

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.471

JEL Classification M41

DOI: [http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2021\(137\)10](http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2021(137)10)

МУКОВІЗ Василь,

к. е. н., доцент, доцент кафедри
обліку та оподаткування
Київського національного
торгівельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

E-mail: v.mukoviz@knute.edu.ua
ORCID: 0000-0002-4163-4072

ЛЕЩІЙ Леся,

к. е. н., доцент кафедри
міжнародних економічних відносин,
бізнесу та менеджменту
Українсько-американського університету Конкордія
вул. Тургенєвська, 8/14, м. Київ, 02000, Україна

E-mail: Lesya_leshchiy@ukr.net
ORCID: 0000-0003-2520-0589

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Досліджено роль обліково-аналітичного забезпечення трансакційних витрат суб'єкта господарювання. Розглянуто та проаналізовано погляди науковців щодо економічної сутності трансакційних витрат. Запропоновано власне бачення ідентифікації трансакційних витрат в умовах впливу неінституційної економічної теорії, їх відображення в методології бухгалтерського обліку та їх мінімізації через дію формальних та неформальних облікових інститутів.

Ключові слова: трансакційні витрати, суб'єкт господарювання, неінституційна економічна теорія, формальні та неформальні інститути, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми. В ринкових умовах вітчизняні суб'єкти господарювання зіткнулися з проблемою структури витрат, які напряму не пов'язані зі зміною обсягу продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Ще в середині 80-х років минулого століття лауреат Нобелівської премії з економіки Д. Норт вказував на те, що витрати трансакцій мають тенденцію до зростання і потребують значних ресурсів економіки країни. Відмічається їх зростання у пострадянських країнах, де значний обсяг виробленого національного продукту припадає на тіньовий сектор, що створює монополії, формує значний відсоток витрат, які безпосередньо не впливають на собівартість виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Це свідчить про те, що у процесі господарської діяльності у кожного суб'єкта господарювання виникають трансакційні витрати (ТВ), які суттєво впливають на прибуток підприємства, оскільки їх величина постійно зростає, отже, існує потреба враховувати їх при прийнятті управлінських рішень, забезпечити їх відокремлений облік та відображати в звітності суб'єкта господарювання.

© Муковіз В., Лещій Л., 2021

ISSN 1727-9313. ВІСНИК КНТЕУ. 2021. № 3 133

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Уваги дослідників останнім часом вимагає питання ТВ суб'єктів господарювання, вплив яких на управлінські рішення в сучасних умовах є вагомим. Серед найбільш відомих дослідників-неоінституціоналістів, які досліджували в тому числі і трансакційні витрати, є четверо Нобелівських лауреатів – Р. Коуз, Д. Норт, Е. Остром та О. Вільямсон. Крім того, можна відмітити таких теоретиків-неоінституціоналістів, як М. Аокі, А. Алчіан, Г. Демсетц, А. Грейф, Й. Барзел, К. Менар, Д. Ацемоглу, С. Чунг. Зокрема, О. Вільямсон, який є одним із засновником теорії контрактів, визначає завдання мінімізації ТВ через усунення джерел їх виникнення [1]. Із зазначеними авторами пов'язані такі напрями теорії: аналіз прав власності, економічний аналіз права, теорія громадського вибору, конституційна економіка, теорія колективних дій, економіка трансакційних витрат, яка досліджується у цій статті, та ін. Спільним для них є те, що, на відміну від неокласичної економіки, вони не базуються на припущенні, що інституціональні рамки задані заздалегідь, а розглядають їх як об'єкт дослідження. Термін "нова інституційна економіка" використовується як загальний термін різними авторами для різних комбінацій зазначених підходів [2]. Вивчаючи ТВ, дослідники М. Шумпіков та І. Журчекова, відмічають їх вплив в процесі державних закупівель у Чехії та Словаччині [3]. Проблеми обліку ТВ у контексті оцінки політики планування приділили увагу С. Шахаб, Дж. П. Клінч та І. О'Ніл [4].

Дослідженням природи та обліку трансакційних витрат у різні періоди займалися вітчизняні науковці. Так, Д. Людвенко розкриває основні проблеми виявлення трансакційних витрат в обліково-інформаційному забезпеченні управління сільськогосподарським підприємством, зайнятим у галузі тваринництва [5]. Один із підходів концепції організації бухгалтерського обліку ТВ є мережева концепція, що представлена у працях І. Юхименко-Назарук [6]. Фактично на важливість та значення обліку ТВ суб'єктів господарювання у вітчизняній практиці науковці почали звертати увагу на початку ХХІ ст.

Попри значну кількість доробок як вітчизняних, так і зарубіжних учених у сфері трансакційних витрат, певні питання, пов'язані з важливістю їх відображення в обліку, залишаються нерозкритими, а тому потребують подальших досліджень.

Метою статті є виявлення особливостей розкриття інформації про трансакційні витрати в обліку суб'єкта господарювання, які пов'язані з формальними принципами і стандартами його ведення та дією неформальних інститутів, які впливають на прийняття управлінських рішень.

Матеріали та методи. У процесі дослідження використано методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу – для розкриття особливостей трансакційних витрат; асоціацій та аналогій – для вивчення закономір-

ностей розвитку обліку трансакційних витрат; емпіричного дослідження – для вивчення особливостей його організації на рівні підприємства. Досліджено праці вітчизняних та зарубіжних авторів, систематизовано, деталізовано та уточнено розглянуті підходи, зроблено відповідні висновки.

Результати дослідження. У вітчизняних реаліях розвитку економіки трансакційні витрати мають тенденцію до зростання і визначаються дослідниками та експертами як важливий елемент, що стримує економічне зростання. Широку дискусію в науковій спільноті щодо впливу ТВ на економічну діяльність суб'єктів господарювання розпочато після виходу на початку 60-х років минулого століття статті Нобелівського лауреата Р. Коуза "Проблеми соціальних витрат", представника нової інституційної теорії в економічній науці. Характерно, що автор довгий час працював практикуючим бухгалтером та аудитором на різних підприємствах і свої дослідження розпочав задовго до виходу знакової статті. Головним чином результатом роботи стала відома теорема Коуза, яка зводиться до того, що якби існували чіткі гарантії прав власності і ТВ наближалися до нуля, то була б гіпотетична довіра один до одного, яка породжує зменшення таких витрат.

Представники нової інституційної економічної теорії вважають відкриття трансакційних витрат найважливішим в економічній теорії ХХ ст., аргументуючи це тим, що до цього економічна теорія виводила основні постулати без урахування ТВ, і порівнюючи з тим, якби фізики виводили свої закони без сил тертя, тобто у вакуумі. Відтак, це дає змогу розуміти економічні процеси комплексно, у контексті із соціально-економічними, політичними і культурними явищами суспільства. Це свідчить про те, що вплив поведінки, представленої нормами законодавчих актів, звичаями, традиціями, що асоціюються з інститутами, регламентує взаємозв'язки між суб'єктами господарювання, індивідами та забезпечує розв'язання розподільчих конфліктів. Разом з тим досягається позитивний ефект завдяки економії на ТВ.

Наприкінці ХХ ст. дослідники із США підрахували, що майже половина національного доходу найбільшої економіки світу припадає на ТВ (банківське та страхове обслуговування, бухгалтерські та аудиторські послуги, витрати на адвокатів та юристів, захист прав власності тощо). Тобто половина національного доходу продукується не в матеріальній сфері, а формується у царині захисту вже створеної власності і прав з її використання.

Характерно, що в економічній літературі наведено багато підходів до трактування та класифікації трансакційних витрат. У цьому контексті доречно розглянути класифікацію, запропоновану організацією *CFI (Corporate Finance Institute)*.

По суті трансакційні витрати розглядаються як понесені витрати, що не можна нарахувати саме одному конкретному учаснику операції.

Тобто вони є вже здійсненими, "втопленими" витратами, що обумовлено економічною ситуацією та торгівлею на ринку. У цьому розумінні *CFI* узагальнено класифікує трансакційні витрати на три великі *групи*:

- пошукові та інформаційні;
- пов'язані з переговорами;
- пов'язані із забезпеченням дотримання умов контракту.

Прикладом витрат, пов'язаних із пошуком відповідної інформації, може слугувати зближення покупців та продавців фінансових активів через біржу. Відтак, гонорар біржового брокера – це різновид інформаційних витрат.

Як правило, витрати у процесі переговорів і торгів можуть бути як незначними (наприклад, придбання інформаційного буклету), так і зависокими (наприклад, залучення високооплачуваного менеджера чи іншого фахівця).

Зазвичай сторони часто не дотримуються умов контракту. У підсумку виникають витрати на примусове виконання контракту, а саме – на послуги адвокатів, експертів тощо. По суті, це витрати, пов'язані із забезпеченням того, аби сторони в договорі дотримувались свого слова та виконували умови контракту [3;4].

У вітчизняних реаліях власники підприємств зіштовхуються із проблемами, які існують поза межами їх компетенцій. Доречно процитувати відомого перуанського дослідника Ернандо де Сото, який доводить, що "успіх фірми меншою мірою залежить від того, наскільки добре вона працює, і більшою – від витрат, що накладаються на неї законом. Тому підприємець, який краще маніпулює цими витратами або зв'язками з чиновниками, виявляється більш успішним, ніж той, хто стурбований лише виробництвом" [7].

Дослідник О. Канцуров зазначає, що ТВ є індивідуальними і суспільними. В умовах нестабільної політичної ситуації зростає вплив суспільних витрат. Цій проблемі приділена увага науковців С. Шахаба, Дж. П. Клінча та І. О'Ніла, які зазначають, що саме трансакційні витрати є важливим фактором, що поєднує між собою категорії ефективності та власного капіталу суб'єкта господарювання. Причому ефективність пов'язують із максимізацією результату та мінімізацією витрат, тоді як власний капітал стосується розподілу ресурсів, товарів та послуг серед фізичних осіб. Крім того, вони стверджують, що трансакційні витрати слід враховувати при розробленні та аналізі економічної політики держави. У цьому розумінні рівень та розподіл ТВ може суттєво впливати на ефективність та справедливість такої політики. Іншими словами, завдяки зменшенню ТВ інструменти політики планування можуть бути розроблені та реалізовані більш ефективно та справедливо [3; 8].

Відповідно до поведінки суб'єктів господарювання на ринку дослідники виділяють три основні види індивідуальних витрат, які впливають на прийняття управлінських рішень, трансформаційні,

альтернативні та трансакційні. Здебільшого *трансформаційні витрати* пов'язані з виробництвом, виконанням робіт та наданням послуг, які складаються з вартості ресурсів, використаних для створення нового продукту, виконаних робіт та наданих послуг, і їх обсяг залежить від ринкових чинників, наприклад, кон'юнктури на фактори виробництва. *Альтернативні витрати* пов'язані з вибором одного з можливих варіантів використання ресурсів, які можуть бути визначені в сумі втраченої вигоди від використання ресурсів за альтернативним, найбільш корисним варіантом. Як правило, дослідники вважають, що інформаційною базою для виявлення та аналізу таких витрат може бути методологія бухгалтерського обліку (БО).

Згідно з формальними правилами ведення обліку міжнародного та вітчизняного рівнів виокремлюють *витрати суб'єкта господарювання*. Так, до *формальних правил міжнародного рівня* забезпечення бухгалтерського обліку витрат слід віднести МСБО 2 "Запаси", МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи", МСБО 38 "Нематеріальні активи", МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка". У контексті трансакційних витрат у МСБО 2 "Запаси" розглянуто порядок відображення балансової вартості реалізованих запасів у складі витрат іншої операційної діяльності. МСБО 38 "Нематеріальні активи" визначає, що витрати на дослідження визнаються у періоді їх понесення у складі витрат іншої операційної діяльності; витрати на розробку нематеріального активу, які не відповідають критеріям його визнання, будуть включені до витрат звітного періоду. Також відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" витрати на реструктуризацію є складовим елементом витрат іншої операційної діяльності. У МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" представлено умови визнання сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості та її відображення у складі витрат.

Таким чином, з огляду формальних правил видно, що у міжнародній практиці ведення БО відсутній нормативний документ, який би визначав методологічні засади облікового відображення витрат суб'єкта господарювання. Водночас розглянуті правила БО мають рекомендаційний характер і визначають концептуальні положення формування облікової інформації щодо таких витрат, як: витрати на дослідження і розробки, втрати від знецінення запасів, безнадійні борги тощо. Однак дефініції трансакційних витрат ми не знаходимо.

Формальні правила національного рівня є більш розгалуженими і містять: кодекси, закони, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інструкції Міністерства фінансів України, які регламентують ведення бухгалтерського обліку витрат.

Найважливішою особливістю досліджуваного об'єкта є відсутність категорії "трансакційні витрати" у формальних правилах БО як вітчизняного, так і міжнародного зразка. Прийнято вважати, що система

відображення витрат у бухгалтерському обліку функціонує у форматі неокласичної економічної теорії, де класифікації витрат зводиться до їх трансформації. Крім того, неінституціональна економічна теорія розширює поділ витрат. Саме тому складно організувати облік таких витрат, особливо не позбавивши економічного змісту існуючі класифікаційні групи витрат, тому процес їх ідентифікації у наукових працях має суб'єктивний характер. Отже, часто дослідники ці витрати асоціюють із загальногосподарськими витратами, витратами на збут або здебільшого із витратами періоду, що прописані у формальних правилах. Зокрема в НП(С)БО 16 визначено, що фіксація витрат відбувається в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу та визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Згідно з формальними правилами зазначені витрати не визнаються витратами. Сформована класифікація витрат за економічними елементами, видами діяльності, статтями витрат. Це свідчить про те, що за формальними правилами, до ТВ можна включати частину операційних та значну частину витрат періоду, що обліковуються на рахунках 9 класу (92, 93, 94 рахунки відповідно). Слід враховувати, що принципи, методи і процедури обліку витрат для достовірного відображення їх у фінансовій звітності суб'єкта господарювання знаходять відображення в обліковій політиці.

Таким чином, можна погодитися із дослідниками В. Литвиненко, В. Толстоног, які вказують на те, що із використанням комп'ютерних модулів та програмного забезпечення до них облік ТВ можливий, починаючи із первинного документування та через узагальнення й групування інформації, створення вихідних форм обліку трансакційних витрат у як синтетичних, так і аналітичних розрізах. Більше того, формується інформаційний потік для прийняття рішень менеджментом підприємства (за відповідними класифікаційними ознаками) між об'єктами витрат та центрами відповідальності [9].

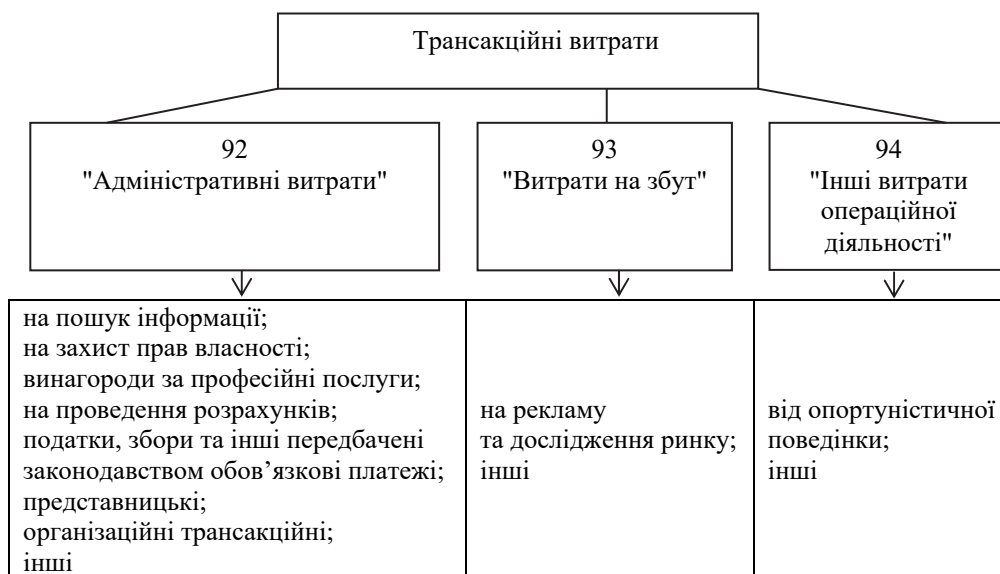
Більшість авторів вважають, що не всі фактично понесені трансакційні витрати підприємством можуть бути досліджені методом бухгалтерського обліку. Головним чином йдеться про витрати, пов'язані із "ціною поза легальністю" [8–11], які фактично є складовою тіньової економіки (хабарі, "відкати" тощо), а форма їх понесення – поза законом.

Насправді грошові кошти, використані на ті ж хабарі, можуть лише міняти структуру витрат, понесених підприємством, які не можна віднести до виробленого продукту, виконаних робіт, наданих послуг. Для прикладу можна навести "заробітну плату в конвертах", яку практикують у вітчизняній економіці як приватні, так і державні суб'єкти господарювання, чи "скрутки" при розрахунку податкового кредиту по ПДВ. Так, у випадку із "сірою зарплатою" мінімізується стаття витрат на оплату праці та відповідно соціальних нарахувань, разом із тим зростають маркетингові, консультаційні та інші витрати, що мають

тенденцію до зросту. Відтак, можна стверджувати, що дія власника суб'єкта господарювання, який відповідає за організацію ведення обліку, і особи, на яку покладено виконання процедури бухгалтерського обліку, має ознаки опортуністичного характеру (порушення закону).

Для цілей бухгалтерського обліку ТВ доцільно систематизувати у групи відповідно до рахунків витрат 9 класу, які зображені на *рисунку*.

Формальними інструментами для створення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку в сучасних умовах може бути облікова політика суб'єкта господарювання та професійне судження бухгалтера.



Відокремлене відображення трансакційних витрат в обліку

Джерело: розроблено авторами на основі [8; 12; 13].

По суті НП(С)БО 1 та НП(С)БО 7–32 містять альтернативні варіанти формування облікової політики та дають підстави щодо ведення обліку із застосуванням *професійного судження*. Це поняття, яке не знаходить широкого вживання у вітчизняній практиці, широко застосовується в країнах із англо-саксонськими принципами ведення обліку та дедалі більше згадується у міжнародних стандартах обліку та звітності. В широкому розумінні професійне судження – це складова інституту БО (формальних облікових принципів та процедур, що трансформуються в якісні характеристики фінансової звітності та неформальних правил (морально-етичних цінностей бухгалтера). Слід враховувати, що професійне судження має важливе значення за наявності нормативного регулювання при несуцільній регламентації з невизначеними обставинами та при несуцільній регламентації з визначеними обставинами. На практиці, коли власник відокремлений від управлінських функцій суб'єкта господарювання, таке розмежування

призводить до конфліктів інтересів, в які, з різних причин, втягнуті суб'єкти, що займаються визначенням фінансових результатів підприємства (бухгалтери, аутсорсингові компанії тощо). Це свідчить про наявність передумов для опортуністичного, несприятливого відбору та морального ризику, які стосуються вибору суб'єктами ведення обліку із представлених у законодавстві альтернатив відображення фактів господарського життя.

Як категорію неоінституціоналізму ТВ потрібно розглядати через завдання, що ставлять відповідні соціальні інститути. В економічній діяльності суб'єкта господарювання їх вирішують люди, які можуть мати різну мету. Ще в другій половині XIX ст. відомий теоретик бухгалтерського обліку італієць Дж. Чербоні розглядав підприємство як соціальний організм, а об'єктом обліку вважав його управління. Крім того, він зазначав, що для управління суб'єктом господарювання важлива дія, а для обліку важливо її відображати, щоб адміністрація і менеджмент могли приймати рішення для досягнення поставленої мети (отримання прибутку). Всі витрати він кваліфікував за особами, які причетні до господарського процесу. Відтак, власники несуть всі витрати, що виникають у суб'єкта господарювання, в той же час вони наймають і менеджерів, які в особі виконавчого директора несуть витрати від імені власника і за його рахунок. Разом з тим контрагенти (постачальники, підрядники), маючи справу з менеджерами, формують витрати після затвердження господарської операції директором. Адміністрація в особі директора наймає працівників, яка наділяє їх правом проводити певні витрати, що в управлінському обліку названо центрами відповідальності (в нашому прикладі – це центр витрат). Як правило, кожна група має свої інтереси, і бухгалтерський облік, який ведеться бухгалтером (чи особою призначеною власником), – це компроміс учасників господарських процесів підприємства.

Українець за походженням, відомий бухгалтер початку XX ст. та автор наукових публікацій О. Рудановський вважав, що бухгалтер повинен виконувати роль судді господарських процесів, оскільки всі зазначені учасники деякою мірою "провокують" бухгалтера до опортуністичних дій, що найбільше відповідають їхнім інтересам [13].

Це свідчить про те, що БО як основний елемент у процесі управління підприємством функціонує у вигляді складного комплексу субінститутів. Тому за сучасних умов набуває поширення неоінституціональна економічна теорія, в якій можна виділити такі її напрямки, як: теорія асиметричності інформації, теорія ефективності ринків, теорія агентських відносин та контрактів, концепція специфічних активів, теорія трансакційних витрат.

Зарубіжні та вітчизняні дослідники одним із шляхів подальшого розвитку обліку ТВ, а головне – їх оптимізації суб'єктами господарювання, вбачають впровадження в практику *креативного обліку*. У цьому

розумінні це творчий облік, який вимагає від відповідальних за ведення обліку обґрунтування фактів і правил, виходячи з інтересів управлінських одиниць з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження, при цьому їх керівники ставлять певні завдання щодо інформаційного забезпечення. По суті, суб'єкт обліку має організувати збір і обробку даних відповідно до поставлених завдань без додаткових витрат часу та активів. Згідно з поглядами науковців креативний облік може бути реалізований на законних підставах, без порушення законодавчих норм за допомогою ведення обліку в межах альтернативних варіантів, які допомагають підприємству оптимізувати показники фінансової звітності та передбачені обліковою політикою і не суперечать загальноприйнятим принципам ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. У цьому розумінні креативний облік є бухгалтерським інжинірингом, тобто форматом спільних управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства стратегічним цілям та вимогам управлінської вертикалі, що дає значний ефект стосовно мінімізації саме трансакційних витрат, які безпосередньо пов'язанні з ефективністю рішень. Крім того, це надає можливість сформулювати процедурні постулати здійснення креативного обліку на основі застосування концепції правдивого і справедливого представлення із врахуванням сучасних особливостей розвитку вітчизняної системи обліку та звітності, що корелює з МСФЗ і НП(С)БО і є формальною платформою здійснення професійних суджень суб'єктами ведення обліку.

У підсумку називаються такі умови впровадження в практику креативного обліку: усвідомлення управлінською структурою ролі інформації як ресурсу, без якого неможливо вирішити актуальні для бізнесу завдання; постановка проблеми та окреслення її меж для того, щоб визначити коло об'єктів обліку, методика збору даних та обсяг вихідної інформації; розроблення мікросистеми обліку з входом, мікропроцесом і виходом із системи; визначення кола показників, які цікавлять замовника мікросистеми; способи подання інформації, терміни, інтерпретація даних тощо [14].

Більшість дослідників схиляються до думки про важливість формування соціально-економічного інституту бухгалтерського обліку, який значно розширює можливості охоплення бухгалтерським обліком господарських процесів, що не може зробити сучасна методологія обліку. В той же час становлення інституціональної моделі бухгалтерського обліку здійснювалося від неформального регулювання до встановлення формальних правил і механізму примушення до їх виконання. Такий процес трансформації у різних країнах відбувався за різної динаміки, що обумовило існування на певних етапах розвитку БО кількох інституціональних моделей. Для кожної країни інститут БО є індивідуальним, проте за домінуванням правил, обов'язкових до виконання, у переважній більшості юрисдикцій на сьогодні цей інститут

є формальним. Рівень інституціоналізації БО, а відповідно зміна інституціональної моделі визначається роллю і значенням економічної інформації, яка формується бухгалтерським обліком для економіки та суспільства.

Світова пандемія прискорила поширення інформаційних систем та інтернет-технологій, що призводить до зміни логіки економічних процесів суб'єктів господарювання та відповідно споживачів. У цьому розумінні система їх економічних комунікацій переходить в інтерактивний режим, тобто до формату зв'язку продавців і покупців через вебсайти в Інтернеті. Це приводить до автоматичного скорочення трансакційних витрат, через те що мережеві платформи витісняють традиційних посередників, а споживачі безпосередньо кооперуються з виробниками. Прикладом може бути кастомізація, що формується на основі вимог певної групи споживачів до продукту, послуг, робіт для того, щоб можна було максимально задовольнити їх потреби. Також додамо приклад мінімізації ТВ через шеренгові інтернет-платформи (*BlaBlaCar, OLX, Uber* тощо), які навіть без економічного аналізу дають зрозуміти, що завдяки новим технологіям діє принцип "*win-win*", коли від взаємодії вииграють обидві сторони.

Пишучи про доходи і витрати, відомий італійський теоретик БО Д. Дзаппа висловив гіпотезу, що в бухгалтерському обліку доходи підприємства очевидні, адже вони випливають із документів, а витрати неочевидні залежать від облікової політики підприємства і значною мірою залежать від використаних суб'єктом господарювання різних методологічних прийомів, тому що склад і обсяг витрат помітно залежать від суб'єкта, який веде облік. Крім того, саме він формує собівартість продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Є очевидним, що зміна нарахування амортизації чи капіталізація витрат може змінити фінансовий результат у бік як збільшення, так і зменшення [13,15].

Бухгалтерський підхід до визначення фінансового результату зводиться до приросту активів чи різниці між надходженням та видатком потоків цінностей. Однак ще І. Фішер висунув гіпотезу, що розрахований за методологією БО прибуток не показує економічного змісту. У підсумку прибуток звітного періоду слід розглядати як збільшення протягом цього періоду оцінки активів за рахунок їх дохідності. Це дає змогу зробити висновок, що економічна трактовка приводить до виникнення гудвілу, тобто різниці між поточною бухгалтерською оцінкою і його економічною оцінкою. У цьому розумінні формування інформації про ТВ, що не можуть бути досліджені методом бухгалтерського обліку, можливе через визначення гудвілу не тільки під час продажі суб'єкта господарювання, як це передбачено формальними правилами, але й в кінці звітного року, ймовірно, як складова управлінського чи креативного обліку [15].

Резерви зменшення витрат, у тому числі трансакційних, потрібно шукати не тільки в технічних складових відображення господарського процесу суб'єкта господарювання в його бухгалтерській системі (формальних правил), а також у стимулюванні сумлінної поведінки суб'єктів ведення обліку через примушення до виконання правил із відповідними санкціями, а також створення формальних правил, виходячи з теорії не тільки бухгалтерського обліку, але й інших дисциплін, які є базовими у поведінці учасників господарських процесів (філософія, психологія, когнітивні науки).

Відтак, у програму підготовки фахівців з бухгалтерського обліку потрібно включати такі предмети, як етика бухгалтера (що здійснено в магістерській програмі підготовки за спеціальністю "Облік та оподаткування" в КНТЕУ), можливо розробити програми на стику таких дисциплін, як філософія, психологія, екологія тощо.

Висновки. Відповідно до формальних правил об'єктом бухгалтерського обліку є лише ті трансакційні витрати, які є результатом господарських операцій суб'єкта господарювання та зафіксовані у первинних документах, і здійснення яких не суперечить вітчизняному законодавству. Практика свідчить, що методологія БО витрат забезпечує формування інформації про значний обсяг ТВ, які можна виявити і виміряти елементами методу бухгалтерського обліку. Разом з тим групування витрат за статтями фінансової звітності без урахування впливу трансакційної складової їх понесення не забезпечує повного розкриття у фінансовій звітності інформації, узагальненої в БО.

Як категорію неоінституціоналізму трансакційні витрати потрібно розглядати через завдання, які ставлять відповідні соціальні інститути. В економічній діяльності суб'єкта господарства їх вирішують люди, які можуть мати різну мету в умовах господарської діяльності суб'єкта господарювання. Тому формальними інструментами для формування інформації про об'єкти БО в сучасних умовах може бути облікова політика суб'єкта господарювання та професійне судження бухгалтера, що може трансформуватися у формування креативного обліку та виступає як бухгалтерський інжиніринг. Тобто це формат спільних управлінських дій на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства стратегічним цілям та вимогам управлінської вертикалі, що дає значний ефект щодо мінімізації саме трансакційних витрат, які безпосередньо пов'язані з ефективністю рішень.

Поширення інформаційних систем та інтернет-технологій приводить до автоматичного скорочення ТВ, через те, що мережеві платформи витісняють традиційних посередників, а споживачі безпосередньо кооперуються з виробниками.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Douglass C. North. Institutions and Economic Theory. *The American Economist*. 2016. Vol 61. Issue 1. URL: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0569434516630194>.
2. The new Institutional Economics: Its Start, Its Meaning, Its Prospects. *BUSINESS LAW*. Department of Economics, Saarland University, Saarbrücken, Germany. 28 Nov., 2015. URL: https://lawexplores.com/the-new-institutional-economics-its-start-its-meaning-its-prospects_
3. Markéta Šumpíková, Ina Ďurčėková. Transaction Costs, Outsourcing, and the Public Procurement Review Process in the Czech Republic and Slovakia. *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*. 2019 /2020. Vol. XII. No. 2, Winter. P. 233-250. URL: <https://content.sciendo.com>.
4. Sina Shahab, J. Peter Clinch & Eoin O'Neill. Accounting for Transaction Costs in Planning Policy Evaluation. *Land Use Policy*. 2018. Vol. 70. P. 263-272. UKR: <http://orca.cf.ac.uk>.
5. Людвенко Д. Основні проблеми виявлення трансакційних витрат в обліково-інформаційному забезпеченні управління сільськогосподарським підприємством, зайнятим в галузі тваринництва. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30. № 1. С.126-132. UKR: <http://econa.org.ua>.
6. Юхименко-Назарук І. А. Мережева концепція організації бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 25 (2). С. 183-186. Сер.: Економічні науки. UKR: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdn_en_2017.
7. *The Other Path: The Invisible Revolution In The Third World* By Hernando de Soto. 256 p, Harper & Row, 1989.
8. Канцуров О. О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія. Київ: ННЦ "ІАЕ", 2014. 380 с.
9. Литвиненко В. С., Толстоног В. В. Обліково-контрольне забезпечення управління витратами: інституціональний підхід: монографія. Д.: Фітосоціоцентр, 2015. 260 с. UKR: http://dglib.nubip.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/151/1/Monograph_Lytvynenko.pdf.
10. Метелиця В. М. Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. НААНУ ННЦ "ІАЕ", 2016. 538 с.
11. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неоінституціональної теорії: монографія. Житомир: Вид. О.О. Євенок, 2017. 300 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. наказом МФУ від 31.12.99 № 318. UKR: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
13. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монографія. Київ: Аграрная наука, 2013. 408 с.
14. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. 312 с.
15. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти. Житомир: ЖДТУ, 2017. 204 с.
16. Лабурцева О. І. Управління витратами підприємства в контексті мінімізації рівня трансакційних витрат. *Економічний простір*. 2019. № 150. С. 61-65.

Стаття надійшла до редакції 18.02.2021.

Mukoviz V., Leshchii L. Transaction costs of a business entity: accounting and analytical support.

Background. Each entity in the course of business has transaction costs (TC) that directly or indirectly affect financial and economic position of an entity. The volume of TC is constantly growing, so we should take them into account in making management decisions, to ensure their monitoring, separate accounting and to record in the books of the entity.

Analysis of recent research and publications has shown that there is a large number of scientific achievements of foreign and domestic scientists, but significant number of issues connected with the importance of reflecting information on transaction costs in accounting and reporting remains unresolved and therefore requires further research.

The **aim** of the article is to identify the features of the disclosure of transaction costs in accounting of the entity, which are related to the formal principles and standards of its management and the operation of informal institutions that influence management decisions.

Materials and methods. Methods of induction and deduction, analysis and synthesis, associations and analogies, empirical were used in the research. The works and the approaches of domestic and foreign authors were studied, systematized, detailed and specified.

Results. Transaction costs are increasing and are defined by the researchers and experts as the important element that restrains economic growth in the realities of economic development in Ukraine. According to the formal rules, the object of accounting is only those transaction costs that are the result of business operations of the entity, recorded in the primary documents and the implementation of which does not contradict national laws. The evidence from practice shows that the methodology of accounting cost provides information about a significant amount of transaction costs that can be identified and measured by the accounting method elements. However, the costs grouping by financial statement items without taking into account the impact of the transactional component does not provide full disclosure in the financial statements of information summarized in the accounting.

Conclusion. Transaction costs, as a category of neo-institutionalism, should be considered through the tasks set by the relevant social institutions. Formal tools for the formation of information about the objects of accounting under the conditions of today can be the accounting policy of the business entity and the professional accountant's judgment.

The provision of information systems and Internet technologies leads to the automatic reduction of TC.

Keywords: transaction costs, business entity, non-institutional economic theory, formal and informal accounting institutions, accounting.

REFERENCES

1. Douglass, C. (2016). North. Institutions and Economic Theory. *The American Economist*. (Vol. 61). Issue 1. Retrieved from <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0569434516630194> [in English].
2. The new Institutional Economics: Its Start, Its Meaning, Its Prospects (2015). *BUSINESS LAW*. Department of Economics, Saarland University, Saarbrücken, Germany. 28 Nov. Retrieved from <https://lawexplores.com/the-new-institutional-economics-its-start-its-meaning-its-prospects> [in English].
3. Markéta, Šumpíková, & Ina, Ďurčeková (2019/2020). Transaction Costs, Outsourcing, and the Public Procurement Review Process in the Czech Republic and Slovakia. *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*. (Vol. XII), 2, Winter, 233-250. Retrieved from <https://content.sciendo.com> [in English].
4. Sina, Shahab, J., Peter, Clinch & Eoin, O'Neill (2018). Accounting for Transaction Costs in Planning Policy Evaluation. *Land Use Policy*. (Vol. 70), 263-272. Retrieved from <http://orca.cf.ac.uk> [in English].

5. Ljudvenko, D. (2020). Osnovni problemy vyjavlennja transakcijnyh vytrat v oblikovo-informacijnomu zabezpechnni upravlinnja sil's'kogospodars'kym pidpryjemstvom, zajnjatym v galuzi tvarynnyctva [The main problems of identifying transaction costs in the accounting and information management support of agricultural livestock enterprise]. *Ekonomichnyj analiz – Economic Analysis*. (Vol. 30), 1. Retrieved from <http://econa.org.ua> [in Ukrainian].
6. Juhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). Merezheva koncepcija organizacii' buhgalters'kogo obliku [Network concept of accounting system]. *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu – Scientific Bulletin of Kherson State University*. Is. 25 (2), 183-186. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017 [in Ukrainian].
7. The Other Path (1989): The Invisible Revolution In The Third World By Hernando de Soto. 256 p, Harper & Row [in English].
8. Kancurov, O. O. (2014). *Instytucional'nyj aspekt buhgalters'kogo obliku [Institutional aspect of accounting]*. Kyiv: NNC "IAE" [in Ukrainian].
9. Lytvynenko, V. S., & Tolstonog, V. V. (2015). Oblikovo-kontrol'ne zabezpechnnja upravlinnja vytratamy: instytucional'nyj pidhid [Accounting and control cost management: an institutional approach]. D.: Fitosociocentr. Retrieved from http://dglib.nubip.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/151/1/Monograph_Lytvynenko.pdf [in Ukrainian].
10. Metelycja, V. M. (2016). Rozvytok buhgalters'koi' profesii' v agramomu sektori ekonomiky: teorija, metodologija, praktyka [Development of the accounting profession in the agricultural sector of the economy: theory, methodology, practice]: *Doctor's thesis*. NAANU NNC "IAE" [in Ukrainian].
11. Juhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). *Rozvytok teorii' i metodologii' buhgalters'kogo obliku v konteksti neoinstytucional'noi' teorii' [Development of accounting theory and methodology in the context of neo-institutional theory]*. Zhytomyr: Vyd. O.O. Jevenok [in Ukrainian].
12. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 "Vytraty": Zatv. nakazom MFU vid 31.12.99 № 318 [Regulation (standard) of accounting 16 "Costs": Approved by the order of the MFU from 31.12.99 № 318]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].
13. Zhuk, V. N. (2013). *Osnovy instytucional'noj teorii' buhgalterskogo ucheta [Foundations of institutional accounting theory]*. Kyiv: Agrarnaja nauka [in Ukrainian].
14. Pushkar, M. S. (2006). *Kreatyvnyj oblik (stvorennya informacii' dlja menedzheriv) [Creative accounting (information generation for managers)]*. Ternopil': Kart-Blansh [in Ukrainian].
15. Legenchuk, S. F. (2017). Bagatovariantnist' v buhgalters'komu obliku: istoryko-teoretychni aspekty [Multivariate in accounting: historical and theoretical aspects]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
16. Laburceva, O. I. (2019). Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva v konteksti minimizacii' rivnja transakcijnyh vytrat [Enterprise cost management in the context of minimizing the transaction costs level]. *Ekonomichnyj prostir – Economic Space*, 150, 61-65 [in Ukrainian].