

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Напрям «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит»

**ШИФР «БОНД»**

**НАУКОВА РОБОТА**

**на тему:**

**«МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ І ОБЛІКУ  
ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ»**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	5
1. СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ.....	6
2. ОЦІНКА ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ.....	18
3. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ.....	25
ВИСНОВКИ.....	33
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	35

## ВСТУП

У сучасних умовах господарювання важливим аспектом функціонування будь-якого суб'єкта економіки є раціональне управління його витратами, спрямоване на посилення конкурентоспроможності та забезпечення підвищення ефективності господарської діяльності. Серед витрат для вітчизняної економіки особливий інтерес становлять ті, що виникають унаслідок недосконалості ринкового механізму, тобто так звані трансакційні витрати.

Суб'єктивізм та опортунізм учасників трансакції, у певній мірі, провокують виникнення трансакційних ризиків, загрожують суб'єктам господарювання формуванням трансакційних втрат, які у будь-якому випадку, впливають на результативність господарської діяльності.

З одного боку, трансакційні витрати підприємства впливають на конкурентоспроможність продукції виробника, з іншого – на економічну ефективність діяльності всього підприємства, оскільки, незалежно від того, були такі витрати враховані чи ні, вони виступають складовою загальних витрат підприємства, а отже, будь-яка їх зміна не може не впливати на економічну ефективність. Вони виникають протягом всієї господарської діяльності підприємства і не залежать від його розміру та організаційно-правової форми.

Науковцями доведено, що трансакційні витрати суттєво впливають на процес прийняття управлінських рішень і тому їх оцінка має важливе значення.

Проблеми оцінки та обліку трансакційних витрат знайшли відображення у наукових роботах вітчизняних і зарубіжних вчених: С. Архієреєва, І. Булеєва, Я. Зінченка, Г. Козаченка, І. Коропецького, Г. Макухіна, Х. Демсетца, Р. Коуза, Д. Норда, О. Уільямсона та інших.

Трансакційні витрати на сучасному етапі розвитку економіки України є найбільш невизначеними з точки зору теорії і практики. Тому потреба теоретичного осмислення та практичного розроблення цієї категорії як об'єкта управління і обліку очевидна.

## 1. СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

З давніх часів мудреці Сходу і філософи Європи говорили: «У нашому світі постійні тільки зміни». З таким твердженням важко не погодитись, адже з кожним роком відбувається все більший розвиток технологій, до влади приходять нові політичні партії, міняються смаки споживачів, змінюються цикли економічного розвитку країн.

У складних умовах ринкової економіки між суб'єктами господарювання в процесі їхньої життєдіяльності ведеться гостра конкурентна боротьба у відстоюванні ними свого права на власність різних активів. Пошук повної та достовірної інформації щодо контрагентів при просуванні товару на ринку потребує витрат часу, коштів, високої кваліфікації працівників, їх знань і навичок. Такі витрати називаються трансакційними.

В рамках сучасної економічної теорії трансакційні витрати отримали багато різних визначень, які історично сформувалися на основі двох шкіл і двох підходів – неоінституціоналізму і неокласичному.

Сутність трансакційних витрат, їх види і класифікації є предметом вивчення багатьох вчених. Істотний внесок у розвиток теорії трансакційних витрат і їх формалізації внесли зарубіжні вчені: Р. Коуз, Дж. Коммонс, Д. Норт, Т. Еггертсон, К. Менар, О. Вільямсон, А. Алчіан, Х. Демсец, С. Чанг, П. Мілгром, Д. Робертс, Т. Фішер, Д. Белл, А. Тоффлер, Р. І. Капелюшніков та інші. З розвитком ринкових відносин в Україні все більше уваги до трансакційних витрат приділяється вітчизняними економістами, серед яких С.І. Архієреєв, О.В. Шепеленко, О.В. Тарасенко, В.І. Милошик, В.М.Жук., Г.Г. Кирейцев. Проте переважна більшість досліджень трансакційних витрат здійснюється в межах економічної теорії. Проблема обліку і оцінки трансакційних витрат на рівні підприємства є малодослідженою як вченими, так і недостатньо опрацьованою практикуючими бухгалтерами. Малочисельні дослідження не розв'язують наявних проблем в цій області.

Розглянемо трактування економічної категорії трансакційних витрат в різних наукових джерелах у табл. 1.

*Таблиця 1*

**Поняття трансакційних витрат в наукових джерелах**

№ п/п	Вчені економісти	Визначення трансакційних витрат
1.	Дж. Коммонс	Витрати на відчуження та присвоєння прав власності і свобод, створених суспільством [2]
2.	Д. Норт	Складаються з витрат оцінки корисних властивостей об'єкта обміну і витрат забезпечення прав і примусу до їх дотримання [5]
3.	С. Малахов	Ціна, яку платить будь-яка економічна система за недосконалість власних ринків [6]
4.	П. Мілгром, Д. Робертс	Будь-які витрати, пов'язані з координацією та взаємодією економічних суб'єктів [7]
5.	А. Алчіан	Виникають, оскільки існують проблеми спілкування, обробки інформації, дотримання умов договору, нечіткі визначення прав тощо [8]
6.	А. Олейник	Усі витрати, пов'язані з обміном та захистом правочинностей [9]
7.	К. Ерроу	Витрати експлуатації економічної системи [10]
8.	Т. Еггертсон	Витрати, що виникають за обміну індивідів правами власності на економічні активи і забезпечення своїх прав на власність [11]
9.	Дж. Стиглер	Інформаційні витрати [12]
10.	М.Дженсен, У.Меклінг	Витрати моніторингу за поведінкою агента і витрат його самообмеження [13]
11.	Й. Барцель	Витрати вимірювання якості товару [14]
12.	Г. Хансманн	Витрати колективного прийняття рішень [15]
13.	К. Далман	Витрати збору і переробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту [16]
14.	Дж. Джоунс, С. Хілл	Витрати на переговори, моніторинг і виконання угод, які дозволяють сторонам дійти згоди [17, с. 160]
15.	С. Чанг	Будь-які інституційні витрати, котрі виникають у "будь-якій економіці, яку організовано не за Вальрасом. У самому широкому сенсі слова, «трансакційні витрати» складаються з тих витрат, існування яких неможливо собі уявити в економіці Робінзона Крузо [18, с. 52]
16.	Д. Ален	Це витрати встановлення і забезпечення права

		власності [19]
17.	А. Е. Шастітко	Це цінність ресурсів, що витрачається на здійснення трансакцій [20]
18.	С. І. Архієреєв	Сукупність втрат, що виникають при обміні правами власності, й затрат, спрямованих на зменшення цих втрат [21]
19.	В. В. Радаєв	Витрати, пов'язані з входом на ринок і виходом з ринку, доступом до ресурсів, передачею, специфікацією і захистом прав власності, укладенням та обслуговуванням ділових відносин [62]
20.	О. Вільямсон	Трансакційні витрати нагадують сили тертя, що гальмують економічні процеси і у ринкових, і в ієрархічних системах [22]

На нашу думку, найбільш точним визначенням трансакційних витрат є трактування нобелівського лауреата О. Вільямсона – еквівалент тертя у механічних системах.

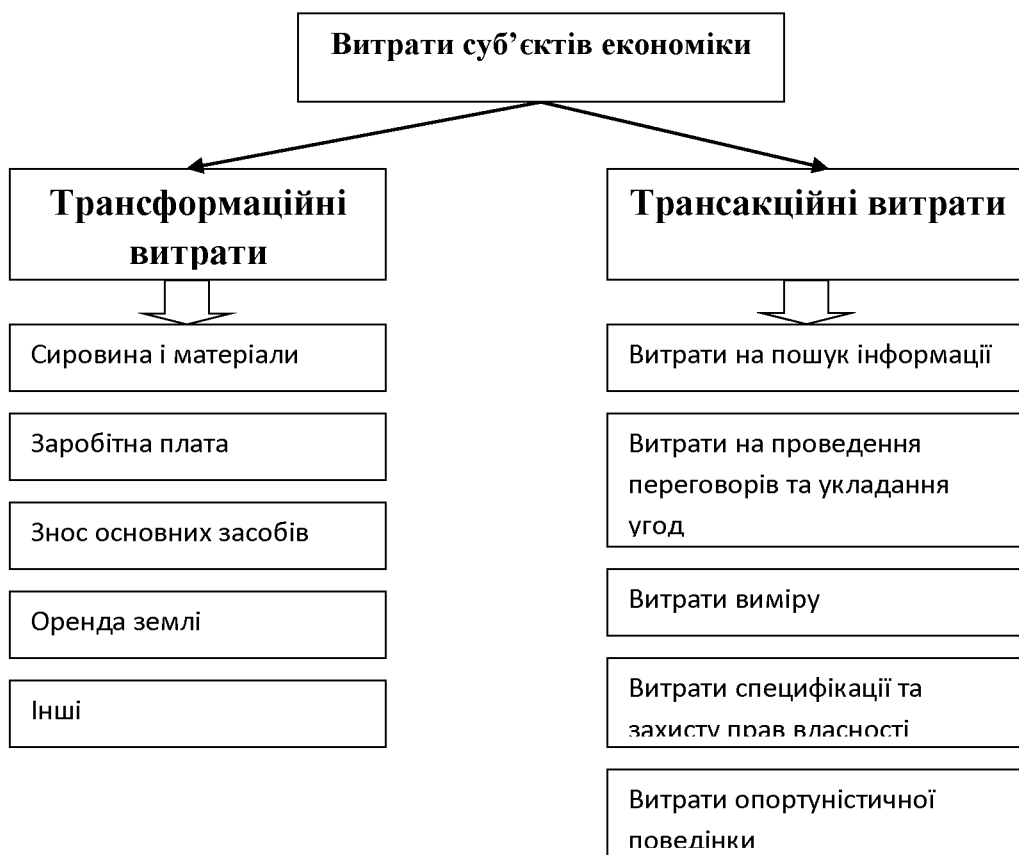
Трансакційні витрати супроводжують будь-яку економічну активність суб'єктів господарювання. Вони проявляються у кожній трансакції подібно до того, як у працюючих машинах і механізмах виникає тертя. Відсутність необхідних елементів, що знижують рівень цього «тертя» – одна з найбільших проблем економіки України. Сучасний етап розвитку української економіки характеризується незавершеністю формування інституційних основ ринкових відносин. Неефективність таких формальних правил як контроль і примус призвели до поширення специфічних відносин і укорінення в інституційному середовищі неформальних норм – хабарництва, корупція тощо. Постійні зміни в політичній сфері неминуче приводять до серйозних прогалин в правовій інфраструктурі (держава збирає податки, але не виконує повною мірою свої зобов'язання перед суб'єктами економіки). З кожним місяцем ростуть ціни на товари першої необхідності, сповільнюється розвиток нових ринків, прямих іноземних інвестицій практично не здійснюється. Економіка нашої держави відстає у розвитку, вона наполегливо експлуатує морально застарілі виробничі фонди і не поспішає задовольняти існуючий платоспроможний попит. Характерною ознакою цих негативних процесів є високі трансакційні витрати як у суб'єктів господарювання, так і в економіці країни загалом.

Високі трансакційні витрати блокують нормальний господарський процес. За оцінками економістів [1], частка цих витрат у масштабах економіки може становити 55% і більше. Проте потрібно сказати, що запропоновані методики вимірювання трансакційних витрат вченими-економістами можуть надати лише приблизні оцінки їх величини. Введення в бухгалтерський облік нової інституціональної ознаки дасть можливість виміру трансакційних витрат як на рівні підприємства, так і на макrorівні, а це, в свою чергу, дозволить сформувати базис для вироблення напрямків оптимізації розміру та структури вітчизняного трансакційного сектору, створення умов ефективного функціонування української економіки.

З точки зору підприємства, всі його витрати можна поділити на дві категорії: трансформаційні і трансакційні (рис.1). Перші докладно розглядаються в підручниках з мікроекономіки, де вони називаються витратами виробництва. Це витрати на оплату праці працівникам, придбання сировини і матеріалів, амортизацію оборотних засобів, оренду землі, складських приміщень та інше. Дана категорія витрат пов'язана лише із виготовленням товару і застосовуваною технологією виробництва. Але в реальному інституційному середовищі суб'єкти стикаються і з трансакційними витратами, які залежать від числа трансакцій та обраних форм взаємодії.

Потрібно зазначити, що загальноприйнятого поділу трансакційних витрат немає, оскільки, кожен з їх дослідників звертав увагу на найбільш цікаві, з його точки зору, елементи. Найпоширеніша типологія витрат взаємодії представлена на рис.1.

*Витрати на пошук інформації* пов'язані з її асиметричним розподілом на ринку. Суб'єкт, який хоче укласти угоду, буде змушений провести пошук партнера, а цей пошук обов'язково приведе до витрат коштів і часу. Пошук інформації про постачальників і клієнтів – одна з істотних проблем сучасного підприємства. Неповнота інформації фактично перетворюється на додаткові витрати, пов'язані з купівлею товарів за цінами, вищими чи нижчими ніж рівноважні і з втратами, які виникають у результаті купівлі цих товарів.



**Рис. 1. Класифікація витрат підприємств**

*\*розроблено авторами особисто на основі [63]*

*Витрати на проведення переговорів та укладання угод* виникають у тому випадку, коли суть операції приблизно зрозуміла і сторони торгуються, намагаючись отримати для себе найбільш вигідні умови. Це значна категорія витрат вже тому, що ведення переговорів та прийняття рішень – функція найбільш високооплачуваних співробітників компанії. Їх робочий час, що проходить, в основному, на зустрічах і нарадах, – пряма і основна стаття в рамках цієї категорії витрат.

*Витрати виміру.* Будь-який продукт або послуга — це комплекс характеристик. В акті обміну неминуче враховуються лише деякі з них, причому точність їх оцінки (вимірювання) буває надзвичайно приблизною. Іноді якість товару виміряти неможливо, і для його оцінки доводиться користуватися сурогатами (наприклад, судити про смак яблук за їх кольором). Вимірювання – це квантифікація інформації: «Фактично жоден товар, що виноситься на продаж, не є вільним від витрат вимірювання його властивостей»



[14, с. 28]. Сюди відносяться витрати на відповідну вимірювальну техніку, на проведення власне вимірювання, на здійснення заходів, що мають на меті убезпечити сторони від помилок вимірювання, і, нарешті, втрати від цих помилок.

Витрати вимірювання ростуть з підвищенням вимог до точності. Від їх величини залежить, ким (продавцем або покупцем), коли (при виготовленні, продажі або використанні товару) і з яким ступенем інтенсивності буде здійснюватися вимір. Значна економія витрат вимірювання була досягнута людством у результаті введення стандартів мір і ваг.

Оцінка якостей товару може здійснюватися як продавцями, так і покупцями. Щоб уникнути нераціонального дублювання бажано, щоб вимір здійснювався один раз, і щоб його брав на себе той, хто здатний робити це з меншими витратами. Метою їх економії обумовлені такі форми ділової практики, як гарантійний ремонт, фірмові ярлики, придбання партій товарів за зразками і т.д.

*Витрати специфікації і захисту прав власності.* У цю категорію входять витрати на утримання судів, арбітражу, державних органів, витрати часу і ресурсів, необхідних для відновлення порушених прав, а також втрати від поганої їх специфікації і ненадійного захисту. Будь-яке порушення потрібно спочатку зафіксувати, потім оцінити його тяжкість, упіймати порушника, накласти покарання. Все це обходиться далеко не безкоштовно. Деякі автори [5] відносять сюди ж витрати на підтримку в суспільстві консенсусної ідеології, оскільки виховання членів суспільства в дусі дотримання загальноприйнятих неписаних правил і етичних норм є в багатьох випадках більш економним способом захисту прав власності, ніж формалізований юридичний контроль.

*Витрати опортуністичної поведінки.* Термін “опортуністична поведінка” був введений О. Вільямсоном. Так називається недобросовісна поведінка, що порушує умови угоди або націлена на отримання односторонніх вигод на шкоду партнеру. Під цю рубрику потрапляють різні випадки брехні, обману, байдикування, нехтування взятими на себе зобов'язаннями. Розрізняють дві

основні форми опортунізму, перша з яких характерна для відносин всередині організацій, а друга для ринкових угод. Ухиляння (*shirking*) представляє собою роботу з меншою віддачею і відповідальністю, ніж це слід робити за умовами договору. Коли відсутня можливість ефективного контролю за агентом, він може діяти, виходячи з власних інтересів, які не обов'язково збігаються з інтересами фірми, яка його найняла. Проблема стає особливо гострою, коли люди працюють разом (командою), і особистий внесок кожного визначити дуже важко. Вимагання (*holding-up*) спостерігається у тих випадках, коли будь-ким з агентів здійснені інвестиції в специфічні активи. Тоді у його партнера з'являється можливість претендувати на частину доходу від цих активів, погрожуючи, в іншому випадку, розривом відносин (з цією метою вони можуть наполягати на перегляді ціни одержуваного продукту, підвищення його якості, збільшення обсягу поставок і т. д.). Загроза “вимагання” підриває стимули до інвестування у специфічні активи.

Розмаїття трансакційних витрат підприємства зумовило необхідність їх класифікації. Зупинимося на ній більш детально.

### **Класифікація О.Вільямсона.**

Класифікація О.Вільямсона виділяє таку сторону трансакцій як їх контрактний характер, так, що всі трансакційні витрати розглядаються у зв'язку з контрактним процесом. Основним критерієм цієї класифікації є момент укладання контракту, і, відповідно, трансакційні витрати розмежовуються на витрати до (*ex ante*) і після (*ex post*). Трансакційні витрати “*ex ante*” пов'язані із зусиллями укласти найбільш вигідний контракт, а витрати “*ex post*” відображають прагнення виконати і економічно реалізувати вже укладену угоду. Відмінність між ними полягає ще в тому, що витрати “*ex ante*” плануються заздалегідь, і являють собою прийнятну для сторін ціну взаємодії, а “*ex post*” часто виникають непередбачувано. Це втрати сторін, які ставлять бізнес під загрозу зриву. Види витрат, що входять в ці два різновиди трансакційних витрат представлені в табл. 2.

Таблиця 2.

**Класифікація трансакційних витрат за О.Вільямсоном [22]**

Витрати ex ante	Витрати ex post
Витрати на складання проекту контракту	Витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачених обставин
Витрати на проведення переговорів	Витрати на позови у зв'язку зі збоями в контрактних відносинах
Витрати на укладання угоди	Витрати використання структур управління, які використовуються для залагодження конфліктів
Витрати на забезпечення гарантій реалізації угоди	Витрати, пов'язані з вчасним виконанням контрактних зобов'язань

**Класифікація Т. Еггертссона.**

Цей перелік витрат є одним з найпопулярніших, хоча і не розбивається на блоки.

1. Витрати пошуку інформації про ціни та якість товарів, а також про потенційних покупців або продавців. Цей вид витрат підрозділяється на чотири типи, пов'язані з пошуком: а) вигідної ціни; б) адекватної інформації про існуючі товари; в) адекватної інформації про продавців; г) адекватної інформації про покупців.

2. Витрати виявлення резервних позицій при ендогенних цінах. Цей вид витрат також прийнято пов'язувати з веденням переговорів, оскільки метою переговорів є максимальне наближення до резервної ціни партнера. Резервна ціна – це гранична ціна, на яку може погодитися партнер, тобто ціна попиту для покупця (найвища для нього ціна), і ціна пропозиції для продавця (мінімальна для нього ціна).

3. Витрати складання контрактів. Головна мета при складанні контракту полягає у визначенні того, які обставини можуть мати місце в майбутньому, і якою має бути реакція на них з обох сторін. Крім того, тут зазвичай передбачається якась структура, яка повинна буде займатися залагоджуванням суперечок.

4. Витрати контролю за виконанням умов контракту. Через розбіжність інтересів, в кожній з сторін контракту може бути стимул в тій чи іншій мірі діяти врозріз з контрактною угодою. У результаті виникає необхідність

контролювати один одного. Крім того, кожна сторона може і сама себе контролювати з метою збереження своєї репутації. Прикладом тут є відкликання виробником своєї продукції з ринку при отриманні інформації про її неналежну якість.

5. Витрати примусу до виконання умов контракту. Цей вид витрат, перш за все, несе держава, зокрема, судова та правоохоронна системи. Тобто, до цих витрат відносяться податки. У разі неефективності держави у забезпеченні захисту контрактів, її функції виконують альтернативні структури, наприклад, приватні охоронні фірми або злочинні угруповання.

6. Витрати захисту прав власності від зазіхань третьої сторони. Метою будь-якої трансакції є отримання якихось вигод обома сторонами. Проте на ці вигоди можуть претендувати індивіди і групи, які не беруть участь в угоді, наприклад, держава, злочинні угруповання чи шахраї. Таким чином, знову виникає необхідність захищати права власності. До ряду цих витрат належать податки, хабарі чиновникам і т. д [11].

### **Класифікація П. Мілгрона і Дж. Робертса.**

Ця класифікація має більш глибоке теоретичне значення, оскільки представляє собою не тільки перелік витрат, але і їх розбиття на групи на підставі певних критеріїв. Одним з таких критеріїв тут можна вважати об'єктивність витрат, тобто вони або пов'язані із зовнішніми для контрагентів умовами, або визначаються їх поведінкою. У першому випадку в якості джерела витрат виступають недоліки координації між індивідами, у другому – недоліки їх раціональності і / або моральності. В якості ще одного критерію такого розмежування трансакційних витрат у цьому випадку можна запропонувати об'єкт стикування, з яким вони пов'язані. Відповідно, координаційні витрати здійснюються для забезпечення стикування планів, а мотиваційні витрати – для стикування стимулів [7].

Конкретні приклади цих категорій витрат представлені в табл.3.

Таблиця 3.

**Координаційні та мотиваційні трансакційні витрати**

Координаційні витрати	Мотиваційні витрати
витрати пошуку / доведення інформації про характер трансакцій	витрати, пов'язані з неповнотою і асиметрією інформації
витрати пошуку партнерів	витрати, пов'язані з недостовірністю зобов'язань
витрати використання структур управління трансакціями	

*\*розроблено авторами особисто на основі [64].*

**Класифікація К. Менара.**

Інакше визначає структуру трансакційних витрат К. Менар, який виділяє такі групи трансакційних витрат: витрати виокремлення (за суттю є поодиноким випадком витрат опортуністичної поведінки); інформаційні витрати; витрати масштабу; витрати поведінки [23, с. 30-32].

У функціонуванні будь-якої організації існує, перш за все, проблема невіддільності, і сукупні витрати виокремлення саме тому й виникають. У більшості випадків економічна діяльність забезпечується спільними зусиллями, при цьому неможливо точно виміряти граничну продуктивність кожного задіяного фактора і його винагороду. К. Менар наводить приклад бригади вантажників: “Щоб встановити оплату праці бригади, використання організації виявляється більш ефективним, ніж використання ринку. Організація перевершує ринок і в тому разі, коли останній вимагає занадто детальної, інакше кажучи, неможливої диференціації” [23].

Далі, К. Менар виділяє витрати масштабу. Чим більший масштаб ринку, тим більше знеособлені в ньому акти обміну, і, тим більше необхідно розвивати інституційні механізми, що визначають природу контракту, правила його застосування, санкції за недотримання зобов'язань і т.д. Укладення трудових договорів, призначених для стабілізації відносин між роботодавцем та найманим працівником, контрактів щодо постачання (для гарантії регулярності потоку витрат) частково пояснюються саме необхідністю встановленню “довіри, яка масштаби ринків і періодичне укладання контрактів зробила б одночасно проблематичним і дорогим” [23, с. 31].

Окрему категорію становлять інформаційні витрати. Ця трансакція пов'язана з інформаційною системою, роль якої в сучасній економіці відіграє система цін. У цю категорію входять витрати, що охоплюють всі аспекти функціонування системи інформації: витрати кодування, вартість передачі сигналів, витрати на навчання з користування системою тощо. Будь-яка система своїм функціонуванням створює різні перешкоди, “які знижують ступінь точності сигналів-цін. Останні не можуть бути занадто диференційованими, бо маніпулювання дуже великим числом сигналів пов'язано зі значними витратами. Організація в цьому випадку дозволяє скорочувати витрати шляхом меншого використання ринку і обмеження числа відісланих і прийнятих сигналів” [23, с. 30-31].

На відміну від трансформаційних, трансакційні витрати супроводжують і виробництво, і споживання. Товари та послуги, як підкреслює Д. Норт, мають безліч властивостей, ступінь прояву яких змінюється від одного екземпляра до іншого. Оцінка наявних властивостей супроводжується витратами (в основному, вільного часу). У результаті суб'єкти змушені витратити певні зусилля не тільки в процесі продуктивної діяльності, але і в процесі споживання. Тому правомірним буде поділ трансакційних витрат на “споживчі” та “виробничі”, які безпосередньо несе на собі фірма.

Трансакційні витрати фірми, як і трансформаційні, бувають постійними і змінними. До змінних відносять витрати, які зростають зі збільшенням числа трансакцій: витрати контролю, прийняття рішень, а також витрати, пов'язані з переговорами та пошуком інформації тощо. Постійні не залежать від обсягу трансакцій і складаються, в першу чергу, з витрат на створення і підтримку структур управління операціями (setup and running costs). У їх число входять витрати по організації нових відділів всередині компанії, реєстрація і “запуск” дочірніх структур для розвитку нового напрямку господарювання. На макрорівні прикладом постійних трансакційних витрат може послужити створення ринку нового товару (послуги) або (у ще більш глобальному аспекті) перехід економіки на ринкові рейки. Іноді також говорять про існування

“трансакційного капіталу”. Він складається з основного (інвестиційний трансакційний капітал) і оборотного. Перший необхідний для створення вільних ринків, фірм, політичних структур. Останній – для фінансування щоденних витрат, що виникають у процесі роботи ринків та політичної системи.

Підсумовуючи викладений матеріал з цього питання, можна відзначити, що кожен з вчених-економістів здійснював класифікацію трансакційних витрат, звертаючи увагу на найбільш цікаві йому елементи. Не зважаючи на це, потрібно сказати, що класифікація трансакційних витрат – це невід’ємний процес дослідження сутності цього явища. За допомогою групування ми можемо більш глибоко проаналізувати виникнення і розвиток трансакційних витрат, чіткіше їх виділити, дослідити відповідно до різноманітних ознак, визначити пріоритетність, організувати моніторинг, проконтролювати їх рівень, а також розробити заходи щодо їх зменшення. Одним з найважливіших завдань класифікації трансакційних витрат є їх поділ для цілей побудови бухгалтерського обліку.

## 2. ОЦІНКА ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

Категорія витрат – одна з найскладніших в економічній теорії, і вона, безумовно, ширша, ніж просто різновид виробничих витрат. Це ціле явище економічного життя, яке зустрічається повсюдно й визначає сутність та форми перебігу багатьох інших процесів і явищ. З транзакційними витратами зустрічаються і підприємства, і домогосподарства, і державні органи. У якій ролі не виступав би суб'єкт (продавця, споживача, платника податків), йому не уникнути витрат ресурсів, пов'язаних з пошуком інформації, контролем, вибором і прийняттям рішень.

Поняття транзакційних витрат можна розглядати під різним кутом зору. З одного боку, транзакційні витрати, як і будь які інші витрати, зменшують дохід підприємства. Однак з іншого боку, такі витрати, якщо вони спрямовані на розширення виробництва, захоплення нових сегментів ринку або ж якщо в результаті їх здійснення будуть скорочуватися інші витрати, мають позитивні наслідки і сприяють підвищенню ефективності роботи економічних суб'єктів [61].

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності умовою визнання витрат є їх достовірна оцінка.

Багато видів транзакційних витрат не можливо простежити, а звідси впливає і складність їх виміру.

Науковці розглядають два підходи до можливості кількісної оцінки транзакційних витрат: ординалістський і кардиналістський.

Ординалістський підхід враховує транзакційні витрати, які явно відображаються в системі бухгалтерського обліку підприємства або в системі національних рахунків.

Кардиналістський підхід припускає отримання таких кількісних даних, які показують величину транзакційних витрат чи їх частку у валовому внутрішньому продукті, частку в ціні чи суму грошових коштів, необхідну для укладання транзакції.



Проблема кількісної оцінки трансакційних витрат вперше досліджувалася Д. Нортон та Дж. Уоллісом у праці «Вимірювання трансакційного сектору в американській економіці в 1870-1970 роках» [5]. До нині ця робота залишається унікальною у своєму роді, не зважаючи на велику кількість літератури з трансакційних витрат.

В складі трансакційних витрат автори виділяють ринковий компонент. Частину, яка одержує явну вартісну оцінку на ринку, вони називають «трансакційними послугами».

Загальний обсяг трансакційних витрат складається з двох частин:

- послуги «трансакційного сектору»;
- трансакційні послуги, що надаються всередині «трансформаційного сектору».

При їх оцінці економісти виходять з величини фонду оплати праці невиконавчих працівників у галузях цього сектору (умовно кажучи, це витрати на «апарат управління», організацію збуту і постачання тощо у промисловості, сільському господарстві та інших підрозділах «трансформаційного» комплексу). Кордон між двома виділеними секторами проводиться авторами приблизно, а не за якихось чітких критеріїв.

На цій основі Д. Нортон та Дж. Уоллісом був зроблений розрахунок динаміки частки трансакційного сектору в економіці США. Розширення трансакційного сектору, за словами Дж. Уолліса і Д. Нортона, стало «структурним зрушенням першочергової важливості».

Л. Е. Девіс піддав критиці концепцію Д. С. Нортона і Дж. Д. Уолліса щодо вимірювання трансакційних витрат на макроекономічному рівні та зауважує «... автори підсумовують, що їх пропозиція стосовно реструктуризації національних рахунків дозволить по-новому глянути на чинники, які впливають на динаміку результатів та структуру економічної діяльності. Такий результат був би надзвичайно важливим, однак, на жаль, Уолліс і Норт не до кінця прояснюють питання щодо того, які конкретно завдання повинні бути вирішені

та як саме необхідно змінити систему національного рахівництва для отримання бажаних результатів» [19].

Спробу кількісної оцінки трансакційних витрат на окремому ринку здійснив Х. Демсец в статті «Витрати трансакцій». Трансакційні витрати були ним визначені як витрати використання Нью-Йоркської фондової біржі для здійснення швидкого обміну акцій на гроші [2].

Серед український економістів дослідженням проблем оцінки трансакційних витрат займався С. І. Архієреєв. Він трансакційні витрати ототожнює із витратами функціонування ринків, що не суперечить їх визначенню як витрат обміну прав власності [21].

На думку С. І. Архієреєва, трансакційною слід вважати діяльність, головна функція якої полягає у здійсненні трансакцій (тобто в обміні правами власності) або допоміжну діяльність, яка безпосередньо обслуговує реалізацію цієї функції [21]. За такого підходу з усіх видів економічної діяльності до трансакційних витрат належать лише оптова та роздрібна торгівля (за винятком ремонту, який носить трансформаційний характер), операції з нерухомістю та фінансове посередництво.

І. С. Коропецький виділяє три трансакційні галузі (торгівля, комунікації, фінанси). Вчений провів порівняльний аналіз частки зайнятих у цих галузях по відношенню до всього населення в Україні та в ряді європейських держав (Німеччини, Франції, Угорщини, Болгарії, Польщі). Отримані дані дозволили науковцю зробити висновок, що рівень розвитку сектору трансакцій в Україні порівняно з розвиненими західноєвропейськими країнами та деякими постсоціалістичними країнами є вкрай низьким. Це пояснюється значним ступенем персоналізації, характерної для всіх рівнів українського суспільства [27].

Комплексне дослідження трансакційного сектору України представлені у працях М. В. Вергуненка [65] та Ж. В. Поплавської [29]. Кількісно оцінити трансакційний сектор України вони спробували на основі наявної статистичної інформації. Проте, інформаційна база для здійснення такої оцінки є

недостатньою та не відповідає сучасним вимогам інституціональної теорії. Це не дає можливість сформувати повну картину вітчизняного трансакційного сектору.

Український економіст Г. А. Макухін, у своїй роботі для дослідження джерел інформації про трансакційні витрати підприємства використав модель дескриптивного аналізу. В її основу ввійшло використання якісних характеристик інформаційних джерел трансакційних витрат підприємств, які згруповано за такими ознаками: інформація регулярної звітності бухгалтерського обліку; інформація нерегулярної звітності бухгалтерського обліку підприємств та інформація, отримана в результаті аналітичної експертної оцінки.

Досліджуючи способи оцінки трансакційних витрат підприємства Макухін Г.А. пропонує використовувати ряд загальних та часткових показників.

До групи загальних показників відносить: трансакційні витрати на гривню валового доходу підприємства, трансакційні витрати на гривню валових витрат підприємства, рентабельність трансакційних витрат та інтегральний коефіцієнт трансакційності. Дана група показників дає змогу отримати панорамний вигляд трансакційних витрат підприємства.

До групи часткових показників автор відносить: витрати на формування та ведення інформаційних баз; витрати на маркетингові дослідження тощо. Крім того, частковими вважаються показники ефективності окремих видів трансакційних витрат, такі, як ефективність реклами [66]. Часткові показники дають характеристику розміру окремих видів трансакційних витрат підприємства, що дозволить, мати уявлення про розмір таких витрат і розрахувати питому вагу окремих видів трансакційних витрат підприємства у їх загальній величині.

І. Булесєв передбачає оцінку рівня трансакційних витрат на основі аналізу всіх статей витрат, зокрема, враховувати витрати на науково-дослідну роботу,

що пов'язано з вивченням ринку, розширенням збуту продукції та вдосконалюванням структури підприємства [67].

Вважаємо, що одним з наукових підходів до оцінки трансакційних витрат підприємства є їх оцінка через послуги державного та недержавного трансакційного сектора, так як підприємство користується послугами вказаного сектора та послугами, що пов'язані з підтримкою відповідного рівня життя, оплата яких супроводжується значними трансакційними витратами підприємства.

До таких послуг віднесемо:

1) Трансакційні послуги, послуги фірм державного та недержавного трансакційного сектора. До них належать такі групи фірм як консалтингові та аудиторські фірми, страхові та банківські установи, юридичні установи.

2) Послуги, пов'язані з підтримкою відповідного рівня життя: витрати на освіту, науку, спорт, охорону здоров'я та інші.

3) Інші витрати підприємства, пов'язані з відрахуванням єдиного соціального внеску, тощо.

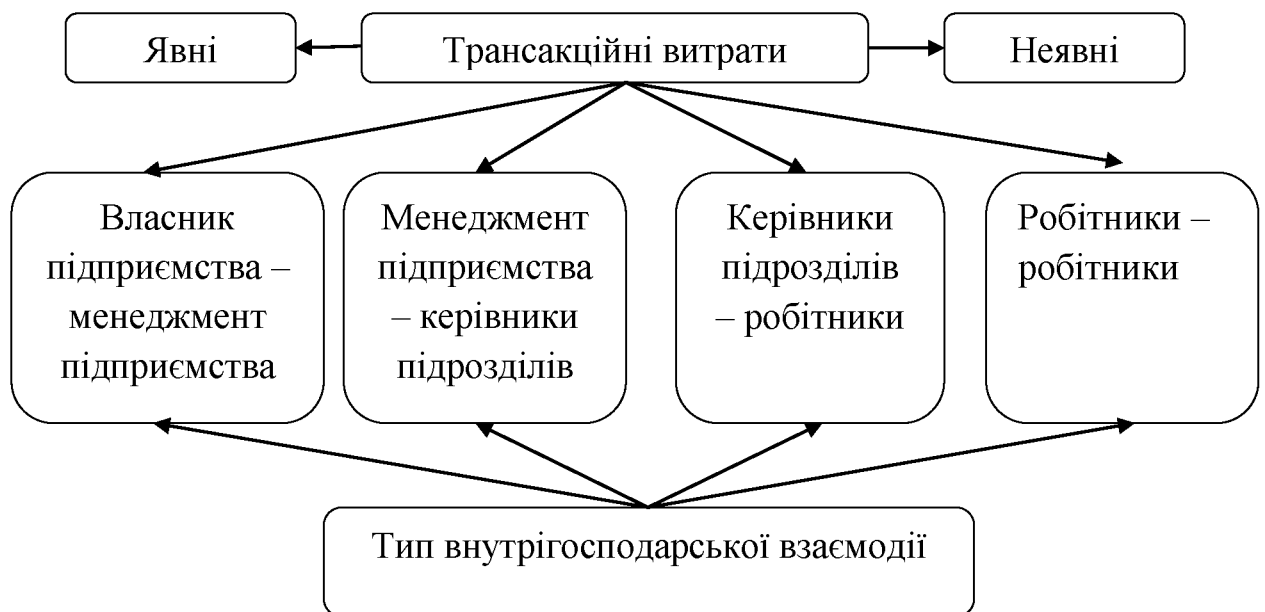
Проводячи оцінку трансакційних витрат всередині підприємства доцільно брати до уваги систему укладання контрактів. Розглянемо два варіанти:

1) перший варіант передбачає розгляд мережі контрактів як деякої послідовності в рамках певної ієрархічної структури: між власником фірми і менеджментом, між менеджментом та лінійними і функціональними керівниками, між керівниками лінійних та функціональних підрозділів і робітниками. Структура трансакційних витрат змінюється в залежності від рівня, на якому розглядаються контракти. Чим вище рівень, тим більш значна частка витрат пов'язана з отриманням, обробкою та наданням інформації. Чим нижче цей рівень, тим вище частка витрат, пов'язаних з контролем виконання контракту з найму.

2) суть другого варіанту полягає в тому, що менеджмент підприємства безпосередньо укладає контракти з тими, хто саме бере участь у процесі трансформації ресурсів у продукт. В даному випадку трансакційні витрати

репрезентують собою витрати, пов'язані з матеріальною мотивацією виробничого персоналу.

Звідси, транзакційні витрати внутрігосподарської взаємодії складається з явно виражених транзакційних витрат, пов'язаних з утриманням виробничого персоналу та персоналу транзакційного сектора підприємства, а саме: відділу маркетингу та реклами, аналітичної служби, юридичної служби, структурних підрозділів з управління якістю продукції, сертифікації та стандартизації продукції. А також неявно виражених витрат–витрат опортуністичної поведінки (рис. 2.)



**Рис. 2. Транзакційні витрати внутрішньогосподарської взаємодії [43]**

Більшість науковців для оцінки транзакційних витрат використовує метод порівняльної статистики, для якого достатньо встановити результати підвищення або зниження транзакційних витрат. Таким чином, за межами уваги залишається питання про зміну загального рівня транзакційних витрат, що дозволяє пояснити властивості економічної системи в цілому.

Дані про розмір транзакційних витрат можна отримати шляхом анкетування, експертних оцінок з використанням існуючих методик, обліку офіційних витрат на проходження певних процедур, з інформації, що наведена у прайс-листах підприємств транзакційного сектору, що надають транзакційні послуги тощо.

Варто звернути увагу на такий метод оцінки трансакційних витрат, як крос-державні соціологічні дослідження рівня витрат за наступною методикою: починаючи з 2003 року Всесвітній банк у власному проєкті «Вести бізнес» (Doing Business) аналізував державні системи країн світу, включаючи майже всі пострадянські держави, за рядом критеріїв [49].

Згідно з рейтингом Doing Business-2020, який оприлюднили Світовий Банк та Міжнародна фінансова корпорація (IFC), Україна посіла 64 місце серед 190 країн світу. Порівняно з 2019 роком наша держава покращила свої показники в легкості ведення бізнесу на 7 позицій [68].

У Індексі економічної свободи 2019 Україна посіла 134 місце з 180 місць [69]. Порівняно з 2018 роком піднялася на 13 позицій, але все ж лишилася останньою в Європі. На думку експертів, в Україні широко поширена корупція, а закони функціонують погано.

Тому, одним із чинників, що обумовлює наявність величезних трансакційних витрат при веденні бізнесу в Україні, є високий рівень корупції та недосконалість судової системи. Для покращення ситуації, що склалася в Україні, є виявлення найбільш проблемних інститутів (джерел трансакційних витрат) для їх трансформації або заміни. Такий підхід буде більш переконливим при виділенні трансакційних витрат в якості об'єктів обліку та налагодженні системи такого обліку.

### 3.МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

Становлення ринкових відносин в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків та прагнення нашої держави бути поряд з європейським співтовариством зумовлюють необхідність надання бухгалтерським обліком достовірних, неупереджених даних про фінансовий стан суб'єктів економіки, як складової частини економічної інформації, необхідної для управління на всіх рівнях.

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ) немає виокремлення трансакційних витрат. Класифікують витрати для цілей обліку пункти 99 та 101 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [70]. Цим Стандартом «витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю».

Національний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [48] не виділяє трансакційних витрат ні за видами діяльності підприємства, ні за прийнятою поелементною класифікацією витрат. Абзац 1. п. 7 П(С)БО 16 визначає, що витрати визнаються одночасно з доходом, для отримання якого були отримані. Однак складність є в тому, що трансакційні витрати (окрім тих, які пов'язані безпосередньо з укладенням контрактів на продаж товарів) зазвичай не можна пов'язати з конкретними надходженнями. Навіть більше, ці витрати часто здійснюються «авансом», а часто – і зовсім непродуктивно. Тим не менше, їх величина впливає як на фінансовий результат підприємства, так і на його конкурентоспроможність.

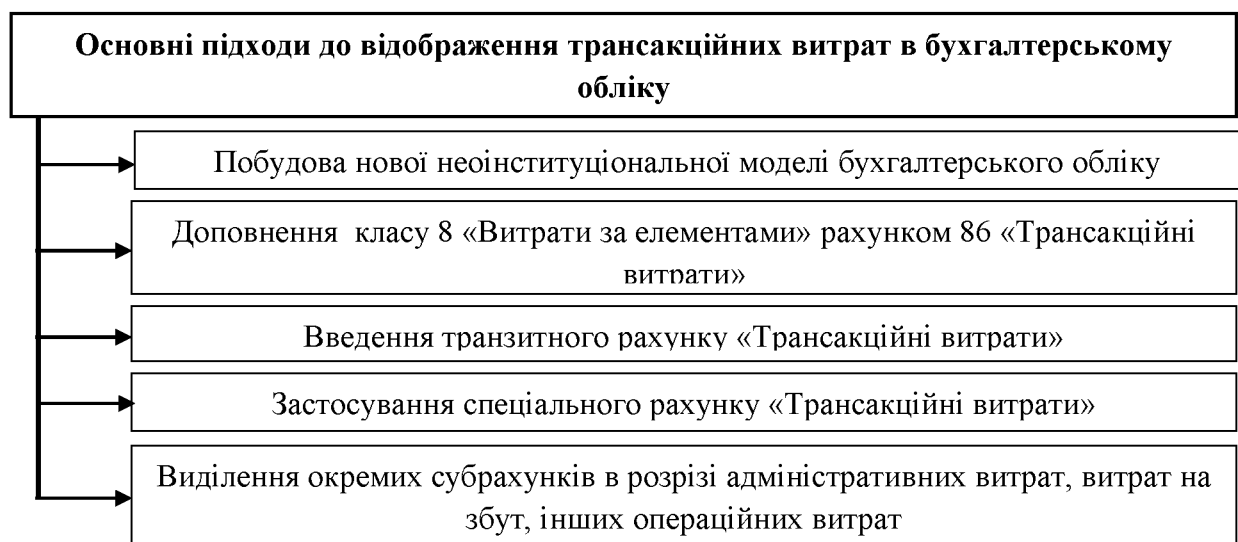
На даний час, бухгалтерський облік відображає тільки інформацію про трансформаційні витрати підприємств, а чіткої структурованої інформації про трансакційні витрати він надати не в змозі. Перша категорія витрат пов'язана лише із виготовленням товару, наданням послуг, виконанням робіт, що є основною діяльністю суб'єкта господарювання, а друга - трансакційні, більшою мірою обслуговують процес виробництва.

Дослідження Ф. Хайєка стверджують, що в XX столітті проблема трансакційних витрат явно перевищила проблему трансформаційних витрат. Виграє не те суспільство, яке виробляє більше продукції з меншими затратами сировини і матеріалів, а те, яке виробляє продукцію з меншим питомим вираженням трансакційних витрат – такий висновок однозначно впливає з економічної філософії Хайєка [71, с.296].

Вітчизняними науковцями пропонуються різні варіанти бухгалтерського відображення трансакційних витрат з використанням відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Спробуємо виділити основні з них (рис. 3). Отже, розроблення методики відображення в бухгалтерському обліку трансакційних витрат – це складний трудомісткий процес.

Необхідність такого відображення обумовлюється багатьма причинами, серед яких вчені виділяють такі основні:

- притаманність трансакційних витрат будь-якій господарській операції;
- створення інформативної основи для управління витратами;
- забезпечення якості і ефективності виробництва та управління конкурентоспроможністю підприємства.

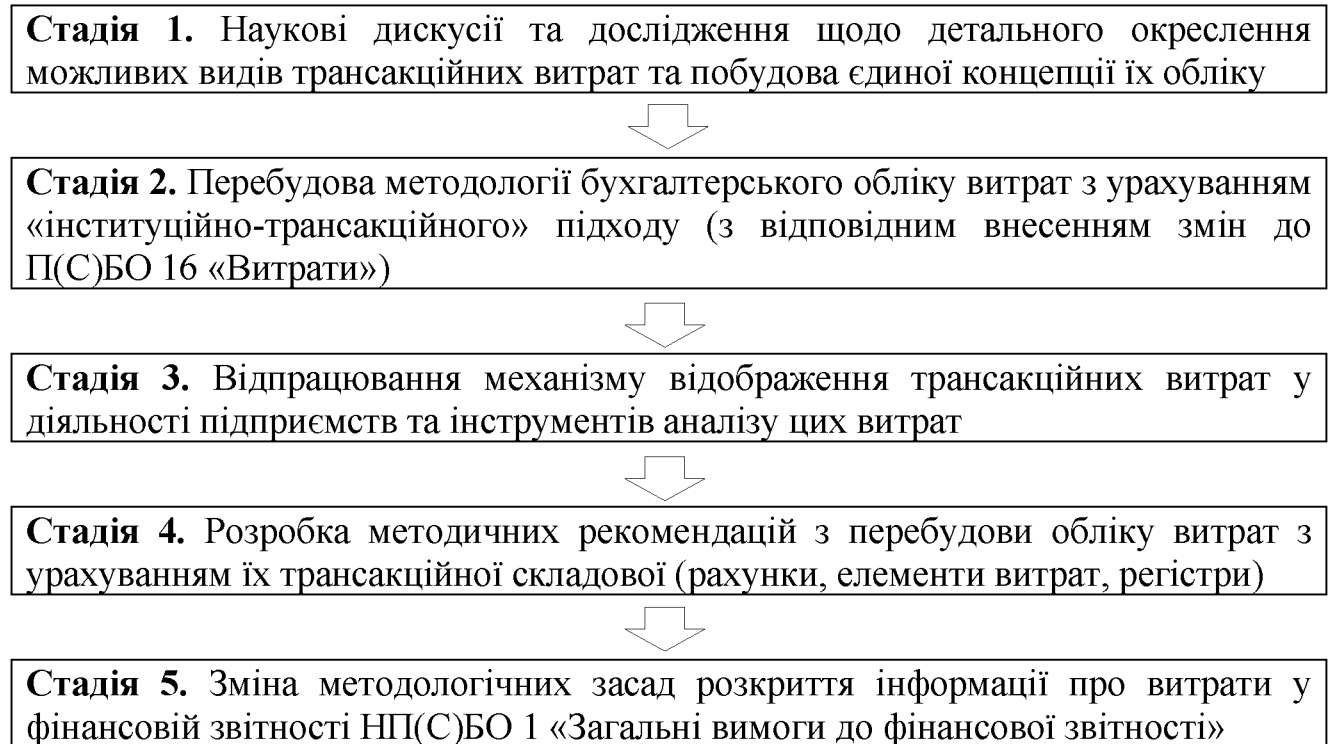


**Рис. 3. Підходи вчених-економістів до відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку**

*\*розроблено авторами особисто на основі [36]*



На наш погляд, науковий алгоритм побудови обліку трансакційних витрат повинен включати розробку та його впровадження за окремими стадіями (рис. 4).



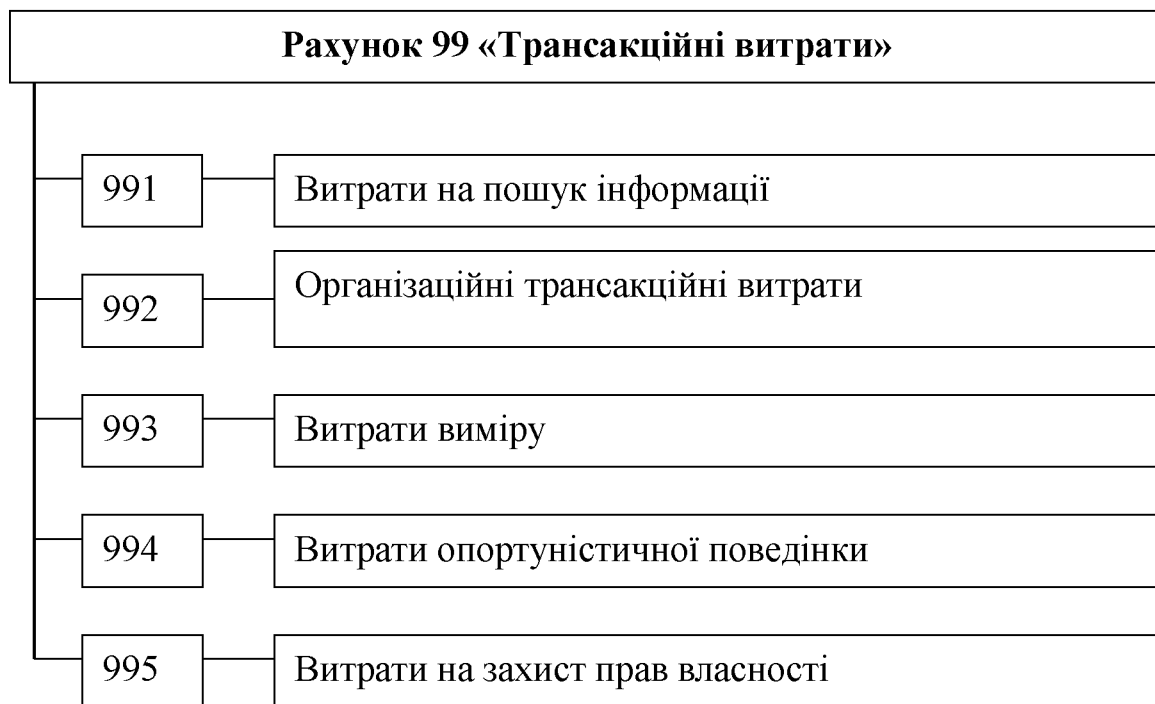
*Рис. 4. Алгоритм побудови обліку трансакційних витрат [43, с.291]*

Виходячи з алгоритму, реалізація перших чотирьох стадій орієнтована на макрорівень управління, а п'ята стадія повинна бути зорієнтована не тільки на задоволення потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової звітності, але й на вирішення більш масштабних завдань – контроль трансакційних витрат з боку держави з метою їх зменшення.

Побудова нової неінституційної моделі бухгалтерського обліку передбачає докорінну зміну існуючої класифікації витрат, яка на даний момент реалізована у вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку. Застосування такого підходу в облікову практику зумовить закладення в основу Плану рахунків поділу сукупних витрат підприємства на трансформаційні і трансакційні. Тут необхідно впроваджувати вже нову систему аналітичного, синтетичного та управлінського обліку. Звичайно, даний підхід заслуговує на увагу і може бути об'єктом майбутніх розробок і досліджень. Проте, з упевненістю можна сказати, що такі кардинальні зміни викличуть велику критику з боку уже практикуючих бухгалтерів, аудиторів, менеджерів.

На сьогодні ні в системі фінансового обліку, ні в управлінському – трансакційні витрати не виокремлюються. Неявні трансакційні витрати не відображаються в обліку взагалі, а явні не ідентифікуються.

На нашу думку, найбільш перспективним підходом до фінансового обліку трансакційних витрат є застосування рахунку 99 «Трансакційні витрати». Вважаємо, що найкращий поділ трансакційних витрат в бухгалтерському обліку буде здійснений на основі найбільш поширеної їх типології. А саме: витрати на пошук інформації, організаційні трансакційні витрати, витрати виміру, витрати опортуністичної поведінки, а також на захист прав власності. Відповідно до даної класифікації пропонуємо застосовувати наступні субрахунки (рис. 5).



*Рис. 5. Перелік субрахунків до рахунку 99 «Трансакційні витрати»\**

*\*розроблено авторами особисто*

На субрахунку 991 «Витрати на пошук інформації» пропонуємо вести облік витрат на пошук покупців чи продавців, витрат на отримання інформації про них, на отримання інформації щодо ситуації на ринку, витрат на здійснення переговорів щодо умов трансакції, на юридичне вивчення та оформлення угод.

На субрахунку 992 «Організаційні трансакційні витрати» доцільно вести облік витрат на утримання підрозділів, які забезпечують здійснення трансакцій.

На субрахунку 993 «Витрати виміру» вважаємо за доцільне відображати витрати на придбання вимірювальної техніки, документації по системах управління якістю, оплата послуг спеціалізованих установ (центрів стандартизації та метрології), оплата консультацій спеціалістів, компенсація помилок вимірювання тощо.

На субрахунку 994 «Витрати опортуністичної поведінки» пропонуємо обліковувати витрати на контроль і дотримання умов угоди, можливі втрати від недобросовісності партнерів, витрати на стягнення дебіторської заборгованості.

На субрахунку 995 «Витрати на захист прав власності» варто вести облік витрат по оформленню спеціальних документів (патентів, ліцензій), оформленню прав власності, витрат на захист від претензій третіх осіб, захист майнових прав у суді, захист порушених прав, втрат від незадовільної специфікації прав власності тощо.

Розглянемо нижче на рис. 6 алгоритм обліку трансакційних витрат. Важливим елементом будь-якої системи обліку є адекватне відображення в звітності реального фінансового стану підприємств і результатів здійснюваних ними господарських операцій.

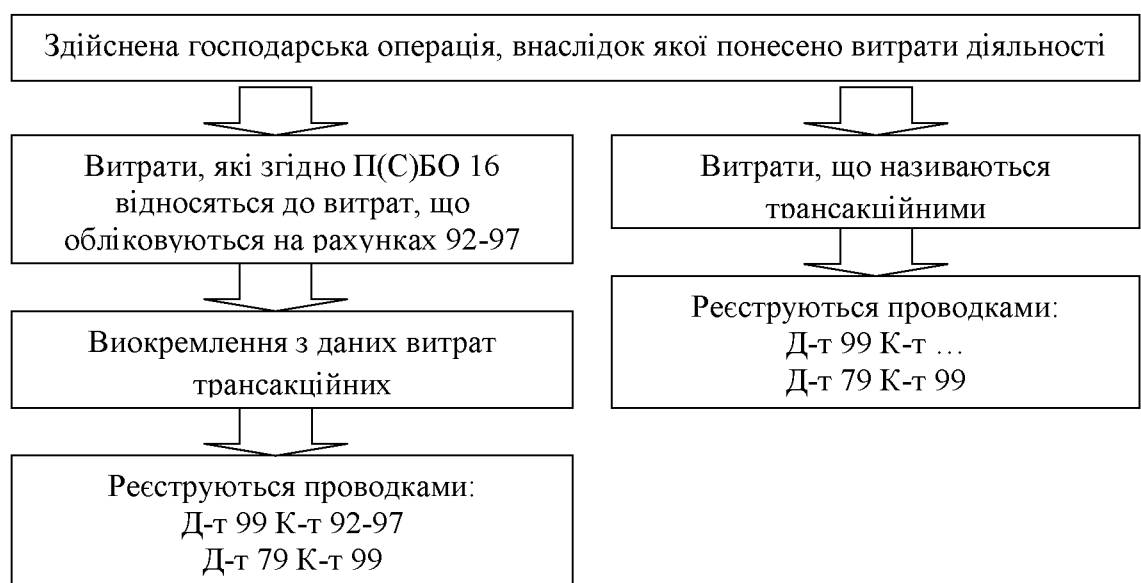


Рис. 6. Алгоритм обліку трансакційних витрат\*

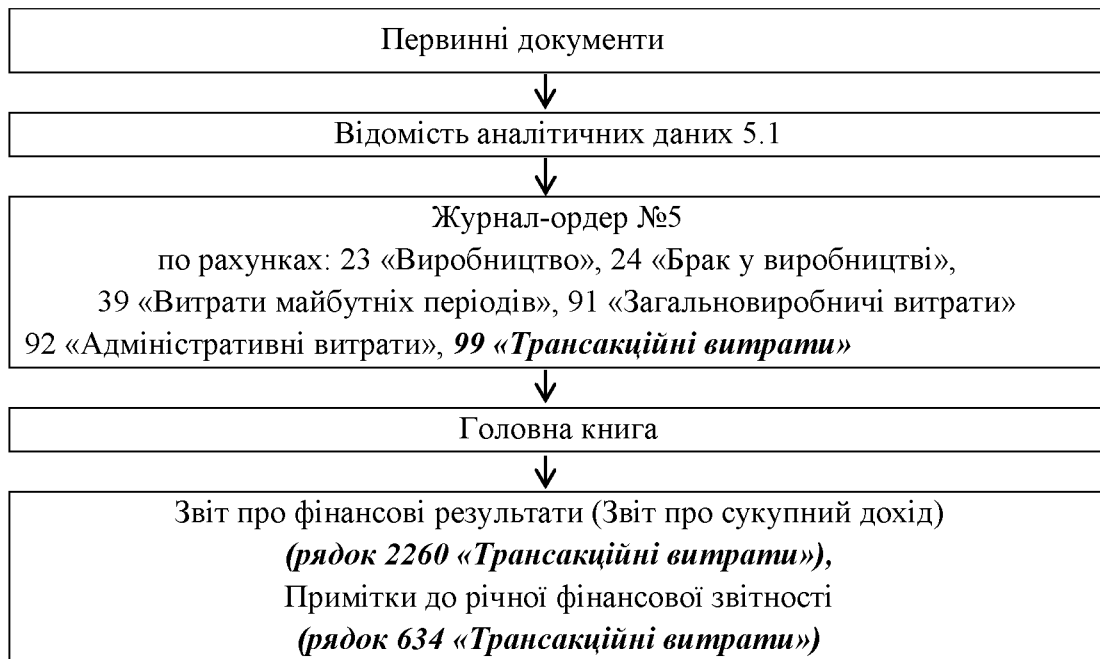
\*розроблено авторами особисто

Як відомо інформацію про витрати підприємств всіх форм власності надає Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Проте дана форма не відображає масиву даних за новою інституційною ознакою – трансакційні витрати. Тому, доцільно її реформувати таким чином, щоб користувачі звітності суб'єктів господарювання змогли проаналізувати понесені трансакційні витрати за кожною конкретною діяльністю. Позитивним моментом було б також, розробка нового розділу інформації у Примітках до річної фінансової звітності під назвою «Трансакційні витрати» та доповнення вже існуючого розділу V «Доходи і витрати». Новий розділ Приміток до річної фінансової звітності, на відміну від форми 2, повинен відображати інформацію про трансакційні витрати не за видом діяльності, а вже по окремому їх виду. На рівні синтетичного обліку, пропонуємо переробити Відомість аналітичних даних 5.1 таким чином, щоб вона реєструвала і систематизувала інформацію про трансакційні витрати у складі нового рахунку 99 відповідно до виду діяльності. Дані цієї відомості можна буде переносити у Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). А Головна Книга, в свою чергу, узагальнить інформацію про досліджувані витрати за їх видами.

Для бухгалтерського відображення трансакційних витрат на підприємствах не потрібно створювати спеціальні форми первинних документів та реєстрів синтетичного обліку, а можна використовувати діючі форми з обліку витрат (рис. 7).

Доцільно вести бухгалтерський та управлінський облік трансакційних витрат паралельно. При цьому, дані, що сформуються таким чином, дозволять вималювати загальну, точну та правдиву картину про протікання та результати трансакцій на мікро- і макрорівні підприємства, та збалансувати систему обліку загалом.

З ціллю управління суб'єкти господарювання України можуть використовувати самостійно розроблені управлінські документи, які міститимуть інформацію різного ступеня деталізації у залежності від потреб та цілей керівництва.



*Рис. 7. Схема записів в бухгалтерському обліку трансакційних витрат\**

*\*розроблена авторами особисто*

Якщо є необхідність зібрати дані про загальний обсяг трансакційних витрат, проаналізувати їх динаміку, структуру, частку у витратах підприємства, то цілком прийнятною є бухгалтерська довідка – розрахунок, до якої можуть додаватися накопичувальні відомості трансакційних витрат (явних та неявних).

Коли ж потрібно відслідкувати розвиток відносин із певним контрагентом, у розрізі залежності між кількістю років співпраці, обсягом господарських операцій, кількістю трансакції і трансакційними витратами, можна використовувати моніторингові рахунки, які варто формувати у вигляді, подібному до бухгалтерського «літачка». Такий управлінський документ доцільно відкривати для: довгострокових ділових відносин, короткострокових, але із великою кількістю трансакцій у періоді або конкретного внутрішнього контрагента.

У лівій його стороні записуються понесені неявні трансакційні витрати, у правій результат трансакції – перерахунок (розподіл) понесених неявних витрат на явні трансакційних витрат по даній операції.

Обов'язковим є зазначення назви контрагента та короткий опис сутті взаємовідносин з ним. Кількість подібних рахунків на підприємстві може бути необмеженою, при чому для одного і того ж контрагента можна відкривати декілька моніторингових рахунків, якщо є необхідність прорахувати певні показники за окремими договорами.

Зауважимо, що використання вказаних управлінських рахунків не є обов'язковим і має бути виправдане обґрунтованою необхідністю, тобто користь від їх використання має бути більшою від затрат на провадження даного процесу.

Отже, як бачимо, сучасний бухгалтерський облік нехтує інформацією про витрати взаємодії економічних суб'єктів. «Трансакційні витрати є невидимими, неочевидними витратами. Вони сховані між іншими накладними витратами підприємства та витратами періоду. Але незважаючи на невидимість, трансакційні витрати впливають на рівень витрат та фінансові результати підприємства, на собівартість одиниці продукції і, зрештою, на цінову конкурентоспроможність підприємства» - зазначає український вчений-економіст Г.А. Макухін [59]. З цією думкою погоджуємося і ми.

## ВИСНОВКИ

На сучасному етапі у соціально-економічному середовищі особливого значення набувають трансакційні витрати. Ця доволі нова і постійно зростаюча складова функціонує поза трансформаційними витратами і справляє значний вплив на комфортність ведення бізнесу. Наявність цих витрат та їх величина прямо впливають з наявності і зрозумілості інститутів та визначають конкурентоспроможність економік.

Але, будь-яка нова категорія в економічній теорії, важливість будь-якого явища на практиці, потребує доведення мовою цифр. Тільки система бухгалтерського обліку є єдиною, що може вивести «суто теоретичне поняття» в площину контролю і управління бізнесом.

Аналіз понятійно-категоріального апарату поняття трансакційних витрат свідчить, що науковці виділяють різні погляди до їх визначення і класифікації. На думку авторів роботи найбільш точним визначенням трансакційних витрат є трактування нобелівського лауреата О. Вільямсона – еквівалент тертя у механічних системах.

Досить складно кількісно оцінити трансакційні витрати, оскільки серед науковців існує розбіжність думок, які саме витрати віднести до трансакційних, а також те, що велика частка таких витрат здійснюється у сфері неофіційних взаємовідносин. Основою для успішного здійснення оцінки та вимірювання трансакційних витрат має стати чітка ідентифікація, визначення характеру та класифікація подібних витрат.

Для вирішення проблеми відображення та оцінки трансакційних витрат потрібно відпрацювати нові механізми в управлінському обліку, що включали б у себе процедури систематичного збору інформації про трансакційні витрати, їх накопичення, опрацювання, інтерпретацію та оптимізацію з врахуванням концепцій інституційної економічної теорії.

### Оцінка

В умовах сьогодення, бухгалтерський облік повинен активно ініціювати інформування громадськості про затратність утримання неефективних

інститутів та про резерви оптимізації витрат на супроводження бізнесу в сучасному інституційному середовищі. Саме облік повинен запропонувати інструменти та базу для оцінки, аналізу та обліку цих витрат, а не зациклюватися на технічних методах вимірювання і реєстрації уже визначених і регламентованих трансформаційних витратах.

Інституційна теорія бухгалтерського обліку дає потужний поштовх для розвитку методології бухгалтерського обліку. Це теорія, яка досліджує інституційну природу нових – трансакційних витрат, орієнтує бухгалтерський облік на їх дослідження і виділення як автономного об'єкта і фактора ефективної діяльності підприємства та економіки країни в цілому.

На нашу думку, найбільш перспективним підходом до обліку трансакційних витрат є застосуванням рахунку 99 «Трансакційні витрати» і його субрахунків, перелік яких ми пропонуємо здійснити на основі найбільш поширеної їх класифікації.

Форму №2 «Звіт про фінансові результати» та форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» запропоновано реформувати таким чином, щоб користувачі звітності суб'єктів господарювання мали змогу проаналізувати понесені трансакційні витрати за кожною конкретною діяльністю.

Отже, введення в економічний аналіз та облік поняття «трансакційні витрати» є великим теоретичним і практичним досягненням. Вважаємо, що необґрунтоване збільшення рівня трансакційних витрат, нехтування їх аналізом і обліком призводить до все більш тривалих і руйнівних економічних криз як на рівні підприємства так і на рівні держави. Саме облік трансакційних витрат – забезпечить керівників інформацією, яка дозволить краще зрозуміти як функціонує економічний суб'єкт, об'єктивно прослідкувати цілий ряд проблем та прийняти стратегічні рішення.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Wallis J. Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870-1970 in Long-term Factors in American Economic Growth. / J. Wallis, D. North. - [Ed. by Engerman S., Gallman R.]. – Chicago: The University of Chicago Press, 1986. – pp.95-148.
2. Commons J. R. Institutional Economics // American Economic Review. – 1931. – V. 21. – P. 652.
3. Коуз Р. Г. Природа фірми : значення / Природа фірми : походження, еволюція і розвиток [за ред. О. Е. Вільямсона, С. П. Вінтера ; Пер. з англ. А. В. Куликова ; Наук. ред. пер. В. П. Кузьменко]. - К. : А.С.К., 2002. - 336 с.
4. Коуз Р. Фирма, рынок и право : монография / Р. Коуз. : пер. с англ. Б. Пинскера. - М. : Дело ЛТД, 1993. - 192 с.
5. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. - пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. — М.: Фонд экономической книги “Начала”, 1997. — 180 с.
6. Малахов С. Трансакционные издержки и макроэкономическое равновесие // Вопр. экономики. – 1998. – № 11. – С. 78–96.
7. Милгром П. Экономика, организация и менеджмент / П. Милгром , Дж. Робертс. – СПб. : Экономическая школа, 1999. – Глава 2. – С. 59–60.
8. Алчиан А. Затраты и выпуски. // Теория фирмы /ред. В.М.Гальперина. СПб.: Экономическая школа.-1995.- С.135-159.
9. Олейник А. Н. Институциональная экономика : учеб. пособие / А. Н. Олейник. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 416 с.
10. Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов [Электронный ресурс]. – Режим доступа до журн. : [http://ecsocman.edu.ru/data/450/866/1219/2\\_1\\_3arrow.pdf](http://ecsocman.edu.ru/data/450/866/1219/2_1_3arrow.pdf)
11. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты : пер. с англ. / Т. Эггертссон – М. : ДЕЛЮ, 2001. – 266 с.
12. Стиглер Дж. Экономическая теория информации / Теория фирмы [Под ред. Гальперина В.М.]. – СПб. : Экономическая школа, 1995. - С. 507-529.
13. Дженсен М. К., Меклинг У. Х. Теория фирмы: поведение менеджеров, агентские издержки и структура собственности // Вестник С.-Петербургского ун-та (Серия : Менеджмент). – 2004. – № 4. – С. 118–191.
14. Barzel, Y. Measurement costs and Organization of Markets // Journal of Law and Economics. – 1982. – Vol. 25.– P. 27–48.
15. Hansmann H. The ownership of enterprise / Edited by Hansmann. – Cambridge Massachusetts : The Belknap Press of Harvard University Press, 1996.

16. Dalman C. J. The Problem of Externality // The Journal of Law and Economics. – Vol. 22 (April 1979), № 1. – P. 148.
17. Jones G. R., Hill C W. Transaction Costs Analysis of Strategy-Structure Choice // Strategic Management Journal. – Vol. 9. – P. 160.
18. Cheung S. On the New Institutional Economics / Contract Economics: Blackwell Publishers, 1992.
19. Allen, Douglas W., ‘What are Transaction Costs?’ // Research in Law and Economics. – 1991. – Vol. 14. – P. 1-18.
20. Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория : монографія / А. Е. Шаститко. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – 591 с.
21. Архієреєв С. І. Трансакційний сектор економіки України: монографія / С. І. Архієреєв. – Харків : ХФ НІСД, 2003. – 56 с.
22. Уильямсон О. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки и отношенческая контрактация : монографія / О. Уильямсон. – СПб. : Лениздат, 1996. – 702 с.
23. Менар К. Экономика организаций / К. Менар. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 160 с.
24. Кузьминов Я. Типология трансакционных издержек [Електронний ресурс] / Я. Кузьминов, М. Юдкевич. – Режим доступу : [http // www. iet.ru/mipt](http://www.iet.ru/mipt).
25. Сото де Э. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире: монографія / Эрнандо де Сото ; пер. с англ. Б. Пинскер :– М. : Catallazy, 1995. – 320 с.
26. Demsetz H. Cost of Transactions // Quarterly Journal of Economics. – 1968. – Vol. 82 (№ 1). – P. 33–53.
27. Коропечкий И. С. Сектор трансакций в современной Украине // Экономика Украины. – 1997. – № 7. – С. 43–51.
28. Вергуненко М. В. Динаміка трансакційних витрат країни в процесі її регіональної інтеграції (на прикладі Європейського Союзу) : дис... канд. екон. наук : 08.00.02 / Вергуненко Михайло В'ячеславович. – К., 2008. – 248 с.
29. Поплавська Ж. В. Сектор трансакцій в Україні: проблеми оцінки і розвитку / Ж. В. Поплавська // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія : економічна. – 2007. – Вип. 103-1. – С. 89–94.
30. Макухін Г.А. Оцінка трансакційних витрат підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / Г.А. Макухін. – Луганськ, 2005. – 18 с.
31. Кокорев В. Институциональные преобразования в современной России: анализ динамики трансакционных издержек // Вопросы экономики. – 1996. – № 12. – С. 61–72.
32. Булеев И. П. Управление трансакционными издержками в переходной экономике : монографія / И. И. Булеев. – Донецк : НАН Украины, Ин-т экономики промышленности, 2002. – 154 с.
33. Шепеленко О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : монографія / О. В. Шепеленко. – Донецк : МОН Украины, Донецкий нац. ун-т экономики и торговли им. Михаила Туган-Барановского, 2007. – 360 с.
34. Пономаренко Є. Д. Фінансовий аналіз : конспект лекцій / Є. Д.

Пономаренко. – К.: 2005. – 123 с.

35. Інноваційний розвиток економіки: модель, система управління, державна політика / [за ред. д-ра екон. наук Л. І. Федулової]. – К. : [б. в.], 2005. – С. 119-120.

36. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук; ред. О.О. Аврамчук. - К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. - 648 с.

37. Стратегічні напрями сталого розвитку сільських територій на період до 2030 року. 12.03.2020. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://issuu.com/nnc\\_iae/docs/2020\\_14\\_str\\_nap\\_sta\\_roz](https://issuu.com/nnc_iae/docs/2020_14_str_nap_sta_roz).

38. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты // Я. И. Кузьминов, К. А. Бендукидзе, М. М. Юдкевич : (учебник для студентов вузов). – М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. – С. 410–426.

39. Paying Taxes 2010 – The Global Picture [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2010.aspx>.

40. Сирош Ю.В. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / Ю.В. Сирош — Режим доступу: <http://www.saleprice.com.ua/ua/pub/591.html>.

41. Дело: 35% української економіки перебуває в тіні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://novynar.com.ua/business/119071>

42. Жук В.М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Економіка АПК. - 2016. - № 6. - С. 71-76. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/E\\_apk\\_2016\\_6\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2016_6_9)

43. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. – 408 с.

44. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / И.Ф. Шерр. – М. : Экономическая жизнь, 1926. – 575 с.

45. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : научный доклад / Г. Г. Кирейцев. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.

46. Чухно А. Інституціоналізм : теорія, методологія, значення // Економіка України. – 2008. – № 7. – С. 4 – 12.

47. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” : Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=117>

49. Бойко О.О., Норець Д.О. Методика оцінки трансакційних витрат. «Економіка, фінанси та управління: аспекти інноваційного розвитку». Матеріали науково-практичної конференції (м. Миколаїв, 26-27.02.2021р.). – Херсон: Видавництво «Молодий вчений», 2021. - 46с.

50. Бойко О.О., Норець Д.О. Значення трансакційних витрат у підвищенні ефективності діяльності підприємства. «Економічний потенціал регіонів: теоретичні засади та практика реалізації». Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 20.02.2021 р.). – Київ: «Нова економіка», 2021. – 52 с.
51. Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» № 302 від 29.11.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0904-00>
52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG4185.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4185.html)
53. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
54. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid039.html>
55. Пархоменко В. Удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку // Вісник податкової служби України. – № 41. [Електронний ресурс] Режим доступу до журналу: [http://www.visnuk.com.ua/article/one/Valerii\\_PA6126818.html](http://www.visnuk.com.ua/article/one/Valerii_PA6126818.html)
56. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навчальний посібник / С. В. Свірко. - К., КНЕУ, 2003, - с. 26.
57. Про облікову політику : Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF05139.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF05139.html)
58. Кузьминов Я. И. Учебно-методическое пособие к курсу лекций по институциональной экономике. М. : учебн. пособие / Я. И. Кузьминов – М : ГУ-ВШЭ, 1999. – Лекция 4.
59. Управління затратами підприємства: монографія / [Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А.]. – К. : Лібра, 2007. – 319 с.
60. Петришин Л.П., Бойко О.О. Трансакційні витрати як нова інституціональна ознака у бухгалтерському обліку Державна фінансова політика України в умовах євроінтеграції: погляди науковців та практиків: зб. тез наук. доп. за матеріалами II Всеукр. наук.- практ. конф., м. Львів, 18 лютого 2021 р. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2021. – С.251-254.
61. Гречко А. В. Теоретичні аспекти визначення трансакційних витрат з позиції їх впливу на мікроекономічне середовище / А. В. Гречко [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://economy.kpi.ua/uk/node/274>
62. Радаев В.В. Российский бизнес: структура транзакционных издержек / В.В. Радаев // Общественные науки и современность. – 1999. – № 6. – С. 5–19 [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://ecsocman.hse.ru/data/209/333/1217/002rADAEW.pdf>

63. Іщенко Я.П. Особливості формування та обліку трансакційних витрат. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-formuvannya-ta-obliku-transakciynih-vitrat.html#:~:>.
64. Milgrom P., Roberts J. Bargaining Costs, Influence Costs, and the Organization of Economic Activity. – Cambridge, 1990.
65. Вергуненко М. В. Проблеми оцінки трансакційних витрат в умовах трансформаційної економіки / М. В. Вергуненко // Теорія і практика сучасної економіки : матеріали VI міжнародної науково-практичної конференції, Черкаси, 4-6 жовтня 2006 р. / відп.ред. В. І. Хомяков. Черкаси : ЧДТУ, 2006. С. 43-45.
66. Козаченко Г. В. Оцінювання трансакційних витрат підприємства / Г. В. Козаченко, Г. А. Макухін // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 8. – С. 56–63.
67. Булеев И.П. Предприятие в системе общественных отношений: институциональный аспект: Монография / И.П. Булеев; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. — Донецк, 2006. — 424 с.
68. Doing Business-2020. За счет чего Украина поднялась в рейтинге на 64 строчку. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/publications/2019/10/24/652929/>.
69. Рейтинг экономической свободы: Украина поднялась на 13 позиций, но осталась последней в Европе. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/news/2020/03/27/658619/>.
70. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
71. Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / Отв. ред. Л.И. Абилкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 416 с.