємствах Харківського регіону довела доцільність їх використання.

Розроблена методика оцінки прихованих трансакційних витрат у залежності від наявності прихованих трансформаційних витрат шляхом виділення із загальних трансакційних витрат легальних трансакційних витрат та прихованих трансакційних витрат, що розраховуються за допомогою методу аналізу ієрархій. Запропонована методика дозволяє точно визначити центр відповідальності за утворення прихованих витрат (відділ машинобудівного підприємства), а, отже, і обрати шлях скорочення прихованих витрат.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Глібо В.М. Судова бухгалтерія [Електронний документ]/ В.М. Глібо, О.П. Бушан. – Харків : Право, 2011. – Режим доступу : <http://uristinfo.net/uchebnyue-materialy/274-sudova-buhgalterija.html>
2. Котов А.М. Аналіз структурної динаміки прямих та непрямих витрат // Вісник економіки тран-

спорту і промисловості: 36. наук.-практ. статей. – 2012. – № 37.- С. 206-208.

3. Саати Т. Принятие решений. Метод анализа иерархий [Электронный документ] / Томас Саати. ; [пер. с англ. Р.Г. Вачнадзе]. – Москва «Радио и связь», 1993. – 278 с. – Режим доступа : <http://www.pqm-online.com/assets/files/lib/books/saaty.pdf>

4. Адвокатско-аудиторское объединение «бизнес» [Электронный ресурс] : [Интернет-портал]. – Електроні дані. – [Адвокатско-Аудиторское Объединение «Бизнес-Рост», 2017]. – Режим доступа: <http://www.business-rost.com.ua/> (дата звернення 30.05.2016). – Назва з екрана.Провідна [Електронний ресурс] : [Интернет-портал]. – Електроні дані. – [Київ, ПРОВІДНА, 2008 – 2015]. – Режим доступа: http://www.providna.ua/ru/content/strahovie_producti_yrlica (дата звернення 30.05.2016). – Назва з екрана.

6. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України (АРІФРУ) або Stock market infrastructure development agency of Ukraine(SMIDA) [Электронный ресурс] : [Интернет-портал]. – Електроні дані. – [Київ : Державна установа «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України», 2010-2014]. – Режим доступа: www.smida.gov.ua (дата звернення 08.06.2016). – Назва з екрана.

REFERENCES:

1. Hlibko V.M. Sudova bukhhalteriia [Elektronnyi dokument]/ V.M. Hlibko, O.P. Bushchan. – Kharkiv :

Pravo, 2011. – Rezhym dostupu : <http://uristinfo.net/uchebnye-materialy/274-sudova-buhgalterija.html>

2. Kotov A. M. Analiz strukturnoi dynamiky priamykh ta nepriamykh vytrat // Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti: Zb. nauk.-prakt. statei. – 2012. – # 37.S. 206-208.

3. Saaty T. Pryniatye reshnyi. Metod analiza yerarkhyi [Elektronnyi dokument] / Tomas Saaty. ; [per. s anhl. R. H. Vachnadze]. – Moskva «Radyo y sviaz», 1993. – 278 s. – Rezhym dostupu : <http://www.pqm-online.com/assets/files/lib/books/saaty.pdf>

4. Advokatsko-audytorskoe ob'edynenye «byznes» [Elektronnyi resurs] :[Internet-portal]. – Elektronі dani. – [Advokatsko-Audytorskoe Ob'edynenye «Byznes-Rost», 2017].Rezhym dostupu: <http://www.business-rost.com.ua/> (data zvernennia 30.05.2016). – Nazva z ekrana.Providna [Elektronnyi resurs] :[Internet-portal]. – Elektronі dani. – [Kyiv, PROVYDNA, 2008 – 2015].Rezhym dostupu: http://www.providna.ua/ru/content/strahovie_producti_yrlica (data zvernennia 30.05.2016). – Nazva z ekrana.

6. Ahentstvo z rozvytku infrastruktury fondovoho rynku Ukrainy (ARIFRU) або Stock market infrastructure development agency of Ukraine(SMIDA) [Elektronnyi resurs] : [Internet-portal]. – Elektronі dani. – [Kyiv : Derzhavna ustanova "Ahentstvo z rozvytku infrastruktury fondovoho rynku Ukrainy", 2010-2014]. Rezhym dostupu: www.smida.gov.ua (data zvernennia 08.06.2016). – Nazva z ekrana.