

# ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ: ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД

В.С. ЛИТВИНЕНКО, В.В. ТОЛСТОНОГ



**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І  
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

**В.С. ЛИТВИНЕНКО**

**В.В. ТОЛСТОНОГ**

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ:  
ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД**

**Монографія**

**Київ  
2015**

УДК 657.471:005.93:330.837:351

ББК 65.052 я73

Л 64

**Автори:**

В.С. Литвиненко, кандидат економічних наук (р. 1, 3, 4, п. 2.1, п.2.2)

В.В. Толстоног, аспірант (п.1.1, п.2.1, п.2.3)

**Рецензенти:**

Савчук В.К., доктор економічних наук, професор (Національний університет біоресурсів і природокористування України)

Петрук О.М., доктор економічних наук, професор (Житомирський державний технологічний університет)

Рекомендовано до друку на засіданні Вченої ради Національного університету біоресурсів і природокористування України, протокол №11 від 24.06.2015 року.

**Литвиненко В.С., Толстоног В.В.**

**Л 64** Обліково-контрольне забезпечення управління витратами: інституціональний підхід: монографія / В.С. Литвиненко, В.В. Толстоног. – К.: Фітосоціоцентр, – 2015. – 260 с.

**ISBN 978-966-306-020-1**

У монографії висвітлені теоретичні та практичні аспекти обліково-контрольного забезпечення управління витратами через логічний взаємозв'язок інституціональної економічної теорії, бухгалтерської методології та господарської практики з метою підвищення ефективності функціонування підприємства. Значна увага приділена методиці обліку і контролю трансакційних витрат.

Призначена для науковців, викладачів, докторантів, аспірантів та студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, а також може бути корисною фахівцям з бухгалтерського обліку та управління.

ISBN 978-966-306-020-1

УДК 657.471:005.93:330.837:351

ББК 65.052 я73

© В.С. Литвиненко, В.В. Толстоног,

© НУБіП України, 2015

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД У ДОСЛІДЖЕННІ ВИТРАТ.....</b>	<b>7</b>
1.1. Інституціональна парадигма в економічній теорії...	7
1.2. Генезис сутності та класифікації витрат в інституціональній теорії.....	13
1.3. Теорія трансакційних витрат.....	21
<b>РОЗДІЛ 2 ВИТРАТИ НА ВСТАНОВЛЕННЯ ТА ЗАХИСТ ПРАВ ВЛАСНОСТІ.....</b>	<b>48</b>
2.1. Права власності та особливості їх розподілу між суб'єктами господарювання.....	48
2.2. Контракт як спосіб обміну правами власності та пов'язані з цим витрати.....	60
2.3. Соціальний аспект функціонування інститутів: механізми державного управління захистом прав споживачів.....	68
<b>РОЗДІЛ 3 МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ.....</b>	<b>84</b>
3.1. Концепція вимірювання трансакційних витрат прийомами бухгалтерської методології.....	84
3.2. Методичні засади обліку трансакційних витрат підприємства.....	109
3.3. Документальне підтвердження записів у обліку трансакційних витрат.....	127
3.4. Трансакційні витрати як об'єкт управлінського обліку.....	135

<b>РОЗДІЛ 4</b>	<b>ОСОБЛИВОСТІ</b>	<b>КОНТРОЛЮ</b>	
<b>ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ.....</b>			<b>153</b>
4.1. Організаційно-методичні засади контролю витрат..			153
4.2. Внутрішньогосподарський контроль транзакційних витрат.....			168
4.3. Облік і контроль транзакційних витрат при використанні інноваційних інформаційних технологій.....			180
4.4. Особливості управління транзакційними витратами вертикально інтегрованих корпорацій...			198
<b>ВИСНОВКИ.....</b>			<b>206</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>			<b>209</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>			<b>232</b>

## ПЕРЕДМОВА

Витрати завжди були однією із найбільш досліджуваних економічних категорій. Причому погляди на сутність, класифікацію і методи управління витратами змінюються під впливом розвитку економічної теорії.

Не дивно, що представники порівняно нової течії економічної науки – інституціоналізму також запропонували нові підходи до розуміння сутності і класифікації витрат. Зокрема, досліджували трансакційні, трансформаційні, інституціональні, соціальні, інтеракційні, трансфертні витрати, витрати експлуатації економічної системи тощо.

Чільне місце у працях представників інституціональної економічної теорії займає теорія трансакційних витрат. Адже їх рівень у економічно розвинених країнах становить близько половини від загальних витрат і продовжує зростати.

Дослідження витрат з позицій інституціональної економічної теорії започаткували та розвинули у своїх працях такі зарубіжні дослідники, як А. Алчіан, О. Вільямсон, Д. Волліс, Х. Демсетц, К. Ерроу, Дж. Коммонс, Р. Коуз, Д. Норт. Наприкінці ХХ століття до досліджень долучилися А. А. Аузан, О. О. Брендельова, Р. І. Капелюшников, А. Є. Шастітко.

Вагомий внесок у з'ясування економічної сутності трансакційних витрат та особливостей управління ними зробили вітчизняні дослідники С. І. Архієреєв, Г. В. Козаченко, Г. А. Макухін, А. А. Ткач, О. В. Шепеленко.

Дослідження теорії та методики бухгалтерського обліку і контролю трансакційних витрат знайшли відображення у працях таких науковців, як П. І. Гайдуцький, Н. В. Гордополова, В. М. Жук, О. В. Замазій, Г. Г. Кірейцев, Н. Т. Лабинцев, І. Г. Панженська, О. М. Петрук, І. Б. Садовська, М. М. Шигун, Ж. М. Ющак та інших.

Не зважаючи на значні наукові здобутки у галузі інституціоналізму загалом та дослідженні витрат, зокрема, наукові роботи на дану тематику містять багато суперечливих позицій, які потребують подальшого вивчення та узгодження, а також

активнішого використання у діяльності суб'єктів господарювання.

Розвиток ринкових відносин в Україні характеризується загостренням конкуренції між товаровиробниками за економічні ресурси та ринки збуту продукції. Діяльність підприємств відбувається в умовах, які відзначаються високим рівнем невизначеності та слабким захистом прав власності, що призводить до зростання витрат на пошук інформації, проведення переговорів та укладання контрактів, юридичний супровід здійснення трансакцій тощо.

Важливим завданням менеджерів підприємств, особливо в умовах економічної кризи, є оптимізація витрат. Значний розмір трансакційних витрат актуалізує потребу відокремленого їх обліку та контролю, що забезпечить одержання додаткової інформації для детальнішого аналізу господарської діяльності, оптимізації рівня трансакційних витрат, підсилення функції контролю в управлінні.

Автори висловлюють подяку професорам Петруку Олександрю Михайловичу та Савчуку Василю Кириловичу – рецензентам монографії за цінні зауваження; професорам Камінській Тетяні Григорівні, Калюзі Євгенії Василівні, Суку Леоніду Кіндратовичу, Гудзинському Олексію Дмитровичу, Садовській Ірині Борисівні, Ромату Євгенію Вікторовичу та викладачам кафедри бухгалтерського обліку і аудиту НУБіП України за рекомендації та підтримку під час підготовки монографії.

Особливо хочемо зазначити, що написання даної роботи відбувалося завдяки активній участі доктора економічних наук, професора Кірейцева Григорія Герасимовича. Його поради та ідеї дали поштовх до підготовки ряду наукових статей, кандидатської дисертації та навчального посібника, матеріали яких лягли в основу даної монографії.

Вдячні також рідним і друзям, які надавали моральну і матеріальну підтримку нашій науковій роботі.

Монографія призначена для науковців, викладачів, докторантів, аспірантів та студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, а також може бути корисною фахівцям з бухгалтерського обліку та управління.

# РОЗДІЛ 1

## ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД У ДОСЛІДЖЕННІ ВИТРАТ

### 1.1. Інституціональна парадигма в економічній теорії

Наприкінці ХІХ століття стало зрозумілим, що економічна теорія, представлена неокласичним напрямком, не пояснює багатьох явищ реальної економіки.

Неокласична теорія за відправну точку свого дослідження мала методологічний індивідуалізм і раціональність рішень індивідів, спрямованих на ефективне використання обмежених ресурсів.

Економічна думка озброїла агентів знаннями та наділила їх бажаними, ідеальними рисами, що призвело до віддалення економічної теорії від реального економічного життя. Особливо чітко була усвідомлена помилковість таких припущень під час світової кризи 1928-1933 років і у наступні періоди. Неспроможність теоретичних концепцій попередити та пояснити кризові явища сприяла пошуку нових підходів і концепцій для економічного аналізу. Нагальною стає потреба наближення економічної теорії до діючої економічної практики.

Таким чином, відбулося формування нової течії в економічній теорії – інституціоналізму. Його появу пов'язують із роботами Т. Веблена [226], який піддав критиці концепцію раціональності і відповідний їй принцип максимізації як основоположний у поясненні поведінки економічних агентів ринку [183, с. 25].

Інституціоналізм зародився у складі класичної економічної теорії та розвивався за принципами еволюції. Терміни «інститут» та «інституції» запровадив В. Гамільтон, представник класичного інституціоналізму, який вважав їх своєрідним стрижнем і стабілізатором. У перекладі з латинської терміни означають сталі традиції або закріплені звичаї, порядки у вигляді встановлених правил, суспільних норм або законів [170, с. 124].

Ще пізніше активні дослідження в галузі інституціональної економічної теорії розпочалися у постсоціалістичних країнах.



Багато вчених убачають у такому неврахуванні досягнень світової економічної думки причини невдалих реформ на початку розбудови незалежних держав на теренах колишнього Радянського Союзу.

Зокрема, Д.С. Львов із цього приводу зазначає: «... криза в економіці йде поруч із кризою в економічній науці. У науці вона проявилася набагато раніше, ніж почався активний період реформ. До перебудови вчені були позбавлені можливості досліджувати альтернативні шляхи соціально-економічного розвитку. Принципова настанова верхів: «Єдино правильним шляхом ідете, товариші!» не передбачала альтернатив. У результаті не розглядалася інша модель соціалістичної економіки, окрім директивно-планової» [59, с. 9].

Представники інституціоналізму виходять за рамки аналізу суто економічних відносин і активно включають у свої роботи елементи інших наук. Зокрема, досліджують вплив юридичних, соціальних, біологічних, психологічних факторів на економічну діяльність.

Так, Р. Коуз у праці «Фірма, ринок і право» зазначає: «... дізнатися більше про те, як працює економічна система, можна читаючи книги по праву і розглядаючи конкретні ситуації, ніж вивчаючи економічні роботи, тому що таким чином ми отримуємо реальний опис практики, котру складно пояснити» [88, с. 191].

У науковий оберт було введено поняття обмеженої раціональності, під якою розуміють характеристику економічних агентів, які вирішують завдання вибору в умовах неповної інформації й обмежених можливостей з її обробки [58, с. 16].

Важливе місце дослідники інституціоналізму відводять поняттям людського капіталу та соціальної системи, під якою розуміємо спільну діяльність людей, упорядковану за допомогою зовнішніх норм або інститутів.

Аналізуючи вплив спільної діяльності на економіку, Д.С. Львов стверджує: «... здатність до узгодженої дії в економічній площині – це головний ресурс, вироблений, якщо можна так сказати, інституціональною структурою економіки, головний елемент «людського капіталу». Для вузькоекономічного погляду на

речі він менш помітний, ніж інші елементи людського капіталу – здоров'я, добробут і рівень освіти працівників. Тому значення цього ресурсу для економіки, а також зворотний вплив економіки на здатність до узгодженої дії, сприятливий чи руйнівний, вивчені набагато менше» [59, с. 45].

Дослідники інституціоналізму звернули увагу на особливості взаємодії між людьми і виявили, що існуючі у суспільстві звичаї, традиції, обряди, а у широкому розумінні – шаблони і зразки поведінки упорядковують діяльність індивідів у суспільстві, чим сприяють вирішенню розподільних конфліктів та економії ресурсів.

Звертає увагу на важливість шаблонів і правил поведінки і Ф.А. Хайєк: «... займаючись економічною діяльністю, ми не знаємо ні потреб інших людей, ні джерел благ, які ми отримуємо. Практично усі ми допомагаємо людям, з якими не тільки не знайомі, але про існування яких і не підозрюємо. І самі ми живемо, постійно користуючись послугами людей, про яких нам нічого не відомо. Усе це стає можливим завдяки тому, що, дотримуючись певних правил поведінки, ми вписуємося у гігантську систему інститутів і традицій: економічних, правових і моральних» [175, с. 29].

Установивши, що правила та шаблони поведінки здатні впливати на економічні відносини, виникла потреба більш детального їх дослідження. Зокрема, була звернута увага на походження і дотримання правил. Одні з них існують у вигляді звичаїв та обрядів (неформальні правила), а інші закріплені у нормативних актах (формальні).

Неформальні існують у пам'яті учасників різних суспільних груп, у ролі гаранта яких виступає будь-який учасник групи, котрий помітив їх порушення. Формальними називають правила у формі офіційних документів або підтверджених третьою стороною усних домовленостей, у ролі гаранта яких виступають особи, котрі спеціалізуються на цій функції.

Сформовані неформальними правилами поведінки інститути прийнято називати природними, а формальними правилами –

штучними. Дослідження впливу інститутів на економіку здійснюються у рамках інституціональної економічної теорії.

Інституціоналізм, за визначенням О.О. Брендельової, – дуже широка наукова течія, яку можна вважати не окремою теорією, а сукупністю наукових доктрин, об'єднаних тим, що центральною категорією аналізу вважається поняття «інститут» як стійка форма людської поведінки, а із інститутів виводиться усе різноманіття економічного і соціального життя [16, с. 27]. Не останнє місце серед зазначених доктрин займають дослідження витрат діяльності.

Аналізуючи сферу застосування та коло питань, які досліджує інституціоналізм, А.А. Аузан зазначає, що успіхи інституціональної економіки пояснюються тим, що вона сформувала нову точку зору. Завдяки їй по-новому стали дивитися на багато речей, зокрема й на ті, які економіка не могла зрозуміти. Інституціональна економіка здатна бачити і дуже дрібні з них. Іноді її називають наноекономією або мікромікроекономією, оскільки ті явища, перед якими до цього економічна теорія зупинялася, не досліджуючи, що всередині «чорних ящиків», інституціональна економіка починає досліджувати [58, с. 5-6].

Центральним поняттям інституціональної економічної теорії, як уже зазначалося, є інститут. Детально підходи до визначення цього терміна наведені у таблиці А.1 додатка А.

Властивості існуючих інститутів відчутно впливають на характеристики економічних результатів, що підтверджується дослідженнями, відповідно до яких країни з високою якістю інститутів опинялися у вигіднішому положенні, ніж країни з вищою якістю макроекономічної політики і великим запасом людського капіталу, але низькою якістю інститутів [164, с. 88].

Сукупність правил упорядковує взаємодію між людьми, дозволяє вирішити розподільні конфлікти, що виникають у світі обмежених ресурсів. Виконуючи дану функцію, інститути визначають результати функціонування і траєкторію розвитку економіки [183, с. 15]. Координаційний ефект інститутів сприяє зниженню не лише рівня невизначеності середовища, в якому діють економічні агенти, а й понесених витрат.

Сприятливі умови для економічної діяльності з низьким рівнем витрат не може створити один окремо взятий інститут. Для позитивного синергетичного ефекту потрібна взаємодія декількох інститутів. У цьому контексті говорять про інституціональне середовище або інституціональні умови економічної діяльності.

Інституціональне середовище – це сукупність основоположних політичних, соціальних і юридичних правил, які є базисом для виробництва, обміну та розподілу [183, с. 555].

Аналізуючи інституціональну структуру економічної системи, Р. Коуз вважає, що головними інститутами є фірма і ринок. Олівер Вільямсон наголошує на важливості таких інститутів, як фірми, ринки та взаємні угоди.

На думку вітчизняних дослідників – авторів економічної енциклопедії, до інститутів слід віднести корпорації, профспілки, етичні, правові, технічні й інші соціальні явища, які іноді є сутністю та змістом роботи самих інститутів [48, с. 660].

Часто дослідники вказують на спільні риси між поняттями «інститут» та «організація», проте з таким твердженням не погоджується Д. Норт, який застерігає від їх ототожнення, звертаючи увагу на суттєві відмінності між ними: «... подібно інститутам, організації структурують взаємовідносини між людьми. Насправді, якщо проаналізувати витрати, які виникають внаслідок існування даних інституціональних рамок, то ми побачимо, що витрати зобов'язані своїм виникненням не тільки цим рамкам, але й організаціям, які склалися завдяки існуванню даних інституціональних рамок. З теоретичної точки зору важливо чітко відокремити правила від гравців. Правила покликані визначати те, як ведеться гра. Але мета команди, котра діє за цими правилами – виграти гру, поєднуючи уміння, стратегію і взаємодію гравців, користуючись чесними засобами, а іноді – і нечесними» [116, с. 19].

Потрібно зазначити, що підвищення ефективності функціонування економіки за високої якості інститутів досягається, перш за все, за рахунок зниження рівня трансакційних витрат. Зокрема О. Вільямсон, пояснюючи цей феномен, зазначає: «... економічні інституції капіталізму ставлять за головну мету

економію на трансакційних витратах і таки домагаються цієї мети» [24, с. 17].

У межах інституціонального напрямку досліджень розвивається ряд економічних теорій. Серед них основними є теорія трансакційних витрат, контрактних відносин, прав власності, суспільного вибору, теорія агентів та інші.

Команда науковців Інституту економіки та прогнозування Національної академії наук України пропонує новий напрям досліджень у галузі інституціоналізму, який вони назвали інституціональною архітектонікою. Загалом архітектоніка, на думку дослідників, є особливою наукою, предметом якої є загальні закономірності побудови цілісних систем, і яка сформувалася під впливом процесів глобалізації, посилення інтегрованості різних природних, технічних, біологічних і соціальних систем, що все більше набувають характеристик цілісності, яка стає практично істинною абстракцією і самостійним об'єктом дослідження.

Інституціональна архітектоніка – це структура інститутів, яка складається із правил, норм, стереотипів, традицій, установ та інших соціальних утворень у їх взаємовідносинах із суттю і загальним естетичним планом побудови цілісної соціальної системи [57, с. 27].

У складі інституціональної архітектоніки автори виділяють декілька напрямів досліджень, одним із яких є трансакційна архітектоніка, що досліджує, у тому числі, особливості здійснення трансакцій у тій чи іншій країні. Говорячи про трансакційну архітектоніку як особливу галузь економічних знань, перш за все, потрібно визначити межі цього напрямку. На думку С.І. Архієреєва, вони співпадають із межами, в яких здійснюються трансакції, тобто має місце обмін правами власності.

Завданням архітектоніки, на думку авторів дослідження, є виявлення співвідношення різних рівнів інституціональної сфери й особливостей їх взаємодії. Побудова системи формальних інституціональних обмежень повинна базуватися на знаннях найбільш глибоких інституціональних основ економічної діяльності, яких ми поки що не знаємо. Складність

інституціональної структури суспільства обумовлює важливу особливість інституціональної архітекτονіки взагалі і трансакційної архітекτονіки зокрема, яка демонструє їх принципову відмінність від економічної теорії [57, с. 466-467].

Окремо варто зазначити, що світова економічна думка визнала вплив інститутів на господарську діяльність, і навіть представники неокласичної економічної теорії включають їх у свої економічні моделі.

Досліджуючи вплив інститутів на економічні процеси, потрібно також враховувати, що вони не є статичними: постійно піддаються змінам, якими можна певною мірою керувати, але які проходять досить повільно, особливо коли йдеться про неформальні (природні) інститути.

Тому, здійснюючи економічні перетворення, потрібно враховувати, що стабільність ефективно діючих ринкових інститутів важливіша швидкості здійснення ринкових реформ, а якості дореформеної системи, які різні групи населення вважають важливими і цінними елементами способу життя, не повинні піддаватися швидкому руйнуванню [59, с. 21].

## **1.2. Генезис сутності та класифікації витрат в інституціональній теорії**

Представники інституціональної економічної теорії велику увагу приділяли дослідженню витрат. Вони запропонували нові підходи до розуміння їх сутності витрат та класифікації. Зокрема, були запропоновані та розвинені концепції інституціональних, соціальних, трансакційних, трансформаційних, інтеракційних, трансфертних витрат, витрат експлуатації економічної системи. При цьому найбільшу увагу приділяли трансакційним витратам.

Автори дослідження під керівництвом А.А. Гриценка вказують на те, що взаємозв'язки економічних витрат висвітлені в економічній літературі далеко не достатньо. Особливо це стосується зв'язку трансакційних витрат, що виникають у суспільстві, з

витратами, притаманними внутрішньофірмовому способу координації і визначених авторами (у зв'язку із відсутністю у науковому оберті категорії, яка описує цей феномен) як інтеракційні витрати.

Соціологи під інтеракцією розуміють процес конкретної соціальної взаємодії індивідів, тобто процес внутрішній, порівняно з макроструктурами. Особливо близький сфері економіки за своєю спрямованістю символічний інтеракціонізм, який розглядає взаємодію індивідів як процес гри (фактично отримання прибутку є виграшем в одній із ігор). З цієї позиції усі взаємодії людей у сфері економіки повинні розглядатися як інтеракції.

Якщо прийняти організацію за точку відліку внутрішнього і зовнішнього у діях суб'єктів ринку, то з'ясується, що трансакції здійснюються на ринку, тобто поза організацією, а інтеракції – всередині організації, не зачіпаючи зовнішніх суспільних інститутів. Підтвердження того, що економісти, не кажучи про це явно, дотримуються саме такої точки зору, міститься у найбільш поширеному обґрунтуванні існування організацій наявністю трансакційних витрат [57, с. 468].

Для детальнішого з'ясування питання про дискусійні терміни автори звертаються до аналізу логіки їх виникнення й внутрішнього значення. Очевидно, що при тлумаченні значення першої складової частини терміну «трансакція», обираючи між значенням «те, що знаходиться за чимось» або «передача за допомогою чого-небудь», ми повинні обрати останнє. Так, ми розуміємо під трансакцією саму угоду, а не щось за нею, і під трансакційними витратами – витрати при її здійсненні, а не за її рамками. Таким чином, трансакція – це передача товарів завдяки угодам (так само, як транслітерація – передача звучання через букви). З позицій наведеного тлумачення інтеракція – це те, що здійснюється між («інтер» у перекладі з латинської означає «між») угодами. Таким чином, інтеракція – це ті взаємодії економічних агентів, які вони здійснюють, не вступаючи в угоди. Дослівне значення терміну «між угодами» точно відповідає діям усередині організацій, що функціонують на ринку [57, с. 471].

Соціальні витрати являють собою найвищу цінність, яку можуть принести фактори виробництва при альтернативному їх використанні. Однак виробники, які зазвичай зацікавлені лише в максимізації власного доходу, не звертають уваги на соціальні витрати і розпочинають яку-небудь діяльність тільки якщо цінність того, що виробляють залучені фактори, буде більшою, ніж їх приватні витрати (тобто величина доходу, який можна заробити за допомогою цих факторів при їх найкращому альтернативному використанні). Але якщо приватні витрати дорівнюватимуть соціальним, виходить, виробники почнуть здійснювати діяльність тільки тоді, коли цінність того, що виробляють залучені фактори, більша, ніж цінність того, що вони можуть дати при альтернативному використанні. Іншими словами, при нульових трансакційних витратах цінність виробництва буде найбільшою [88, с. 151].

Як зазначає С.І. Архієреєв, часто трансакційні витрати у науковій літературі ототожнюють із витратами експлуатації економічної системи. Проте розуміння трансакційних витрат як витрат експлуатації економічної системи, яке запропонував К. Ерроу, суперечить точному визначенню трансакцій. Це приводить нас до висновку, що поняття витрат експлуатації економічної системи більш широке і включає в себе, поряд із трансакційними витратами, також інші їх види. Перш за все йдеться про витрати захисту прав власності, до яких можуть бути включені витрати специфікації (чіткого визначення кордонів) і створення виключних прав власності. Обмовка про включення останнього виду витрат не випадкова, тому що особливості саме виключних прав власності часто стають підґрунтям для віднесення всіх витрат захисту прав власності до трансакційних. Доказом при цьому служать факти створення прав власності у результаті розвитку обміну.

Однак вони говорять лише про те, що, залежно від суспільних умов, створення виключних прав власності може виявитися або вигідним, або недоцільним. Але у конкретному випадку перевитрат суспільних ресурсів такі витрати виникають не у результаті обміну



(не як трансакційні), а як результат існування певного способу організації суспільства. Ці витрати цілком обґрунтовано можна віднести до інституціональних, які створюють загальні інституціональні рамки обміну. Іще раз підкреслюємо, що витрати на створення виключних прав власності не є трансакційними, а є саме витратами інституціональної організації суспільства, тобто витратами експлуатації економічної системи.

Інститути є засобом організації діяльності суспільства. Він не безкоштовний, а потребує специфічних інституціональних витрат. Оскільки життя суспільства відбувається у різних сферах, то для кожної з них можуть бути виділені свої інституціональні витрати, зокрема, це може бути зроблено для економіки [57, с. 492].

Однак розмежування витрат експлуатації економічної системи і інституціональних витрат, на думку С.І. Архієреєва, може бути проведено лише умовно. Економіка не може існувати поза відповідною суспільною структурою, тому всі інституціональні витрати, якщо і не безпосередньо, то, принаймні, опосередковано забезпечують функціонування економічної системи. Тому, так би мовити, використання терміну «інституціональні витрати» було б доцільнішим, якби не одна важлива обставина. Не всі витрати експлуатації економічної системи можуть бути віднесені до інституціональних витрат. Зокрема, трансакційні витрати значною частиною складаються з витрат, не пов'язаних із функціонуванням інститутів і не можуть бути віднесені до інституціональних [57, с. 493].

Трансфертні витрати набули поширення в економічній теорії добробуту і пов'язані з поняттям змішаної економіки, яка передбачає функціонування двох секторів економіки: ринкової та соціальної (суспільної). Дослідження показали, що не тільки взаємодія на ринку потребує витрат, але і забезпечення населення товарами, виробленими суспільним способом, також пов'язане з витратами, які прийнято називати трансфертними. Вони являють собою витрати експлуатації економічної системи, проте якісно відмінні від трансакційних, бо мають не чисто ринковий характер [5].

Дослідники інституціоналізму виокремлюють також трансформаційні витрати – це витрати, які призводять до зміни фізичних властивостей продукції (розмір, вага, колір, місцезнаходження, хімічний склад тощо).

Одним із найважливіших досягнень інституціоналізму є включення в економічну теорію понять «транзакція» та «транзакційні витрати». Визначення змісту транзакції, виявлення її відповідності правилам як ключовим компонентам інституту дає змогу, на думку А. Шастітко, забезпечити послідовність у вивченні однієї з найбільш цікавих і важливих проблем сучасної економічної теорії – транзакційних витрат [183, с. 212].

Термін «транзакція» походить від латинського слова «transaction», що означає «угода», «операція». Джон Коммонс, який увів цей термін у науковий оберт, писав: «... найменшою одиницею вимірювання інституціональної економіки є одиниця діяльності – транзакція з її учасниками».

Транзакції – це способи, що підпорядковуються законним операціям і традиціям, придбання та відчуження легального контролю товару або легального контролю праці й управління, котрі вироблять, доставлять або обмінюють товари і послуги для кінцевого споживача [83].

Проте Джон Коммонс застерігає, що транзакція – це не обмін товарами, а відчуження і присвоєння прав власності та свобод, створених суспільством [208, с. 650].

На думку А. Ткача, транзакція – це дія, що породжена взаємодією між людьми. В економічній теорії взаємодія між людьми розглядається на фоні таких ключових припущень, як обмеженість ресурсів, слідування власним інтересам. Ось чому транзакція містить у неявній формі три складові, які одночасно є віддзеркаленням трьох видів соціальних відносин: конфлікту, залежності та порядку.

Конфлікт можна визначити як відносини взаємовиключення з приводу використання обмеженого ресурсу. Взаємозалежність – відносини, взаємне розуміння можливостей підвищення добробуту, що відбувається за допомогою взаємодії. Порядок – відносини, за

допомогою яких визначається не тільки сумарна винагорода, але й її розподіл між зацікавленими сторонами [164, с. 77].

Олівер Вільямсон під трансакцією розуміє мікроаналітичну одиницю аналізу, що відображає переміщення товарів і послуг у технологічно подільному просторі [183, с. 560].

При дослідженні трансакцій було встановлено, що вони є неоднорідними за своїм складом, а відповідно потребують певної класифікації. Зокрема, Дж. Коммонс розглядав три типи трансакцій:

- торговельну;
- управління;
- раціонування.

У торговельній трансакції для здійснення фактичного відчуження та привласнення прав власності і свобод потрібна взаємна згода сторін, що ґрунтується на економічній зацікавленості кожної з них відповідно до відносної переговорної сили, юридичного статусу і т.п. Таким чином, у даній трансакції умовою привласнення блага одним є визнання контрагентом наявності цінності у речі не меншої, ніж та, яку має для нього річ, що знаходиться у його розпорядженні.

Здійснення торговельної трансакції відбувається у три стадії:

- 1) переговори (дана стадія завершується досягненням угоди про наміри);
- 2) укладання контракту (передбачає розподіл прав і обов'язків у ході розробки й укладання контракту);
- 3) виконання контракту (на даній стадії кожна зі сторін здійснює або утримується від здійснення дій відповідно до умов контракту).

Після виконання умов контракту торговельна трансакція завершується. Суть торговельної трансакції полягає в обміні правами власності на основі добровільної згоди між сторонами, які обмінюються, що є наслідком симетричності правових відносин, у яких опиняються дані економічні агенти [183, с. 194-195]. Торговельна трансакція – єдина форма, в якій можливе дотримання умов симетричності правових відносин між контрагентами.

У трансакції управління ключовими є відносини управління-підпорядкування, які передбачають таку взаємодію між людьми, коли право приймати рішення належить тільки одній стороні (внаслідок делегування, узурпації тощо). Таким чином, у трансакції управління одна зі сторін володіє правовою перевагою. Даний вид трансакцій існує у внутрішньофірмових відносинах, у бюрократичних організаціях, а у більш широкому плані – у внутрішньоієрархічних відносинах [183, с. 196].

У трансакції раціонування асиметричність правового положення зберігається, але місце управляючої сторони займає колективний орган, який виконує функцію специфікації прав.

За визначенням С.І. Архієреєва, трансакція – це система відносин при обміні прав власності, яка виникає між сторонами угоди з приводу обміну товарами (послугами), і закріплена у відповідному явному або неявному контракті [57, с. 486 ].

Найважливіші характеристики трансакцій учений називає атрибутами трансакцій – це фактори, що характеризують особливості здійснення трансакцій. До основних із них він відносить:

- специфічність активів;
- частоту здійснення трансакцій;
- величину трансакції;
- складність вимірювання результатів угод;
- взаємозв'язок із іншими трансакціями;
- потенційний опортунізм;
- ступінь інституціонального регулювання трансакцій [57, с. 486-490].

Досліджуючи трансакції, С.І. Архієреєв класифікує їх наступним чином:

- товарні трансакції;
- фінансові трансакції;
- трансакції з нерухомістю;
- інституціональні трансакції.

Товарні трансакції – це трансакції, здійснювані за допомогою грошей, і бартерні трансакції.

Фінансові трансакції складаються з трансакцій власне фінансування, трансакцій кредитування і трансакцій страхування. Об'єктом фінансових трансакцій переважно є особливі економічні інструменти – носії досить специфічних прав власності. Так, для трансакцій фінансування такими інструментами є фондові цінності у вигляді боргових зобов'язань, прав власності компаній або прав на здійснення операцій із іншими цінностями.

Наявність товару, щоправда, надзвичайно специфічного, ріднить трансакції з нерухомістю із товарними трансакціями, але подібні угоди так часто носять переважно фінансовий характер, що необхідно констатувати їх, можливо, навіть більшу близькість із фінансовими трансакціями.

Інституціональні трансакції – надзвичайно специфічний вид угод, але завдяки їм структура трансакцій із часом зазнає якісних змін. Інституціональна трансакція – це обмін правами на здійснення товарних трансакцій, обмін правилами, за якими вони відбуваються. Результатом інституціональних трансакцій є визначення прав (відмова від прав одних суб'єктів також означає їх створення в інших) або забезпечення механізму їх реалізації. Витрати інституціональних трансакцій являють собою, з одного боку, трансакційні витрати, а з іншого – інституціональні витрати, що обумовлюють їх складну подвійну природу. Можна виділити два види інституціональних трансакцій – креативні, спрямовані на створення нових інститутів та інституцій, а також репродуктивні, завдяки яким відтворюються існуючі інститути та інституції [57, с. 490-493].

Важливою також є класифікація трансакцій, що передбачає їх поділ на внутрішні та зовнішні. Внутрішні – це обмін послугами та товарами в межах підприємства. Вони спрямовані на забезпечення нормального перебігу виробничого циклу. Зовнішні трансакції – обмін послугами та товарами в галузі закупівель або збуту товару – спрямовані на забезпечення нормальної діяльності підприємства, його відносин із постачальниками, підрядниками, покупцями та замовниками [170, с. 128].

Розвиваючи концепцію трансакцій, стало зрозуміло, що на їх здійснення необхідні певні витрати, які були названі трансакційними.

### **1.3. Теорія трансакційних витрат**

Найбільше уваги у своїх дослідженнях представники інституціоналізму приділяли вивченню трансакційних витрат. Статті англо-американського економіста, лауреата Нобелівської премії Рональда Гаррі Коуза (Coase, Ronald H.), що вийшли друком із інтервалом у майже чверть століття: «Природа фірми» (1937) [206] і «Проблема соціальних витрат» (1960) [207], здійснили переворот у баченні економічної дійсності, послугували джерелом нової парадигми мікроекономічного аналізу і генерували цілий ряд наукових концепцій.

Досліджуючи особливості функціонування фірм, представник інституціоналізму Рональд Коуз виявив і довів, що обмін правами власності на ринку (трансакції) відбувається не безкоштовно і ввів у науковий оберт поняття трансакційних витрат. Трансакційні витрати він визначив як витрати користування ринковим механізмом. Починаючи з другої половини ХХ століття теорія трансакційних витрат стає одним із провідних напрямів досліджень інституціоналізму.

Було встановлено, що трансакційні витрати займають значну частку у структурі витрат суб'єктів господарювання, проте їх досить складно ідентифікувати і виокремити із загальної сукупності витрат. Це відкриття привернуло увагу багатьох відомих науковців, але проблема виявилася надзвичайно складною та багатогранною і, незважаючи на численні дослідження, єдиного підходу до розуміння сутності трансакційних витрат досі не знайдено. Сергій Архієреєв пояснює це тим, що розвиток теорії трансакційних витрат пов'язаний із іменами таких різних за своїми поглядами дослідників, як А. Алчіан, Р. Коуз, Д. Норт, Дж. Волліс, О. Вільямсон [4, с. 8].

Теорія трансакційних витрат, на думку О.О. Брендельової, деякою мірою повторила шлях, який пройшла неокласична економічна теорія, – від дослідження фірми до аналізу економічних систем. Інструментарій теорії став широко використовуватися як для вивчення окремих інститутів, так і для досліджень на рівні інституціональних систем. Таким чином, дослідження у рамках теорії трансакційних витрат можна поділити на два рівні: мікро і макро. На мікрорівні – це аналіз процесів на рівні фірми (Р. Коуз, О. Вільямсон, А. Алчіян, Г. Демсец, Р. Познер та інші), вивчення поведінкових мотивацій окремих економічних агентів (Г. Беккер, О. Вільямсон, Й. Шумпетер та інші); на макрорівні – аналіз економічної системи у цілому (Д. Норт, Дж. Волліс, Т. Еггертссон та інші) [16, с. 68-69]. Визначення терміну «Трансакційні витрати» у працях вітчизняних і зарубіжних дослідників наведено у таблиці А.2 додатка А.

Рональд Коуз звернув увагу на те, що економічна теорія не пояснює причин існування фірм. Виходячи з постулатів класичної економічної теорії, кожен працівник може самостійно працювати, а вироблену продукцію продавати на ринку. Проте у реальному житті це не так. І з цього приводу він зазначає: «... у сучасній економічній теорії фірма є тією організацією, яка перетворює вихідні ресурси у кінцевий продукт. Чому існують фірми, що визначає кількість фірм і їх спеціалізацію (ресурси, які вони закупають, і продукти, які вони випускають) – ці питання не цікавлять більшість економістів» [88, с. 11].

І далі вчений так відповідає на це питання: «... щоб пояснити, чому фірми існують і що саме вони роблять, я вважаю за необхідне ввести поняття, яке я в цій статті («Природа фірми» – автор) позначив як «витрати використання механізму цін», «витрати здійснення трансакцій обміну на відкритому ринку» або просто «ринкові витрати». Щоб виразити цю ж ідею у статті «Проблеми соціальних витрат», я використав вираз «витрати ринкових трансакцій», у економічній літературі закріпився вираз «трансакційні витрати». Я описав те, що мав на увазі, за допомогою наступних слів: «... щоб здійснити ринкову трансакцію, необхідно

визначити, з ким бажано укласти угоду, повідомити тим, із ким бажують укласти угоду, її умови, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб переконатися у тому, що умови контракту виконуються, і так далі» [88, с. 11-12].

На думку дослідника, фірми існують тому, що забезпечують економію на трансакційних витратах, порівняно з трансакційними витратами на відкритому ринку. Подальші дослідження показали, що взаємодія всередині фірми також потребує витрат, але доки вони є нижчими за ринкові трансакційні витрати, доти буде існувати фірма.

Ринки, на думку Р. Коуза, являють собою інститути, що існують для полегшення обміну, тобто для скорочення витрат за операціями обміну правами власності.

Існування трансакційних витрат підштовхує бажаних торгувати до введення різних форм ділової практики, що забезпечують скорочення трансакційних витрат у тому випадку, коли затрати на створення таких форм виявляються меншими, ніж економія на трансакційних витратах. Вибір партнерів, типу контракту, пропонуваніх продуктів і послуг – усе може при цьому змінюватися. Але, можливо, найбільш важливою формою пристосування до проблеми існування трансакційних витрат є виникнення фірми [88, с. 12].

Рональд Коуз також звертає увагу на те, що трансакційні витрати, пов'язані не з обміном товарами, а з перерозподілом прав і свобод. З цього приводу він рекомендує брати приклад із юристів, які навчені думати про те, що продається і купується, як про набір прав.

Таким чином, Р. Коуз трансакційними вважав витрати пов'язані зі взаємодією підприємства з зовнішнім середовищем, із перерозподілом прав та свобод, і, перш за все, з витратами на підготовку, укладання та виконання контрактів.

Дещо інші погляди на проблему трансакційних витрат у дослідника інституціональної економіки Дугласа Норта. Трансакційні витрати він розглядає у поєднанні та співставленні з



трансформаційними витратами, що у сукупності становлять загальні витрати виробництва.

Він вважає, що вони складаються з ресурсних вкладень землі, праці, капіталу, причому капітал використовується як для трансформації, зміни фізичних властивостей продукції (розмір, вага, колір, місцезнаходження, хімічний склад і т.д.), так і для здійснення трансакцій – визначення, захисту і забезпечення прав власності на продукцію (право використання, отримання доходу від використання, виключення використання іншими особами та здійснення обміну) [116, с. 46].

На думку Д. Норта, витрати трансакції складаються з суми витрат оцінки і витрат забезпечення виконання умов трансакції [116, с. 51].

Основою трансакційних витрат є витрати на пошук інформації, необхідної для здійснення вигідної трансакції. З цього приводу він, зокрема, зазначає: «... визнання затратності економічного обміну відрізняє трансакційний підхід від традиційної теорії, яку економісти отримали з рук Адама Сміта. Протягом 200 років вигоди від торгівлі, що виникають завдяки поглибленню спеціалізації та поділу праці, були наріжним каменем економічної теорії. Розвиток спеціалізації досягається завдяки розширенню ринку і, по мірі зростання світової економіки та все більш глибокого поділу праці, число обмінних операцій, пов'язаних із економічним процесом, збільшувалося. Але велика низка економістів, які, спираючись на цей підхід, побудували елегантну теорію, не брали до уваги витрати процесу обміну» [116, с. 45].

Розуміючи велику важливість трансакційних витрат у сучасних економічних відносинах, Д. Норт вказує на значний вплив трансакційних витрат на ефективність діяльності господарюючих суб'єктів і національних економік. Зокрема, зазначає: «... порівнюючи витрати трансакцій у якій-небудь країні «третього світу» з витратами трансакцій у розвинутих індустріальних державах, ми побачимо, що у першому випадку витрати на кожен акт обміну значно вищі – часто обмін навіть не відбудеться саме тому, що витрати занадто великі. Інституціональній системі у

«третьому світі» не вистачає формальної структури (і механізмів підтримки цієї структури), необхідної для існування ефективних ринків. Проте у країнах «третього світу» часто існують неформальні сектори економіки (фактично підпільні), що є спробою створити структуру для обміну. Але така структура потребує високих витрат, тому що дефіцит захищених прав власності сковує процес персоніфікованого обміну, який міг би забезпечити самопідтримуючий характер контрактних відносин. Але справа не тільки у більш високих трансакційних витратах у країнах «третього світу», але й у тому, що інституціональна система, що визначає базисну структуру виробництва, сприяє збереженню низького рівня розвитку» [116, с. 91-92].

Викладене зауваження Д. Норта не втратило своєї актуальності для економіки України, в якій відбувається перманентний процес реформування, й автори реформ часто ігнорують об'єктивні економічні закони й особливості інституціональної структури економічної системи України.

Важливий вклад у дослідження трансакційних витрат здійснив Олівер Вільямсон. Він акцентує увагу на впливі біхевіоральних (поведінкових) чинників на трансакційні витрати та взаємозв'язку останніх із формами економічної організації й управління.

Трансакційні витрати, за визначенням О. Вільямсона, – це вартість переміщення товару або послуги через технологічно відокремлену площину взаємодії [25, с. 1]. А економічна теорія трансакційних витрат – це порівняльно-інституціональний підхід до дослідження економічної організації, за якого ділова операція є головною одиницею аналізу. Вона має міждисциплінарний характер, оскільки включає аспекти теорії економіки, права й організації, відносно широкий спектр і сферу застосування. Практично будь-який зв'язок, економічного чи іншого спрямування, що набуває форми або характеристики проблеми контрактів, можна вигідно оцінити в показниках економічної теорії трансакційних витрат [25, с. 392].

За О. Вільямсоном, порівняно з іншими методами дослідження економічної організації, економічна теорія трансакційних витрат:

- 1) має більш мікроаналітичний характер;
- 2) чутливіша до своїх біхевіоральних припущень;
- 3) впроваджує і розвиває економічну важливість специфіки активу;
- 4) більше покладається на порівняльно-інституційний аналіз;
- 5) розглядає комерційну фірму не як виробничу функцію, а, радше, як управлінську структуру;
- 6) надає більшій ваги «ex post» інституціям контракування (до укладання контракту), особливо акцентуючи увагу на приватному замовленні (у порівняно з судовими рішеннями) [25, с. 17-18].

Два біхевіоральні припущення, зазначає О. Вільямсон, на які неодноразово посилається економічна теорія трансакційних витрат – це обмежений раціоналізм та опортунізм. За першим люди-агенти діють зумисне раціональним, однак, обмеженим способом. Це є вочевидь справедливим і істотно впливає на спосіб, у який сприймається предмет контракту. За другим люди-агенти не завжди виконують свої обіцянки, а відступають від букви і духу угоди кожного разу, коли це відповідає їхній меті. Така дещо гнітюча риса людської природи змушує учасників угоди пильнувати за безпекою. Щоправда, підозри та застереження можуть бути, і таки бувають, надмірними. Однак здоровий погляд на опортунізм має суттєве значення для розуміння мети, на досягнення якої спрямовані комплексні моделі економічної організації [25, с. 393].

Обмежений раціоналізм – це когнітивне припущення, на якому ґрунтується економічна теорія трансакційних витрат. Це – середня форма раціоналізму, в якій економічні агенти, за припущеннями, є «усвідомленими, проте, лише в обмеженій мірі – раціональними» [25, с. 45].

Опортунізмом О. Вільямсон називає задоволення власних інтересів у підступний спосіб (неповне або перекручене оприлюднення інформації особливо із метою ввести в оману, спотворити, замаскувати або в інший спосіб збити з пуття).

Указуючи на важливість урахування позицій теорії трансакційних витрат у наукових дослідженнях та у практичній діяльності суб'єктів господарювання О. Вільямсон стверджує, що увесь перелік організаційних інновацій, якими за останні 150 років ознаменувався розвиток економічних інституцій капіталізму, потребує переоцінки в термінах трансакційних витрат. У запропонованому підході приймається орієнтація на укладання угоди і припускається, що будь-яке питання, сформульоване у вигляді проблеми контрактів, можна досліджувати на користь теорії економії на трансакційних витратах. Усі відносини обміну навчають чому-небудь. Багато інших питань, що спочатку здавалися позбавленими контрольного аспекту, при безпосередньому розгляді виявляються вочевидь наділеними такими якостями. У результаті стає зрозумілим, що фактичний і потенційний масштаби економії трансакційних витрат дуже значні [25, с. 17].

Економічна теорія трансакційних витрат має велике прикладне значення і застосовується у сферах промислової організації, економіки робочої сили та дослідженнях сучасної корпорації [25, с. 399].

Олівер Вільямсон також порівнював трансакційні витрати з тертям у механічних системах. З цією думкою не погоджується український дослідник С.І. Архієреєв і стверджує, що підтримка поглядів на трансакційні витрати як на економічне «тертя» означає дотримання прикладу фізіократів, які вважали продуктивною тільки сільськогосподарську працю, а зайнятих у промисловості розглядали як дармоїдів [4, с. 8].

Вітчизняний дослідник Сергій Архієреєв визначив трансакційні витрати як сукупність втрат, що виникають при обміні правами власності, та витрат, спрямованих на зменшення цих втрат [4, с. 22].

Трансакційні витрати, на думку професора Г.Г. Кірейцева, обумовлені дефіцитом інформації, невизначеністю та ризиками. Це витрати, що забезпечують узгодженість і координацію дій підприємницьких формувань. Вони пов'язані з обслуговуванням використовуваних на різних рівнях управління економічних

механізмів. Опортунізм поведінки окремих економічних агентів також призводить до невиправданих трансакційних витрат [73, с. 29].

У великому бухгалтерському словнику подано наступне визначення трансакційних витрат – це витрати, пов’язані не з виробництвом як таким, а з супутніми йому витратами: пошук інформації про ціни, про контрагентів господарських угод, витрати на укладання господарського договору, контроль за його виконанням і т.д. За характером функцій вони поділяються на дві групи: витрати координації і витрати по специфікації та захисту прав власності [12].

Дослідник інституціональної економіки А.М. Олейнік відносить до трансакційних усі витрати, пов’язані з обміном та захистом правочинностей, і при цьому важливу роль відводить інформаційним витратам, які необхідні для ідентифікації продавців, покупців та цін. Взаємозв’язок трансакційних та інформаційних витрат за А.М. Олейніком відображено на рис. 1.1.

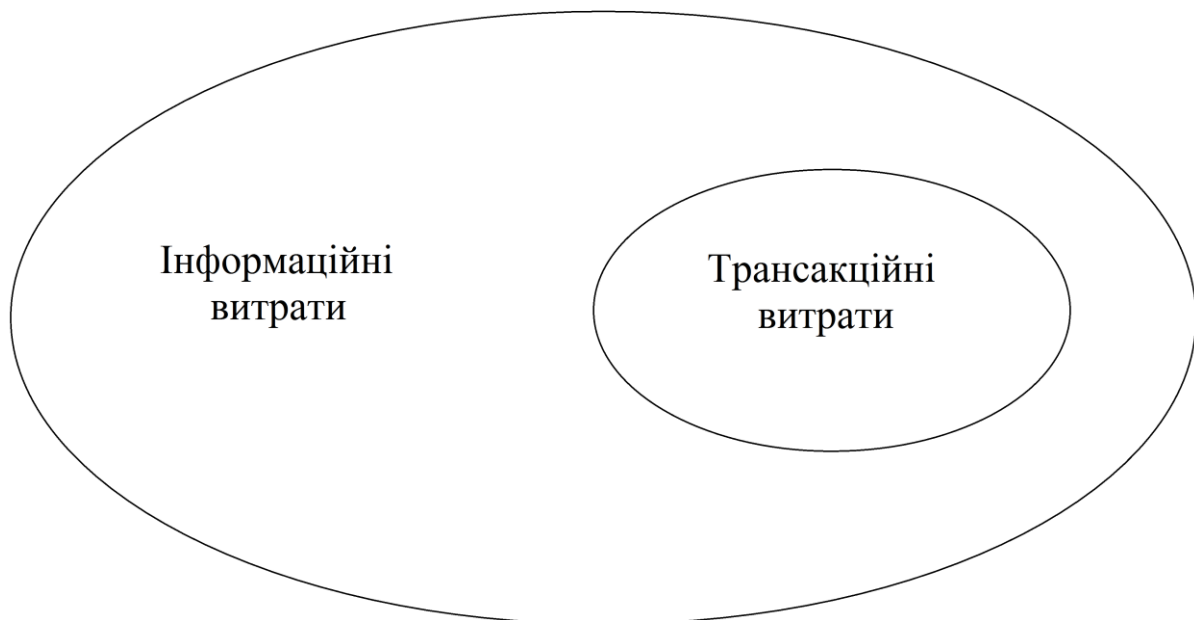


Рис. 1.1. Взаємозв’язок інформаційних і трансакційних витрат [119, с. 134].

Російський науковець А. Шастітко пов'язує існування трансакційних витрат із розбіжністю економічних інтересів взаємодіючих один із одним агентів і феноменом невизначеності. Невизначеність обумовлюється через фрагментарність (і, як правило, перекрученість) інформації, якою володіють індивіди, й обмеженими можливостями її обробки [183, с. 215].

Е. Фуруботн і Р. Ріхтер визначили трансакційні витрати як цінність ресурсів, спрямованих на створення та використання інститутів [216, с. 8].

Важливе місце у теорії трансакційних витрат займають витрати на забезпечення виконання контрактних зобов'язань. На думку Я.І. Кузьміна, це пов'язано з тим, що обмежена раціональність усіх сторін, які беруть участь у контракті, суттєво впливає і на його структуру, і на результати реалізації. Крім того, визначальним фактором ефективності контрактних відносин є інституціональне середовище, в якому відбувається діяльність [91, с. 351].

На думку авторів монографії «Управління затратами підприємства», трансакційні витрати – це всі витрати понад і крім власне витрат виробництва. Вони пов'язані з передачею прав власності відповідно до вимог інститутів та інституцій, що склалися в конкретній економічній системі. Це специфічні витрати з налагодження та здійснення таких зовнішніх обмінних угод, тобто трансакцій, які можуть їх супроводжувати [170, с. 129].

Трансакційні витрати є необхідним та обов'язковим атрибутом ринкових відносин унаслідок їх соціально-економічної природи. Розуміння трансакцій як ринкового феномена є панівним у світовій економічній літературі. Трансакційні витрати загалом визначають як витрати економічної взаємодії, у будь-яких формах [170, с. 133].

Автори наголошують також на особливостях трансакційних витрат, які потрібно враховувати при їх дослідженні, побудові системи їх вимірювання, обліку та контролю. Трансакційні витрати є невидимими, неочевидними витратами. Вони сховані між іншими накладними затратами підприємства та затратами періоду. Однак, незважаючи на невидимість, трансакційні витрати можуть серйозно

впливати на рівень затрат і фінансові результати підприємства, собівартість одиниці продукції і, зрештою, на цінову конкурентоспроможність підприємства. Тому вивчення передумов і джерел виникнення трансакційних витрат, оцінка їх рівня та впливу на ефективність діяльності підприємства є новим завданням, що потребує відповідного вирішення й обґрунтування способів вирішення [170, с. 6].

Одне із найзагальніших і найаморфніших визначень трансакційних витрат належить С. Ченгу, який трансакційними вважає: «... витрати, існування яких неможливо собі уявити в економіці Робінзона Крузо», тобто вони існують у будь-якій економіці, в якій взаємодіють двоє і більше агентів [203].

Водночас одним із найлаконічніших визначень трансакційних витрат є наступне – до трансакційних належать витрати, пов'язані з проведенням трансакцій або, іншими словами, витрати на організацію трансакції [120, с. 67].

На думку К. Ерроу, у ціновій системі трансакційні витрати забивають клин між цінами продавців і цінами покупців і тим самим призводять до витрат, завдаючи з погляду традиційної економічної теорії, збитку суспільному добробуту [164, с. 88].

З цього приводу потрібно відмітити, що трансакційні витрати не можна сприймати виключно негативно. Вони є необхідною складовою успішної діяльності підприємства. Нехтування інформацією про трансакційні витрати призводить до неправильних управлінських рішень і, як наслідок, до зростання ризиків і погіршення фінансового стану підприємства.

Завдання полягає у тому, щоб за оптимального рівня трансакційних витрат отримати запланований результат. Для цього потрібно обчислювати, оцінювати, контролювати й аналізувати рівень і напрями використання трансакційних витрат. Проте на сучасному етапі одержати достовірну інформацію про них, особливо на рівні підприємства, надзвичайно складно.

Таким чином, конкретизуючи трансакційні витрати, більшість учених відносять до них витрати на пошук інформації, організацію і проведення переговорів, юридичне обслуговування, на

вимірювання та контроль за виконанням контрактів, втрати від опортуністичної поведінки контрагентів.

Аналізуючи питання про межі поширення трансакційних витрат, необхідно відзначити, що є кілька варіантів відповіді на нього. По-перше, наявність трансакційних витрат характерна тільки для ринкової економіки й при здійсненні ринкових угод. По-друге, трансакційні витрати існують повсюдно в ринковій економіці. Нарешті, по-третє, трансакційні витрати виникають в економіці будь-якого типу, де є обмін діяльністю, проблеми координації дій економічних агентів і розподільних конфліктів [183, с. 270].

Виходячи із цього, доцільно проаналізувати викладені вище теоретичні підходи порівняно з нормативною базою України й основними науковими концепціями щодо визначення витрат у економічній і, зокрема, бухгалтерській літературі.

Для побудови системи бухгалтерського обліку і контролю трансакційних витрат підприємства необхідно порівняти існуючі теоретичні підходи до трансакційних витрат із критеріями визнання витрат у бухгалтерському обліку. Доцільно при цьому проаналізувати відповідну нормативну базу та погляди на цю проблему провідних учених із бухгалтерського обліку.

Бухгалтерське розуміння витрат суттєво відрізняється від їх економічного тлумачення. На думку Й. Шумпетера, ділова людина розглядає як витрати ту суму коштів, яку вона повинна сплачувати іншим господарюючим суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [190, с. 90–93].

Витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»



витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [112].

На нашу думку, трансакційні витрати можна визначити як накладні витрати, які забезпечують взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем (контрагентами) з метою здійснення трансакцій і включають витрати на пошук інформації, проведення переговорів, укладання контрактів і забезпечення їх виконання.

Важливим завданням при розробці методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат є виокремлення останніх із загальної сукупності витрат і перегрупування трансакційних витрат відповідно до потреб менеджменту підприємства, для чого необхідно запропонувати відповідну класифікацію трансакційних витрат.

За період досліджень розроблено багато їх класифікацій. Загалом таке своєрідне накопичення знань про трансакційні витрати є позитивним, але водночас призводить до хаотичності у розумінні їх сутності. Коли кожен учений бачить різні трансакційні витрати, неможливо досягти порівняльності показників, не кажучи вже про якісний аналіз. Тому науковій громадськості врешті-решт потрібно дійти більш чіткого й однозначного розуміння категорії трансакційних витрат та їх класифікації.

Основоположник дослідження трансакційних витрат Р. Коуз із цього приводу зазначає: «... дотепер припускалося, що трансакції обміну, які здійснюються за посередництва цінового механізму, однорідні. Насправді немає більшої різноманітності, ніж у сучасному світі реальних трансакцій» [88, с. 47].

Дослідженням класифікації трансакційних витрат займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, серед них: О. Вільямсон [25], Т. Еггертсон [214], Р. Коуз [87], К. Менар [105], П. Мілгром [221], Д. Норт [116], С. Архієреєв [4], І. Булеєв [17], Т. Вовк [28], М. Довбенко [46], Р. Капелюшников [70], Г. Кірейцев [73], В. Кокорев [82], А. Шастітко [183], О. Тарасенко [161], О. Шепеленко [186] й інші.

Проаналізуємо найбільш поширені підходи до класифікації трансакційних витрат та спробуємо поглянути на проблему з точки зору бухгалтерського обліку.

Першу класифікацію трансакційних витрат можна знайти у роботах Р. Коуза. Виходячи з визначення трансакційних витрат автора, можна виділити такі їх види:

- витрати на пошук партнерів;
- витрати на комунікації з партнерами;
- витрати на проведення переговорів;
- витрати на підготовку контракту;
- витрати на забезпечення виконання контракту [88, с. 11-12].

Дана класифікація заснована на хронологічній послідовності подій і витрат у процесі укладання та реалізації контракту, вона є загальновизнаною і зустрічається з невеликими відмінностями у наукових працях багатьох авторів, які досліджують трансакційні витрати. Крім того, виділені групи витрат містять цінну для прийняття управлінських рішень інформацію, а отже є доцільним використання даної класифікації трансакційних витрат при побудові системи їх обліку і контролю.

Дуглас Норт до основних складових трансакційних витрат відносив витрати на оцінку, на забезпечення виконання умов трансакції, витрат на пошук інформації та захист від опортунізму.

З цього приводу він зауважує, що затратність інформації є ключем до розуміння витрат трансакцій, які складаються з витрат на оцінку корисних властивостей об'єкта обміну та витрат на забезпечення прав і примусу до їх виконання. Вони стають джерелом соціальних, політичних і економічних інститутів [116, с. 45].

Важливою складовою трансакційних витрат, на думку Д. Норта, є витрати на оцінку умов угоди та одержуваної користі від її укладання. Для доведення цієї тези дослідник наводить такий приклад: «... одержувана нами корисність виникає з різноманітних властивостей виробу й послуги або у випадку діяльності... агента з безлічі окремих операцій, які становлять його діяльність. Це означає..., що коли я споживаю апельсиновий сік, то його

корисність для мене полягає в кількості соку, який я випиваю, вмісті вітаміну С, смаку та аромату, хоча обмін, який я зробив, полягає просто у сплаті двох доларів за чотирнадцять апельсинів... Коли як керівник економічного факультету я наймаю на роботу молодих викладачів, то об'єктом наймання стає не тільки кількість і якість... викладання та вихід наукової продукції..., але й безліч інших сторін їх роботи: чи готуються вони до занять, чи приходять вчасно, чи допомагають колегам, чи беруть участь у житті факультету, чи не зловживають своєю владою над студентами, чи не дзвонять друзям у Гонконг за рахунок факультету... аби зробити оцінку цих властивостей, необхідно затратити ресурси; додаткові ресурси потрібні для того, щоб установити й оцінити права, які передаються при обміні» [116, с. 47].

Олівер Вільямсон запропонував класифікацію трансакційних витрат по відношенню до моменту укладання угоди. Відповідно до цього принципу трансакційні витрати поділяють на витрати понесені до укладання угоди (*ex ante*) та після укладання угоди (*ex post*).

Витрати *ex ante* включають витрати на розробку проекту контракту, проведення переговорів і забезпечення гарантій реалізації домовленостей. На думку вченого, дані дії потрібно проводити з особливою ретельністю, і у такому разі розробляється складний документ, у якому передбачаються численні можливі майбутні події і відповідна адаптація до них учасників домовленостей. У іншому випадку договір може залишитися неповним, і прогалини у ньому будуть заповнюватися сторонами у міру виникнення непередбачених обставин.

Витрати, понесені після укладання угоди (*ex post*), включають:

– витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачених подій, які мають місце при порушенні відповідності механізму контракту обставинам їх реалізації;

– витрати на позови, які супроводжують двосторонні зусилля щодо усунення *ex post* збоїв у контрактних відносинах;

– організаційні та експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням структур управління (часто не судів), куди сторони

звертаються для врегулювання конфліктів;

– витрати, пов'язані з точним виконанням контрактних зобов'язань [25].

Пізніше наведений підхід було дещо розширено і запропоновано поділ періоду контрактації і відповідно трансакційних витрат на три частини:

1) до укладання контракту (*ex ante*) – трансакційні витрати включають витрати на одержання інформації про ціни й можливі альтернативи, якість товару, надійність контрагента і т.д.;

2) у процесі укладання контракту (*ex interim*) – трансакційні витрати складаються з витрат, пов'язаних із очікуванням у чергах, одержанням нотаріально завірених документів, здійсненням розрахунків і т.д.;

3) після укладання контракту (*ex post*) – трансакційні витрати включають витрати на захист умов контрактів, перевірку їх виконання (контроль), контроль якості і т.п. [183, с. 232].

Олейник А.М. класифікує трансакційні витрати відносно хронологічної послідовності укладання і виконання угоди наступним чином (табл. 1.1).

Є. Фуруботн і Р. Ріхтер пропонують більш всеосяжну типологію, засновану на групуванні трансакційних витрат залежно від сфери, в якій вони виникають.

1. Ринкові трансакційні витрати, які у свою чергу поділяються на:

- витрати на пошук інформації;
- витрати на ведення переговорів і прийняття рішень;
- витрати на контроль і моніторинг.

2. Управлінські трансакційні витрати, які включають витрати на розробку, впровадження, підтримку та зміни організаційної структури.

3. Політичні трансакційні витрати, які складаються з витрат на створення, підтримку та зміни формальної й неформальної систем політичної організації, а також забезпечення функціонування політичної системи, включаючи установи законодавчої системи, оборони, транспорту, судочинства, освіти тощо [215, с. 42-49].

**Класифікація трансакційних витрат відносно хронологічної послідовності укладання і виконання угоди**

Витрати «ex ante» (до укладання угоди)	Витрати «ex post» (після укладання угоди)
Витрати на пошук інформації включають витрати на пошук інформації про потенційного партнера і про ситуацію на ринку; а також втрати, пов'язані з неповнотою і недосконалістю інформації, що здобувається	Витрати моніторингу й попередження опортунізму стосуються витрат на контроль за дотриманням умов угоди і запобігання опортунізму, тобто відхилення від цих умов
Витрати на ведення переговорів включають витрати на ведення переговорів щодо умов обміну, про вибір форми угоди	Витрати на специфікацію й захист прав власності включають витрати на утримання судів, арбітражу, витрати часу й ресурсів, необхідних для відновлення порушених у ході виконання контракту прав, а також втрати від поганої специфікації прав власності й ненадійного захисту
Витрати вимірювання стосуються витрат, необхідних для вимірювання якості товарів і послуг, із приводу яких відбувається угода	Витрати на захист від третіх осіб включають витрати на захист від претензій третіх осіб (держави, мафії і т.д. ) на частину корисного ефекту, одержуваного в результаті угоди
Витрати на укладання контракту відображають витрати на юридичне або позалегальне оформлення угоди	

Джерело даних: [119, с. 141].

Дослідниця трансакційних витрат А. Шастітко виділяє наступні їх види:

- витрати на виявлення альтернатив;
- витрати на здійснення розрахунків;
- витрати на вимірювання;
- витрати на укладання контракту;
- витрати на специфікацію та захист прав власності;
- втрати від опортуністичної поведінки [183, с. 234-262].

Оскільки дана класифікація трансакційних витрат є досить поширеною, розглянемо її більш детально в інтерпретації А. Шастітко.

*Витрати на виявлення альтернатив.* Існування даного виду трансакційних витрат дослідниця пов'язує, насамперед, із диференціацією цін на той самий продукт, не обумовлену відмінностями у транспортних витратах. В основі ж такої диференціації цін закладено феномен невизначеності, який проявляється у фрагментарності та неоднорідності інформації, що одержує кожний економічний агент [183, с. 234].

На існуванні такого виду витрат наголошує один із основоположників сучасної економічної теорії інформації Дж. Стиглер: «... на усіх ринках ціни змінюються більш-менш часто, і, якщо тільки ринок не повністю централізований, нікому не будуть відомі всі ціни, встановлювані в цей момент різними продавцями (або покупцями). Покупець (або продавець), який бажає визначити найкращу ціну, повинен опитати різних продавців (або покупців) [158, с. 507-508].

Для мінімізації даного виду витрат А. Шастітко рекомендує використовувати такі інститути, як спеціалізовані ринки, зокрема біржі, а також рекламу та (або) репутацію. Що стосується організованих ринків, то економія на витратах можлива за рахунок концентрації попиту та пропозиції. У результаті прискорюється циркуляція інформації та відбувається більш інтенсивне вирівнювання цін. Для економії на цьому виді трансакційних витрат використовується також репутація (як суспільно значима оцінка економічного агента з погляду ділової етики, якщо йдеться про

підприємця), яка, у свою чергу, може розглядатися як актив (що володіє певною цінністю та відповідно може бути використаний, наприклад, як внесок до статутного капіталу або для звернення про його стягнення) [183, с. 236-237].

*Витрати на здійснення розрахунків.* Сучасні економічні відносини характеризуються високим рівнем спеціалізації та великою кількістю взаєморозрахунків із контрагентами, що є джерелом значних трансакційних витрат. Кожен виробник, який має ділові зв'язки з безліччю постачальників або споживачів, повинен здійснювати та приймати платежі від контрагентів, стежити за дотриманням порядку розрахунків зі свого боку та з боку партнерів, що потребує врахування часу й місця.

Витрати на здійснення розрахунків включають витрати на утримання підрозділів підприємства, які забезпечують розрахунки, та на оплату послуг спеціалізованих установ, перш за все банків.

*Витрати на вимірювання.* Даний вид трансакційних витрат пов'язаний із оцінкою фізичних властивостей товарів і послуг. Інформація про властивості благ розподіляється нерівномірно між контрагентами, що і є змістом феномена асиметрії інформації, яка змушує сторону, що володіє відносно меншою інформацією, нести відносно більш високі витрати (через використання експертів, витрати часу і т.п.), пов'язані з відновленням симетрії у володінні інформацією [183, с. 238-242].

*Витрати на укладання контракту.* Як зазначає А. Шастітко, «... в умовах невизначеності складно передбачити розвиток подій ... контракти, з одного боку, покликані надати стійкості взаєминам, але з іншого боку – розробка умов контракту та узгодження його між сторонами також вимагає ресурсів і часу» [183, с. 248].

При розгляді витрат на укладання контрактів потрібно враховувати властивості трансакцій, які вони забезпечують. В економічній теорії трансакційних витрат виділяють три ключові властивості трансакцій: частоту, рівень невизначеності та специфічність активу.

Якщо рівень невизначеності невисокий, так само як частота повторного здійснення угоди й специфічність активу, то розробка

стандартного контракту не викликає значних труднощів. У силу стандартності контракту досить широкі можливості використання держави як організації з порівняльними перевагами у здійсненні насильства, яке одночасно через судову систему дозволяє знімати спірні питання. Інша справа, коли рівень невизначеності досить високий, так само як і частота взаємодії. У даному контракті вже не можливо обумовити всі нюанси взаємин між контрагентами. Тоді потрібна спеціалізована система, що визначає відповідального в рамках даних відносин між економічними агентами (зокрема, арбітражні суди, галузеві асоціації й т.п.).

Нарешті, якщо трансакції характеризуються не тільки безперервністю, але й високим ступенем специфічності активів, контракт не може бути повним. Це пов'язано з тим, що в умовах, коли взаємовідносини між сторонами складні, їх формалізація може потребувати значних витрат, тоді як використання механізму для забезпечення їх дотримання виявляється складним або неможливим через занадто високі витрати [183, с. 250].

*Витрати на специфікацію та захист прав власності.* Під специфікацією прав власності мається на увазі визначення суб'єкта, що володіє правом; об'єкта; набору правочинностей, включаючи умови та способи передачі правочинностей від одного суб'єкта до іншого. Передбачається, що економічні агенти діють відповідно до своїх інтересів, тому дотримання прав інших (як система) можливо тоді, коли структура стимулів, обумовлена санкціями за порушення правового режиму, не дозволяє порушувати встановлені правила. Оскільки благо має безліч вимірів із погляду можливих способів його використання, потрібні певні ресурси і час для чіткого визначення об'єкта й суб'єкта права власності та способу наділення ним.

*Втрати від опортуністичної поведінки.* Відомо, що опортуністичною можна вважати таку поведінку, яка спрямована на досягнення власних цілей економічного агента й не обмежена міркуваннями моралі. В основі опортуністичної поведінки лежить розбіжність економічних інтересів, обумовлена обмеженістю ресурсів, невизначеністю та, як наслідок, недосконалою



специфікованістю умов контракту. Якщо витрати (очікувані), пов'язані з відхиленням від умов контракту, виявляються меншими, ніж ті вигоди, які він принесе, то даний економічний агент обере ту або іншу форму опортуністичної поведінки. З цього погляду моральний осуд опортуністичної поведінки – лише один із факторів, що впливає на баланс вигід і витрат, пов'язаних із опортунізмом [183, с. 251-253].

Деякі дослідники класифікують трансакційні витрати, враховуючи фактор їх ендогенності. За цим показником А. Ткач поділяє трансакційні витрати наступним чином:

- ринкові;
- внутрішньофірмові;
- суспільні [164, с. 89].

До ринкових трансакційних витрат відносять витрати на пошук і накопичення інформації, укладання контрактів, контроль і виконання зобов'язань тощо.

До внутрішньофірмових – витрати організаційного й управлінського характеру в ієрархічній структурі підприємства. Суспільні трансакційні витрати забезпечують створення та функціонування інститутів, які сприяють здійсненню трансакцій.

На думку Л.І. Лисенко й Є.І. Сухенко, кожен вид трансакційних витрат (згрупований за хронологічною послідовністю етапів укладання та реалізації угод) може існувати як на мікро-, так і на макрорівнях, але можливість їх вимірювання не завжди доступна. Автори зазначають, що на мікрорівні трансакційні витрати – це витрати переважно виробників (фірм, підприємств), у той час як на макроекономічному рівні «суб'єктами» трансакційних витрат є і домогосподарства, і підприємства, і держава [101, с. 136].

Досліджуючи трансакційні витрати в агробізнесі, О.П. Власенко поділяє їх на витрати макро- і мікроекономічного походження. Зокрема, до найбільш поширених трансакційних витрат мікроекономічного походження вона відносить:

- втрати внаслідок непередбачених дій конкурентів, які проявляються у вигляді нереалізованої і зіпсованої продукції або реалізованої за нижчими цінами;

- втрати через невиконання умов контракту;
- втрати через невиконання неоформлених домовленостей;
- витрати на стандартизацію і сертифікацію продукції;
- витрати на проведення переговорів та укладання договору;
- витрати на юридичне оформлення договору;
- інформаційні витрати, пов'язані з пошуком партнерів;
- витрати на дослідження ринку і оцінку ринкового середовища;
- консультаційні й аудиторські витрати;
- витрати на оцінку репутації партнерів [27, с. 7].

За роки досліджень розроблено безліч класифікацій і класифікаційних ознак трансакційних витрат, а тому постала потреба відділити основне від другорядного, і С.І. Архієреєв запропонував використати вищу таксономічну одиницю – тип трансакційних витрат. Відповідно він пропонує трансакційні витрати поділити на два типи – трансакційні витрати і втрати.

Зокрема, втрати виникають внаслідок відмінностей очікуваних результатів угоди від реальних. Тому втрати однієї сторони супроводжуються трансакційним виграшем іншої сторони. Трансакційні витрати сторони несуть окремо, щоб кожна могла забезпечити свої інтереси. Розподіл тягаря витрат суттєво залежить від характеристик попиту і пропозиції на об'єкти угод. У решті-решт витрати йдуть на виконання угоди і у цьому сенсі сприяють реалізації інтересів обох сторін, хоча можуть розподілятися досить нерівномірно [4, с. 18].

У свою чергу типи трансакційних витрат поділяються на види. Зокрема до трансакційних втрат відносяться:

- втрати через непередбачені дії;
- втрати, пов'язані з можливим різним читанням положень контракту;
- втрати через неузгодженості законодавства або інших нормативних актів;
- втрати через відсутність дієвого контролю і примусу виконання законодавчих норм;
- втрати від опортуністичної поведінки.

Трансакційні витрати включають:

- витрати на укладання контракту;
- інформаційні витрати;
- витрати на специфікацію та захист прав власності;
- витрати на здійснення розрахунків [4, с. 26-42].

Згодом розгляд трансакційних витрат із огляду на їх типологію набув подальшого розвитку і, наприклад, автори монографії «Управління затратами підприємства» пропонують таку типологію трансакційних витрат (табл. 1.2).

*Таблиця 1.2*

### **Типологія трансакційних витрат**

Ознаки типології	Типи трансакційних затрат
Економічні наслідки	<ul style="list-style-type: none"><li>• Трансакційні затрати</li><li>• Втрати</li></ul>
Характер контрактів	<ul style="list-style-type: none"><li>• Легальні трансакційні затрати</li><li>• Нелегальні трансакційні затрати</li></ul>
Джерело відшкодування	<ul style="list-style-type: none"><li>• Собівартість продукції</li><li>• Прибуток підприємства</li></ul>
Тип інституцій	<ul style="list-style-type: none"><li>• Трансакційні затрати, що регламентуються формальними інститутами</li><li>• Трансакційні затрати, що регламентуються неформальними інститутами</li></ul>
Сфера виникнення	<ul style="list-style-type: none"><li>• Зовнішні трансакційні затрати</li><li>• Внутрішні трансакційні затрати</li></ul>
Періодичність виникнення	<ul style="list-style-type: none"><li>• Постійні трансакційні затрати</li><li>• Змінні трансакційні затрати</li><li>• Разові трансакційні затрати</li></ul>

Джерело даних: [170, с. 161].

Загалом така класифікація є вдалою, проте автори використовують термін «затрати», який відповідно до першої типологічної ознаки позначає позитивну складову трансакційних витрат, а отже є вужчим від поняття «витрати». Тому було б логічним у решті випадків використовувати термін «трансакційні

витрати», щоб не створювати додаткових протиріч у без того нечіткому розумінні цієї категорії.

Наведена типологія трансакційних витрат може бути корисною для прийняття управлінських рішень, а отже бухгалтерська наука, як традиційний постачальник інформації для менеджменту, повинна розробити методики одержання таких даних.

Для побудови системи бухгалтерського обліку Ж.М. Ющак і С.І. Мельник пропонують класифікувати трансакційні витрати стосовно бухгалтерського обліку на два типи: контрольовані (ті, що відображаються, або можуть відобразитися в бухгалтерському обліку) та неконтрольовані (ті, що не відображаються в бухгалтерському обліку). До контрольованих вони відносять витрати:

- на пошук інформації;
- на проведення переговорів;
- на укладання угод;
- витрати вимірювання;
- витрати специфікації;
- витрати на утримання.

Неконтрольовані витрати включають:

- витрати захисту від третіх осіб;
- витрати опортуністичної поведінки;
- витрати, пов'язані з «ціною позалегалності» [197].

Хоча наведена класифікаційна ознака й цікава з позицій бухгалтерського обліку, адже дає змогу визначити, яку частину трансакційних витрат потенційно можна відобразити (або швидше спрогнозувати) методами бухгалтерського обліку, проте, на нашу думку, є досить умовною і мало наближує бухгалтерську науку до відображення трансакційних витрат. Крім того, не можна цілком погодитися, що бухгалтерський облік не може відобразити витрати, понесені, наприклад, внаслідок опортуністичної поведінки контрагентів. Ці витрати важко спрогнозувати, але понесені витрати (приміром, на судові справи) можна відобразити в обліку та звітності. Тому можна говорити не про контрольованість витрат, а про їх релевантність, а це питання важливіше для менеджменту, ніж

для побудови системи бухгалтерського обліку трансакційних витрат.

Таким чином, виявлення класифікаційних ознак трансакційних витрат складатиме основу розробки методології їх обліку, аналізу та контролю як важливіших функцій управління. Враховуючи, що трансакційні витрати є центральною категорією в новій інституціональній економічній теорії, вчені продовжують досліджувати їх види і типи. Теоретичний авангард представників вітчизняної бухгалтерської науки, як зазначив Г.Г. Кірейцев, поки що повільно рефлексує на цю категорію [73, с. 31].

Загалом, потрібно констатувати, що система бухгалтерського відображення витрат ґрунтується на засадах неокласичної економічної теорії, де провідними напрямками класифікації витрат є їх поділ на виробничі та невиробничі. Інституціональна ж економічна теорія за основу бере поділ витрат на трансакційні, трансформаційні й інші види. Саме тому складно організувати облік трансакційних витрат, особливо не позбавивши економічного змісту існуючі класифікаційні групи витрат.

Основні класифікаційні ознаки і групи витрат, які використовуються у бухгалтерському обліку, наведені у додатку Б.

Важливе місце серед класифікацій витрат у бухгалтерському обліку належить класифікації витрат за елементами та статтями.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» виділяють наступні елементи витрат:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Елементи витрат чітко встановлені й є однаковими для всіх підприємств, тоді як перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

На відміну від бухгалтерського обліку України, в обліку більшості зарубіжних країн не існує чіткої класифікації витрат за

елементами і статтями калькуляції. Термін «елемент витрат» у зарубіжній літературі більше відповідає вітчизняному терміну «стаття калькуляції».

Підходи зарубіжних науковців до елементів витрат є досить різноманітними, проте більшість виділяє три з них: основні матеріальні затрати, витрати на оплату праці основних робітників, виробничі накладні витрати [47].

Класифікація витрат за статтями є інформаційною базою для обчислення фактичної та планової собівартості окремих видів продукції й аналітичного обліку витрат підприємства. Це дає змогу здійснювати облік, контроль та аналіз витрат на виробництво окремих видів продукції, структурних підрозділів і підприємства в цілому.

У вітчизняному бухгалтерському обліку у нормативних документах міститься лише рекомендований перелік статей калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг), а тому підприємства можуть вносити зміни до типової номенклатури статей калькуляції, враховуючи особливості техніки, технології й організації виробництва, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька рекомендованих статей калькуляції в одну або виділяти з однієї рекомендованої статті кілька статей калькуляції.

Наведені передумови необхідно враховувати при розробці та впровадженні методики обліку трансакційних витрат підприємства, яка, на нашу думку, повинна ґрунтуватися на наступній класифікації трансакційних витрат (рис. 1.2).

Запропонована класифікація дає змогу накопичувати інформацію загалом по підприємству та за його підрозділами; дозволяє організувати синтетичний облік трансакційних витрат шляхом відкриття відповідних субрахунків у межах витратного рахунку «Трансакційні витрати». При цьому кожен вид трансакційних витрат повинен бути деталізований для побудови системи їх аналітичного обліку.

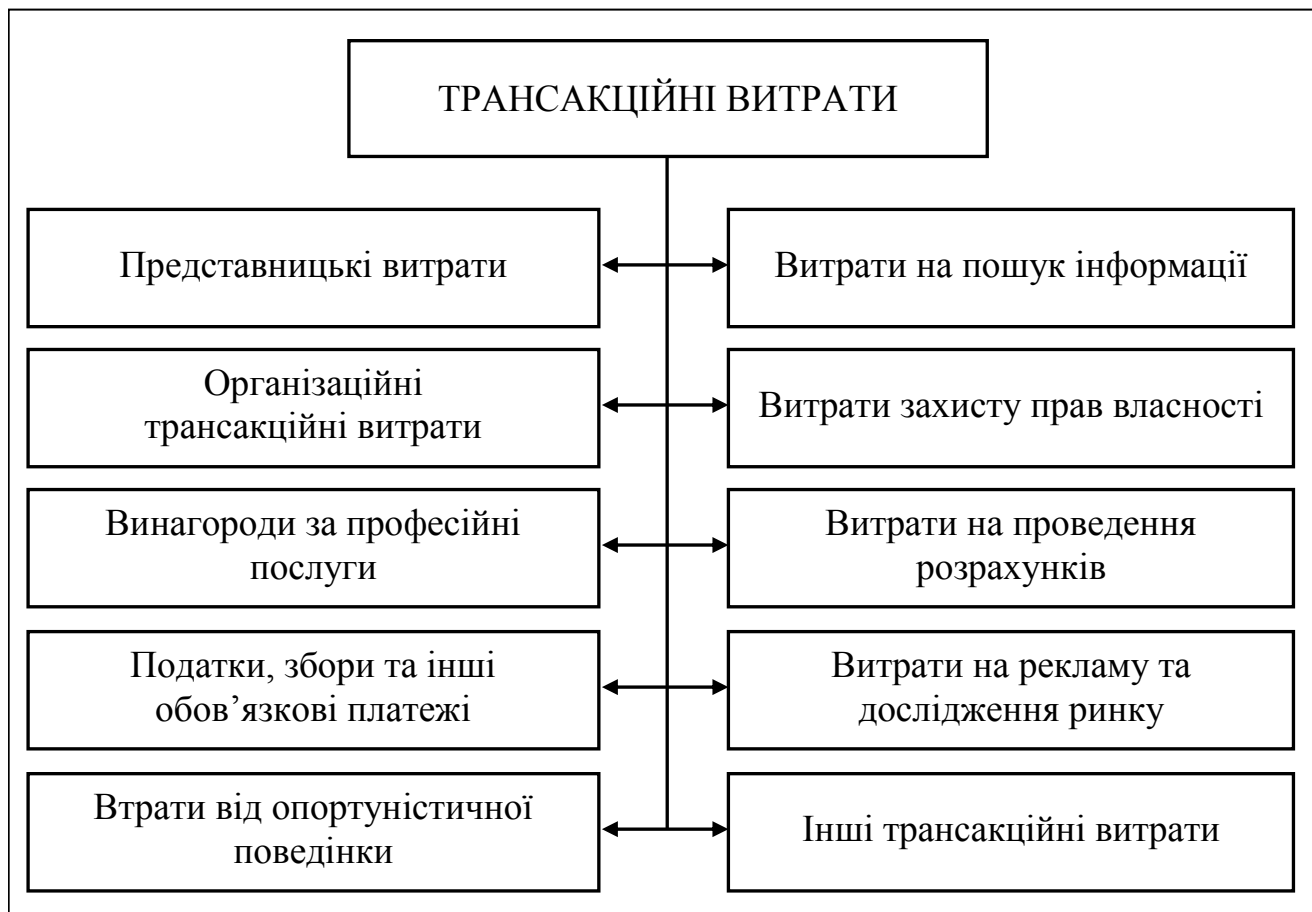


Рис. 1.2. Класифікація трансакційних витрат  
Джерело даних: власна розробка

Підсумовуючи вищевикладене можна зробити ряд висновків:

1. Інституціональна економічна теорія досліджує вплив правил і шаблонів поведінки (представлених звичаями, традиціями, релігійними ритуалами, нормами законодавчих актів), а загалом – інститутів на функціонування суб'єктів господарської діяльності й економічних систем. Дослідження показали, що вказані правила поведінки структурують і регламентують взаємозв'язки між індивідами у суспільстві та забезпечують розв'язання розподільчих конфліктів. Причому позитивний ефект досягається завдяки економії на трансакційних витратах.

2. Найменшою аналітичною одиницею інституціоналізму є трансакція, яка являє собою угоду щодо обміну прав і свобод, у першу чергу прав власності. Здійснення обміну пучком прав власності не відбувається безкоштовно, а потребує значних трансакційних витрат.

3. Трансакційні витрати – це витрати, що забезпечують взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем (контрагентами) з метою здійснення трансакцій і включають витрати на пошук інформації, проведення переговорів, укладання контрактів і забезпечення їх виконання. Значним джерелом трансакційних витрат є опортуністична поведінка контрагентів, адже економічні агенти повинні вживати заходів для попередження і мінімізації втрат від опортуністичної поведінки.

4. Оскільки трансакційні витрати справляють значний вплив на результати діяльності підприємства, існує потреба враховувати їх при прийнятті управлінських рішень. Тому доцільно забезпечити відокремлений облік і контроль трансакційних витрат підприємства. Існує значна кількість підходів до класифікації трансакційних витрат, що свідчить про незавершений характер їх дослідження. Проте є декілька загальновизнаних класифікацій. За однією з них трансакційні витрати поділяють відповідно до хронологічної послідовності етапів укладання та виконання контракту.



## РОЗДІЛ 2

### ВИТРАТИ НА ВСТАНОВЛЕННЯ ТА ЗАХИСТ ПРАВ ВЛАСНОСТІ

#### 2.1. Права власності та особливості їх розподілу між суб'єктами господарювання

На сьогодні не викликає сумніву тісний взаємозв'язок таких категорій як трансакція, трансакційні витрати, контрактні відносини та права власності. За висловом Е. Фуруботна та Р. Ріхтера, трансакційні витрати, права власності та контрактні відносини є базовими елементами у дослідженнях нової інституціональної економічної теорії [174, с. 42].

Значні трансакційні витрати при обміні прав власності зумовлені загостренням боротьби за обмежені ресурси у світі зростаючих потреб. Про тісний зв'язок трансакційних витрат із обміном правами власності свідчить той факт, що у великій кількості визначень трансакційних витрат згадується обмін правами власності.

Так, С.І. Архієреєв визначив трансакційні витрати як сукупність втрат, що виникають при обміні правами власності, та витрат, що спрямовані на зменшення цих втрат [4, с. 22].

Подібної думки дотримуються й автори монографії під керівництвом Г.В. Козаченко та наголошують, що трансакційні витрати пов'язані з передачею прав власності відповідно до вимог інститутів та інституцій, які склалися в конкретній економічній системі [170, с. 129]. Автори вдало підкреслили взаємозв'язок між інституціональним середовищем, правами власності та трансакційними витратами. Саме інститути визначають умови розподілу ресурсів, а отже і умови передачі прав власності.

У цьому контексті А.Є. Шастітко зауважує, що всі інститути володіють не тільки координаційними, але й розподільними властивостями. Останні вказують на протиріччя інтересів як реальний момент взаємодії між людьми у світі обмежених ресурсів,

причому в процесі формування інститутів вони, як правило, є домінуючими, у той час як координаційні аспекти інститутів – побічний ефект вирішення розподільних конфліктів [183, с. 160].

Таким чином, права власності є набором певних можливостей для використання об'єкта прав власності для одних осіб (які ними володіють) та обмежень щодо використання іншими. Категорія трансакційних витрат тісно пов'язана з теорією прав власності, яка виводиться з проблеми обмеженості ресурсів. Ті ресурси, кількість яких не обмежена, не стають об'єктом власності. З приводу їх використання між людьми не виникають ринкові відносини, а отже і трансакційні витрати.

Чітке визначення прав власності (саме вони стають об'єктом купівлі і продажу), усунення інших осіб від вільного доступу до ресурсів змінюють і поведінку суб'єктів господарювання. Ці обставини сприяють створенню умов для придбання прав власності тими, хто їх цінує вище і здатний одержувати від них більшу користь [66, с. 218].

Ця тенденція у розвитку економіки та права знайшла своє відображення і в бухгалтерському обліку, де відбувається перехід від фіксування наявності та руху активів до відображення змін прав власності на них завдяки укладанню контрактів між контрагентами, а взаємодія з останніми супроводжується трансакційними витратами.

За А. Алчіаном, право власності – це право, що визнається та захищається суспільством, яке використовує економічне благо за відомих умов та обмежень [200, с. 123].

На думку С. Пейовича, термін права власності описує відносини між людьми з приводу використання рідкісних речей, а не відносини між людьми й речами [223, с. 13]. Підхід дослідника є досить цікавим, тому що в сучасному бухгалтерському обліку в Україні у відносинах власності робиться акцент на правах власника (засновника) щодо певної кількості активів підприємства, що йде всупереч із поглядами С. Пейовича.

Сучасне уявлення про право власності як щось одиничне і цілком визначене змінилося на уявлення про права власності як про пучок прав.

За словами Г. Демсеца, не ресурс сам по собі є власністю, а пучок або частка прав з використання ресурсу – от що становить власність [213, с. 17].

Багато зусиль дослідників було докладено для того, щоб з'ясувати складові прав власності та їх особливості.

Так, С. Пейович виділяє у складі прав власності на майно декілька правочинностей:

- 1) право користування майном;
- 2) право використовувати одержані вигоди;
- 3) право змінювати форму і субстанцію майна;
- 4) право передавати його іншим особам за взаємоузгодженою ціною.

Останні дві правочинності визначають право власника на здійснення змін у цінності його майна і являють собою фундаментальні компоненти права власності [224, с. 3].

Найбільш повний набір правочинностей прав власності з 11 елементів запропонував англійський юрист А. Оноре, який включає 11 елементів:

- 1) право володіння, тобто виняткового фізичного контролю над річчю;
- 2) право користування, тобто особистого використання речі;
- 3) право керування, тобто рішення, як і ким річ може бути використана;
- 4) право на дохід, тобто на блага, що виникають від попереднього особистого користування річчю або від дозволу іншим особам користуватися нею;
- 5) право на «капітальну вартість» речі відчуження, що припускає право на споживання, зміну або знищення речі;
- 6) право на безпеку, тобто імунітет від експропріації;
- 7) право на перехід речі в спадщину або за заповітом;
- 8) безстроковість права власності;

9) заборона шкідливого використання, тобто обов'язок утримуватися від використання речі шкідливим для інших способом;

10) відповідальність у вигляді стягнення, тобто можливість відібрання речі на сплату боргу;

11) залишковий характер, тобто очікування «природного» повернення переданих кому-небудь правочинностей після закінчення строку передачі або у випадку втрати їх сили з будь-якої іншої причини [217, с. 112-128].

Проте навіть такий, здавалося б, вичерпний перелік складових елементів прав власності – ніщо порівняно з кількістю комбінацій, що утворюють ці 11 елементів – понад півтори тисячі. І, за висловом Л. Беккера, така різноманітність форм прав власності, насправді, лякає [202, с. 21].

Сьогодні можна стверджувати, що форми прав власності і далі розвиваються. Це особливо помітно у сфері цінних паперів, де активно розвиваються різні форми деривативів, боргових документів та інших фінансових інструментів, що часто призводить до формування так званої віртуальної економіки. Крім того, можна вважати, що створення юридичних осіб також зумовлене потребами розпорядження та користування власністю, а у цій сфері відбувається урізноманітнення юридичних режимів і форм господарювання.

Таким чином, постає завдання у межах підприємства вести облік не просто активів і пасивів, а й певних комбінацій прав власності та витрат на їх забезпечення. На сьогодні у бухгалтерському обліку існують методики обліку власного майна підприємства; майна, яке перебуває в оперативній і фінансовій оренді; лізингових операцій; боргових зобов'язань тощо. Проте з вищевикладеного можна зробити висновок, що потреба у подальшому дослідженні механізмів обліку прав власності існує.

Дослідження показують, що чим ширшим є набір прав власності, які закріплені за певним ресурсом, тим більшим є його цінність. У зв'язку з цим важливою є специфікація прав власності.

Під специфікацією прав власності слід розуміти створення в тій або іншій формі режиму винятковості використання речі. Він припускає визначення суб'єкта, що володіє цим виключним правом, об'єкта (стосовно якого відповідний набір правочинностей може бути реалізований), механізму наділення правами їхньої передачі.

Специфікація прав власності як процес знаходить своє відображення в наборі правил, який істотно різниться як щодо конкретного ресурсу, так і щодо історичного періоду й місця. У ньому поряд із винятковістю можуть знайти відображення такі характеристики оборотності активів, як відчужуваність і універсальність. Під відчужуваністю мається на увазі можливість власника набору прав на законних підставах передати всі ці права або їх частину іншій особі. У свою чергу універсальність припускає обмінність даного блага на будь-які інші, які мають властивість обмінюватися [183, с. 154].

Протилежним до процесу специфікації є розмивання прав власності (*attenuation*). Під цим терміном розуміється практика порушення винятковості прав власності, що призводить до зниження цінності активу.

Чітка специфікація прав власності не тільки полегшує обмін, але й дає змогу здійснювати заощадження й інвестиції, що сприяє науково-технічному прогресу. Зокрема, Р. Капелюшников зазначає, що у гіпотетичній ситуації, коли правочинності власників залишалися б абсолютно невизначеними, будь-яка діяльність, спрямована не на задоволення нагальних потреб – інвестування, консервування ресурсів, утворення запасів і інше, – стала б неможливою. Економічна активність суспільства знизилася б до найпримітивнішого рівня і вичерпувалася б збиранням і безпосереднім споживанням. Розмивання прав власності може відбуватися або тому, що вони нечітко встановлені і погано захищені, або тому, що підпадають під різного роду обмеження (головним чином – із боку держави) [72].

Дослідники виділяють також декілька режимів прав власності, до яких відносять, як правило, приватну, державну і комунальну власність, хоча використовуються також такі категорії, як

суспільна, колективна та індивідуальна власність. Режими прав власності певною мірою впливають на способи обміну правами власності, а отже і пов'язані із цим процесом трансакційні витрати.

Розглянувши основні погляди щодо категорії прав власності у науковій літературі, доцільно порівняти їх із положеннями чинного в Україні законодавства.

Згідно зі статтею 41 Конституції України кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності. Громадяни для задоволення своїх потреб можуть користуватися об'єктами права державної та комунальної власності відповідно до закону. Ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності. Право приватної власності є непорушним.

Гарантує головний закон України також право на здійснення підприємницької діяльності. Відповідно до статті 42 Конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом [84].

Таким чином, у Конституції України закріплено три режими власності: приватна, державна і комунальна, а також гарантуються недоторканність приватної власності та право займатися підприємницькою діяльністю. Під правами власності розуміються права володіння, користування та розпорядження.

Права власності регламентуються також Цивільним і Господарським кодексами України. Згідно з пунктом 1 статті 316 Цивільного кодексу України правом власності є право особи на річ (майно), яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб.

Стаття 317 Цивільного кодексу України визначає зміст права власності. Відповідно до пункту 1 цієї статті власникові належать права володіння, користування та розпорядження своїм майном.

У згаданих статтях Цивільного кодексу України робиться акцент на виключному праві суб'єкта права власності щодо використання об'єкта права власності і відповідно – позбавленні такої можливості інших осіб. Права власності характеризуються як «відносини» між людьми та майном [179].

Відповідно до пункту 1 статті 134 Господарського кодексу України «Право власності – основне речове право у сфері господарювання» суб'єкт господарювання, який здійснює господарську діяльність на основі права власності, на свій розсуд, одноосібно або спільно з іншими суб'єктами володіє, користується і розпоряджається належним йому (їм) майном, у тому числі має право надати майно іншим суб'єктам для використання його на праві власності, праві господарського відання чи праві оперативного управління, або на основі інших форм правового режиму майна, передбачених цим Кодексом.

Для здійснення своїх прав власник може створювати господарські організації. Так, відповідно до статті 135 Господарського кодексу України «Організаційно-установчі повноваження власника» власник майна має право одноосібно або спільно з іншими власниками на основі належного йому (їм) майна засновувати господарські організації або здійснювати господарську діяльність в інших організаційно-правових формах господарювання, не заборонених законом, на свій розсуд визначаючи мету і предмет господарської діяльності, структуру утвореного ним суб'єкта господарювання, склад і компетенцію його органів управління, порядок використання майна, інші питання управління діяльністю суб'єкта господарювання, а також приймати рішення про припинення господарської діяльності заснованих ним суб'єктів господарювання відповідно до законодавства.

Власник також може передавати своє майно у господарське відання. Згідно зі статтею 136 «Право господарського відання» право господарського відання є речовим правом суб'єкта підприємництва, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом), з обмеженням правомочності розпорядження щодо окремих видів майна за згодою власника у випадках, передбачених Господарським кодексом та іншими законами.

У Господарському кодексі України виділяється право оперативного управління. Відповідно до статті 137 «Право оперативного управління» ним визнається речове право суб'єкта

господарювання, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для здійснення некомерційної господарської діяльності, у межах, установлених цим Господарським кодексом та іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом) [36].

Таким чином, у Господарському кодексі України, крім прав володіння, користування і розпоряджання, виділяються права господарського відання й оперативного управління.

Ще одним кодексом, який регулює господарську діяльність, є Податковий кодекс України, проте права власності там згадуються лише у контексті інших питань. Зокрема, у підпункті 120 пункту 1 статті 14 наводиться визначення нематеріальних активів – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами [130].

Незважаючи на виняткову роль чіткої специфікації та захисту прав власності для господарської діяльності, у бухгалтерській літературі цьому питанню приділено недостатньо уваги. Питання визначення прав власності вважається більш юридичною проблемою, ніж економічною, хоча, як свідчать викладені вище погляди науковців та практика господарювання, розподіл і захист прав власності має значний вплив на економічні результати діяльності підприємств.

Загалом у літературі з питань бухгалтерського обліку й оподаткування категорії «права власності» та «власність» уживаються рідко і, як правило, у контексті відносин між підприємством і його власниками. Бухгалтерський облік оперує категоріями «активи» і «зобов'язання», іноді розбиваючи один об'єкт права власності на ці дві складові. Враховуючи таку методику обліку прав власності, не дивно, що визначити



трансакційні витрати на специфікацію, захист та обмін правами власності складно.

Особливості обліку прав власності у нормативних актах висвітлено недостатньо. Так, відповідно до пункту 8 П(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [132].

Аналізуючи нормативно-правову базу із зазначеного питання, на нашу думку, вітчизняна система обліку і контролю приділяє недостатньо уваги процесу обміну правами власності та витратам, які його супроводжують.

Однією із сторін обміну правами власності може виступати фізична особа – кінцевий споживач товарів, робіт і послуг. Держава вважає дану категорію економічних агентів більш вразливою у порівнянні з суб'єктами господарювання, тому підтримує функціонування інститутів захисту прав споживачів.

Порушення прав споживачів негативно впливає на репутацію підприємства, знижує обсяги реалізації, призводить до накладання штрафних санкцій, що веде до зростання трансакційних витрат. Зважаючи на це, доцільно розглянути особливості прав споживачів у процесі обміну правами власності.

Права споживачів знаходяться у тісному взаємозв'язку із загальними правами людини та громадянськими правами і співвідносяться з ними як конкретне та загальне.

Розвиток України як цивілізованої, суверенної, соціальної та правової держави, її послідовна інтеграція до світової економічної спільноти потребує цілеспрямованої політики в напрямі реалізації основних прав та свобод громадян. Серед основних прав людини є

право на життя, збереження здоров'я, отримання правдивої інформації та інші.

Як добре відомо, саме Конституція закріплює основні права громадян держави. Так, згідно зі статтею 3 Конституції України: «Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю». А відповідно до статті 42 «Держава захищає права споживачів, здійснює контроль за якістю та безпечністю продукції та усіх видів послуг і робіт...» [84].

Громадянські права – це розгалужена сфера, один із типів прав людини, що включає найосновніші, природні та невідчужувані права, що забезпечують його гідне існування (фізичне, психологічне, моральне, духовне), дозволяють відчувати себе вільним у повсякденному житті (право на життя, право на свободу, фізичну цілісність і особисту недоторканість, право не піддаватися тортурам або жорстокому, принижуючому людську гідність зверненню або покаранню, право на захист честі та доброго імені, право на вільне пересування та вільний вибір місця проживання, право покидати власну країну та вільно у ній пересуватися, право на судовий захист і правосуддя, здійснення принципу презумпції невинуватості, право людини на визнання ним правосуб'єктності у будь-якій країні світу, свобода думки, совісті та релігії, свобода слова та інших виражень, право вільно визначати свою національну приналежність та користуватися рідною мовою, право на приватну власність, право на майно тощо [193].

Подальший аналіз доводить дуже тісний взаємозв'язок між громадянськими правами та правами споживачів.

По-перше, реалізація прав споживача дозволяє йому повніше реалізувати свої громадянські свободи. Так, захист права споживача на якісні товари сприяє повнішій реалізації його права громадянина на власне майно.

По-друге, деякі громадянські свободи, у свою чергу, є інструментом якіснішої реалізації прав споживача. Наприклад, право на судовий захист і правосуддя використовується і при захисті порушених споживацьких прав.

По-третє, деякі права споживача є певним уособленням конкретних громадянських прав. Так, захист прав на якісну продукцію в деяких особливих випадках реально означає захист прав на життя.

При цьому проблема ролі державних інститутів у захисті прав споживачів не вичерпується лише категоріями безпеки. Треба відмітити, що задоволення потреб споживачів, а також задоволеність якістю товарів та обслуговуванням великою мірою впливають на такий важливий критерій забезпечення життєдіяльності, як рівень якості життя. Якість життя – це комплексна соціально-економічна категорія, яка є узагальненням поняття «рівень життя» та включає не тільки рівень споживання матеріальних благ і послуг, але й задоволення духовних потреб, підтримання здоров'я, забезпечення відповідної тривалості життя. Якість життя передбачає певні характеристики середовища, що оточує людину, морально-психологічний клімат, душевний комфорт.

Згідно ст. 50 Конституції України, «кожен має право на безпечне для життя та здоров'я довкілля та на відшкодування заподіяного порушенням цього права шкоди. Кожному гарантується право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також право на її поширення. Така інформація ніким не може бути засекречена» [84].

Розуміння поняття «права споживачів» знаходилось у розвитку протягом усіх етапів історії відносин між виробниками товарів та послуг, торговельними посередниками та споживачами. Сучасне сприйняття цього поняття багато в чому визначено історичним виступом 35-го президента Сполучених Штатів Америки Джона Ф. Кенеді в Конгресі США 15 березня 1962 року. Зауважимо, що значення цієї промови для справи захисту прав споживачів у світі було настільки великим, що вона стала приводом для започаткування Всесвітнього дня захисту прав споживачів, що відзначається в усьому світі щорічно у день, коли була виголошена доповідь. Саме в ній був також даний перелік основних прав

споживачів. Так, Дж. Кенеді виділив шість принципово найважливіших прав споживачів:

1. Право на інформацію.
2. Право на безпеку.
3. Право на вибір.
4. Право бути почутим.
5. Право на відшкодування збитку.
6. Право на споживчу освіту [219].

Пізніше зазначені у доповіді Дж. Кеннеді права споживачів лягли в основу міжнародних документів, що регулюють права споживачів та усіх національних законодавств у більшості цивілізованих країн, включаючи Україну.

У процесі розвитку механізмів і процедур захисту прав споживачів до вказаних ключових положень були додані більш конкретизовані права:

- право на відшкодування майнової та моральної шкоди, завданої внаслідок недоліків продукції (дефекту в продукції);
- право на повернення товару;
- право на належну якість продукції та обслуговування;
- право на звернення до суду та інших уповноважених державних органів за захистом порушених прав;
- право на пропорційне зменшення ціни;
- право на безоплатне усунення недоліків товару у розумний строк;
- право на відшкодування витрат на усунення недоліків товару [142].

Наведені особливості обміну правами власності, у тому числі і щодо захисту прав споживачів, повинні бути враховані у процесі переговорів та зафіксовані в укладеному контракті.

## **2.2. Контракт як спосіб обміну правами власності та пов'язані з цим витрати**

Метою проведення переговорів є укладання вигідного контракту на постачання або реалізацію продукції, робіт чи послуг. Основною формою фіксації результатів переговорів є контракт, який у сучасних умовах відіграє суттєву роль у діяльності підприємств. Виходячи з цього, доцільно розглянути основні особливості сучасних контрактів і пов'язаних із ними трансакційних витрат із позиції інституціональної економічної теорії.

Укладання контракту пов'язане зі значними трансакційними витратами, проте дає змогу, при правильному його оформленні, раціонально розподілити права власності між суб'єктами процесу контрактації та відповідно знизити втрати від опортуністичної поведінки партнерів.

Взаємозв'язок прав власності і контрактів вдало підкреслив Р. Капелюшніков: «... будь-який акт обміну розуміється в неоінституціоналізмі як обмін «пучками прав власності». Каналом, по якому вони передаються, є контракт. Він фіксує як набір правочинностей, так і умови їх передачі» [71].

На думку Р. Коуза, як саме будуть використані права, залежить від того, хто ними володіє, і від умов контракту, укладеного власником. Якщо ці умови є результатом ринкових трансакцій, вони сприятимуть найціннішому використанню прав, але тільки з урахуванням витрат на здійснення цих трансакцій. Трансакційні витрати, таким чином, відіграють ключову роль у визначенні того, як саме будуть використовуватися права [88, с. 17-18].

Дослідник Шастітко А.Є. наголошує на тому, що контракти слід розглядати як правила, що структурують у часі та просторі відносини між двома (і більше) економічними агентами на основі специфікації обмінюваних прав і зобов'язань відповідно до досягнутої між ними угоди [183, с. 141].

На думку А.А. Ткача, контракт – це законна трансакція, в якій дві сторони (або багато сторін) взяли на себе певні взаємні

зобов'язання; це двохстороння (або багатостороння) угода про встановлення, зміну (перерозподіл) або призупинення яких-небудь прав, насамперед прав власності на певне майно [164, с. 139].

Істотними моментами контракту як правила, що відрізняють його від інших типів правил, на думку Аузана А.А., є наступні:

– свідомість і цілеспрямованість вироблення даного правила його адресатами (сторонами контракту); інші правила можуть формуватися без попереднього їхнього обмірковування або проектування, методом спроб і помилок;

– добровільність, взаємовигода від участі в контракті його сторін; інші види правил можуть мати різко асиметричний характер у плані розподілу витрат і вигод;

– обмеженість дії даного правила тільки його адресатами – сторонами контракту; інші типи правил, наприклад закони, що вводяться державою, поширюються не тільки на законодавців, але й на всіх інших її громадян;

– безпосередня зв'язаність контракту з обміном або іншим переміщенням прав власності (наприклад, договір дарування якого-небудь майна, який не припускає «зустрічного» руху іншого майна від бенефіціара до донатора); інші види правил можуть безпосередньо не торкатися переміщення прав власності.

Тобто, контракт є одним із засобів взаємовигідного обміну правами власності. Під обміном розуміють відчуження і присвоєння прав власності на ті або інші блага між двома або більше економічними агентами, обумовлене їхньою усвідомленою взаємодією [58, с. 36].

Зростання значення інститутів та величини трансакційних витрат, на думку Д. Норта, пов'язане з ускладненням ринкових відносин взагалі і процесу обміну зокрема. Інститути структурують економічний обмін у величезній різноманітності форм, які однак, мають декілька загальних типів у рамках моделі обміну з трансакційними витратами. Протягом більшої частини економічної історії переважав тип обміну, який характеризується персоніфікованими відносинами сторін у процесі дрібного виробництва і місцевої торгівлі. Зазвичай такий обмін відрізняється

повторюваністю, культурною гомогенністю (тобто наявністю загального набору цінностей) та відсутністю контролю і примусу зі сторони третіх осіб (у чому і не було особливої необхідності). У цих умовах трансакційні витрати невисокі, але зате трансформаційні витрати були великими через те, що спеціалізація і поділ праці знаходилися у зародковому стані. Для такого типу обміну характерні невеликі економічні або торгові спільноти.

По мірі зростання об'єму і масштабів обміну сторони намагалися установити більш стійкі зв'язки з клієнтами або персоніфікувати обмін. Але чим різноманітнішим ставав обмін, чим більше відбувалося актів обміну, тим більш складні домовленості були потрібні між сторонами і тим складніше було досягати таких домовленостей. Тому почав розвиватися другий тип обміну – неперсоніфікований.

Обмеження, які відчували учасники такого обміну, виникали через наявність кровних зв'язків, застав, обміну заручниками або торгових кодексів поведінки. Такий обмін часто відбувався у рамках складних ритуалів і релігійних розпоряджень, призначених слугувати обмеженнями для партнерів. На таких інституціональних конструкціях відбувався ранній розвиток обміну між партнерами, розділених великою відстанню і культурними відмінностями, а також на ярмарках середньовічної Європи. Ці конструкції дозволяли розширити ринок і реалізувати вигоди більш складного виробництва і обміну, який виходив за межі невеликих географічних одиниць.

На початковому етапі розвитку сучасної Європи ці інститути привели до зростання ролі держави у захисті купців і до прийняття торгових кодексів по мірі розширення можливостей для отримання доходу від таких операцій. Проте у цих умовах роль держави була, принаймні, подвійною: джерелом небезпеки і високих трансакційних витрат вона була так само часто, як і джерелом захисту і забезпечення прав власності [116, с. 54].

Третя форма обміну за Д. Нортон – це неперсоніфікований обмін з контролем, здійснюваним третьою стороною. Ця форма обміну мала дуже важливе значення для успіху сучасних

економічних систем, які відрізняються складними контрактними відносинами, які необхідні для економічного зростання в сучасну епоху. Забезпечення третьою стороною умов угоди ніколи не буває ідеальним і досконалим, тому учасникам обміну все одно доводиться тратити величезні ресурси, щоб установити надійні партнерські відносини. Але ні самостійне забезпечення угоди сторонами, ні встановлення довіри між ними не можуть бути повністю успішними. Справа не в тому, що ідеологія або норми нібито нічого не означають, навпаки, вони мають величезне значення, і тому великі ресурси витрачаються на розповсюдження кодексів поведінки в суспільстві.

Проте у складних суспільствах стають усе більш вигідними такі форми поведінки, як опортунізм, обман і шахрайство. Тому так важлива третя сила, яка виконує функції примусу. Висока продуктивність сучасного багатого суспільства несумісна з політичною анархією. Ефективне забезпечення угод силами третьої сторони краще за все досягається шляхом створення набору правил, які потім роблять ефективними і неформальні обмеження. Тим не менше, проблеми забезпечення угод силами третьої сторони через дієву юридичну систему, яка використовує (можливо, не найкращим чином) певні правила, розуміються спеціалістами недостатньо і являються найважливішою дилемою у дослідженнях інституціональної еволюції [116, с. 55].

Оскільки, здійснюючи обмін правами власності за допомогою контрактів, агенти намагаються мінімізувати трансакційні витрати, існує багато видів контрактів, адже неможливо усю різноманітність ринкових відносин із приводу обміну правами власності визначити уніфікованим контрактом. Зокрема, виділяють формальні та неформальні, короткострокові та довгострокові, стандартні та нестандартні тощо.

У контексті нашого дослідження важливим є поділ контрактів на класичні, неокласичні та реляційні (відносницькі), оскільки кожен із них характеризується різним рівнем специфічності активів і невизначеності, що впливає на величину трансакційних витрат, пов'язаних із його укладанням і виконанням.



Класичний контракт заснований на існуючих юридичних правилах, чітко фіксує умови операції, припускає санкції у разі їх невиконання і вирішення суперечок у суді. Класичні контракти детально визначають зміст угоди, де перевага надається формальним пунктам і враховуються всі можливі обставини, за яких буде здійснено обмін. Він передбачає всі можливі проблеми, що можуть виникнути у зв'язку з його виконанням, і шляхи їх усунення.

Неокласичний контракт – це довгостроковий контракт в умовах невизначеності, коли неможливо наперед передбачати всі наслідки угоди, що укладається. Він нагадує швидше договір про принципи співпраці, ніж юридичний документ, що враховує ситуації, які можуть виникнути у майбутньому.

Якщо разом із невизначеністю взаємовідносини агентів стають безперервними з високим рівнем специфічності ресурсів, то контракт називається реляційним (відносницьким), тобто контрактом із приводу відносин в умовах невизначеності. Це довгостроковий взаємовигідний контракт, у якому неформальні умови переважають над формальними. Виконання такого контракту гарантується взаємною зацікавленістю сторін. Суперечки вирішуються у ході неформальних переговорів, двостороннього торгу [164, с. 145].

Формалізованими називаються контракти, у яких чітко прописані правила, які структурують обмін (предмет угоди, набір прав і обов'язків контрагентів, а також спосіб урегулювання конфліктів і механізм примусу до виконання взятих зобов'язань). Прикладом формалізованого контракту можуть служити публічні договори приєднання, пропоновані одним контрагентом, як правило, великою юридичною особою іншим юридичним, а також фізичним особам (договір про відкриття рахунку в банку, про постачання електроенергії населенню і т.д.).

Укладання повного контракту припускає, що в ньому можуть бути зафіксовані всі значимі параметри угоди, що у свою чергу можливо лише на підставі прийняття передумови про необмежену раціональність контрагентів. При настанні всіх можливих подій у

контракті повинне бути в явному вигляді визначено, яким чином повинні поводитися сторони в тому або іншому випадку, які витрати нести і які вигоди одержувати. Слід зауважити, що в реальному житті складання подібного контракту представляється практично неможливим через відсутність в індивідів такої корисної якості як досконале передбачення.

Поняття ідеальної повноти в теорії може бути замінене поняттям функціональної повноти, що означає можливість добудовування контракту третьою стороною у випадку виникнення суперечок. Якщо в результаті добудовування можливо точно визначити наміри контрагентів, то такий контракт вважається функціонально повним. Для цього необхідно, щоб незаконтрактовані параметри були верифіковані для третьої сторони, покликаної розв'язувати спірні питання.

Класичний контракт є повним і формалізованим, припускає розірвання угоди при виникненні конфліктної ситуації, гарантом його виконання є держава. Неокласична модель контрактації використовується, переважно, при укладанні довгострокових контрактів, що неминуче містять пробіли, тобто є неповними [58, с. 119].

Перелічимо можливі причини неповноти контракту.

1. Положення контракту можуть бути неясними й двозначними через обмеження лексичного апарату.

2. Контрагенти, через обмежену раціональність, часто не враховують важливі змінні, які стосуються виконання контракту, особливо, якщо вони не можуть досить просто оцінити вплив цих змінних на реалізацію контракту.

3. У переважній більшості випадків сторони діють в умовах структурної невизначеності, тобто не можуть знати ймовірності настання майбутніх подій.

4. Виявлення всієї стосовної до справи інформації, відомої одній зі сторін або невідомої нікому з учасників контракту, приводить до збільшення вигід однієї або обох сторін, однак збільшує також передконтрактні трансакційні витрати пошуку

інформації й ведення переговорів, на яких раціональні агенти схильні заощаджувати.

5. Сторони можуть порахувати більш вигідним не розкривати один одному інформацію, що призведе до збільшення індивідуального виграшу одного з контрагентів.

6. Сторони можуть навмисно укладати неповні контракти, перекладаючи витрати по доповненню контракту на третю сторону.

Вибір контрагентами того або іншого типу контракту залежить від характеристик здійснюваних трансакцій. Першою характеристикою є рівень невизначеності. Друга характеристика трансакцій – ступінь специфічності активів, що є об'єктом угоди або ресурсів, використання яких пов'язане з виконанням контракту. Специфічним називається актив або ресурс, що здобуває особливу цінність у рамках даних відносин.

Підвищення ефективності контрактних відносин як результат мінімізації трансакційних витрат припускає оптимальне стикування трансакцій, які різняться за своїми характеристиками, зі структурами управління, неоднаковими за витратами на їх функціонування та можливостями забезпечення реалізації угод [58, с. 120-124]. Це також потрібно враховувати при побудові системи бухгалтерського відображення трансакційних витрат.

Важливим при укладанні контракту є не лише фіксація істотних умов співпраці, але й визначення механізму, що гарантуватиме виконання умов домовленості. Гарантом виконання контракту можуть бути самі учасники угоди, держава чи треті особи.

Забезпечення дотримання умов контракту здійснюється на основі достовірної погрози або застосування примусу. Якщо погроза не запобігає порушенню умов контракту, це лише свідчить про те, що очікувані втрати для порушника нижчі за очікувані вигоди.

Виконання контракту (а в більш широкому плані – правил) може забезпечуватися безпосередньо його учасниками. Такий контракт називається самовиконуваним. Це означає, що не потрібно створювати спеціалізовану третю сторону, яка буде забезпечувати

дотримання умов відповідного контракту, а самовиконуваність може бути закладена безпосередньо в автоматично діючі умови контракту.

Механізм санкціонування, або забезпечення дотримання контрактів, створює для порушника втрати, які він зіставляє з вигодами від порушення умов контракту відповідно до рівня компетентності й умотивованості. Повні втрати від порушення контракту включають прямі санкції та втрачені вигоди, які могли б бути отримані при сумлінному дотриманні умов контракту [183, с. 161].

Таким чином, підходити до проведення переговорів і укладання контрактів потрібно надзвичайно ретельно. Понесені трансакційні витрати у цей період можуть значно знизити ризики втрат у майбутньому. Процес контрактування тісно пов'язаний із юриспруденцією. Тісний зв'язок із останньою має і бухгалтерський облік.

Як зазначає відомий дослідник історії бухгалтерського обліку Я.В. Соколов, родоначальником юридичного напрямку в бухгалтерському обліку слід визнати математика і юриста Дієго дель Кастілло (1522), який кожен факт господарського життя – купівлю, продаж, внесок і т. д. – трактував як договір. Облік своїм предметом, з його точки зору, мав договори. За рахунками він бачив агентів – людей, адміністраторів (фізичних осіб) або контрагентів (фізичних та юридичних осіб, сторонніх для даного підприємства). Мета обліку полягала у відбитті юридичних прав і вимог учасників договорів.

Визнаючи предметом бухгалтерського обліку договори, Дієго дель Кастілло надзвичайно розширював сферу об'єктів обліку. Наприклад, бухгалтер повинен був реєструвати не просто надходження товарів, а спочатку обсяг поставки за договором, а потім його виконання. Баланс включав усіх осіб, з якими були укладені договори, і відображав обсяг прав і зобов'язань, що випливають з цих договорів. [151, с. 79-80].

Дані твердження не втратили своєї актуальності і сьогодні. Підприємства повинні чітко виконувати взяті на себе у контрактах

зобов'язання, тому контроль за ними необхідно посилювати, а до процесу контрактації підходити більш відповідально.

### **2.3. Соціальний аспект функціонування інститутів: механізми державного управління захистом прав споживачів**

Економічні інститути в сучасних умовах повинні забезпечувати як високу ефективність економічної системи країни, так і соціальну справедливість у суспільстві.

У процесі укладання контрактів, однією із сторін може виступати фізична особа – споживач. Дотримання прав споживачів повинне бути пріоритетом соціально відповідального підприємства під час здійснення обміну правами власності. При цьому під процесом обміну (купівлі-продажу, реалізації) варто розуміти не фізичну передачу об'єктів новому власнику, а перш за все обмін правами власності на ці об'єкти, враховуючи вимоги та особливості чинного законодавства. Одним із найважливіших завдань економічних інститутів при цьому є мінімізація витрат. Величиною цих витрат визначається якість інституціональної структури економіки.

Порушення прав споживачів означає намагання господарюючого суб'єкта, користуючись своїми ринковими перевагами і асиметрією інформації отримати додаткову економічну вигоду, фактично вдаючись до опортуністичної поведінки.

Опортунізмом називають задоволення власних інтересів у підступний спосіб. Сюди відносяться очевидні форми, якими опортунізм, однак, рідко обмежується: брехня, злодійство й омана. Загалом, опортунізмом називається неповне або перекручене оприлюднення інформації, особливо із метою ввести в оману, спотворити, замаскувати або в інший спосіб збити з пуття. Ним пояснюються реальні або надумані умови інформаційної асиметрії, що істотно ускладнюють проблеми економічної організації.

Опортунізм – це серйозне джерело «біхевіоральної» (поведінкової) невизначеності в економічних операціях, якої б не існувало, якби індивіди були цілковито відверті й чесні у своїх спробах реалізувати індивідуальну перевагу або, навпаки, існували цілковиті підпорядкування, самозречення та покора [25, с. 47].

Опортуністична поведінка партнерів – джерело значних трансакційних витрат, тому важливим є вжиття заходів для захисту від опортунізму. У випадку із обміну правами власності із споживачами створені державні інститути для захисту їх прав. Розглянемо особливості функціонування цих інститутів більш детально.

Інституціональний механізм державного управління є одним із найважливіших у системі державного управління захистом прав споживачів. Це пов'язано насамперед із тим, що саме за допомогою цього механізму реалізується розмежування прав і обов'язків суб'єктів державного управління захистом прав споживачів. Використання інституціонального механізму передбачає визначення місця означених суб'єктів у ієрархічній системі управління, безпосередній розподіл владних функцій між ними тощо. Гармонізація вказаного розподілу, налагодження оптимальних зв'язків між елементами інституціонального механізму сприятиме підвищенню ефективності державного управління захистом прав споживачів у цілому.

Проблеми формування та функціонування механізмів державного управління в Україні в останні роки активно розроблялися представниками науки державного управління. У числі вчених, що працювали у цьому напрямі слід, передусім, назвати: В.Б. Авер'янов, Г.В. Атаманчук, В.Д. Бакуменко, П.І. Надолішній, Н.Р. Нижник, В.Я. Малиновський, О.В. Радченко, Є.В. Ромат та інші.

Здійснюючи захист прав споживачів, держава виконує важливу соціальну функцію. Соціальний підхід до державного управління залишається одним із найважливіших при дослідженні соціальних відносин та дотримання прав громадян. Як слушно зауважує В.Б. Коробов: «Держава продовжує залишатися

найважливішим суб'єктом соціального управління. На державне управління покладено виконання складних функцій, що сприяють забезпеченню збалансованості структурно-динамічних громадських пропорцій (соціально-економічного оптимуму), зв'язку між ресурсами і соціальними потребами, гармонізації економічних, політичних і соціальних аспектів громадянського розвитку» [86, с. 3].

Українські учені В.Д. Бакуменко та П.І. Надолішній також акцентують увагу на соціальній сутності державного управління: «Державне управління – це форма й основний різновид соціального управління, соціально-політична функція держави, зумовлена об'єктивними потребами забезпечення цілісності суспільства, його функціонування й поступального розвитку» [8, с. 10]. При цьому вони посилаються на позицію Г.В. Атаманчука, на думку якого, державне управління – це: «... практичний, організуючий та регулюючий вплив держави на суспільну (публічну) життєдіяльність людей із метою їх упорядкування, збереження чи перетворення» [7, с. 293, 85].

Багато хто із зарубіжних учених також роблять наголос саме на соціальній (суспільній) природі категорії державного управління. Наприклад, французький політолог Бернар Гурне стверджує, що державне управління є наукою управління суспільством, конкретно-історичною формою правління, що здійснюється в суспільстві, де відбуваються економіко-політичні та соціально-культурні процеси [38, с. 14].

Професор Н.І. Глазунова з цього приводу зауважує: «Державне управління є різновидом соціального управління, але його природу та специфіку визначають притаманні тільки цьому виду управління властивості». У подальшому викладенні автор серед цих специфічних властивостей називає такі: 1. Суб'єктом управління виступає держава. 2. Державне управління спирається на владні повноваження і є засобом реалізації державної влади, що розповсюджується на все суспільство. Управлінські рішення державної влади обов'язкові до виконання соціумом. 3. Явища, що охоплюються системою держуправління, є загальноважливими та

стосуються загальних потреб суспільства. 4. Комплекс методів та засобів державного впливу разом з правовими, політичними, економічними містить також і примушення за допомогою сил правоохоронних державних органів [32, с. 12–14].

Можна цілком погодитися з думкою професора Є.В. Ромата, який стверджує, що: «Важливість соціального підходу до держуправління полягає в тому, що він розкриває суспільну природу державної влади, що дозволяє використовувати наукові напрацювання у сфері держуправління. Таким чином, особливості державної споживчої політики слід також розглядати в системі суспільних відносин та управління суспільством» [147, с. 12].

Водночас проблеми функціонування інституційного механізму державного управління у системі захисту прав споживачів не є достатнього опрацьованими в наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених.

Основними суб'єктами державного управління захистом прав споживачів в Україні на рівні органів центральної виконавчої влади сьогодні є Кабінет Міністрів України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна інспекція України з питань захисту прав споживачів. Велику роль у вказаному механізмі також відіграють Державна фіскальна служба України, Державна інспекція України з контролю за цінами, Міністерство інфраструктури України, Антимонопольний комітет України, Міністерство аграрної політики України, Державна ветеринарна та фітосанітарна служба України та ін.

Повноваження, функції та місце суб'єктів у ієрархічній системі державного управління захистом прав споживачів можна визначити як такі, що постійно змінюються внаслідок змін усередині системи суб'єктів, перерозподілу певних повноважень між елементами інституціонального механізму державного управління. Більшість змін в останні роки сприяла підвищенню ефективності держуправління захистом прав споживачів у цілому.

Очевидно, що роль суб'єктів управління відрізняється характером державно-управлінського впливу та системою об'єктів такого впливу. Основним елементом інституціонального механізму



державного управління захистом прав споживачів є Кабінет Міністрів України (далі – КМУ). Відповідно до ст. 113 (частини 1) Конституції України «Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади». При цьому він здійснює виконавчу владу як безпосередньо, так і через центральні та місцеві органи виконавчої влади, спрямовуючи, координуючи та контролюючи діяльність цих органів [84].

Однією з найважливіших функцій, яку відіграє КМУ у процесі захисту прав споживачів в Україні, слід визнати його нормотворчу функцію. Якщо сфокусовано розглядати саме участь Уряду в процесі захисту прав споживачів у сфері роздрібної торгівлі, то слід навести відповідні положення Закону України «Про захист прав споживачів», які безпосередньо передбачають право КМУ визначати, встановлювати чи затверджувати:

1) порядок відбору у господарських суб'єктів сфери торгівлі, громадського харчування та сфери послуг зразків товарів, сировини, матеріалів тощо (ст. 5);

2) порядок проведення контрольних перевірок правильності розрахунків із споживачами за надані послуги та реалізовані товари (ст. 5);

3) порядок накладення на господарських суб'єктів сфер торгівлі та громадського харчування стягнень, передбачених ст. 23 Закону (ст. 5);

4) порядок та умови страхування службової особи державного органу у справах захисту прав споживачів (ст. 10);

5) переліки сезонних товарів, гарантійні терміни за якими обчислюються з початку відповідного сезону (ст. 13);

6) перелік товарів для обмінного фонду (ст. 14);

7) перелік товарів, що не підлягають обмінові (поверненню) на підставах, визначених Законом (ст. 20);

8) правила торговельного, побутового та інших видів обслуговування (виконання робіт, надання послуг) та ін. [142].

Наведений перелік компетенцій КМУ у сфері захисту прав споживачів очевидно не слід розглядати як вичерпний. Профільний Закон визначає лише найголовніші з них.

Необхідно також звернути увагу на велике значення функціонування дорадчих органів при КМУ. Зазначимо, що координаційні функції реалізації споживчої політики органами виконавчої державної влади в Україні мав виконувати створений при Уряді міжвідомчий дорадчий орган – Національна координаційна рада з питань захисту прав споживачів при КМУ. Цей орган було створено згідно з Постановою КМУ від 28 березня 2007 р. № 555 «Питання Координаційної ради з питань захисту прав споживачів» [128]. Рада стала правонаступником трьох дорадчих органів, які увійшли до її складу: Міжвідомчої ради з питань захисту прав споживачів, Ради стандартизації та технічного регулювання та Ради з питань реклами.

Основними завданнями Національної координаційної ради з питань захисту прав споживачів при Кабінеті Міністрів України було визначено: розроблення пропозицій та рекомендацій у таких напрямках діяльності: визначення шляхів, засобів і форм реалізації стратегічних напрямів державної споживчої політики щодо захисту прав споживачів, реклами, технічного регулювання (стандартизації, метрології, підтвердження відповідності), акредитації органів з оцінки відповідності, безпеки та якості продукції та довкілля; здійснення правових, економічних, організаційних та соціальних заходів, спрямованих на створення цивілізованих ринкових відносин із забезпеченням пріоритету прав людини у балансі інтересів влади, бізнесу та споживачів; створення конкурентного ринкового середовища та вироблення узгоджених пропозицій та рекомендацій щодо вирішення проблемних питань у сфері споживчої політики; удосконалення системи державного регулювання діяльності у сфері споживчої політики з метою досягнення міжнародних стандартів якості життя громадян; створення умов для розвитку механізму саморегулювання рекламної діяльності, формування норм і правил поведінки на рекламному ринку; підвищення ефективності діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування у сфері споживчої політики; ефективного використання бюджетних коштів, що виділяються на реалізацію

державної споживчої політики; удосконалення інформаційної та освітньої діяльності у сфері споживчої політики та багато ін.

Як бачимо, завданнями Координаційної ради було визначено вирішення надзвичайно важливих і актуальних проблем. Слід відмітити, що деякі напрями діяльності Координаційної ради характеризуються певним дублюванням завдань органів державної влади, які діють у цій сфері. Водночас Координаційна рада передбачала широке залучення представників професійних громадських організацій, керівників суб'єктів господарювання, ЗМІ, представників науки й навчальних закладів та професійної громадськості до вирішення важливих проблем [128]. Заснування цього дорадчого органу мало відіграти позитивну роль у справі дотримання прав споживачів в Україні. На користь цього свідчать його статус, високі посади та професійний рівень його членів. Зосередження повноважень в такому органі повинно було позитивно позначитися на рівні координації цієї діяльності в Україні.

Проаналізуємо більш докладно місце в управлінській системі органів центральної виконавчої влади, що беруть безпосередню участь у функціонуванні механізму державного управління захистом прав споживачів.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (далі – Мінекономрозвитку України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ. У переліку основних завдань Мінекономрозвитку України, згідно з Положенням про Мінекономрозвитку України, є такі:

1. Формування та забезпечення реалізації: державної політики економічного і соціального розвитку; державної цінової політики; державної політики у сфері торгівлі та побутових послуг; державної політики у сфері технічного регулювання (стандартизації, метрології, сертифікації, оцінки відповідності, акредитації органів з оцінки відповідності, управління якістю); державної політики у сфері державних закупівель, державного замовлення; державної політики у сфері державного ринкового нагляду та ін.

2. Формування державної політики: у сфері захисту прав споживачів; з питань розвитку підприємництва, державної регуляторної політики, ліцензування, дозвільної системи, нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності; у сфері державного матеріального резерву; у сфері інтелектуальної власності; забезпечення інституційного регулювання у цих сферах; удосконалення в межах своїх повноважень інструментів, процедур та стандартів діяльності органів виконавчої влади та ін. [137].

Мінекономрозвитку України є провідним органом центральної виконавчої влади із формування державної політики у сфері захисту прав споживачів. Мінекономрозвитку України також опікується формуванням та забезпеченням реалізації державної політики економічного і соціального розвитку. Воно реалізує державну політику у сфері торгівлі та побутових послуг, формує державну політику у сфері технічного регулювання (стандартизації, метрології, сертифікації, оцінки (підтвердження) відповідності, акредитації органів з оцінки відповідності, управління якістю). Таким чином, саме в компетенції Мінекономрозвитку України зосереджено основні важелі державного регулювання у сфері захисту прав споживачів у сфері торгівлі.

Спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у сфері державного контролю за дотриманням законодавства про захист прав споживачів є Держспоживінспекція України з питань захисту прав споживачів (далі – Держспоживінспекція України). Положення про Держспоживінспекцію України було затверджено Указом Президента України від 13.04.11 № 465/2011. У ньому визначено підпорядкування цього органу: “Держспоживінспекція України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра економічного розвитку і торгівлі України” [135].

Зазначимо, що повноваження Держспоживінспекції України у порівнянні з органом, правонаступником якого вона є, дещо скорочені. Треба також відмітити, що статус та рівень Держспоживінспекції України у загальній ієрархії органів виконавчої влади певною мірою знижено. Вказані зміни, на наш

погляд, відбулися з метою уникнення дублювання певних функцій Мінекономрозвитку України та Держспоживінспекції України (у тому числі у сфері захисту прав споживачів). На думку фахівців ЄС: «... в ієрархії виконавчої влади статус Держспоживстандарту було вбудовано у вертикаль підпорядкування Міністерству економіки. Зацікавленим особам, опитаним у процесі створення цього звіту, незрозуміло, які можливості має Мінекономіки для впливу на споживчу політику. Варто було б розглянути варіанти більш чіткого розподілу функцій, а особливо підвищення спроможності Уряду щодо захисту прав споживачів, можливо, розділивши функції ринкового нагляду та захисту прав споживачів між двома окремими органами, а також створивши підрозділ споживчої політики в структурі Міністерства економіки» [55, с. 5]. Таким чином, вказану проблему було частково вирішено шляхом певного підпорядкування Держспоживінспекції України Мінекономрозвитку України.

Указом Президента України визначено такі завдання Держспоживінспекції України: державний контроль за дотриманням законодавства про захист прав споживачів і рекламу в цій сфері; державний ринковий нагляд; державний нагляд за дотриманням технічних регламентів, стандартів, норм і правил.

Держспоживінспекція України відповідно до цих завдань виконує такі функції: 1) здійснює державний контроль за дотриманням законодавства про захист прав споживачів; 2) здійснює у межах своєї компетенції контроль за дотриманням законодавства про рекламу; 3) здійснює державний ринковий нагляд у межах сфери своєї відповідальності; 4) здійснює у межах своєї компетенції державний нагляд за дотриманням технічних регламентів, стандартів, норм і правил; 5) здійснює в межах своєї компетенції заходи з виробництва та розповсюдження соціальної реклами; 6) забезпечує міжнародне співробітництво у межах своїх повноважень, бере участь у роботі відповідних міжнародних організацій; 7) бере участь у підготовці міжнародних договорів України, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, у межах своєї компетенції укладає міжнародні договори України та

забезпечує виконання зобов'язань України за міжнародними договорами з питань, що належать до відання Держспоживінспекції України, та ін. [135].

Держспоживінспекція України для виконання покладених на неї завдань наділена широкими повноваженнями. Найважливішими її повноваженнями і такими, що сприяють захисту прав споживачів у сфері торгівлі, є: а) перевірка у суб'єктів господарювання в сфері торгівлі якості продукції, дотримання обов'язкових вимог щодо безпеки продукції, а також дотримання правил торгівлі та надання послуг; б) відбір у суб'єктів господарювання в сфері торгівлі зразків товарів, сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектувальних виробів для проведення перевірки їхньої якості на місці або незалежної експертизи у відповідних лабораторіях та інших установах, акредитованих на право проведення таких робіт згідно із законодавством; в) одержання безоплатно від суб'єктів господарювання в сфері торгівлі, що перевіряються, копій необхідних документів, які характеризують якість продукції, сировини, матеріалів, комплектувальних виробів; г) проведення контрольних перевірок правильності здійснення розрахунків зі споживачами; д) надання суб'єктам господарювання обов'язкових до виконання приписів щодо припинення порушень прав споживачів та ін. [135].

Держспоживінспекція України має досить розгалужену структуру. Вона здійснює свої повноваження безпосередньо та через свої територіальні органи в усіх областях України та у місті Києві. Важливим пунктом Положення про Держспоживінспекцію України є норма, згідно з якою в процесі виконання покладених на неї завдань Держспоживінспекція України взаємодіє в установленому порядку з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами та службами, утвореними Президентом України, з органами місцевого самоврядування, органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також із підприємствами, установами, організаціями, всеукраїнськими об'єднаннями профспілок і всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців. Ця норма продовжує загальнодержавну позицію,

проголошену в Конституції України, про залучення до процесу захисту прав споживачів громадських організацій.

Досить помітну роль у захисті прав споживачів відіграє Державна санітарно-епідеміологічна служба Міністерства охорони здоров'я України, яка функціонує відповідно до Положення про державний санітарно-епідеміологічний нагляд в Україні, затвердженого Постановою КМУ від 22.06.99 N 1109. Зокрема, у Положенні зазначено: «Інституційні акти, видані головним державним санітарним лікарем України в межах його компетенції, є обов'язковими для виконання центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, а також підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності, посадовими особами та громадянами» [141].

Серед інших органів центральної виконавчої влади, що безпосередньо впливають на процес захисту прав споживачів, слід відзначити: Державну фіскальну службу України (правонаступниця Державної податкової адміністрації та Міністерства доходів і зборів України), Державну інспекцію України з контролю за цінами, Міністерство інфраструктури України, Антимонопольний Комітет України, Міністерство аграрної політики України, Державну ветеринарну та фітосанітарну службу України та ін. Особливості управлінського впливу цих суб'єктів потребують більш докладного аналізу.

Результати аналізу функціонування органів центральної влади в системі інституціонального механізму державного управління захистом прав споживачів свідчать про те, що захист прав споживачів значною мірою ґрунтується на інституціональних засадах. Здебільшого це формальні інститути, що виконують контрольні-наглядові функції та використовують методи та інструменти діяльності через нормативно-правові, організаційно-розпорядчі та контрольні-наглядові управлінські рішення.

Активну роль у захисті прав, крім органів усіх гілок державної влади, традиційно відіграє такий важливий соціальний інститут, як громадські організації із захисту прав споживачів, або, як їх ще називають, конsumerські організації. Актуальність формування

механізму, що розглядається, підкреслюється в Конституції України. В її тексті прямо вказується на важливу роль громадських організацій із захисту прав споживачів як суб'єктів цієї системи. Так, у ст. 42 Основного закону проголошується: «Держава захищає права споживачів, здійснює контроль за якістю і безпечністю продукції та усіх видів послуг і робіт, сприяє діяльності громадських організацій споживачів» [84].

За визначенням української дослідниці О.М. Язвинської, що вивчає цей рух: «... консумеризм – це організований рух громадян, а також діяльність державних та громадських установ за розширення прав і впливу споживачів на виробників і торговців як в комерційній, так і некомерційній сферах» [198, с. 5]. Досить показово, що громадський рух за права споживачів, до якого долучаються громадяни, та який керований найактивнішими їх представниками, визначається фахівцями у взаємопоєднанні та взаємодії з органами державної влади. Це, передусім, свідчить про тісний взаємозв'язок та взаємоперетинання цих елементів системи захисту прав споживачів.

Громадські об'єднання споживачів створюються громадянами держави на загальнонаціональному, регіональному або на локальному територіальному рівнях. Іноді консумерські організації формуються з урахуванням специфічних особливостей і потреб конкретної групи споживачів (наприклад, Всеукраїнська громадська організація «Захист прав споживачів фінансових послуг»).

Діяльність консумерських організацій проводиться за такими головними напрямками: захист населення від монополістів і несумлінних виробників, вирішення питань виробництва якісних товарів (передусім, безпечних для життя та здоров'я споживачів), пропаганда споживчих знань у суспільстві, зокрема, ідей раціонального споживання та розв'язання проблем взаємодії людини та навколишнього середовища.

Якщо співставляти перелік прав та повноважень, визначеного «рамковим» законом «Про громадські об'єднання» та правами консумерських організацій, маємо відмітити певні додаткові права останніх, що визначені у законі прямої дії «Про захист прав



споживачів». Так, у ст. 25 визначає досить широкий спектр повноважень, що надається громадським організаціям. Серед основних прав об'єднань споживачів: «1) вивчати споживчі властивості продукції, попит на неї, проводити опитування населення для виявлення громадської думки про якість товарів, що випускаються і реалізуються, та ціни на них; 2) проводити самостійно або звертатися до уповноважених державних органів щодо проведення експертизи та випробування продукції; 3) одержувати від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування інформацію, необхідну для реалізації своїх цілей і завдань; 4) сприяти відповідним державним органам у здійсненні контролю за якістю продукції та обслуговування; 5) надавати юридичну і консультаційну допомогу споживачам; 6) вносити пропозиції щодо розроблення нормативних документів, які встановлюють вимоги до якості продукції; 7) представляти і захищати інтереси споживачів в органах виконавчої влади та органах місцевого самоврядування згідно із законодавством; 8) вносити органам виконавчої влади і суб'єктам господарювання пропозиції про заходи щодо підвищення якості продукції, про тимчасове зупинення випуску та реалізації продукції, яка не відповідає встановленим вимогам щодо якості, про припинення виробництва, вилучення з реалізації продукції, що становлять небезпеку для життя, здоров'я та майна громадян; 9) звертатися з позовом до суду про визнання дій продавця, виробника, виконавця протиправними щодо невизначеного кола споживачів і припинення цих дій; 10) відповідно до законодавства захищати у суді права споживачів, які не є членами громадських організацій споживачів (об'єднань споживачів); 11) звертатися до правоохоронних органів та органів виконавчої влади про притягнення до відповідальності осіб, винних у випуску та реалізації продукції неналежної якості; 12) інформувати громадськість про права споживачів; 13) сприяти розвитку міжнародного співробітництва у сфері захисту прав та інтересів споживачів» [142].

Серед найважливіших прав конsumerських організацій слід визнати можливість проведення досліджень споживчих

властивостей продукції та якісних характеристик товарів. Також важливим є право на участь у проведенні експертиз товарів, або навіть на самостійне їх проведення. Це дає можливість уникнути упередженості при розгляді справ із захисту прав споживачів, значною мірою сприяє дотриманню об'єктивності у суперечках та навіть судових справах.

Заслуговує на окрему увагу пункт 10 наведеного вище переліку. Право захищати у суді права громадян, які не є членами громадських організацій споживачів, виходить за межі прав громадських об'єднань громадсько-політичної спрямованості.

На сьогодні найбільшим та найавторитетнішим об'єднанням серед конsumerських об'єднань в Україні є Всеукраїнська федерація споживачів «Пульс». Перелік громадських організацій, що увійшли до складу Федерації, налічує десятки громадських об'єднань.

У числі основних принципів діяльності ВФС «Пульс» – налагодження соціального діалогу між державою та громадським сектором (організаціями громадянського суспільства) у сфері дотримання та захисту прав споживачів. У програмних документах ВФС зазначається: «Здатність органів державної влади «почути голос споживача» може стати дієвим інструментом, певним індикатором у визначенні найбільш актуальних потреб та очікувань суспільства як спільноти споживачів. Цілі ВФС «Пульс» – сприяти визнанню владою пріоритетності державної політики захисту прав споживачів, враховуючи безперечну кількісну більшість спільноти споживачів у порівнянні з іншими соціальними громадами в суспільстві. Позиція «Пульс» – фокус державної та суспільної уваги має бути зосереджений на здійсненні відкритого діалогу у форматі «влада – спільнота споживачів» [159].

Ще одним важливим принципом функціонування ВФС є принцип спільноті зусиль влади та громадських об'єднань у створенні бар'єрів для недобросовісної ділової практики. Цей принцип особливо важливий для розвитку в Україні суспільної атмосфери неприйняття недобросовісної ділової практики, вчиненої зі сторони бізнесових кіл по відношенню до споживачів. Створення конкретних механізмів протидії недоброчинним практикам важливо

з точки зору підтримання авторитету державної політики захисту прав споживачів всередині країни та покращення міжнародного іміджу України серед європейської та світової спільноти, а також у сприянні дружньої та доброзичливої практики ведення бізнесу. Дії «Пульс» – сприяти поширенню кращих зарубіжних і вітчизняних практик захисту прав споживачів, ініціювати та впроваджувати нові механізми для поєднання зусиль між владою, бізнесом і споживачами, зокрема через діяльність Консумерської Асамблеї України (КАУ), яка дозволяє розробляти і втілювати в життя спільні програми у форматі держава-бізнес-споживачі.

Серед основних завдань об'єднання є також сприяння розвитку інформаційного поля для споживачів, систематичної споживчої освіти дітей і молоді, правова просвіта широкого кола громадян, поширення практики ефективного відстоювання споживачами своїх законних прав, створення соціальної реклами в інтересах споживачів, зміцнення потенціалу громадських об'єднань споживачів як серед членів федерації, так і в межах громадського споживчого руху України, а також розвиток широкого партнерства з консумерськими організаціями Європейського Союзу й світу. Організацією розроблений, оприлюднений та реалізований програмний документ «Пріоритетні напрями діяльності ВФС «Пульс» на 2012-2013 рр.» [159].

Можна також констатувати, що разом із декларованою на вищому рівні органами державної влади готовністю залучати громадськість до процесу управління захистом прав споживачів, існує рух назустріч із боку самих громадських об'єднань. Вони не просто декларують готовність взяти участь у вказаному процесі, але й висувають певні пропозиції, вимоги тощо.

Розглядаючи соціальний механізм державного управління захистом прав споживачів, не можна обійти увагою роль споживача в цій системі. Знаходячись за межами системи державного управління, споживач, як громадянин, впливає на органи державного управління, використовуючи свої конституційні права. Розглянуті механізми держуправління захистом прав споживачів надають їм досить широкі права та можливості. Проте, можна

констатувати ще недостатньо високий рівень користування цими правами. Основними причинами цього можна визначити ще недостатньо високу правову культуру більшості населення, невідповідний рівень обізнаності про свої права, досить помітну забюрократизованість багатьох процедур захисту прав споживачів, передусім, судових, недостатню поінформованість про діяльність громадських конsumerських організацій та ін.

Таким чином, можна стверджувати, що у процесі підготовки, укладання та виконання контрактів підприємства повинні забезпечувати чесний і взаємовигідний обмін правами власності. Не допустимою при цьому є опортуністична поведінка, яка може негативно позначитися на діяльності підприємства, призвести до накладання штрафних санкцій з боку відповідних державних чи суспільних інституцій, що у свою чергу призведе до зростання витрат підприємства та зниження фінансових результатів.

Підсумовуючи вищевикладене можна зробити ряд висновків:

1. Обмін правами власності, їх встановлення та захист відбувається не безкоштовно, а пов'язані із значними трансакційними витратами.

2. Обмін правами власності відбувається шляхом укладання контрактів. При цьому важливим є вибір виду контракту, який найкраще відповідає потребам сторін та ретельний підхід до його складання, що знизить ризики та можливі втрати через опортуністичну поведінку партнерів у майбутньому.

3. Однією із сторін контракту може виступати фізична особа – споживач, права котрих захищені державою. Порушення зазначених прав може призвести до значних негативних наслідків для діяльності підприємства, зокрема, іміджевих втрат і зростання рівня трансакційних витрат.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

#### **3.1. Концепція вимірювання трансакційних витрат прийомами бухгалтерської методології**

Більшість дослідників трансакційних витрат звертають увагу на складність їх вимірювання та нарікають на традиційного постачальника економічної інформації – бухгалтерський облік. Навіть окреме детальне дослідження даних існуючого обліку та звітності підприємства не дає точної оцінки величини трансакційних витрат. Існує декілька підходів до їх вимірювання на національному та корпоративному рівнях, проте всі вони дуже приблизні і неточні.

Наголошуючи на важливості і водночас складності вимірювання трансакційних витрат, професор Г.Г. Кірейцев зазначав: «... категорія «трансакційні витрати» є абстракцією реальних економічних відносин між людьми та підприємницькими структурами з приводу застосування алгоритмів, що постійно ускладнюються, процедур організації виробництва й обміну, тобто процедур трансакцій, під якими розуміють зміни прав власності та свобод. Тому важливішою передумовою гармонізації таких відносин, як і раціонального управління ними, є всебічне уявлення про якісні характеристики трансакційних витрат і знання закономірностей формування кількісних їх параметрів» [79, с. 186].

Однією з перших спроб вимірювання розміру трансакційних витрат було дослідження Х. Демсеца, яке ґрунтувалося на оцінці витрат здійснення трансакцій на Нью-Йоркській фондовій біржі при купівлі-продажу акцій. Дослідження викладено в його статті «Витрати трансакції» [212, с. 65].

Дослідник оцінював такі види трансакційних витрат як комісійні брокерам, спред і податок за трансферт. Основна увага була приділена такому виду витрат, як спред. Зокрема, Х. Демсец

визначив, що спред становить 40% від загальної величини трансакційних витрат, які, у свою чергу, оцінюються приблизно в 1,3% від вартості акції в 48 доларів США.

Спред – це розрив між мінімальною ціною продавця та максимальною ціною покупця. Виокремлюють спред позитивний і негативний залежно від величини різниці [152, с. 99].

Однією з найвдаліших спроб вимірювання трансакційних витрат вважається розроблена Д. Воллісом і Д. Нортон концепція трансакційного сектора. Автори дослідження оцінили валовий дохід, створений при наданні трансакційних послуг, у порівнянні із загальною величиною валового національного продукту Сполучених Штатів Америки.

У своєму дослідженні Д. Волліс і Д. Норт проаналізували наступні види відносин і видів діяльності, які спричиняють виникнення трансакційних витрат:

- взаємовідносини між окремими покупцями і продавцями;
- внутрішньофірмові відносини;
- виробництво послуг фірмами-посередниками;
- відносини, пов'язані із захистом прав власності [227, с. 96].

До трансакційних витрат вчені віднесли, зокрема, витрати, пов'язані з банківськими операціями, страхуванням, фінансуванням, оптовою та роздрібною торгівлею тощо. Згідно з отриманими результатами питома вага у валовому національному доході США трансакційних послуг, що надаються приватним сектором, збільшилася з 23% у 1870 році до 41% у 1970 році, а наданих державою – з 3,6% у 1870 до 13,9% у 1970, що у підсумку склало зростання рівня трансакційних витрат з 26,6% у 1870 році до 54,9% у 1970 році. Динаміка зміни розміру трансакційного сектору у економіці США проілюстрована на рис. 3.1.

На думку дослідників, трансакційний сектор зростав завдяки трьом основним чинникам:

- поглиблення спеціалізації та поділу праці;
- технічний прогрес у промисловості й транспорті, що супроводжувався збільшенням розміру фірм;
- посилення ролі уряду в його відносинах із приватним

сектором [227, с. 123].

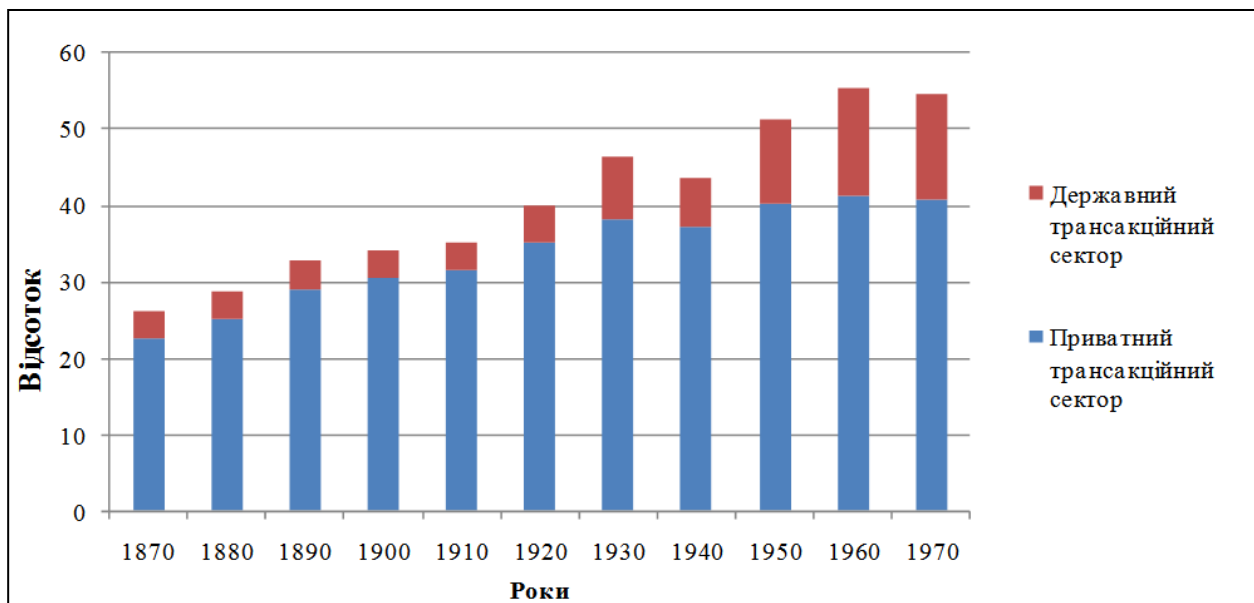


Рис. 3.1. Трансакційний сектор у валовому національному продукті США у 1870-1970 роках, %

Джерело даних: побудовано за [227].

Досить значним розмір трансакційного сектора є не лише у США, але і в економіках інших високорозвинених країн (табл. 3.1).

*Таблиця 3.1*

**Частка трансакційних витрат у ВВП розвинених країн, %**

Країна	1960 рік	1970 рік	1980 рік	1990 рік
США	55	54	58	62
Японія	40	48	55	56
Німеччина	38	н.д.	48	52
Франція	34	н.д.	н.д.	63

Джерело даних: [164, с. 94].

Наведена у таблиці 3.1 інформація свідчить, що в економіках високорозвинених країн трансакційний сектор перевищує п'ятдесят відсотків ВВП. Проте зовсім інша ситуація у країнах із перехідною економікою.

Зокрема, у Російській Федерації витрати на судову та правоохоронну діяльність складали в 1997 році лише 1,6% від ВВП, порівняно із 13,9% (в 1970 р.) у США [127, с. 143].

Дослідники Д. Волліс і Д. Норт акцентують увагу на швидкому зростанні трансакційного сектора, яке вони називають «структурним зсувом першорядної важливості». При цьому відбувається зростання абсолютного значення трансакційних витрат при паралельному зниженні питомого їх рівня (трансакційних витрат у розрахунку на одну трансакцію). На думку дослідників, це досягається, перш за все, завдяки поглибленню спеціалізації та поділу праці і в загальному підсумку сприяє процвітанню розвинутих країн: «...ресурси суспільства, які спрямовуються на специфікацію і захист прав власності, були настільки ефективні, що це уможливило гігантський розквіт контрактних форм, які заповнили нашу сучасну економіку і які є ключем до пояснення контрасту між високорозвиненими країнами й країнами «третього світу» [227, с. 122].

Трансакційний сектор є досить неоднорідним, у ньому можна виділити декілька складових, зокрема державний і приватний трансакційний сектори. Крім того, існує поділ трансакційного сектора на сектори ринкових і внутрішньофірмових трансакцій. Внутрішньофірмові трансакційні витрати пов'язані з координацією всередині фірми та виражені, перш за все, в заробітній платі працівників, зайнятих у такій діяльності, як закупівля й розподіл, координація і контроль. Ринкові трансакційні витрати – це плата за використання ринкового механізму для здійснення обміну правами власності на ринку.

Інша класифікація трансакційного сектора передбачає його поділ на сектор трансакцій підприємств і витрати трансакційних галузей. Трансакційні галузі економіки – це такі, що спеціалізуються на наданні трансакційних послуг. До них відносять:

1) фінанси й операції з нерухомістю. Підприємства даної галузі забезпечують передачу прав власності, включаючи пошук альтернатив, підготовку та виконання контрактів;

2) банківські послуги і страхування. Основне завдання – посередництво у здійсненні обміну правами власності, що залежить від специфічних обставин і вимог, а також зниження витрат, пов'язаних із безпекою реалізації прав власності на активи;



3) правові послуги. Підприємства даної галузі забезпечують координацію, управління та контроль за виконанням умов контрактів, захист від опортунізму;

4) підприємства оптової та роздрібної торгівлі, які забезпечують реалізацію виробленої продукції.

Оцінку трансакційного сектора економіки України на макрорівні здійснювали ряд дослідників, зокрема, І.С. Коропецький і С.І. Архієреєв. За дослідженнями останнього у трансакційному секторі економіки України у 2001 році було зайнято 10,53% від загальної кількості працюючих [6, с. 36].

Дослідник трансакційних витрат М. Вергуненко спробував порівняти трансакційний сектор економіки України із трансакційним сектором розвинутих країн, у тому числі у контексті європейської інтеграції. За даними дослідника, сектор трансакцій в Україні значно відстає від відповідних секторів у західноєвропейських і навіть постсоціалістичних країн. Середнє значення трансакційного сектора, розраховане за рівнем витрат на основі статистичних даних за 11 років, становило 21,7 %, що значно нижче, ніж у країнах – членах Європейського Союзу.

Низький рівень розвитку трансакційного сектора в Україні, порівняно з розвинутими країнами світу, автор пояснює наступним чином: «трансакційний сектор – це, здебільшого, частина нематеріальної сфери. Її можна поділити на сектор послуг і державний сектор. У радянській економіці сектор послуг вважався другорядним порівняно з матеріальним виробництвом і йому приділялося менше уваги, ніж на Заході. Проте, як зазначають спеціалісти, саме сектор послуг є найперспективнішим і найвигіднішим. Досвід розвинутих країн свідчить, що його розвиток потребує значно менше інвестицій, збільшує зайнятність населення, сприяє становленню середнього й малого бізнесу, швидкому переходу до ринкових відносин» [24].

Важливе значення трансакційних витрат в економіці на сьогодні не викликає сумнівів, чого не можна сказати про методи, за допомогою яких досліджується їх розмір. Якщо для розрахунку витрат трансакційних галузей можна використовувати статистичні

дані, зокрема систему національних рахунків, то трансакційні витрати підприємств «трансформаційних» галузей виміряти надзвичайно складно.

Існуючі концепції вимірювання трансакційних витрат підприємств не задовольняють повною мірою вимог достовірності, обґрунтованості й економічності, тому пошуки методів вимірювання трансакційних витрат зустрічаються у працях значної кількості науковців.

На думку О.О. Брендельової, трансакційні витрати можна вимірювати наступними методами:

- аналізу офіційних даних, що надають статистичні, урядові та інші установи;

- співставлення загальної величини трансакційних витрат пропонованої угоди «на око»;

- специфікації трансакційних витрат;

- збору даних шляхом анкетування або опитування економічних суб'єктів;

- експериментальним, суть якого полягає у тому, що дослідник самостійно починає здійснювати операцію, наприклад, створює фіктивну фірму і детально фіксує кожен крок: скільки форм документів потрібно заповнити, скільки часу провести у чергах, скільки й яким чиновникам «дати» і т.д. [16, с. 88].

Кожен із наведених вище методів вимірювання трансакційних витрат має свої переваги та недоліки. Проте на сьогодні ще не існує науково обґрунтованого і достовірного методу визначення та вимірювання трансакційних витрат як на макрорівні, так і на рівні підприємства.

Як зазначає Д. Норт, трансакційні витрати складаються з витрат, які проявляються в ході ринкових відносин і тому піддаються вимірюванню, і витрат, які із труднощами піддаються вимірюванню: час на придбання інформації, стояння в чергах, дача хабарів і т.д., а також втрат від недостатнього нагляду та контролю. Наявність цих невимірюваних витрат утруднює точну оцінку загальної величини трансакційних витрат.

Трансакційні витрати – найбільш очевидна властивість інституціональної системи. За висловом Д. Норта, «... наскільки ми здатні дати таку оцінку (рівня трансакційних витрат – автор), настільки ми просуваємося у вимірюванні ефективності інститутів» [116, с. 94].

Важливу роль у вирішенні проблеми вимірювання трансакційних витрат повинна відігравати бухгалтерська наука, яка є традиційним постачальником економічної інформації та має відповідні інструменти.

На нашу думку, лише інформація, одержана із первинних документів та облікових регістрів, отримана за розробленими бухгалтерськими процедурами, на єдиній методичній базі та з чіткими класифікаційними ознаками є об'єктивною.

Передумовами, необхідними для вимірювання й оцінки трансакційних витрат підприємства у бухгалтерському обліку є наступні твердження:

- переважна більшість трансакційних витрат є непрямими, накладними витратами;

- інформація про трансакційні витрати повинна базуватися на даних синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку трансакційних витрат, які виокремлені на основі науково обґрунтованої класифікації трансакційних витрат;

- методика бухгалтерського обліку трансакційних витрат підприємства має бути достатньо універсальною, для того, щоб відображати усю різноманітність трансакційних витрат різних підприємств, і водночас уніфікованою для забезпечення зіставлення показників обліку та звітності;

- повинні бути внесені зміни до існуючих та розроблені нові форми бухгалтерських регістрів для відображення інформації про трансакційні витрати;

- необхідно внести зміни до діючого плану рахунків та нормативно-правових документів щодо обліку і контролю витрат із метою відокремленого відображення трансакційних витрат;

- інформація управлінського обліку може містити не лише грошову оцінку трансакційних витрат, але й використовувати

нефінансові показники (втрати часу і можливостей, витрати на хабарі тощо).

При використанні бухгалтерської методології для одержання даних про трансакційні витрати підприємства основною проблемою є складність їх виокремлення із загальної сукупності витрат. Розв'язання проблеми можливе двома способами – аналізу показників існуючої системи бухгалтерського обліку або побудови нової з урахуванням позицій інституціональної економічної теорії.

Аналіз показників існуючої системи бухгалтерського обліку для вимірювання рівня трансакційних витрат можливий такими прийомами:

1) аналіз оборотів по бухгалтерських рахунках із обліку витрат періоду (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати»). Оскільки трансакційні витрати є переважно накладними витратами, то можна вважати, що витрати, відображені на вказаних рахунках, у переважній більшості є трансакційними;

2) аналіз бухгалтерської звітності. Незважаючи на значну кількість звітних форм, можна одержати лише приблизний розмір трансакційних витрат, оскільки показники звітності є узагальненими, тому інформація, отримана за допомогою цього методу, не буде значно відрізнятися від отриманої за допомогою попереднього прийому;

3) аналіз даних аналітичного обліку. Перевагою цього методу є більша його деталізація і точність. Проте існуюча система аналітичного обліку витрат не адаптована для виокремлення трансакційних витрат, а отримання інформації є досить затратним. Крім того, веденню аналітичного обліку непрямих витрат приділяється недостатня увага.

Виходячи з викладеного вище, можна стверджувати, що у чинній системі обліку трансакційні витрати в основному відображуються у складі накладних непрямих витрат на рахунках 9 класу рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [129].

Подібну думку висловлює і О.В. Замазій, яка зазначає, що витрати, які безпосередньо не відносяться до створюваної продукції (робіт, послуг) і які більшою мірою пов'язані з підготовкою й організацією виробництва, не включаються до складу собівартості продукції (робіт, послуг). Такі витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Слід зазначити, що трансакційні витрати як витрати ринкової взаємодії господарюючих суб'єктів здебільшого характеризують рівень підготовки виробництва продукції (робіт, послуг), ніж сам процес виробництва. Тому видається доцільним говорити про те, що трансакційні витрати є непрямими витратами, які покриваються за рахунок прибутку підприємства [54, с. 98].

На думку дослідниці, облік таких витрат ведеться у складі витрат діяльності, для обліку яких призначено 9 клас рахунків. Проте саме визначення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку відсутнє, не кажучи вже про конкретний їх перелік. Відповідно, оскільки визначеного рахунку для обліку трансакційних витрат не виділено, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [64] облік трансакційних витрат може вестися в розрізі таких видів витрат: адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Для обліку даних витрат призначені відповідно рахунки 92, 93, 94, між якими і відбувається розподіл трансакційних витрат [54, с. 98].

Оскільки наведений вище підхід є, на нашу думку, найбільш достовірним і містить уніфіковані показники, які можна одержати з бухгалтерських реєстрів і звітності, було проаналізовано рівень трансакційних витрат на прикладі декількох сільськогосподарських підприємств Чернігівської області.

Під час дослідження була використана інформація з первинних документів, бухгалтерських реєстрів і звітності, а також

розпорядчих документів підприємств Чернігівської області. Узагальнені показники даного аналізу представлені у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Трансакційні витрати у досліджуваних сільськогосподарських підприємствах за 2008-2011 роки, тис.грн**

№ п/п	Сільськогосподарські підприємства	Трансакційні витрати				
		Рік				2011 р. у % до 2008 р.
		2008	2009	2010	2011	
1.	СТОВ «Десна»	527	439	572	1645	312
2.	ДП ДГ «Іванівка»	1281	1110	3208	2077	162
3.	СТОВ «Хоробор Агро»	629	1695	1830	4647	739
4.	ТОВ «Прохорське»	1867	4734	16633	8962	480
5.	СТОВ «Дружба»	2555	1905	8704	4891	191
6.	СТОВ «Авангард»	73	494	663	1686	2310
7.	ТОВ «Деметра»	142	161	138	422	297
8.	ТОВ «Плиски Агро»	743	930	2498	890	120
9.	СВК «Калина»	-	48	43	163	340*
10.	ЗАТ «Красносільське»	-	233	993	369	158*
11.	ТОВ «Головеньківське Плюс»	-	2259	1049	5471	242*
У середньому в розрахунку на одне підприємство		977	1273	3303	2838	290

\* порівняно з 2009 р.

Наведена інформація вказує на те, що за досліджуваний період у всіх підприємствах відбулося значне збільшення рівня трансакційних витрат. Так, у 2011 р. вони у середньому в розрахунку на одне підприємство становили 2838 тис. грн проти 977 тис. грн у 2008 р., тобто відбулося зростання рівня трансакційних витрат за досліджуваний період майже втричі. Не зважаючи навіть на значні зміни організаційно-правових умов господарювання сільськогосподарських підприємств та інфляційні процеси у країні, це дуже суттєво.

Для об'єктивної оцінки причин зростання рівня трансакційних витрат доцільно порівняти їх із величиною загальних витрат. Для

цього визначимо питому вагу трансакційних витрат у загальній структурі витрат досліджуваних підприємств (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Питома вага трансакційних витрат у структурі загальних витрат досліджуваних сільськогосподарських підприємств у 2008-2011 роках, %**

№ п/п	Сільськогосподарське підприємство	Питома вага трансакційних витрат у загальних витратах підприємства				
		Рік				2011 р. порівняно з 2008 р., (+,-)
		2008	2009	2010	2011	
1.	СТОВ «Десна»	23	6	14	23	0
2.	ДП ДГ «Іванівка»	12	12	31	20	8
3.	СТОВ «Хоробор Агро»	27	37	37	63	36
4.	ТОВ «Прохорське»	25	33	64	39	14
5.	СТОВ «Дружба»	46	16	48	28	-18
6.	СТОВ «Авангард»	5	28	22	47	42
7.	ТОВ «Деметра»	16	12	11	20	4
8.	ТОВ «Плиски Агро»	17	10	19	6	-11
9.	СВК «Калина»	-	5	3	8	-
10.	ЗАТ «Красносільське»	-	5	30	52	-
11.	ТОВ «Головеньківське Плюс»	-	13	8	38	-
У середньому в розрахунку на одне підприємство		21	16	26	31	10

Дані таблиці 3.3 свідчать про зростання питомої ваги трансакційних витрат за період із 2008 р. по 2011 р. Зокрема, у 2011 р. вони становили 31 % у загальній структурі витрат, тоді як у 2008 р. – 21 %. Графічно питома вага трансакційних витрат у досліджуваних підприємствах у 2011 р. відображена на рис. 3.2.

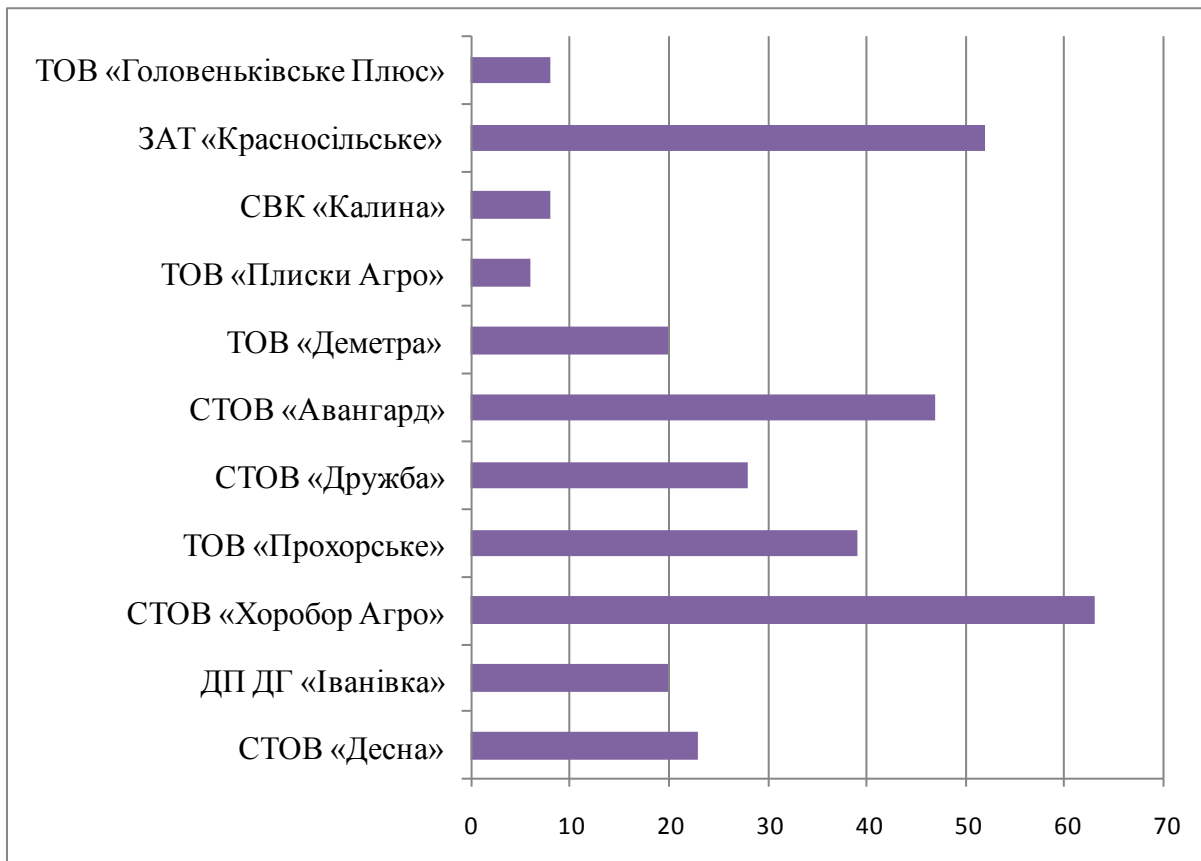


Рис. 3.2. Питома вага трансакційних витрат у загальних витратах досліджуваних сільськогосподарських підприємств у 2011 році, %

Джерело даних: власні дослідження

Значний діапазон значень питомої ваги трансакційних витрат пояснюється змінами розміру господарств, правового режиму їх функціонування, але, перш за все, – ефективністю витрачання ресурсів на здійснення трансакцій.

Тенденція зміни питомої ваги трансакційних витрат у досліджуваних підприємствах графічно відображена на рис. 3.3 і свідчить про їх постійне зростання, що також актуалізує потребу їх обліку, контролю та аналізу.



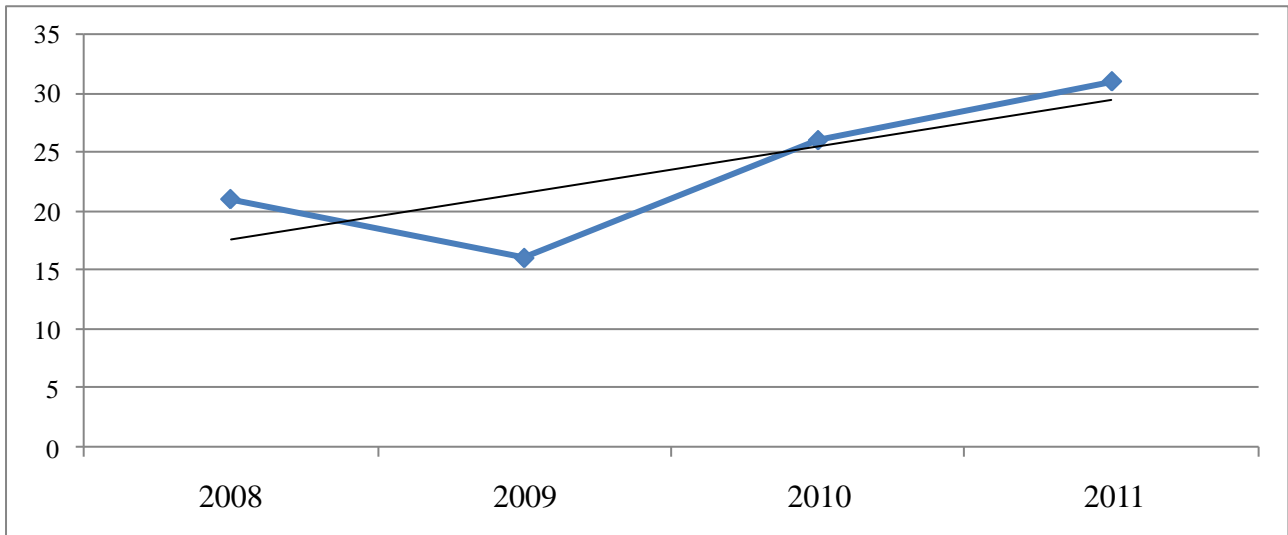


Рис. 3.3. Рівень і тенденція зміни питомої ваги трансакційних витрат у загальних витратах досліджуваних підприємств у 2008-2011 роках, %

Джерело даних: власні дослідження

Зростання рівня трансакційних витрат не обов'язково має негативні наслідки для підприємства. Важливими є напрями та ефективність здійснення трансакційних витрат, а тому проаналізуємо їх взаємозв'язок із чистим прибутком підприємства. Для цього обчислимо розмір прибутку, який припадає на одиницю трансакційних витрат за формулою (3.1).

$$P_{тв} = \frac{ЧП}{ТВ} * 100\% \quad (3.1)$$

де  $P_{тв}$  – прибуток у розрахунку на одиницю трансакційних витрат;

$ЧП$  – чистий прибуток;

$ТВ$  – трансакційні витрати.

Прибуток у розрахунку на одиницю трансакційних витрат – це відносний показник, що відображає ступінь ефективності витрачання трансакційних витрат. Він розраховується як відношення чистого прибутку до величини трансакційних витрат і означає розмір чистого прибутку, одержаного на одну гривню трансакційних витрат.

Розглянемо вплив трансакційних витрат на ефективність діяльності досліджуваних підприємств (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Чистий прибуток і прибуток у розрахунку на одиницю трансакційних витрат у досліджуваних підприємствах**

№ п/п	Сільсько-господарське підприємство	Чистий прибуток, тис.грн					Прибуток у розрахунку на одиницю трансакційних витрат, грн				
		Рік				2011 р. порівняно з 2008 р.	Рік				2011 р. порівняно з 2008 р.
		2008	2009	2010	2011		2008	2009	2010	2011	
1.	СТОВ «Десна»	597	-785	2831	-1863	-2460	1,13	-1,79	4,95	-1,13	-2,27
2.	ДП ДГ «Іванівка»	98	80	95	78	-20	0,08	0,07	0,03	0,04	-0,04
3.	СТОВ «Хоробор Агро»	134	-1349	-861	-2271	-2405	0,21	-0,80	-0,47	-0,49	-0,70
4.	ТОВ «Прохорське»	5	1363	1227	1279	1274	0	0,29	0,07	0,14	0,14
5.	СТОВ «Дружба»	167	293	7576	1603	1436	0,07	0,15	0,87	0,33	0,26
6.	СТОВ «Авангард»	0	2	2	15	15	0	0	0	0,01	0,01
7.	ТОВ «Деметра»	147	77	176	360	213	1,04	0,48	1,28	0,85	-0,18
8.	ТОВ «Плиски Агро»	2525	2136	5081	6766	4241	3,40	2,30	2,03	7,60	4,20
9.	СВК «Калина»	-	-94	-586	-734	-640	-	-1,96	-13,63	-4,50	-2,54
10.	ЗАТ «Красносільське»	-	-477	-721	-703	-226	-	-2,05	-0,73	-1,91	0,14
11.	ТОВ «Головеньківське Плюс»	-	11500	3766	-11032	-22532	-	5,09	3,59	-2,02	-7,11
У середньому в розрахунку на одне підприємство		459	1159	1690	-591	-1050	0,47	0,91	0,51	-0,21	-0,68

Інформація, наведена у таблиці 3.4, вказує на зниження середнього рівня прибутку у розрахунку на одне підприємство. Даний показник зростав за період із 2008 р. по 2010 р., але у 2011 р. більшість підприємств отримали збиток, хоча у деяких підприємствах спостерігалася і позитивна динаміка, включаючи зростання прибутку.

Зважаючи на тенденцію до зростання трансакційних витрат та зниження прибутків підприємств, відбулося зниження прибутку у розрахунку на одиницю трансакційних витрат з 0,47 грн у 2008 р. до -0,21 грн у 2011 р., тому менеджменту підприємств потрібно вжити заходів для підвищення рівня віддачі трансакційних витрат, тобто

підвищення ефективності їх витрачання. Рівень і тенденція зміни прибутковості трансакційних витрат у досліджуваних підприємствах у 2008-2011 роках відображені на рис. 3.4.

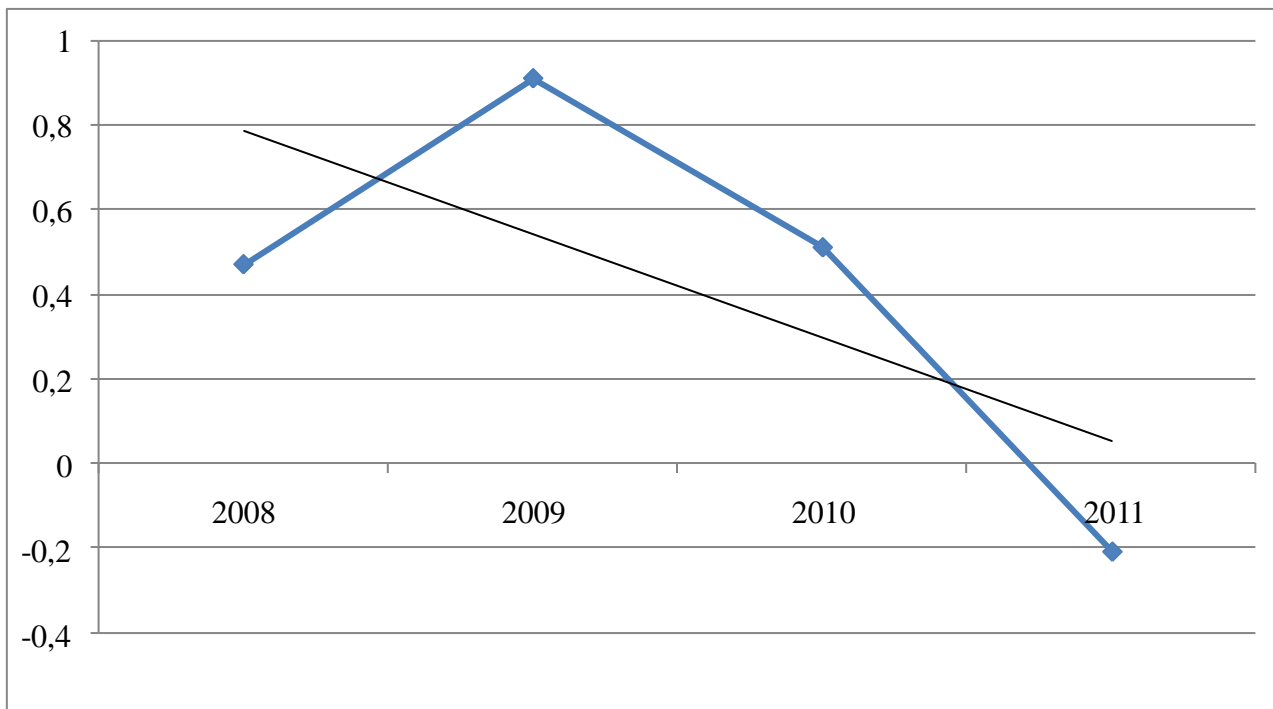


Рис. 3.4. Рівень і тенденція зміни прибутковості трансакційних витрат досліджуваних сільськогосподарських підприємств за 2008-2011 роки, грн.

Джерело даних: власні дослідження

Порівнявши середній рівень прибутку у розрахунку на одне досліджуване підприємство з відповідним середнім рівнем трансакційних витрат, можна стверджувати, що розмір останніх перевищує розмір чистого прибутку, причому намітилася тенденція до значного зростання розриву між ними (рис. 3.5). Це свідчить про значний вплив трансакційних витрат на ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств, а отже і необхідність їх відокремленого відображення у бухгалтерському обліку.

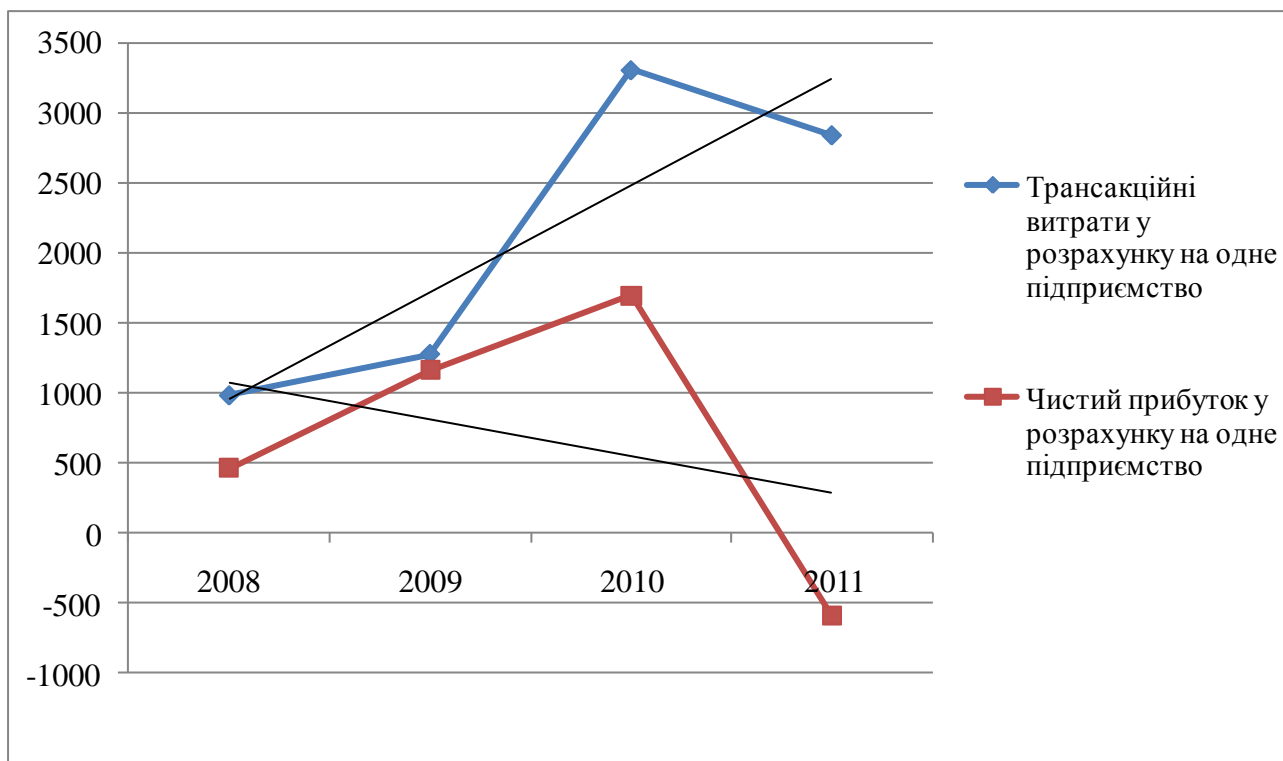


Рис. 3.5. Середній чистий прибуток і середні трансакційні витрати у розрахунку на одне досліджуване підприємство за 2008-2011 роки, тис.грн

Джерело даних: власні дослідження

Одержані результати не є повними щодо трансакційних витрат, оскільки у них відображені лише показники фінансового обліку, а в управлінському обліку доцільно враховувати більш широкий спектр видів трансакційних витрат, зокрема, і не відображені в фінансовому обліку (втрати від опортуністичної поведінки) і нефінансові показники (втрати часу, можливостей, прибутку тощо).

Розглянутий підхід до визначення розміру трансакційних витрат свідчить, що діюча в Україні система бухгалтерського обліку не повною мірою задовольняє потреби користувачів у інформації, яка стосується трансакційних витрат, а отже необхідно модифікувати її з урахуванням позицій інституціональної економічної теорії.

Шукаючи можливості задовольнити інформаційні потреби менеджменту щодо трансакційних витрат, В. Зіновійчук та О. Власенко пропонують застосовувати соціологічні методи і

проводити анкетні опитування керівників сільськогосподарських підприємств із використанням методу експертних оцінок [56].

Не заперечуючи викладених пропозицій, у даній роботі досліджені трансакційні витрати, які відображені у системі показників бухгалтерського обліку, проте не ідентифіковані в окрему групу – трансакційні витрати.

На сьогодні існує декілька підходів до відокремленого відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку. На думку вітчизняної дослідниці М.М. Шигун, до основних із них можна віднести:

- побудову нової неоінституціональної моделі бухгалтерського обліку;
- доповнення класу 8 «Витрати за елементами» рахунками трансакційних витрат;
- застосування транзитного рахунку «Трансакційні витрати»;
- виділення спеціального рахунку «Трансакційні витрати»;
- виділення рахунку-екрану «Трансакційні витрати (узагальнюючий)»;
- виділення аналітичних субрахунків у складі загальногосподарських витрат;
- введення відповідних субрахунків у розрізі адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- створення додаткових аналітичних розрізів по рахунках витрат діяльності для введення ознаки трансакційних витрат [188, с. 31].

Аналізуючи наведені підходи, потрібно зазначити, що жоден із них не задовольняє потреби користувачів бухгалтерської інформації. Зокрема, побудова нової неоінституціональної моделі бухгалтерського обліку на сучасному етапі, і навіть у найближчому майбутньому, неможлива хоча б через те, що неоінституціональна економічна модель не цілком сформульована навіть теоретично і містить чимало суперечливих поглядів дослідників.

Інший варіант – використання транзитного рахунку для обліку трансакційних витрат, коли до нього відкриваються субрахунки за обраними класифікаційними ознаками (наприклад, за

хронологічною послідовністю трансакцій). За дебетом даного рахунку будуть відображуватися суми нарахованих трансакційних витрат, а за кредитом – списання на затратні рахунки дев'ятого класу рахунків.

Такий підхід дає можливість накопичувати інформацію про обсяг трансакційних витрат за певний період, у тому числі за визначеними класифікаційними ознаками. Використовуючи додаткові облікові реєстри можна проаналізувати питому вагу трансакційних витрат у витратах певного виду діяльності або відображуваних за класифікацією, передбаченою Планом рахунків (наприклад, у структурі витрат на збут); відстежити динаміку трансакційних витрат. А це, в свою чергу, надасть додаткову інформацію для аналізу господарської діяльності та прийняття управлінських рішень.

Проте, поряд із позитивними сторонами, у цієї методики є суттєві недоліки. Запровадження транзитного рахунку означає значне ускладнення облікових процедур і відповідне збільшення трудомісткості облікових робіт. Особливо, коли підприємство уже використовує 8 клас рахунків, що робить запровадження такої методики недоцільним. Хоча частково нівелювати цю обставину можна шляхом автоматизації облікових процедур.

Оскільки витрати на пошук інформації, укладання контрактів, юридичне обслуговування тощо згідно з діючою методологією обліку витрат здебільшого не включаються до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), то можна стверджувати, що більшість трансакційних витрат знаходять своє відображення на рахунках обліку інших витрат операційної діяльності (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

З макроекономічної точки зору майже усі витрати, що відображуються на цих рахунках, є трансакційними, проте на рівні конкретного підприємства лише частина витрат на цих рахунках обслуговує трансакції з економічними агентами на ринку. Виокремити трансакційні витрати з цих рахунків досить складно. Але зі зростанням значення трансакційних витрат і посиленням

уваги до них із боку менеджменту господарюючих суб'єктів виникає необхідність у наданні достовірної інформації про трансакційні витрати.

Тому ще одним варіантом виокремлення трансакційних витрат є поділ рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» на субрахунки:

- трансформаційні витрати;
- трансакційні витрати.

Це дозволяє відстежувати величину та динаміку трансакційних витрат і визначати їх питому вагу у загальногосподарських витратах. Проте такий поділ не притаманний чинній системі бухгалтерського обліку (коли присутні тотожні субрахунки у різних рахунках) і водночас не позбавлений недоліків попередніх варіантів обліку трансакційних витрат.

Так, Ж.М. Ющак рекомендує для обліку трансакційних витрат створити систему аналітичних рахунків, що будуть вестися у розрізі синтетичних рахунків 9 класу й у розрізі об'єктів обліку та статей трансакційних витрат [194, с. 9-10]. Такий підхід дає можливість отримувати досить деталізовану та систематизовану інформацію, проте є складним при впровадженні та трудомістким у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Із подальшим розвитком світової економіки шляхом глобалізації, у силу вичерпання природних ресурсів і зростання населення, відбудуватиметься загострення боротьби за природні ресурси, а це у свою чергу призводитиме до зростання рівня трансакційних витрат. Тому нагальним є виявлення груп витрат, у яких відображені трансакційні витрати, та впровадження методики їх відокремленого відображення.

Незаперечним фактом є визначальний вплив економічної теорії на методику бухгалтерського обліку, проте не можна забувати й про те, що ведення бухгалтерського обліку регламентується чинними нормативними актами в сферах бухгалтерського обліку, економіки й оподаткування. Іншими словами, бухгалтерський облік функціонує у певному

нормативному середовищі. Тому доцільно проаналізувати нормативні документи, що регламентують облік витрат.

До законодавчих актів, які регламентують облік витрат загалом, і витрат, які можна віднести до трансакційних зокрема, належать Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [138], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [112], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [131], П(С)БО 16 «Витрати» [133], П(С)БО 30 «Біологічні активи» [134], Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [104], Податковий кодекс України [130], наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження норм коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядку їх витрачання» [139] й інші.

Порядок відображення в обліку витрат регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», відповідно до якого визнання витрат здійснюється у такому порядку:

- витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

- якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.



Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами й іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- погашення одержаних позик;

- витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат [133].

Зважаючи на викладене вище, можна стверджувати, що трансакційні витрати відповідають критеріям визнання витрат, а система бухгалтерського обліку забезпечує накопичення інформації про них, але не має механізму для виокремлення та систематичного накопичення даних про трансакційні витрати, у тому числі за контрагентами й об'єктами обліку. Такі витрати поки що відображаються разом із об'єктами обліку, класифікованими за існуючими ознаками.

Як зазначалося вище, більшість трансакційних витрат є непрямими і обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», проте, на нашу думку, не виключно.

Трансакційні витрати можуть знайти своє відображення і на інших витратних рахунках, адже вони притаманні не лише операційній діяльності і, більше того, можуть бути навіть у складі собівартості продукції. Наприклад, податки є платою за послуги, які надаються державою, зокрема, щодо розподілу та захисту прав власності, а відтак вони є трансакційними витратами. Враховуючи особливості системи оподаткування України, витрати на сплату податків включаються до складу майже всіх витратних рахунків, де міститься така стаття витрат, як оплата праці.

Неоднозначною є ситуація і з нематеріальними активами, значна частина яких належить до трансакційних витрат (витрати на придбання ліцензій і дозволів на здійснення певних видів діяльності), що через нарахування амортизації можуть знайти

відображення на різних витратних рахунках. Проте переважна більшість трансакційних витрат є непрямими, накладними витратами.

Як було зазначено вище, спектр поглядів на трансакційні витрати є досить широким і, виходячи з деяких із них до трансакційних можна віднести практично всі елементи витрат періоду. Але, виходячи з більш вужчого підходу, до трансакційних витрат можна віднести лише частину із загальної сукупності статей витрат діяльності підприємства, які складуть методично та логічно цілісну групу трансакційних витрат. Одержана сукупність трансакційних витрат повинна бути класифікована таким чином, щоб відповідати положенням економічної теорії та найповніше задовольняти потреби користувачів інформації.

У межах даного дослідження нами було співставлено та проаналізовано статті витрат, які пропонуються в основних нормативно-методичних документах з обліку витрат, а саме: П(С)БО 16 «Витрати», Податковий кодекс України, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, та визначено, на яких статтях відображено трансакційні витрати. Деталізовані результати даного дослідження відображені у додатку Д.

Важливим завданням бухгалтерського обліку трансакційних витрат, як зазначалося, є виокремлення їх із загальної сукупності непрямих витрат і накопичення за необхідними для користувачів інформації класифікаційними ознаками. Розглянемо детально основні групи витрат, які запропоновані у П(С)БО 16 «Витрати», та виділимо із них ті, які можна віднести до трансакційних.

У цьому зв'язку потрібно детально дослідити, перш за все, особливості відображення адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, у складі яких зосереджена переважна більшість трансакційних витрат.

Значна їх частина є витратами на організацію й управління діяльністю підприємства. Це економічно неоднорідна група витрат. Вони пов'язані зі здійсненням усієї діяльності підприємства:

постачанням, виробництвом, реалізацією, капітальними вкладеннями.

Відповідно до пункту 18 П(С)БО 16 «Витрати» адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, до яких відносять:

- загальні корпоративні витрати (організаційні, на проведення річних зборів, представницькі тощо);

- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

Виходячи з викладеного вище, із сукупності статей адміністративних витрат до трансакційних можна віднести, перш за все, такі:

- представницькі витрати;

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків [133].

Трансакційні витрати значну частку становлять і у витратах на збут. Відповідно до пункту 19 П(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

Серед них до трансакційних можна віднести, у першу чергу, витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг).

До трансакційних можна віднести також і частину інших операційних витрат, зокрема, втрати від опортуністичної поведінки контрагентів, витрати на придбання дозволів і ліцензій тощо.

Таким чином, необхідно серед аналітичних рахунків із обліку накладних витрат виділити трансакційні, аби можна було їх згрупувати на окремому витратному рахунку «Трансакційні витрати».

Проведені нами дослідження дозволяють стверджувати, що найбільш точну та релевантну інформацію про трансакційні витрати можна одержати шляхом відображення трансакційних витрат на окремому витратному синтетичному рахунку у 9 класі рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Графічно даний підхід зображений на рис. 3.6.

При цьому методика обліку трансакційних витрат має бути достатньо універсальною, для того щоб відображувати всю різноманітність трансакційних витрат різних підприємств.

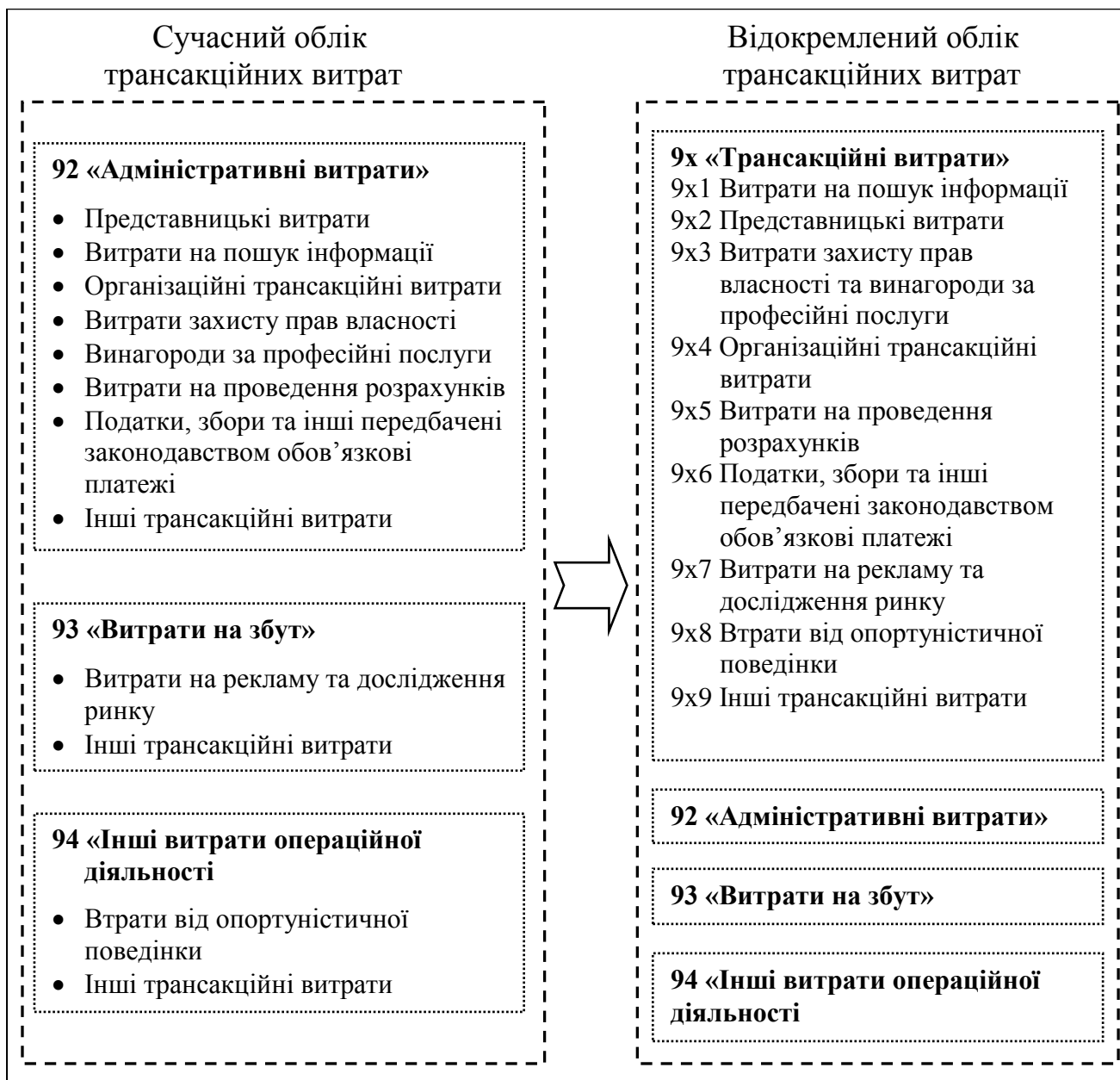


Рис. 3.6. Відокремлене відображення транзакційних витрат в обліку

Джерело даних: власна розробка

Крім того облік транзакційних витрат повинен бути організований за центрами відповідальності та використовувати для внутрішніх потреб нефінансову інформацію, оскільки велика частина транзакційних витрат має неявний характер.

### **3.2. Методичні засади обліку трансакційних витрат підприємства**

Дослідивши основні підходи до обліку накладних витрат і порівнюючи їх із концептуальними підходами до обліку трансакційних витрат, можна стверджувати, що частина накладних витрат, що обліковуються у складі витрат періоду, є трансакційними, а тому потребують відображення на окремому витратному синтетичному рахунку зі своїми субрахунками й аналітичними рахунками відповідно до інформаційних потреб користувачів інформації.

Методика відокремленого обліку трансакційних витрат повинна ґрунтуватися на:

1. положеннях інституціональної економічної теорії. У даний час методологія обліку як складова методології економічної науки спирається на положення неокласичної економічної теорії. Остання продовжує свій розвиток як неоінституціональна економічна теорія;

2. методичних і методологічних засадах бухгалтерського обліку;

3. нормах діючого законодавства.

Відокремлений облік трансакційних витрат підприємства повинен забезпечити вирішення ряду задач:

1) визначення фактичних трансакційних витрат у розрізі окремих статей витрат, об'єктів витрат і підрозділів підприємства;

2) знаходження оптимального розміру трансакційних витрат з метою забезпечення високої ефективності процесу управління господарською діяльністю підприємства;

3) планування та нормування трансакційних витрат в розрізі окремих статей витрат, об'єктів витрат та підрозділів підприємства;

4) визначення відхилень фактичних трансакційних витрат від нормативних, планових або стандартних;

5) складання внутрішньої звітності щодо трансакційних витрат.

Проведені дослідження свідчать, що для забезпечення відокремленого обліку трансакційних витрат підприємства доцільно створити окремий синтетичний рахунок у складі 9 класу рахунків із відповідними субрахунками. У межах даного дослідження було використано для позначення рахунку обліку трансакційних витрат у складі 9 класу рахунків умовне позначення рахунку 9х «Трансакційні витрати».

Для деталізації інформації про трансакційні витрати пропонуємо до рахунку 9х «Трансакційні витрати» відкрити наступні субрахунки:

9х1 «Витрати на пошук інформації». У його межах на аналітичних рахунках нараховуються витрати: з оплати послуг зв'язку (пошта, телефон, інтернет), на передплату спеціалізованих видань, на придбання прав доступу до баз даних і таке інше.

9х2 «Представницькі витрати». Відобразатимуться витрати на проведення переговорів, презентацій, прийомів, укладання контрактів тощо.

9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги». Використовується для нарахування витрат на врегулювання спорів у судових органах та інших витрат із захисту прав власності. У межах цього субрахунку відображуються також витрати за отримані юридичні, аудиторські, консалтингові й інші подібні послуги.

9х4 «Організаційні трансакційні витрати». Відобразуються витрати на утримання підрозділів, які забезпечують здійснення трансакцій (відділи маркетингу, зв'язків із клієнтами тощо).

9х5 «Витрати на проведення розрахунків». На аналітичних рахунках цього субрахунку відображуються такі витрати, як плата за розрахунково-касове обслуговування й інші платежі за здійснення розрахункових операцій.

9х6 «Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі». Нараховуються суми податків, зборів та інших податкових платежів, які відображуються на рахунках обліку накладних витрат.

9x7 «Втрати від опортуністичної поведінки». Обліковуються втрати від невиконання умов контрактів, у тому числі безнадійна заборгованість, штрафи, пені, неустойки тощо.

9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку». Обліковуються витрати з оплати наданих підприємству рекламних послуг і витрати, здійснені на дослідження ринкової кон'юнктури.

9x9 «Інші трансакційні витрати». У межах даного субрахунку на аналітичних рахунках відображують трансакційні витрати, які не можна віднести на рахунки інших субрахунків із обліку трансакційних витрат.

Рахунок 9x «Трансакційні витрати» є активним. За дебетом відбувається нарахування витрат у кореспонденції з кредитом таких рахунків, як 20 «Виробничі запаси», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки зі страхування» й інші. Загальна сума витрат, накопичена на дебеті рахунку 9x «Трансакційні витрати», у кінці звітного періоду буде повністю списуватися в дебет рахунку 79 «Фінансові результати». Графічно даний підхід при використанні лише дев'ятого класу рахунків відображений на рис. 3.7 і при використанні 8 і 9 класів рахунків на рис. 3.8.

Розглянемо детальніше особливості обліку трансакційних витрат на кожному із запропонованих рахунків.

Велику групу трансакційних витрат складають витрати на пошук інформації. На сучасному етапі розвитку суспільства інформація перетворилася на економічний ресурс. Володіння інформацією про ціни на продукцію, її якість, попит, дії конкурентів і потенційних інвесторів дає змогу приймати правильні рішення, укладати вигідні контракти, уникати втрат, а отже – отримати економічний ефект від використання цієї інформації.

Проте інформація, а особливо комерційного характеру, не є безкоштовною. Витрати на її одержання досить значні, а тому, на нашу думку, повинні бути виділені у окрему групу трансакційних витрат.





Рис. 3.7. Відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку без використання рахунків 8 класу

Джерело даних: власна розробка



Рис. 3.8. Відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку з використанням рахунків класів 8 і 9

У межах рахунку 9х1 «Витрати на пошук інформації» будуть відображені такі витрати, як на оплату послуг зв'язку (телефон, пошта, інтернет), на передплату спеціалізованих періодичних видань та спеціальної літератури, на придбання баз даних або прав доступу до них (якщо такі витрати не є капітальними вкладеннями) тощо.

До витрат на пошук інформації необхідно включати також інші витрати, пов'язані з пошуком інформації, необхідної для здійснення трансакцій на ринку. Кореспонденція рахунків при відображенні витрат на пошук інформації наведена у табл. 3.5.

У сучасних умовах господарювання серед трансакційних витрат значну частку займають витрати на підготовку й організацію переговорів та укладання контрактів, які у вітчизняному обліку отримали назву представницьких витрат.

Розвиток ринкових відносин потребує використання нових принципів управління підприємством. Конкуренція змушує товаровиробників постійно стежити за ситуацією на ринку та підтримувати високий рейтинг своєї продукції. Серед основних заходів, що забезпечують просування товару до кінцевого споживача, є проведення презентацій, участь у різноманітних виставках, форумах, наслідком яких мають бути переговори з потенційними покупцями чи партнерами з укладанням відповідних угод. Витрати на проведення таких заходів є вагомою статтею витрат у більшості суб'єктів господарювання.

Нормативними документами представницькі витрати регулюються лише у бухгалтерському обліку державних установ – наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2010 р. № 1026 «Про затвердження норм коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядку їх витрачання» [139]. Проте цей термін широко використовується і у практичній діяльності госпрозрахункових підприємств.

Таблиця 3.5

## Відображення в обліку витрат на пошук інформації

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати на оплату послуг телефонного та поштового зв'язку, інтернет	9x1 «Витрати на пошук інформації»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оформлено передплату професійних періодичних видань	39 «Витрати майбутніх періодів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено поточні витрати на передплату професійних періодичних видань	9x1 «Витрати на пошук інформації»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Відображено витрати на придбання прав доступу до баз даних та іншої інформації у сторонніх організацій	9x1 «Витрати на пошук інформації»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оплачено послуги телефонного та поштового зв'язку, інтернет та інші інформаційні послуги	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Списано витрати на пошук інформації на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9x1 «Витрати на пошук інформації»

До запровадження вищезазначеного наказу облік представницьких витрат регламентувався спільним наказом Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України від 12.11.93 р. №88. У ньому дано наступне визначення представницьких витрат – це витрати міністерств, відомств, підприємств, установ на прийом і обслуговування іноземних

представників і делегацій та представників інших підприємств, які прибули за запрошеннями для проведення переговорів з метою здійснення міжнародних зв'язків, установлення та підтримання взаємовигідного співробітництва і вирішення питань, пов'язаних із комерційною діяльністю [140].

Відповідно до нового наказу Міністерства фінансів України від 14.09.2010 р. № 1026 представницькі витрати – це витрати бюджетних установ на прийом і обслуговування іноземних представників і делегацій, які прибули на запрошення для проведення переговорів із метою здійснення міжнародних зв'язків, установлення та підтримання взаємовигідного співробітництва [139].

Порівняння наведених вище нормативних документів свідчить, що суттєвих змін у обліку представницьких витрат не відбулося, за винятком того, що останні у більшості випадків уже не включаються до собівартості продукції, а списуються на фінансові результати.

До представницьких витрат належать витрати, пов'язані з проведенням офіційних прийомів (сніданку, обіду, вечері), витрати на транспортне обслуговування, на передбачені заходи культурної програми, витрати з буфетного обслуговування, оплату послуг перекладача, номерів у готелях тощо.

У чинному бухгалтерському обліку представницькі витрати, залежно від мети прийому делегації (гостей), відображаються у складі адміністративних або інших операційних витрат (якщо делегацію приймають з метою забезпечення нормальної виробничої діяльності), або ж витрат на збут (якщо делегацію приймають із метою забезпечення збуту чи рекламування продукції). Іноді, коли прийом делегацій і представників здійснюється з метою безпосередньої участі у виробничому процесі, такі витрати можуть бути віднесені безпосередньо до складу прямих виробничих витрат. Якщо мету прийому делегації однозначно визначити складно, такі витрати в обліку можуть бути віднесені до інших витрат діяльності.

Наведене ще раз переконливо підтверджує той факт, що трансакційні витрати можуть бути відображені на будь-якому

рахунку бухгалтерського обліку та потребують обліку на окремому рахунку, що одночасно забезпечить точне визначення інших складових витрат, а відповідно дасть змогу більш правильно скласти фінансову звітність.

Проведені переговори повинні призвести до укладання контракту. На нашу думку, облік трансакційних витрат, пов'язаних із укладанням і виконанням контрактів, необхідно вести на окремому субрахунку 9x2 «Представницькі витрати» за аналітичними рахунками відповідно до класифікації контрактів. Кореспонденція рахунків з обліку представницьких витрат наведена у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Відображення в обліку представницьких витрат**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Списані на представницькі витрати матеріали, використані на прийом контрагентів	9x2 «Представницькі витрати»	20 «Виробничі запаси»
Списані на представницькі витрати власні МШП, використані на прийом контрагентів	9x2 «Представницькі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Списані на представницькі витрати одержані під звіт кошти	9x2 «Представницькі витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Перерахована передоплата за транспортне обслуговування контрагентів	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Перерахована передоплата за проживання контрагентів у готелі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

1	2	3
Віднесено витрати на транспортне обслуговування до складу представницьких витрат	9x2 «Представницькі витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Віднесено витрати на проживання контрагентів у готелі до складу представницьких витрат	9x2 «Представницькі витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Віднесено вартість ресторанного обслуговування до складу представницьких витрат	9x2 «Представницькі витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оплачено вартість ресторанного обслуговування	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Нарахована заробітна плата працівникам, які задіяні в організації переговорів	9x2 «Представницькі витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Відображено нарахування єдиного соціального внеску	9x2 «Представницькі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано представницькі витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9x2 «Представницькі витрати»

Сьогодні можна констатувати значне загострення боротьби за ресурси у світі, а відповідно наявна стійка тенденція до зростання витрат на захист прав власності. На макрорівні ця боротьба нерідко призводить до міждержавних, у тому числі військових, конфліктів. Не стоять осторонь цієї боротьби і суб'єкти господарювання, які змушені витратити значні кошти на отримання ресурсів і захист своїх майнових прав, що є значним джерелом трансакційних витрат.

У цивілізованому світі ці витрати пов'язані, перш за все, з витратами на врегулювання спорів у судових органах, хоча, за умов значного тіньового сектора економіки України, можна говорити про реальне існування й інших форм захисту прав власності. Вказані

витрати необхідно відображувати на субрахунку 9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги».

При врегулюванні спорів у судах та в інших нетипових для підприємства ситуаціях можуть використовуватися послуги адвокатів, аудиторів, консультантів, експертів тощо. Порядок відображення витрат захисту прав власності й одержаних професійних послуг на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 3.7.

*Таблиця 3.7*

**Відображення в обліку витрат захисту прав власності та одержаних професійних послуг**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображені витрати на оплату судових зборів	9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оплачені судові збори	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображені витрати на відрядження працівників для участі у судових засіданнях	9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Відображені витрати на оплату праці працівників охорони	9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Відображені нарахування на оплату праці працівників охорони	9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»	65 «Розрахунки за страхуванням»



1	2	3
Відображені витрати за одержані юридичні, аудиторські, консалтингові послуги	9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оплачені професійні послуги	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Списано витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9х3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»

Важливу групу трансакційних витрат становлять організаційні трансакційні витрати. До неї необхідно відносити витрати на утримання підрозділів або посадових осіб, метою діяльності яких є підготовка та здійснення трансакцій, тобто обмін правами власності (відділи маркетингу, зв'язків із постійними клієнтами, договірний, тендерний тощо).

Сфера трансакцій у наш час є настільки важливою, що виникли галузі економіки, які їх обслуговують (банки, біржі тощо), галузі науки та практичної діяльності (маркетинг, CRM (Customer Relations Management, управління взаємовідносинами з клієнтами) тощо).

Наприклад, із загостренням конкурентної боротьби на ринку за покупців продукції виник напрям менеджменту, який спеціалізується на роботі з клієнтами – CRM. Він потребує значних витрат (праця менеджерів, спеціальне обладнання та програмні засоби), але дає змогу налагодити збут продукції, мати постійних покупців, а отже і фінансовий успіх.

При цьому встановлено, що понесені трансакційні витрати не є марними, а спрямовані на максимізацію прибутку підприємства. Зокрема, вченими та практиками доведено наступне:

– витрати на залучення нового клієнта у п'ять разів більші, ніж на утримання існуючого;

– збільшення витрат на утримання клієнтів на 5% збільшує прибуток підприємства на 50-100%;

– близько 50% клієнтів не приносять прибутків через неефективні взаємовідносини з ними [153].

Кореспонденція рахунків щодо обліку організаційних трансакційних витрат відображена у табл. 3.8.

*Таблиця 3.8*

**Відображення в обліку організаційних трансакційних витрат**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Списано матеріальні витрати на утримання підрозділів, які забезпечують здійснення трансакцій	9х4 «Організаційні трансакційні витрати»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Відображено витрати на оплату праці працівників підрозділів, які забезпечують здійснення трансакцій	9х4 «Організаційні трансакційні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Відображено нарахування єдиного соціального внеску	9х4 «Організаційні трансакційні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано амортизацію необоротних активів підрозділів, які забезпечують здійснення трансакцій	9х4 «Організаційні трансакційні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

1	2	3
Відображено інші трансакційні організаційні витрати	9x4 «Організаційні трансакційні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списано організаційні трансакційні витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9x4 «Організаційні трансакційні витрати»

Здійснення трансакцій досить часто відбувається за посередництва банків і подібних фінансових установ. Витрати на послуги з розрахунково-касового обслуговування й інших, пов'язаних із рухом капіталу, пропонуємо відображувати на субрахунку 9x5 «Витрати на проведення розрахунків». Кореспонденція рахунків із обліку трансакційних витрат на проведення розрахунків подано у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

### Відображення в обліку витрат на проведення розрахунків

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати на розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків	9x5 «Витрати на проведення розрахунків»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оплачено витрати на розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Списано витрати на проведення розрахунків на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9x5 «Витрати на проведення розрахунків»

Окрім установ, які надають фінансові та професійні послуги, значну кількість послуг, зокрема, із захисту прав власності та підтримання функціонування багатьох ринкових інститутів, забезпечує держава. Формою оплати таких послуг є податки, збори

й інші платежі до бюджетів усіх рівнів і позабюджетних фондів. З позицій інституціональної економічної теорії податки є трансакційними витратами, а тому доцільним є виокремлення відповідного субрахунку 9х6 «Податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі».

Варто зазначити, що на рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображуються лише ті податки і збори, що не включені до собівартості продукції (робіт, послуг), тому для одержання інформації про всі витрати на сплату податків для потреб управлінського обліку доцільним може бути використання інформації, відображеної на рахунках 64 «Розрахунки за податками і платежами» та 65 «Розрахунки зі страхування».

Кореспонденція рахунків із обліку витрат на податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі відображена у табл. 3.10.

*Таблиця 3.10*

**Відображення в обліку витрат на податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано податки та збори, які не віднесені до собівартості продукції (робіт, послуг)	9х6 «Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі»	64 «Розрахунки за податками і платежами»
Сплачено до бюджету податки та збори, які не віднесені до собівартості продукції (робіт, послуг)	64 «Розрахунки за податками і платежами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Списано витрати на сплату податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9х6 «Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі»

У межах рахунку 9х7 «Втрати від опортуністичної поведінки» пропонуємо відображувати втрати від невиконання контрагентами оформлених письмово чи неоформлених угод. Зокрема, до цієї

статті потрібно відносити втрати від списання безнадійної дебіторської заборгованості, визнані штрафи, пені, неустойки. Крім того в управлінському обліку може використовуватися інформація, не відображена на рахунках бухгалтерського обліку. Мова йде про інші втрати від невиконання умов контрактів, таких як втрати часу та можливостей альтернативного більш ефективного використання ресурсів. Порядок відображення втрат від опортуністичної поведінки на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 3.11.

*Таблиця 3.11*

**Відображення в обліку втрат від опортуністичної поведінки**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено визнані штрафи та санкції	9x7 «Втрати від опортуністичної поведінки»	311 «Поточні рахунки в національній валюті», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки зі страхування», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Створено резерв сумнівних боргів	9x7 «Втрати від опортуністичної поведінки»	38 «Резерв сумнівних боргів»
Списано безнадійну заборгованість	38 «Резерв сумнівних боргів»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Списано втрати від опортуністичної поведінки на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9x7 «Втрати від опортуністичної поведінки»

Окремою важливою групою трансакційних витрат є витрати на рекламу та дослідження ринку, які пропонуємо обліковувати на аналітичних рахунках субрахунку 9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку». Ці витрати покликані призвести до зниження

рівня невизначеності, сприяти налагодженню зв'язків із клієнтами та партнерами, кращому використанню можливостей ринкового механізму, а тому є істотною складовою трансакційних витрат. Витрати на рекламу – це затрати підприємства, пов'язані з процесом поширення цілеспрямованої інформації про переваги конкретних товарів, робіт, послуг, з метою сповіщення споживачів, створення популярності товарам, роботам, послугам та попиту на них для більш оперативного просування на ринках збуту.

До витрат підприємства на рекламу відносяться витрати на:

- розробку та видання рекламних матеріалів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);
- розробку та виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів та упаковки;
- рекламні заходи через засоби масової інформації (оголошення в пресі, передачі на радіо і телебаченні), витрати на світлову, щитову, комп'ютерну й іншу зовнішню рекламу;
- придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів;
- виготовлення стендів муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю);
- зберігання й експедирування рекламних матеріалів;
- оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок-продажів, включаючи відрядження працівників підприємства на виставку продукції підприємства та вартість зразків товарів, що передані покупцям або посередницьким організаціям відповідно до контрактів, угод безкоштовно й які не підлягають поверненню;
- уцінку товарів, що повністю або частково втратили первісну якість при експонуванні у вітринах;
- проведення інших рекламних заходів, пов'язаних із комерційною діяльністю [140].

Порядок відображення витрат на рекламу та дослідження ринку на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 3.12.

Таблиця 3.12

**Відображення в обліку витрат на рекламу та дослідження ринку**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано витрати на рекламу та дослідження ринку, які здійснюються сторонніми організаціями	9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено витрати на оплату праці працівників, які зайняті дослідженням ринку або просуванням продукції	9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Відображено нарахування єдиного соціального внеску на оплату праці працівників, які зайняті дослідженням ринку або просуванням продукції	9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Відображено витрати на відрядження працівників, які зайняті дослідженням ринку або просуванням продукції	9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Списано матеріальні витрати на здійснення рекламних акцій або досліджень ринку	9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Списано витрати на рекламу та дослідження ринку на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	9x8 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»

Окрім наведених субрахунків, для обліку трансакційних витрат пропонуємо використовувати субрахунок 9x9 «Інші трансакційні витрати», на якому будуть відображені ті трансакційні витрати, які не можна віднести на жоден із запропонованих вище субрахунків.

До кожного синтетичного рахунку необхідно відкривати відповідні аналітичні рахунки (табл. 3.13).

**Взаємозв'язок синтетичних та аналітичних рахунків із обліку  
трансакційних витрат**

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок
1	2
9x1 «Представницькі витрати»	У розрізі здійснюваних переговорів чи видів продукції (робіт, послуг)
9x2 «Витрати на пошук інформації»	За видами витрат на пошук інформації
9x3 «Організаційні трансакційні витрати»	У розрізі підрозділів, статей чи елементів витрат
9x4 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»	За конкретними справами чи видами продукції (робіт, послуг), професійних послуг
9x5 «Витрати на проведення розрахунків»	За видами банків і рахунків
9x6 «Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі»	За видами податків, зборів та інших обов'язкових платежів
9x7 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»	За видами діяльності та продукції (робіт, послуг)
9x8 «Втрати від опортуністичної поведінки»	За видами втрат і контрагентами
9x9 «Інші трансакційні витрати»	За видами трансакційних витрат

Таким чином, ефективна діяльність підприємства залежить від якості й оперативності інформації про всі аспекти його діяльності, а тому організація відокремленого обліку і контролю трансакційних витрат є важливим завданням для бухгалтерської служби кожного підприємства.

### **3.3. Документальне підтвердження записів у обліку трансакційних витрат**

Істотною особливістю бухгалтерського обліку є те, що кожна господарська операція реєструється у відповідному документі. Як



вказує Я.В. Соколов, наявність документів є неодмінною умовою правильності бухгалтерських записів. Від німецького бухгалтера Вольфганга Швайкера йде твердження: немає бухгалтерських записів без первинних документів – немає записів систематичних реєстрів, не виправданих записами в журналі (хронологічному реєстрі). Згодом це положення розвинули Себастьян Гаммерсфельдер і Ян Імпін. А також було сформульовано правило Зомбарта: чого немає в облікових реєстрах, того немає взагалі [151, с. 83].

Порядок створення, прийняття та відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів і реєстрів підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності та джерел їх фінансування регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [138], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [136], а у сільськогосподарських підприємствах – також Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [109], Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [110] та іншими нормативно-правовими документами.

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових реєстрах проводяться на підставі даних первинних документів. Господарські операції – це факти підприємницької й іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів [136].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [138].

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинні документи – це письмові

свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [136].

Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Первинні документи з обліку трансакційних витрат для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати такі обов'язкові реквізити: назви підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарської операції та складання первинного документа. При застосуванні засобів обчислювальної й іншої оргтехніки реквізити можуть бути зафіксовані у вигляді кодів і відповідних ключів та електронних підписів.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України (Державним комітетом статистики України), Міністерством фінансів України, Міністерством аграрної політики та продовольства України, Національним банком України та іншими відомствами. Дані документи є уніфікованими та стандартизованими. Уніфікація документів – це розробка єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій. Стандартизацією називають встановлення для бланків однотипних документів однакового найраціональнішого розміру та форми з певним розміщенням відповідних реквізитів.

Документальне оформлення господарських операцій, у тому числі трансакційних витрат, може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм і відповідати основним вимогам до їх складання:

- своєчасність складання;
- достовірність показників;
- заповнення всіх реквізитів;
- правильність оформлення.

Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машино-зчитуваних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили та доказовості.

Документ, виготовлений машинним способом, повинен бути записаний на матеріальному носії (магнітному, паперовому), виготовлений і розмічений за вимогами відповідного стандарту і закодований згідно із затвердженою системою кодифікації.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування й узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [136].

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів повинне здійснюватися в міру її надходження до бухгалтерії, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та статистичної звітності, декларацій і розрахунків.

Проведені дослідження показали, що для бухгалтерського відображення трансакційних витрат не потрібно створювати спеціальні форми первинних документів, а можна використовувати діючі форми. Зокрема, для обліку витрачених товарно-матеріальних цінностей підприємства використовують документи на списання матеріалів – накладні внутрішнього призначення, лімітно-забірні картки тощо. Витрати на оплату праці та на соціальне страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями. Витрати у вигляді одержаних послуг включаються до складу трансакційних витрат на підставі актів виконаних робіт тощо.

При пошуку інформації використовуються засоби зв'язку (трансакційні витрати відображуються на підставі рахунків постачальників послуг зв'язку), здійснюються витрати на відрядження (звіт про використання коштів, виданих на відрядження або підзвіт), нараховується заробітна плата (табелі обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, розрахунково-

платіжна відомість), списується паливо (лімітно-забірна картка, дорожній лист легкового автомобіля) тощо. Проте для забезпечення менеджменту підприємства оперативною й якісною інформацією про трансакційні витрати доцільним є використання ряду реєстрів бухгалтерського обліку, вибір яких залежить від обраної методики обліку трансакційних витрат.

Відображення в обліку представницьких витрат відбувається тільки за наявності первинних документів, у яких повинні бути вказані дата, місце та програма проведення ділової зустрічі (прийому), запрошені особи, представники підприємства, яке приймає контрагентів, сума витрат. Розпорядчим документом керівника підприємства (наказом) визначаються особи, які мають відношення до прийому представників інших підприємств з питань комерційної діяльності. Особливості документального оформлення представницьких трансакційних витрат наведені у табл. 3.14.

*Таблиця 3.14*

### **Документальне оформлення представницьких витрат**

Документ	Примітки
1	2
Кошторис представницьких витрат на поточний рік або на проведення відповідного заходу	Затверджується в установленому статутом і внутрішнім регламентом документооберту порядком
Наказ про проведення представницьких (рекламних) заходів	Містить мету заходу (презентації), місце і дату проведення переговорів чи презентації; детальний календарний план; кількість запрошених представників контрагентів; кількість і персональний склад представників приймаючої сторони; розмір передбачуваних витрат у межах затвердженого кошторису
Документи, підписані під час зустрічі	Є підтвердженням зв'язку витрат з господарською діяльністю
Журнал обліку осіб, що прибувають у відрядження	Відмітки про прибуття представників підприємств із інших населених пунктів

Продовж. табл. 3.14

1	2
Первинні документи по понесених представницьких витратах	Відповідно до положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку
Запрошення (відповіді на запрошення) для учасників заходу	
Програма представницького заходу	
Кошторис витрат на проведення заходу	
Звіт про фактичні витрати	

Відображення представницьких витрат відбувається лише у випадку якщо проведення відповідних заходів передбачено програмою їх проведення. Приклад такої програми зображено на рис. Е.1 додатка Е.

Відповідно до програми проведення заходів складається кошторис представницьких витрат, у якому заплановані витрати на прийом делегації чи проведення переговорів із метою укладання контракту (рис. Е.2 додатка Е).

Доповнити й узагальнити дані первинних документів, на нашу думку, доцільно шляхом побудови узагальнюючих реєстрів для систематизації даних про трансакційні витрати. Для цього пропонуємо використовувати відомість аналітичного обліку трансакційних витрат (рис. Е.3 додатка Е).

При визначенні суми трансакційних витрат, які пов'язані з окремими переговорами чи укладанням контракту, можливе виділення останнього як окремого аналітичного рахунку з ідентифікацією всіх трансакційних витрат. Для цього можна використати картку аналітичного обліку трансакційних витрат (рис. Е.4 додатка Е).

Узагальнення інформації про трансакційні витрати відбуватиметься у звіті про трансакційні витрати, який детально розглянутий у пункті 4.2 даного дослідження, необхідно внести

відповідні зміни також до журналу-ордеру № 5 В с.-г. Дані з журналу-ордеру № 5 В с.-г. переносяться до головної книги.

Узагальнену схему документального підтвердження записів у обліку трансакційних витрат графічно відображено на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Документальне підтвердження записів у обліку трансакційних витрат

Джерело даних: власна розробка

З метою упорядкування руху первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документооберту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших

підприємств чи структурних підрозділів документів із обліку трансакційних витрат, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Основними етапами документооберту є:

- складання й оформлення документа;
- прийняття документа бухгалтерією;
- рух документа відділами;
- передавання документа для обробки засобами обчислювальної техніки й повернення назад;
- передавання документа в архів.

Документи зберігають в архіві, який може бути поточним і постійним. Поточний архів організують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів поточного року, а постійний розміщують у спеціально обладнаному приміщенні.

Терміни зберігання документів і звітності різні, зокрема, головні книги й особові рахунки робітників і службовців, баланси та звіти зберігають постійно, акти документальних ревізій – 5 років, документи, що стали підставою для облікових записів, – 3 роки.

Графік документооберту повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації й автоматизації.

Графік документооберту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки й обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства оформлюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документооберту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У ньому наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Відповідальність за своєчасне й якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документооберту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи [136].

Фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах і виконання всіма підрозділами, службами та працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів повинен забезпечити керівник підприємства.

Керівником підприємства затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо цінних товарів і бланків суворої звітності, повинна бути обмеженою. Дана вимога стосується також витрачання трансакційних витрат, оскільки вони потребують детального контролю.

### **3.4. Трансакційні витрати як об'єкт управлінського обліку**

Облік і контроль витрат є однією з найбільш досліджуваних тем у бухгалтерському обліку, а в управлінському витрати взагалі стали центральною категорією. Це пов'язано з тим, що витрати значно впливають на результати діяльності підприємства, але при цьому залежать від управлінських рішень. Водночас велика кількість досліджень не означає розв'язання усіх проблем, оскільки розвиток економічних відносин триває і ставить нові завдання щодо обліку і контролю витрат.

Бухгалтерський облік повинен об'єктивно відображувати економічні процеси, які відбуваються на підприємстві, та



враховувати положення економічної теорії, у тому числі інституціоналізму та неоінституціоналізму. У зв'язку з цим назріла потреба включення до об'єктів управлінського обліку трансакційних витрат, оскільки вони значно впливають на фінансові результати діяльності підприємства.

Дослідженням обліку і контролю витрат займалися такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Ч. Гаррісон [30], Т. Джонсон [218], К. Друрі [47], Г. Емерсон [168; 214], Р. Ентоні [169; 192], Г. Кроунінгшїлд [210], Б. Нідлз [113], Т. Скоун [150], Ч. Т. Хонгрєн [178], О.В. Борович [13; 14], Ф. Ф. Бутинець [18], О. П. Власенко [26], А. М. Герасимович [31], Н. В. Гордополова [35], М. С. Данько [41], В. М. Жук [51; 52], О. В. Замазій [54], Г. Г. Кірейцев [73-80], М. В. Кужельний [90], Н. Т. Лабинцев [93], В. О. Ластовецький [94; 95], В. Ф. Палій [122], О. М. Петрук [125; 126], М. С. Пушкар [143], І. Б. Садовська [149], В. В. Сопко [154-156], В. І. Ткач [165], Н. М. Ткаченко [166; 167], М. Г. Чумаченко [182], М. М. Шигун [187], А. А. Яругова [199] й інші.

Виходячи з того, що облік трансакційних витрат зумовлений інформаційними потребами менеджменту, можна зробити висновок, що трансакційні витрати знайдуть своє відображення, перш за все, в даних управлінського обліку. Розглянемо місце трансакційних витрат у системі показників управлінського обліку та з'ясуємо можливості використання даної інформації для прийняття управлінських рішень.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [138].

Згідно з Міжнародними стандартами обліку й аудиту управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки і контролю роботи організації [104, с. 72].

Дослідження в галузі управлінського обліку розпочалися в Україні порівняно недавно, у той час як у зарубіжних країнах виділення управлінського обліку в окрему галузь знань почалося ще на початку двадцятого століття. Однією з передумов, що сприяла цьому, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка була заснована у 1919 р. і діяла в галузі фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відігравала значну роль у розвитку та перекваліфікації бухгалтерів США [114].

Управлінський облік пройшов тривалий період свого становлення та розвитку. Зокрема, Л.В. Нападовська виділяє такі етапи його еволюції:

- калькуляційний облік (кінець XIX – початок XX ст.);
- виробничий облік із елементами управлінського (початок XX – 50-ті роки XX ст.);
- управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50 – 70-ті рр. XX ст.);
- стратегічний управлінський облік (70-ті рр. XX ст. – сучасний період) [111, с. 48].

На думку дослідниці, на першому етапі облік був лише засобом реєстрації господарських операцій за допомогою методу подвійного запису та складання фінансової звітності. На підставі виробничого обліку, як частини бухгалтерського, здійснювалося виключно узагальнення витрат для калькуляції собівартості продукції.

Перехід до другого етапу був зумовлений тим, що виробничий облік перестав задовольняти потреби менеджменту в умовах зростаючої конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. У цей період відбулося посилення контрольної функції обліку з використанням систем калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.

Виділення управлінського обліку в окрему галузь теоретичних знань і практичної діяльності було пов'язане із розробкою системи калькулювання змінних витрат (директ-кост) і обліку витрат за центрами відповідальності. Унаслідок впровадження цих систем сформувалась окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка

використовувала не лише грошові вимірники та була зорієнтована не тільки на потреби калькулювання собівартості продукції для складання офіційної звітності, а й на прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень.

Останній етап еволюції управлінського обліку, на думку Л.В. Нападовської, розпочався в 70-х роках минулого століття і пов'язаний із посиленням ролі стратегічного управління. Виділення управлінського обліку із загальної системи обліку в міжнародній практиці бухгалтерського обліку пов'язане з проблемами зростання ефективності підприємницької діяльності й її спрямуванням на досягнення стратегічної мети.

На нашу думку, розвиток управлінського обліку триває, і наступним етапом його еволюції управлінського обліку має бути включення до його теоретичної та методичної бази досягнень інституціональної економічної теорії, зокрема, концепції обліку трансакційних витрат для забезпечення прийняття адекватних економічним умовам управлінських рішень.

Управлінський облік повинен забезпечувати високу ефективність управлінської діяльності підприємств, їх конкурентоспроможність та становище на ринку. Управлінські рішення повинні ґрунтуватися на плановій, нормативній, технологічній, технічній, аналітичній та інших видах інформації, що залучається до системи управлінського обліку для підготовки альтернатив із метою задоволення конкретних потреб менеджменту [111, с. 48].

Відомий дослідник обліку витрат К. Друрі зазначає: «... управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) усередині організації (підприємства), надаючи їм інформацію для прийняття рішень, планування, контролю та регулювання прямих виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів» [47, с. 3]. Варто зазначити, що на сьогодні до компетенції управлінського обліку відносяться не тільки виробничі витрати, але й позавиробничі, а отже і трансакційні.

Не зважаючи на значні дослідження з управлінського обліку у західних країнах, вітчизняна бухгалтерська наука тривалий час не

звертала уваги на концепцію управлінського обліку. Лише у 1971 році була опублікована стаття професора М.Г. Чумаченка щодо обліку в США, де зустрічається категорія «управлінський облік» [182, с. 36.]. Зокрема дослідник пов'язує поширення управлінського обліку зі зростанням:

- числа і розмірів монополій;
- кількості невідчутних або нематеріальних активів;
- витрат на науково-дослідну роботу;
- інфляції [182, с. 10].

За М.С. Пушкарем, внутрішньогосподарський облік – це система обліку, пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що задовольняє відповідну систему управління [144, с. 32.].

Микола Дем'яненко вважає, що управлінський облік – це процес виявлення, спостереження, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується керівництвом, для планування, оцінки та контролю всередині підприємства. Управлінський облік покликаний забезпечувати всі рівні управління підприємства інформацією про плановий і фактичний стан об'єкта, виявляти відхилення від заданих параметрів і приймати рішення на підставі об'єктивної інформації [172, с. 323].

На думку професора Г.Г. Кірейцева, підсистема обліку в управлінні виробництвом покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотний зв'язок між суб'єктом і об'єктами управління, взаємозв'язок між функціями управління і тим самим максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління в цілому, посиленню його впливу на ефективність виробництва [74, с. 8].

Франц Бутинець справедливо зауважує, що управлінський облік сьогодні – це не лише облік витрат підприємства, а, передусім, добре організований аналітичний облік, і не лише витрат, а й таких об'єктів, як основні засоби, нематеріальні активи, запаси, грошові кошти, кошти в розрахунках, капітал, зобов'язання тощо [23, с. 3].

Таким чином, можна зробити висновок, що у працях дослідників управлінський облік пройшов шлях від обліку витрат до формування інформаційної системи для забезпечення прийняття управлінських рішень. Саме завдяки такому широкому підходу до аналізу інформації можна одержати необхідні дані щодо трансакційних витрат підприємства, бо значна їх частина міститься поза системою показників фінансового обліку.

Виокремлення та детальний облік трансакційних витрат стане вагомим чинником розвитку управлінського обліку та сприятиме покращенню інформаційного забезпечення менеджменту підприємства.

Щодо місця управлінського обліку в системі управління підприємством Ф.Ф. Бутинець наводить декілька підходів, що сформувалися у вітчизняній бухгалтерській літературі:

- управлінський облік як такий не існує, є лише виробничий облік, що передбачає планування й облік виробничих витрат, калькулювання й аналіз собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);

- управлінський облік є самостійним видом обліку і навчальною дисципліною;

- управлінський облік як такий не існує, оскільки вся інформація для управління підприємством формується в межах оперативно-технічного, статистичного та бухгалтерського обліку;

- управлінський облік виступає підсистемою бухгалтерського обліку [23, с. 8].

Варто зазначити, що виділення управлінського обліку в окрему складову облікового процесу має поряд із перевагами і ряд недоліків, що потрібно враховувати при розробці методичних підходів до обліку трансакційних витрат і побудові відповідних бухгалтерських реєстрів. Так, на думку Т. Джонсона і Р. Каплана, існує ряд недоліків внутрішньогосподарського обліку, які впливають на ефективність прийняття управлінських рішень:

- реєстри управлінського обліку, вимагаючи спеціального розуміння, відвертають увагу адміністрації та заважають їй виконувати свої прямі обов'язки;

– велика кількість управлінської інформації розпорошує увагу менеджменту і відповідно не дає змоги зосередитися на вирішенні головних проблем;

– чим більший асортимент продукції, що виробляється, тим нижчою є достовірність обчисленої собівартості;

– технологічні процеси розвиваються швидше за методологію управлінського обліку, що робить її непридатною до нових умов;

– протягом усієї історії фінансовому обліку віддавали перевагу перед управлінським, і внаслідок цього останній відстав у своєму розвитку;

– велика частина оперативної інформації, що застосовувалася менеджментом для контролю й оцінки діяльності підприємства, формується поза офіційною системою управлінського обліку, дані обліку використовуються не стільки для управління, скільки для узгодження з даними фінансової бухгалтерії і за цими даними уточнюються і виправляються;

– бухгалтери завантажені поточною роботою з реєстрації фактів господарської діяльності, що позбавляє їх можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації [218, с. 27-30].

Сутність управлінського обліку становить інформація, яку він надає, – фінансові й операційні дані про види діяльності та процеси, що відбуваються на підприємстві; функціонування його підрозділів; виготовлену продукцію і надані послуги; клієнтів (наприклад, розрахункові витрати на виробництво продукції, вид діяльності або підрозділ за певний період часу); рівень, структуру та динаміку трансакційних витрат.

Інформація про трансакційні витрати в управлінському обліку повинна відповідати ряду вимог до якості й особливостей її використання:

1. своєчасність (оперативність). Інформація про трансакційні витрати повинна бути оперативно й якісно зібрана та опрацьована. Оперативність збору та швидкість обробки даних повинні відповідати темпам мінливості елементів діяльності та господарських процесів. Це необхідно тому, що для менеджменту має значення не інформація взагалі, а інформація в необхідному

обсязі і в потрібний час. Дана особливість важлива у діяльності підприємства, які мають територіальну розосередженість, що знижує швидкість обміну інформацією;

2. суттєвість. До кожної ланки управління повинна надходити лише така інформація, яка безпосередньо стосується конкретного завдання та понесених при цьому трансакційних витрат. Адже, проходячи зайві рівні управління, в інформаційному блоці накопичується зайва інформація, яка перекручує її зміст або ж зовсім змінює його, що може призвести до непередбачуваних подій;

3. достовірність. Інформація про трансакційні витрати підприємства повинна бути якісною, чіткою і достатньо обґрунтованою, мати надійне джерело походження;

4. конфіденційність. Внутрішньому користувачеві повинна надаватися лише та інформація, що стосується конкретно його повноважень незалежно від рівня управління та спеціалізації підрозділу. Також потрібно стежити за тим щоб інформація про трансакційні витрати не потрапила до сторонніх зацікавлених осіб, що може зашкодити підприємству;

5. економічність. У процесі вирішення питання інформаційного забезпечення виникає проблема вибору між оперативністю отримання інформації, з одного боку, та її точністю, достовірністю й якістю змісту, з іншого. Важливо, щоб ефект від використання інформації перевищував витрати на її одержання. Особливо це стосується такого нового об'єкта управлінського обліку, як трансакційні витрати, тому що існуючі підходи до їх відображення досить затратні.

При формуванні системи управлінського обліку трансакційних витрат підприємства необхідно враховувати наведені негативні фактори, оскільки трансакційні витрати на сучасному етапі маловідомі пересічному бухгалтеру та керівникові, що ускладнює сприйняття і адекватне розуміння ролі цих витрат у діяльності підприємства, а складність ідентифікації може призвести до порушення принципу економічності одержання цієї інформації.

Важливими досягненнями у сфері управлінського обліку можна вважати розробку таких методів обліку витрат, як

«Стандарт-кост» і «Директ-костинг». Оскільки ці методи у певних варіаціях використовуються і зараз, доцільним вважаємо розглянути основні їх особливості та місце в них трансакційних витрат.

До ХХ століття бухгалтерський облік розвивався у межах невеликих підприємств, зорієнтованих, як правило, на сімейний бізнес. Проте, зі зростанням розмірів підприємств виявилось, що в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології й організації виробництва традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби менеджменту. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.

Ці ідеї були втілені в життя співробітником аудиторської фірми «Прайс Вотерхауз» Чартером Гаррісоном, який у 1912 році опублікував концепцію обліку, що дістала назву «Стандарт-кост».

У 1918 році в США Д.Ч. Гаррісон опублікував ряд статей на тему: «Облік собівартості на допомогу виробництву», що висвітлювали суперечності в системі обліку «історичної» собівартості і містили численні описи варіантів системи «Стандарт-кост», які були введені ним у практику на підприємствах різного профілю та розмірів.

За Д.Ч. Гаррісоном, важливими є два положення:

1. усі витрати повинні бути відображені у порівнянні зі стандартними (нормативними);
2. відхилення (позитивні та негативні), виявлені при порівнянні фактичних витрат зі стандартними, повинні бути ідентифіковані з причинами, що їх викликали.

Ця система уможливила оперативне прийняття рішень на підставі відхилень від норм (стандартів).

Українські економісти ознайомилися з ідеями американського вченого у 1933 році, коли в СРСР був опублікований переклад його книги «Стандарт-кост». «Стандарт-кост» – це заздалегідь визначені або передбачені кошторисами витрати на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного



звітнього і попереднього періодів, з якими порівнюють фактичну собівартість [19, с. 277].

Позитивним у системі «Стандарт-кост», впровадженій у практику діяльності суб'єктів господарювання, було те, що всі виявлені відхилення від норм (стандартів) потрапляли у кінцевому результаті не на собівартість, а списувались за рахунок прибутків і збитків із вказівкою, у якому підрозділі та з яких причин допущені відхилення від норми. Це надавало змогу визначити вплив конкретних керівників підрозділів на кінцевий результат діяльності не лише окремого підрозділу, але й усього підприємства. При цьому можна отримати чіткі дані про внесок кожного підрозділу, кожної структурної одиниці в фінансові результати підприємства.

До недоліків даної системи у сучасних умовах необхідно віднести складність визначення норм витрат через високий і нестабільний рівень інфляції в державі, що вимагає частого коригування стандартів.

Таким чином, відображення трансакційних витрат у системі «Стандарт-кост» потребує встановлення нормативів трансакційних витрат по підрозділах підприємства, у тому числі за необхідними для управління класифікаційними ознаками, що надасть необхідну інформацію для контролю за ефективністю використання ресурсів підприємства. Тому можна зробити висновок, що методики системи обліку витрат «Стандарт-кост» можуть бути використані для обліку трансакційних витрат.

Іншою важливою системою обліку витрат, підходи якої широко використовуються і в сучасному бухгалтерському обліку України є «Директ-костинг». Формування цієї концепції пов'язують із обґрунтуванням у 1923 році Д. Кларком необхідності розподілу витрат на змінні та постійні. На думку дослідника, саме інформація про змінні витрати є актуальною для управління, а розподіл непрямих витрат не має принципового значення для прийняття управлінських рішень.

Погляди Дж. Кларка набули подальшого розвитку у дослідженнях Джонатана Харріса, який у 1936 році сформулював концепцію калькулювання прямих витрат – «Директ-костинг» [177].

Згідно з цим підходом, до собівартості продукції включаються лише змінні (прямі) витрати, а постійні (непрямі) не розподіляють між об'єктами обліку. Це надало змогу більш обґрунтовано приймати поточні управлінські рішення, зокрема щодо ціноутворення та рентабельності. Проте, широке впровадження цього методу у діяльність господарюючих суб'єктів у США розпочалося лише 1953 року. І ще пізніше – у Великій Британії (маржинальне калькулювання), Франції (маржинальна бухгалтерія) й інших державах [33, с. 31].

За системою «Директ-костинг» до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі та змінні виробничі витрати, решта (постійні виробничі і невиробничі) покривається за рахунок прибутку підприємства. Місце трансакційних витрат у системі обліку витрат «Директ-костинг» відображено на рис. 3.10.

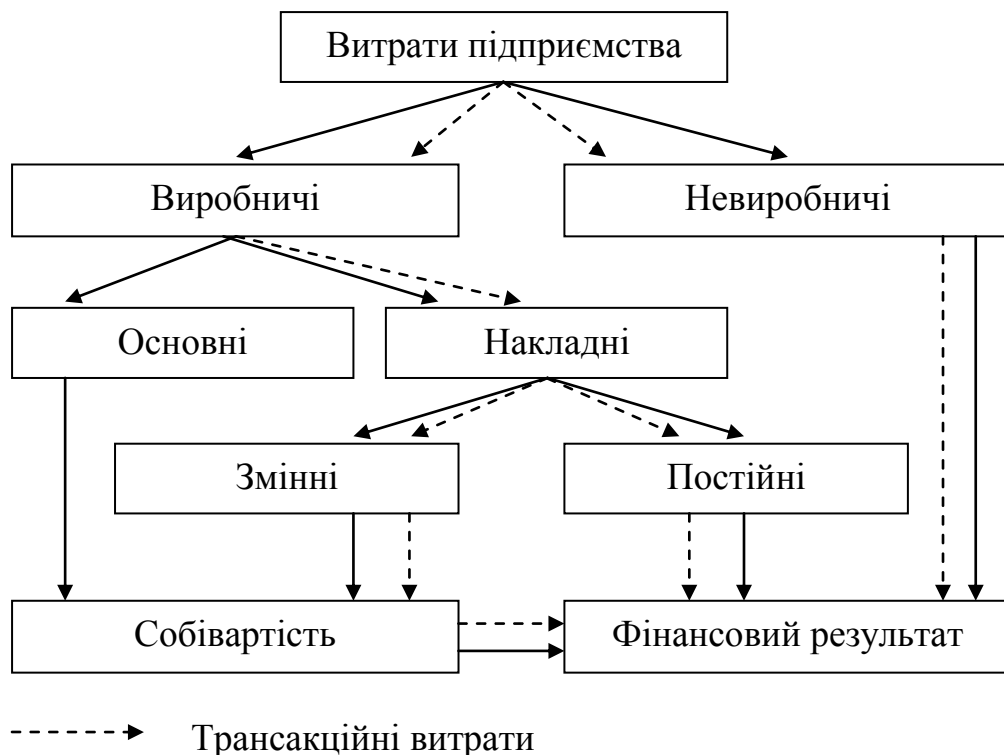


Рис. 3.10. Методика обліку витрат і формування собівартості при використанні системи «Директ-костинг»

У процесі калькулювання визначається маржинальний дохід. Проте використання цієї системи пов'язане з певними проблемами, а саме: складністю точного розподілу витрат на змінні та постійні,

адже витрати, які є змінними в одному випадку, в іншому можуть бути постійними, що дає можливість маневрувати звітними даними за рахунок свідомого віднесення частини змінних витрат до постійних. А це ускладнює аналіз ефективності виробництва окремих видів продукції чи діяльності конкретних підрозділів підприємства.

Трансакційні витрати у своїй більшості є накладними витратами, тому при використанні методу «Директ-костинг» будуть обліковуватися у складі витрат періоду та списуватимуться на фінансові результати, майже не впливаючи на собівартість продукції.

Натомість система калькуляції за повними витратами передбачає включення усіх виробничих витрат до собівартості продукції (робіт, послуг). У такому випадку трансакційні витрати будуть включені до складу собівартості, що у багатьох випадках є обґрунтованим. Графічно місце трансакційних витрат при калькуляції за повними витратами відображено на рис. 3.11.

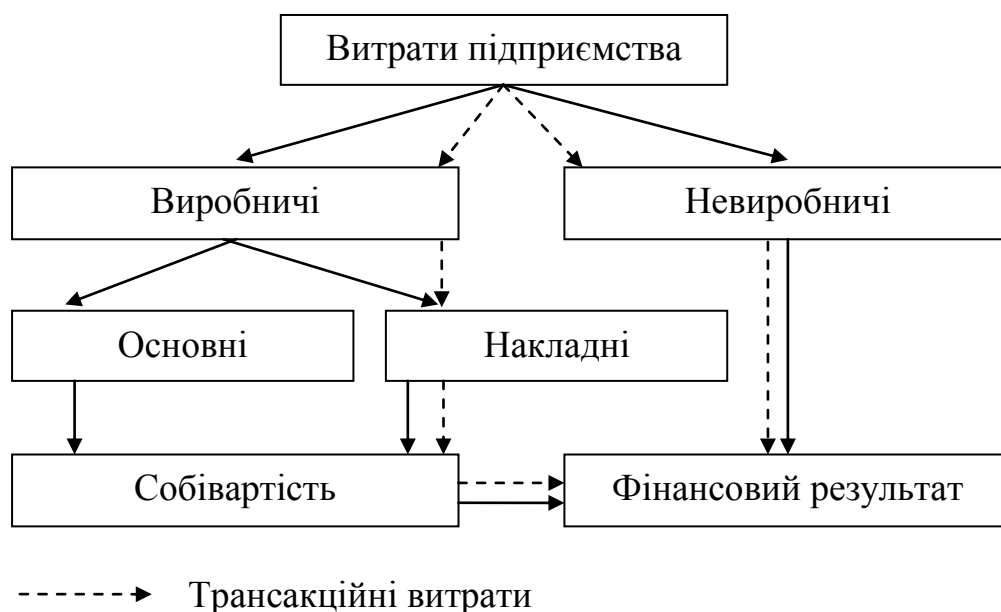


Рис. 3.11. Методика обліку витрат і калькулювання собівартості за повними витратами

При калькулюванні за повними витратами доцільно фіксувати у відомостях з обліку трансакційних витрат, де це можливо та

доцільно, об'єкти трансакційних витрат. Адже велика частина трансакційних витрат пов'язана з проведенням переговорів щодо реалізації конкретного виду продукції або навіть її партії, що дає змогу чітко пов'язати ці витрати з видом чи партією продукції. Такий підхід дозволить більш точно й обґрунтовано визначати повну собівартість продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку.

Враховуючи, що трансакційні витрати є досить значними, необхідно при побудові системи їх бухгалтерського відображення передбачити можливості оперативного їх обліку, у тому числі за центрами відповідальності.

Одним із найважливіших досягнень управлінського обліку є розробка концепції обліку за центрами відповідальності, яку сформулював Джон А. Хіггінс. На думку С.Ф. Голова, облік за центрами відповідальності надав можливість поєднати методологію обліку та контролю з психологією людини, котра несе відповідальність за результати діяльності підрозділу [33, с. 31].

Центр відповідальності – це структурний підрозділ, за результатами діяльності якого встановлюється персональна відповідальність менеджера [145, с. 199]. Виділяють чотири їх види: витрат, доходів, прибутку й інвестицій.

Систему обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників із фактичними, називають обліком за центрами відповідальності. Він забезпечує прямий і зворотний зв'язок різних рівнів управління, тобто комунікацію в управлінській підсистемі суб'єкта господарювання [23, с. 43].

Основними вимогами до системи обліку за центрами відповідальності є:

- своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією;
- реєстрація інформації про використання ресурсів;
- обробка, накопичення та своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня;

– створення передумов для прийняття об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління [23, с. 44].

Організація обліку трансакційних витрат за центрами відповідальності є важливим завданням, оскільки існує значна потреба у контролі за їх ефективним використанням керівниками підрозділів.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями й іншими функціями бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: витрати, якість, час тощо [33, с. 33].

Подальший розвиток управлінського обліку за законами діалектики триває і, враховуючи нові надбання економічної теорії, у першу чергу інституціоналізму та неоінституціоналізму, до об'єктів управлінського обліку необхідно включити трансакційні витрати.

Дотримується подібної думки і молодий дослідник у галузі обліку трансакційних витрат Ж.М. Ющак, яка зазначає: «теорія трансакційних витрат ... здійснює вплив не лише на діяльність суб'єкта господарювання, але й породжує необхідність запровадження нового об'єкта обліку – трансакційних витрат. Адже трансакційні витрати супроводжують усі аспекти діяльності суб'єктів господарювання. Володіння інформацією про їх величину підвищує ефективність управлінських рішень, а тому їх ідентифікація, оцінка та відображення в обліку є надзвичайно важливими» [196].

У зв'язку із запровадженням відокремленого обліку трансакційних витрат виникає потреба в їх регламентації в наказі про облікову політику підприємства.

Відповідно до пункту 5 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає свою облікову політику.

Згідно з НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур,

які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [112].

До питань, що регламентуються на рівні підприємства, належать:

- перелік облікових номенклатур;
- робочий план рахунків;
- порядок організації матеріальної відповідальності;
- перелік і склад внутрішньої звітності;
- перелік осіб, які мають право підпису документів;
- порядок документооберту;
- порядок ведення управлінського обліку;
- форми внутрішньої звітності;
- технологія оброблення облікової інформації;
- склад інвентаризаційної комісії;
- організація ведення податкового обліку тощо [118, с. 25].

Наказ про облікову політику повинен відповідати чинному законодавству, а тому у процесі його розробки слід враховувати такі фактори:

- нормативно-правову базу;
- юридичний статус підприємства;
- галузеві особливості;
- специфіку та завершеність технологічного процесу;
- розміри підприємства та вид діяльності;
- наявність структурних підрозділів і сегментів бізнесу;
- наявність кваліфікованих бухгалтерських кадрів;
- стратегію фінансово-економічного розвитку;
- фінансовий стан підприємства.

Упровадження ринкової економіки пов'язано зі зростанням ступеня свободи суб'єктів господарської діяльності й управління. Для ефективного формування облікової політики важливим є визначення мети, для реалізації якої вона здійснюється. Управління власне і виникає тому, що люди бажають досягти певних цілей, здійснити свої наміри, задовольнити свої потреби, одержати необхідний результат [146].

Важливим завданням визначення облікової політики є розподіл витрат підприємства на витрати які відносяться до собівартості і витрат періоду, а також трансформаційних та трансакційних витрат. Надзвичайно істотним є обґрунтований вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання продукції, а також оптимізація їх зв'язку.

Важливим аспектом облікової політики трансакційних витрат є чітке визначення статей трансакційних витрат та їх складу, раціональний розподіл трансакційних витрат між об'єктами витрат із метою встановлення повної собівартості виробленої та реалізованої продукції.

Ефективне управління та раціональне витрачання трансакційних витрат можливе лише за організації їх обліку та контролю за центрами відповідальності, а з цим пов'язані також особливості організації документооберту.

Централізована система організації обліку передбачає зосередження синтетичного й аналітичного обліку, складання балансу та звітності в головній бухгалтерії, тоді як у підрозділах підприємства (відділках, цехах, бригадах) здійснюється первинний облік. За централізації бухгалтерського обліку узагальнення облікових даних відбувається в головній бухгалтерії, що дає змогу раціонально організувати робочий процес у бухгалтерії, використовувати сучасні засоби автоматизації обліку. Централізація обліку застосовується як на малих і середніх, так і на великих підприємствах.

Децентралізація обліку полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах підприємства не тільки виписуються первинні документи, а й ведуться синтетичний та аналітичний облік, складаються бухгалтерські баланси та звітність. Підрозділи надають баланси в головну бухгалтерію, де узагальнюється інформація у цілому по підприємству. Працівники центральної бухгалтерії здійснюють контроль за роботою бухгалтерій підрозділів господарства.

Основними недоліками децентралізації обліку є розрізненість роботи апарату, проблемність застосування єдиної облікової

політики, впровадження автоматизації облікових процесів, яка призводить до подорожчання облікової інформації, що не завжди ефективно. Проте за певних умов децентралізація обліку є необхідною [118, с. 166].

Така оцінка організації та ведення обліку в своїй основі зорієнтована на виконання обліком внутрішніх своїх функцій, а не зовнішніх, заради яких і створюють облікові системи.

Саме організація бухгалтерського обліку трансакційних витрат за центрами відповідальності дає змогу здійснювати контроль за ефективністю витрачання трансакційних витрат у конкретному підрозділі.

Підсумовуючи вищевикладене можна зробити ряд висновків:

1. Не зважаючи на численні дослідження трансакційних витрат, досі не розроблені достовірні та загальновизнані методи їх вимірювання й оцінки, що не дає змогу повною мірою використати теоретичні напрацювання про трансакційні витрати у практичній управлінській діяльності підприємств.

2. Показники обліку та звітності досліджуваних підприємств дають підстави стверджувати, що рівень трансакційних витрат у них досить значний. Трансакційні витрати протягом 2008-2011 рр. мали тенденцію до зростання і становили у середньому по досліджуваним підприємствам у 2011 р. близько 31% від загальної суми витрат.

3. Зростання рівня та значення трансакційних витрат актуалізує потребу відокремленого їх відображення у бухгалтерському обліку. Враховуючи положення сучасної економічної теорії, пропонуємо до відокремлених об'єктів бухгалтерського обліку включити трансакційні витрати. Крім того, більш детальну інформацію про трансакційні витрати можна отримати, використовуючи систему показників управлінського обліку.

4. Трансакційні витрати можуть знайти своє відображення на будь-якому витратному рахунку підприємства, проте можна стверджувати, що переважна більшість трансакційних витрат є непрямими, накладними витратами, а тому відображені на рахунках



92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

5. На даному етапі досліджень трансакційних витрат, враховуючи особливості чинного в Україні законодавства й існуючих методик бухгалтерського обліку, вважаємо найбільш раціональною побудову обліку трансакційних витрат на окремому витратному рахунку з відповідними субрахунками й аналітичними рахунками.

6. Проведені дослідження показали, що для відображення трансакційних витрат в обліку не потрібно створювати спеціальні форми первинних документів, проте доцільною є побудова узагальнюючих реєстрів для накопичення інформації для потреб управління, що повинно бути регламентовано наказом про облікову політику підприємства.

## РОЗДІЛ 4

### ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

#### 4.1. Організаційно-методичні засади контролю витрат

Для ефективного використання ресурсів і досягнення цілей діяльності підприємства необхідно забезпечити дієвий механізм контролю. Особливості транзакційних витрат вимагають специфічних організаційно-методичних заходів щодо його здійснення.

Контроль дає змогу своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, що заважають ефективній діяльності, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємства чи його структурних підрозділів.

Контроль є однією з функцій управління, а транзакційні витрати пов'язані зі здійсненням цих функцій, що потрібно враховувати при розробці методики їх контролю.

Дослідженням теоретичних і практичних аспектів контролю займалися зарубіжні науковці Ч. Гаррісон [30], К. Друрі [47], Дж. Нікольсон [114], Дж. Фостер [178], Ч. Т. Хорнгрен [178], а також вітчизняні, серед яких К. В. Безверхий [9], М. Т. Білуха [11], Ф. Ф. Бутинець [18], Т. В. Боцян [15], О. Д. Гудзинський [37], З. В. Гуцайлюк [38], О. М. Дзюба [43], Є. В. Калюга [68], Г. Г. Кірейцев [74], Т. В. Ковтун [81], М. В. Кужельний [90], Л. В. Нападовська [111], М. Ф. Огійчук [22; 173], В. Ф. Палій [122], М. С. Пушкар [143], В. В. Сопко [154], Р. Л. Хом'як [21], М. Г. Чумаченко [181], Л. С. Шатковська [184] й ін.

Термін «контроль» (controle) у перекладі з французької – перевірка або спостереження з метою перевірки. У свою чергу цей термін походить від латинських слів, які означають зіставлення, протиставлення, тобто розкривають суть механізму контролю як діяльності.

Управлінська та контрольна діяльність діалектично взаємопов'язані. Однак спрямованість їх дій різна. В основі

діяльності менеджменту – досягнення цілей організаційної системи та її підсистем, а контрольної – забезпечення певної поведінки організацій та їх об'єктів з метою створення умов для досягнення ними цілей. Контроль по відношенню до управління виступає як частина до цілого (рис. 4.1) [37, с. 165].

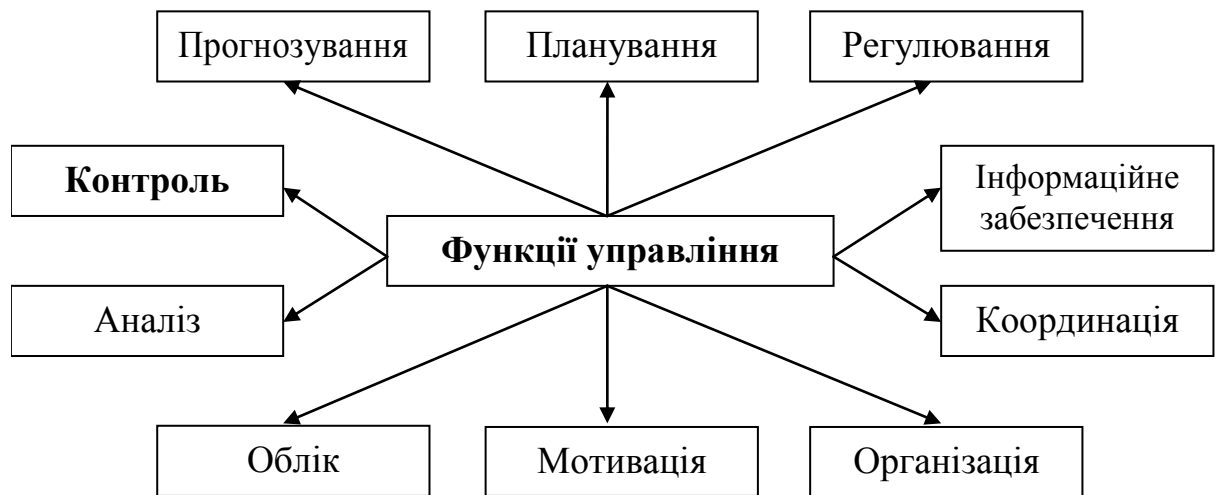


Рис. 4.1. Функції управління

Економічний контроль, за визначенням Л.С. Шатковської, – це одна з важливих функцій управління, складова частина господарського механізму, за допомогою якого здійснюється зворотній зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління. Контрольна діяльність полягає в установленні відповідних норм функціонування, виявленні відхилень від них, визначенні їх розміру та причин; у розробці необхідних заходів для забезпечення найефективнішого використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [184, с. 4].

У більш загальному значенні під контролем розуміється система відносин з приводу систематичного спостереження та перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта, деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів. Економічний контроль – це сукупність економічних відносин, що виникають у системі взаємодії й управління продуктивними силами

та виробничими процесами [41, с. 11].

Місце контролю серед інших функцій управління в процесі прийняття та реалізації управлінських рішень відображено на рис. 4.2.

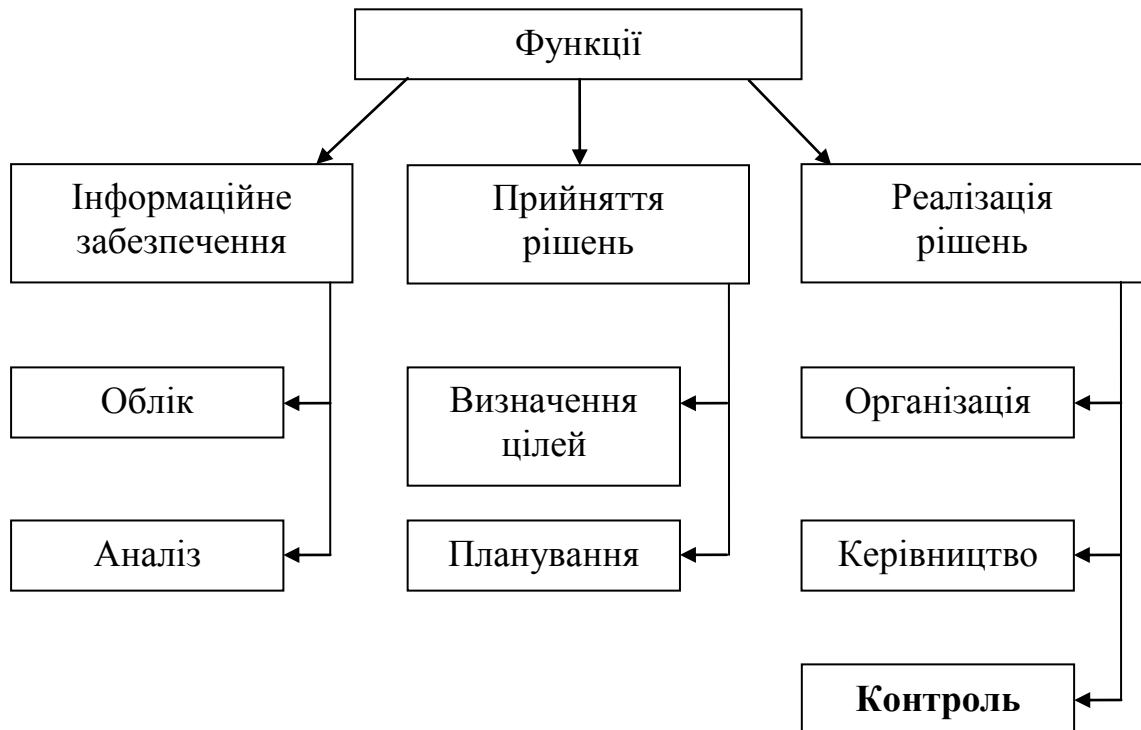


Рис. 4.2. Класифікація функцій діяльності суб'єкта системи агробізнесу [102, с. 39].

Як зауважує О.Д. Гудзинський, контроль у менеджменті трактується в широкому і вузькому розуміннях. У першому випадку – як функція спостереження за відповідністю процесу функціонування організаційної системи та її підсистем прийнятим стратегічним, поточним і оперативним рішенням: законам, цілям, стандартам, правилам, розпорядженням тощо; у вузькому розумінні – як виявлення результатів діяльності, можливих відхилень від параметрів упорядкованості та майбутньої поведінки організацій [37, с. 165].

Загалом у системі менеджменту контроль, у тому числі трансакційних витрат, розглядається у трьох аспектах:

– як одна з основних функцій лінійних і функціональних працівників апарату управління, органів управління, суб'єктів ринку капіталів;

– як завершальна стадія процесу управління соціально-економічними явищами, майбутньою поведінкою організаційної системи;

– як невід’ємна складова технології вироблення, прийняття та реалізації управлінських рішень [37, с. 165].

На думку Є.М. Романіва, контроль є системою спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об’єкт із виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень. За допомогою контролю встановлюють причини і винних у відхиленнях із метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому [85, с. 14].

Сутність контролю, на думку Л.В. Гуцаленко, полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об’єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання [39, с. 6].

Потрібно зазначити, що трансакційні витрати мають безпосереднє відношення до процесу управління, оскільки спрямовані на його забезпечення, а тому потребують особливо ретельного контролю. Трансакційні витрати здійснюють менеджери різних рівнів, які часто виконують і функцію контролю. У зв’язку з цим не можна допускати виникнення ситуації, коли трансакційні витрати ніхто не контролює, окрім осіб, які їх здійснили.

До основних завдань контролю трансакційних витрат можна віднести:

– виявлення, усунення та попередження порушень у ході здійснення господарських операцій, що стосуються трансакційних витрат;

– визначення фактичного стану обліку, контролю й ефективності витрачання трансакційних витрат підприємства загалом та у розрізі його підрозділів;

– прогнозування стану та поведінки трансакційних витрат у розрізі їх груп у майбутніх періодах;

- виявлення місця та причин відхилень по сумах, складу, обсягу трансакційних витрат з урахуванням вимог кошторисів, планів, бюджетів, нормативів, лімітів, процедур, договорів тощо;
- визначення суми збитку внаслідок виявлених у процесі контролю трансакційних витрат порушень;
- розробка пропозицій щодо усунення недоліків у витрачання й обліку трансакційних витрат.

Предметом економічного контролю є виявлення: стану й ефективності діяльності суб'єктів господарювання відповідно до встановлених законів, норм, правил; економічної доцільності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності згідно з чинним законодавством.

Поняття предмету економічного контролю деталізують його об'єкти. Загалом, залежно від завдань, об'єктами контролю можуть бути економіка країни в цілому, трансакційний сектор, окремі галузі, регіони, об'єднання та підприємства, їх структурні підрозділи, служби, діяльність окремих працівників тощо.

Об'єктами внутрішнього контролю є товарно-матеріальні цінності (основні засоби, виробничі запаси), витрати праці й її оплата, процеси (постачання, виробництво, збут), доходи, витрати, фінансові результати й їх розподіл, технологічні процеси, якість продукції тощо.

Як зазначає Л.П. Кулаковська, під терміном «об'єкт» слід розглядати кожен окремий елемент предмета внутрішнього контролю. Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта контролю. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо [92].

Важливим об'єктом контролю є також трансакційні витрати, які у силу своїх економічних особливостей потребують детального обліку та ретельного контролю.

Суб'єктами контролю є ті особи, на яких покладені завдання щодо його здійснення та які наділені відповідними повноваженнями. До них зокрема належать:

– менеджери різних рівнів, до компетенції яких належить здійснення контрольних функцій;

– працівники підприємства, до обов'язків яких входить здійснення контролю за певними процесами;

– контролери-ревізори – працівники підприємства, посадовими обов'язками яких є здійснення контролю. Вони можуть входити до складу спеціалізованих контрольних підрозділів підприємства:

1) наглядової ради;

2) ревізійної комісії;

3) інвентаризаційної комісії;

4) комісії з розслідування надзвичайних подій;

5) внутрішньої аудиторської служби тощо.

Для забезпечення своєчасного й якісного контролю в підприємстві може створюватися відповідний підрозділ (відділ, служба, сектор). Його місце в організаційній структурі може бути різним: або на одному управлінському рівні з іншими адміністративними службами підприємства, або у складі бухгалтерської служби чи підпорядковуватися безпосередньо керівникові підприємства.

Ураховуючи особливості трансакційних витрат, вважаємо найбільш дієвим останній варіант організації діяльності контролюючого підрозділу, адже лише такий підхід дасть змогу ефективно впливати на діяльність менеджерів різного рівня, які здійснюють переважну більшість трансакційних витрат.

Слід зазначити, що якість контролю трансакційних витрат значною мірою залежить від професіоналізму осіб, які його виконують. Основні функції і відповідальність за організацію контролю трансакційних витрат покладені на керівника підприємства. Він є організатором і координатором контролю як функції управління, так і елементу економічної роботи. Керівник підприємства повинен установлювати кожному відповідальному працівнику обов'язки щодо контролю трансакційних витрат і стежити за їх виконанням.

Важливу роль у забезпеченні контролю трансакційних витрат повинна відігравати планово-економічна служба, яка має забезпечити виконання попереднього контролю під час планування обсягів і напрямів здійснення трансакційних витрат, у тому числі із закріпленням за окремими підрозділами та відповідальними особами; а також забезпечувати систематичний контроль за дотриманням і правильним використанням запланованих трансакційних витрат, виявляти резерви підвищення ефективності витрачання ресурсів на ці цілі.

Основний оперативний контроль трансакційних витрат підприємства здійснює бухгалтерська служба. Зокрема, на головного бухгалтера покладено обов'язки з контролю дотримання фінансової і касової дисципліни, своєчасності та правильності розрахунків, дотримання норм і лімітів витрачання ресурсів, виконання планів і програм діяльності, з розробки пропозицій і рекомендацій щодо економії трансакційних витрат тощо.

Істотну роль у здійсненні внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат відіграють також керівники структурних підрозділів, оскільки вони несуть відповідальність за економне витрачання коштів як трансакційних витрат у відповідному підрозділі.

Ефективне здійснення контролю господарської діяльності, у тому числі трансакційних витрат, можливе лише за дотримання ряду принципів. Найбільш важливими при здійсненні контролю трансакційних витрат є такі з них, як:

– об'єктивність. Висновки за результатами контролю повинні ґрунтуватися на достовірних фактах, аргументованих і встановлених за допомогою беззаперечних доказів або свідчень. Забезпечити повне виконання цього принципу щодо трансакційних витрат можливо лише за умови організації відокремленого їх обліку;

– дієвість. Полягає в забезпеченні високої ефективності заходів, що вживаються за результатами контролю трансакційних витрат, в усуненні виявлених недоліків і порушень, в їх



попередженні, відшкодуванні заподіяного збитку працівниками чи матеріально відповідальними особами;

– всеосяжність. Передбачає поширення контролю на всі аспекти діяльності підприємства, на всіх працівників та матеріально відповідальних осіб і структури управління. Контролем повинні бути охоплені всі без винятку господарські операції щодо понесених трансакційних витрат;

– безперервність. Означає систематичний характер контролю за виконанням поставлених завдань і дисципліною виконання за всі періоди господарської діяльності;

– науковість. Передбачає залучення до цієї сфери діяльності висококваліфікованих фахівців, систематичну та цілеспрямовану їх підготовку, узагальнення та поширення досягнень науки і передового досвіду, удосконалення методичної роботи, підготовку навчальних матеріалів, використання технічних засобів та інформаційних технологій при збиранні й обробці відповідних даних та ін.

Важливе значення має і наукове забезпечення контролю трансакційних витрат, адже цей об'єкт контролю є новим для вітчизняної теорії та практики господарювання, а отже потребує розробки ефективних методик його здійснення та розширення використання у практичній діяльності суб'єктів господарювання;

– економічність. Вимагає здешевлення процедур контролю, зниження витрат на утримання контролюючого апарату шляхом удосконалення системи економічного контролю, координації й узгодження всіх ланок контролю, всебічного використання можливостей внутрішньогосподарського контролю, що забезпечить окупність витрат на його здійснення [184, с. 6].

Більшість із існуючих на сьогодні концепцій обліку та контролю трансакційних витрат є недостатньо ефективними, а відтак потребують значних затрат для накопичення інформації про трансакційні витрати. Варто мати на увазі, що ефект від використання інформації про трансакційні витрати не повинен бути меншим, ніж витрати на його одержання.

Важливим із точки зору контролю трансакційних витрат, на нашу думку, є його поділ за часом проведення на попередній, поточний і наступний.

Попередній контроль трансакційних витрат необхідно здійснювати до виконання господарських операцій. Він спрямований на попередження порушень законодавства, неефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, прийняття необґрунтованих рішень і передбачає використання науково обґрунтованих норм витрачання матеріальних та трудових ресурсів. Його використовують на стадії планування, складання кошторисів на проведення заходів, укладання договорів тощо.

Надзвичайно істотним є якісний попередній контроль трансакційних витрат, адже обґрунтоване формування кошторисів трансакційних витрат дасть змогу забезпечити ефективно їх використання в майбутньому. При цьому потрібно пам'ятати, що надмірні трансакційні витрати призводять до зниження фінансового результату підприємства. Проте і недостатній їх рівень може викликати зниження доходів підприємства та зростання витрат від опортуністичної поведінки контрагентів.

Поточний контроль трансакційних витрат потрібно здійснювати у процесі виконання господарських операцій. Його завдання полягає в оперативному виявленні порушень, відхилень від запланованих параметрів і нормативів, своєчасному усуненні недоліків безпосередньо в ході поточної діяльності. Поточний контроль трансакційних витрат проводять керівник підприємства, фахівці, служби, а також внутрішні контрольні підрозділи. Його широко використовує у своїй роботі бухгалтерська служба при оформленні документів та їх прийманні від матеріально відповідальних осіб і співробітників. Бухгалтерська служба контролює витрачання ресурсів за цільовим призначенням відповідно до затверджених лімітів, кошторисів, бюджетів тощо.

Наступний контроль трансакційних витрат здійснюють після завершення господарських операцій наприкінці певного звітної періоду або за графіком черговості перевірок. Він ґрунтується переважно на документальних джерелах, має суцільний

всеохоплюючий характер, спрямований на глибоке всебічне дослідження та вивчення законності, реальності, економічної доцільності виконаних господарських операцій, пов'язаних із здійсненням трансакцій.

Контроль загалом і трансакційних витрат зокрема здійснюється за допомогою відповідних методів і прийомів. Метод господарського контролю, за визначенням професора Є.В. Калюги, – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується комплексне і взаємозалежне дослідження операцій і процесів діяльності підприємств та їх підрозділів із погляду законності, вірогідності, доцільності й обґрунтованості [69, с. 52]. Розглянемо основні способи та прийоми контролю трансакційних витрат.

Слід зазначити, що доцільно використовувати як загальноприйняті в економічних науках прийоми, такі як індукція та дедукція, абстрагування та моделювання, аналіз і синтез тощо, так і специфічні прийоми і способи документального та фактичного контролю.

Способи документального контролю можуть бути широко використані при здійсненні контролю трансакційних витрат. Документальний контроль трансакційних витрат полягає в перевірці первинних документів, бухгалтерських реєстрів, електронних документів, інформації комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, внутрішньої та зовнішньої звітності, планової та кошторисної документації, нормативно-правових актів, пов'язаних із трансакційними витратами.

Використання способів і прийомів економічного аналізу (логічна перевірка) в процесі контролю трансакційних витрат є обов'язковим. Перш ніж розпочати перевірку документів за напрямами виробничо-фінансової діяльності, доцільно зробити попередній аналітичний огляд (обстеження) підприємства. Суть такого обстеження полягає в тому, що основні показники виробничо-фінансової діяльності, зокрема щодо використання трансакційних витрат, порівнюють за ряд років або з показниками підприємств, що працюють в аналогічних умовах, з плановими

показниками тощо. Це дає можливість виявити зони ризику, а також визначити основні напрями перевірки.

Крім того, виявлення відхилень на основі аналізу є цінним само по собі, тому що дає змогу оцінити виконання планових завдань, перевірити дотримання нормативів, виявити винних осіб, з'ясувати причини та кількісний вплив факторів на фактичний розмір трансакційних витрат й у підсумку виявити резерви підвищення ефективності їх використання.

Оскільки трансакційні витрати відображуються в обліку на основі відповідних первинних документів та облікових регістрів, при їх контролі слід здійснити формальну перевірку документів. Формальна перевірка документів (за формою і змістом) передбачає виявлення дотримання правил оформлення документів, повноти, достовірності та законності відображених у них господарських операцій, що стосуються трансакційних витрат. При цьому перевіряють, чи заповнені всі необхідні реквізити, наявність підписів посадових і матеріально відповідальних осіб, правомірність їх підписів, наявність і правомірність виправлень.

Під час проведення контролю трансакційних витрат доцільно застосовувати також прийом арифметичної (математичної) перевірки цифрової інформації в документах. Зокрема, перевіряють підсумки розрахунково-платіжних відомостей, звітів, журналів-ордерів та інших бухгалтерських регістрів, правильність визначення суми податків у податкових деклараціях та інших розрахунках, таксування документів тощо. Причиною виявлених таким способом помилок можуть бути не тільки технічні прорахунки, а й навмисне викривлення інформації в незаконних корисливих цілях.

Потрібно зазначити, що трансакційні витрати є досить різноманітними і звіти по них формуються з різних документів, а тому на підрахунки необхідно звернути особливу увагу. Арифметична перевірка документів передбачає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні й обробці документів.

При контролі трансакційних витрат, пов'язаних із одержанням послуг сторонніх організацій, доцільно використовувати один з

ефективних прийомів документального контролю – зустрічну перевірку документів. Суть даного прийому полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових регістрах, що належать до одних і тих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій досліджуваного підприємства й організацій, які надали відповідні послуги. Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти зловживань, які завуальовані виправленнями в документах досліджуваного підприємства або складанням підставних документів.

При здійсненні документального контролю трансакційних витрат може застосовуватися нормативна перевірка документів. Суть цього прийому полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється її відповідність положенням чинного законодавства, правилам, вимогам статутів та інших установчих документів підприємства. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями або бездіяльністю посадових осіб підприємства.

Крім того, перевіряється правильність застосування норм, розцінок, тарифів, ставок оподаткування, нормативів на списання природних витрат, що дає змогу виявити перевитрати матеріальних цінностей, коштів, фактів безгосподарності, нераціонального використання майна, порушень податкового законодавства. Але цей прийом щодо контролю трансакційних витрат є обмеженим у зв'язку з тим, що трансакційні витрати, як економічна категорія, у нормативних документах відокремлено не відображені.

Ще одним прийомом документального контролю, який може бути застосований щодо трансакційних витрат, є експертна перевірка документів – детальне поглиблене дослідження достовірності документів про господарську операцію за наявності ознак недостовірних документів фахівцями-експертами. Експертна перевірка документів доповнює формальну й арифметичну перевірки при виявленні в окремих реквізитах документа ознак

підробки. Підроблені документи можуть визначатися сукупністю таких ознак: підчищення, дописування тексту, окремих цифр або букв, цифрових записів, закреслення, часткове чи повне видалення та виправлення написаного тексту. Документи з ознаками підробки попередньо детально вивчаються для встановлення достовірності здійснених господарських операцій, які вони відображають, застосовуючи методи зустрічної перевірки документальних даних, взаємного контролю змісту різних документів, об'єктивної можливості виконання, здійснення.

Для виявлення додаткових доказів про підроблені документи контролер у разі необхідності направляє їх до спеціальної лабораторії на криміналістичну експертизу, яка готує експертний висновок. Складання підроблених документів класифікується як кримінальний злочин. При виявленні таких документів контролер повинен терміново довести це до відома правоохоронних органів та вжити заходів для їх збереження як доказів порушень [43, с. 34].

Трансакційні витрати можуть бути пов'язані із так званою ціною позалегалності, а тому можуть носити протиправний характер. У такому випадку може бути використаний наведений вище прийом контролю.

Для встановлення доцільності та правомірності витрачання трансакційних витрат, а також з метою виявлення винних осіб можуть бути також використані такі прийоми документального контролю, як письмові пояснення та запити. Письмові пояснення – спосіб виявлення причин та умов виникнення порушень, уточнення окремих питань, що виникли в процесі перевірки, а також остаточного доказу та визнання вини матеріально відповідальних і службових осіб з приводу нестач, псування матеріальних цінностей, привласнення їх, встановлення розміру матеріального збитку, який підлягає відшкодуванню. Матеріально відповідальні особи, керівники виробничих підрозділів, спеціалісти зобов'язані давати контролерам пояснення, якщо в них виникла необхідність під час контролю трансакційних витрат.

Письмові запити для з'ясування питань, які виникли під час перевірки трансакційних витрат, і одержання додаткової інформації

про їх витрачання надсилають до різних установ і організацій (лабораторій, науково-дослідних інститутів, правоохоронних органів та ін.), а також окремим особам.

Оскільки значну частину трансакційних витрат становлять податкові платежі, то можливе застосування такого документально прийому контролю як камеральні перевірки, здійснювані контролюючими органами при прийманні звітів, податкових декларацій та інших фінансових розрахунків без виїзду до підприємства, що контролюється. Суть цього прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності та балансів із даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкових розрахунків. Він застосовується у поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету та фондів соціального страхування. При цьому широко використовують такий прийом, як тестування. Камеральні перевірки широко використовуються у практиці роботи податкової служби та фондів соціального страхування.

Даний прийом може бити застосований також при контролі трансакційних витрат відокремлених підрозділів центральною бухгалтерією чи контрольним підрозділом підприємства.

Документальний контроль трансакційних витрат може певною мірою бути доповнений прийомами фактичного контролю, які передбачають перевірку фактичного стану, наявності й ефективності витрачання ресурсів для забезпечення здійснення трансакцій шляхом огляду, інвентаризації, лабораторного аналізу тощо.

Одним із найбільш поширених і ефективних прийомів фактичного контролю, зокрема і трансакційних витрат, є інвентаризація – спосіб виявлення фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків, обсягів незавершеного виробництва шляхом зіставлення фактичних залишків із даними бухгалтерського обліку на певну дату, що дає змогу виявити нестачі та втрати матеріальних цінностей і коштів,

лишки, помилки в обліку. При проведенні контролю трансакційних витрат, можливості цього прийому дещо обмежені, оскільки трансакційні витрати, як правило, не пов'язані з використанням значної кількості товарно-матеріальних цінностей.

Фактичний огляд (спостереження, обстеження) полягає у перевірці стану й ефективності використання та експлуатації господарських об'єктів: складських приміщень, місць зберігання техніки, робочих місць, а також стану трудової дисципліни, чисельного складу працівників підприємства. Велика частина трансакційних витрат – витрати на оплату праці персоналу, який забезпечує здійснення трансакцій, а тому перевірка дотримання трудової дисципліни й ефективності використання робочого часу працівниками підприємства є надзвичайно важливою і проводиться безпосередньо на робочих місцях, як правило, шляхом вибіркового спостереження, хронометражу або фотографій робочого часу. Це дає змогу виявити неявки та запізнення на роботу, ступінь зайнятості працівників, випадки включення до відомостей підставних осіб тощо.

При перевірці якості наданих послуг і виконаних робіт може бути використана експертна оцінка, яку виконують висококваліфіковані фахівці-експерти. Цей прийом може бути використаний при контролі трансакційних витрат, оскільки значну їх частину складають послуги сторонніх організацій (юридичні, аудиторські, консалтингові, послуги з охорони тощо).

У процесі контролю трансакційних витрат може бути застосований також такий прийом контролю, як тестування (фактичне опитування) службових і матеріально відповідальних осіб, яке проводиться з метою одержання необхідної інформації або уточнення окремих моментів, що виникають у процесі перевірки. При цьому особам, котрі здійснюють контроль, важливо продумати наперед перелік питань, їх послідовність за змістом і характером, дати відчути особі, яка перевіряється, що контролеру вже відомі факти, про які йдеться, зробити спробу викликати на відвертість співбесідника тощо.



Із різноманітних способів і прийомів контролю трансакційних витрат потрібно вибирати найбільш прийнятні у конкретній ситуації. Високий ефект забезпечує поєднання різних прийомів і способів та використання їх у системі.

Як доречно зазначає Л.С. Шатковська, ефективність роботи контролера залежить від уміння поєднувати різні види інформації та давати їй точну оцінку, а також від правильного використання відповідних прийомів і способів документального контролю. Потрібно враховувати, що достовірність інформації залежить від джерел її формування, і за цією ознакою доцільно виділити такі три категорії документів: оформлені на підприємстві і призначені для внутрішнього використання; оформлені на підприємстві, але призначені для зовнішніх споживачів інформації; оформлені іншими підприємствами й організаціями (зовнішні документи) [184, с. 44]. Причому більш достовірними вважаються дані зовнішніх документів.

Не зважаючи на можливість використання комплексу прийомів для контролю трансакційних витрат, ефективним він може бути лише за умови відокремленого відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку та визнання їх окремим об'єктом контролю.

#### **4.2. Внутрішньогосподарський контроль трансакційних витрат**

Важливим із точки зору організації контролю трансакційних витрат є поділ його за характером стосунків суб'єкта й об'єкта контролю на внутрішній і зовнішній. На нашу думку, за умови об'єктивного ставлення до виконання функцій, найбільш ефективним буде внутрішній контроль трансакційних витрат.

При внутрішньому контролі суб'єкт та об'єкт контролю функціонують у межах однієї системи, а при зовнішньому – відокремлений суб'єкт діє автономно, незалежно від об'єкта [106, с. 173].

Внутрішній контроль – це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей підприємства, що й є результатом дій менеджменту з планування, організації, моніторингу діяльності підприємства у цілому й його окремих підрозділів [81, с. 165-170].

До предмета внутрішнього контролю належать усі процеси й явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності [92].

При всій важливості внутрішнього контролю витрат, зокрема і трансакційних, здійсненню його на підприємствах приділяється недостатньо уваги, зокрема В. Ю. Гордополов із цього приводу зазначає: «... внутрішній контроль практично відсутній або зосереджений на окремих статтях витрат ..., які обчислюються виключно для оподаткування прибутку» [34].

Під внутрішнім контролем розуміють систему заходів відповідності діяльності підприємства встановленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендацій щодо цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю управлінських рішень [180].

Висока дієвість внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат пов'язана з тим, що працівники підприємства добре знають свої недоліки та резерви, зацікавлені у підвищенні ефективності діяльності.

Водночас потрібно пам'ятати, що внутрішньогосподарський контроль трансакційних витрат має і свої недоліки, зокрема, залежність його об'єктивності від здатності менеджерів до справедливої самокритики та визнання своїх помилок. Негативно впливає на ефективність внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат і те, що не завжди контрольні функції чітко визначені і розподілені між службами, підрозділами та конкретними виконавцями.

Контроль трансакційних витрат необхідно проводити поетапно при цьому перевіряючи правильність накопичення, списання, а

також віднесення до відповідних груп трансакційних витрат. Пропонуються такі дії, як:

1) перевірка законності та правильності відображення трансакційних витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» й інших нормативно-правових актів;

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

3) порівняння показників облікових регістрів із даними первинних документів;

4) перевірка доцільності та правомірності здійснення трансакційних витрат шляхом вивчення внутрішніх розпорядчих документів підприємства;

5) перевірка правильності віднесення трансакційних витрат до того періоду, в якому вони реально здійснені, шляхом порівняння даних первинних документів із записами у бухгалтерських регістрах;

6) порівняння сум трансакційних витрат, зазначених у рахунках-фактурах, із сумами платіжних документів;

7) перевірка правильності віднесення до трансакційних витрат на оплату послуг банків та інших фінансових установ шляхом порівняння їх зі ставками та сумами, вказаними в договорах із цими установами;

8) перевірка правильності включення до трансакційних витрат нарахованої заробітної плати з нарахуваннями відповідних менеджерів;

9) перевірка доцільності трансакційних витрат на службові відрядження;

10) перевірка правильності та обґрунтованості відображення сплачених штрафів, пені, неустойок;

11) визначення правильності ведення аналітичного обліку трансакційних витрат і складання відповідних звітів.

Вагому частину трансакційних витрат становлять представницькі витрати, які мають ряд суттєвих особливостей, а тому потребують ретельного контролю.

При контролі представницьких витрат перевіряються їх законність та правомірність віднесення до трансакційних витрат, тобто їх зв'язок із проведенням переговорів, укладанням контрактів і здійсненням трансакцій.

Джерелами інформації про представницькі витрати є наступні документи:

- наказ про проведення представницьких (рекламних) заходів;
- запрошення (відповіді на запрошення) для учасників заходу;
- програма представницького заходу;
- кошторис витрат на проведення заходу;
- звіт про фактичні витрати;
- документи, підписані під час зустрічі;
- журнал реєстрації учасників заходу;
- журнал обліку осіб, що прибувають у відрядження;
- первинні документи по понесених представницьких витратах.

Контролер повинен перевірити наявність наказу на проведення представницького заходу, наявність і відповідність даному наказу програми заходу. Обсяг представницьких витрат залежить також від числа представників, які беруть участь у прийомі чи презентації, а тому перевірити їх кількість можна у журналі реєстрації.

Контролер повинен перевірити наявність кошторису на проведення заходу та його додержання шляхом звірки зі звітом про фактичні витрати. Необхідно провести аналіз розбіжностей і з'ясувати причини перевитрат.

Законність та обґрунтованість представницьких витрат перевіряється шляхом дослідження первинних документів, у яких вони відображені. Контроль первинних документів та облікових регістрів може здійснюватися суцільним або вибіркоким способом. Суцільний спосіб вважається більш ефективним із позицій встановлення можливих порушень і помилок, але обмежений через високу трудомісткість контрольного процесу. Даний спосіб використовується, як правило, на тих ділянках діяльності, де вже були помилки, порушення, зловживання та необхідно встановити повний обсяг заподіяних збитків.

Первинні документи з обліку трансакційних витрат підлягають обов'язковій перевірці працівниками бухгалтерської служби за формою та змістом, тобто перевіряється наявність у них обов'язкових реквізитів і відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників.

Здійснюючи контрольні дії щодо трансакційних витрат, необхідно мати на увазі, що нерідко зловживання та порушення приховано за зовнішньо правильно оформленими документами. Тому при встановленні найнезначніших ознак зловживань особи, які здійснюють контроль трансакційних витрат, повинні зосередити свою увагу на їх повному виявленні, застосовуючи весь комплекс методичних прийомів і способів контролю.

Надзвичайно важливо контролювати ефективність витрачених ресурсів на здійснення трансакцій. Для цього необхідно аналізувати загальний рівень трансакційних витрат як по підприємству загалом, так і по його підрозділах. Тому пропонуємо використовувати «Звіт про трансакційні витрати за центрами відповідальності» (рис. 4.3).

Даний звіт дає можливість контролювати як загальну суму трансакційних витрат, так і в розрізі субрахунків; як по підприємству в цілому, так і за центрами відповідальності, а також контролювати дотримання запланованого рівня трансакційних витрат із ідентифікацією допущених відхилень, що стає додатковою інформацією для аналізу роботи окремих центрів відповідальності.

З метою контролю трансакційних витрат підприємства як у цілому, так і у розрізі аналітичних рахунків пропонуємо використовувати також «Звіт про трансакційні витрати».

Велику частину трансакційних витрат становлять витрати на оплату праці керівників різного рівня та працівників, які забезпечують здійснення трансакцій, а тому контроль даної групи витрат є надзвичайно важливим.

СТОВ «Десна»  
Код ЄДРПОУ 03796181

«ЗАТВЕРДЖУЮ»  
В.І. Малик  
«13» грудня 2011 р.

**ЗВІТ ПРО ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**  
за листопад 2011 р.

Код	Субрахунок	Центри відповідальності						Разом		
		Адміністрація			Відділ маркетингу			План	Факт	Відхилення
		План	Факт	Відхилення	План	Факт	Відхилення			
9x1	Витрати на пошук інформації	250	270	20	500	620	120	750	890	140
9x2	Представницькі витрати	1200	1560	360	300	115	-185	1500	1675	175
9x3	Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги	2000	1680	-320	-	-	-	2000	1680	-320
9x4	Організаційні трансакційні витрати	-	-	-	3700	3200	-500	3700	3200	-500
9x5	Витрати на проведення розрахунків	400	170	-230	-	-	-	400	170	-230
9x6	Податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	2000	2100	100	1200	1100	-100	3200	3200	-
9x7	Витрати на рекламу та дослідження ринку	-	-	-	2400	4220	1820	2400	4220	1820
9x8	Втрати від опортуністичної поведінки	-	-	-	-	1700	1700	-	1700	1700
9x9	Інші трансакційні витрати	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Усього трансакційних витрат</b>		<b>5850</b>	<b>5780</b>	<b>-70</b>	<b>8100</b>	<b>10955</b>	<b>2855</b>	<b>13950</b>	<b>16735</b>	<b>2785</b>

Виконавець:                      Бухгалтер                      Бойко Л.П.                      «12» грудня 2011 р.  
(посада) (П.І.Б.) (підпис) (дата)

Погоджено:                      Заст. директора                      Нетребя О.П.                      «12» грудня 2011 р.  
(посада) (П.І.Б.) (підпис) (дата)

                     Зав. від. маркетингу                      Хоменко О.І.                      «12» грудня 2011 р.  
(посада) (П.І.Б.) (підпис) (дата)

Рис. 4.3. Звіт про трансакційні витрати за центрами відповідальності

Джерело даних: власна розробка (наведені показники умовні)

Під час контролю цієї ділянки обліку необхідно перевірити:

- організацію кадрової політики підприємства;
- дотримання працівниками штатної дисципліни;

- ефективність використання робочого часу;
- зв'язок оплати праці з показниками ефективності діяльності щодо здійснення трансакцій.

У процесі контролю трансакційних витрат досліджуються питання розподілу обов'язків працівників і службовців, їх фактичного завантаження роботою, пов'язаною зі здійсненням трансакцій. Для аналізу ефективності використання робочого часу необхідно зіставити фактично відпрацьований час із плановим, а також уважно перевірити таблиць обліку робочого часу. Найбільш типовими порушеннями табельного обліку є проставлення робочих днів за період тимчасової непрацездатності або за період неявок на роботу без поважних причин.

У ході здійснення контролю трансакційних витрат необхідно дослідити ряд документів, пов'язаних із витратами на оплату праці:

- накази та розпорядження по підприємству стосовно кадрової політики й оплати праці;
- штатний розпис;
- колективний договір, трудові договори, угоди, контракти;
- особові картки працівників;
- таблиці обліку відпрацьованого часу;
- листи непрацездатності;
- розрахунково-платіжні відомості;
- форми внутрішньої та зовнішньої звітності.

При контролі витрачання матеріальних цінностей як трансакційних витрат необхідно перевірити:

- законність операцій з руху товарно-матеріальних цінностей;
- наявність завдань зі зниження норм трансакційних витрат і економії матеріальних ресурсів;
- правильність визначення та списання вартості витрачених матеріальних цінностей.

Джерелами інформації для контролю використання матеріальних цінностей для забезпечення трансакцій є:

- договори, а також замовлення та специфікації, обумовлені з постачальником;
- норми витрат палива та інших ресурсів;

– первинні документи з обліку товарно-матеріальних цінностей (товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки банку, товарні звіти, векселі тощо);

- книги складського обліку;
- облікові реєстри;
- головна книга;
- фінансова звітність [85, с. 149].

Під час здійснення контролю трансакційних витрат на сплату податків та обов'язкових платежів необхідно перевірити:

– дотримання вимог чинного законодавства щодо переліку, розміру та термінів сплати обов'язкових податків, зборів (обов'язкових платежів);

– стан податкового обліку, правильність документування господарських операцій, відповідність та ув'язки даних бухгалтерського і податкового обліку та звітності;

– дотримання термінів подання податкової звітності та сплати обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів;

– правильність самостійного нарахування підприємством, у разі такої необхідності, штрафних санкцій за несвоєчасну сплату узгоджених податкових зобов'язань, а також подання уточнюючих податкових декларацій і розрахунків;

– стан і використання активів підприємства та своєчасність повернення надмірно сплачених коштів до бюджету або державних цільових фондів.

При перевірці правильності нарахування та віднесення до трансакційних витрат сум сплачених податків необхідно використовувати наступні джерела інформації:

– первинні документи, якими оформлені фінансово-господарські операції, у тому числі податкова накладна;

– реєстри аналітичного обліку;

– податкові декларації та розрахунки, якими підприємство узгодило суми своїх податкових зобов'язань;



– уточнені податкові декларації та розрахунки, а також податкові повідомлення, за допомогою яких коригувалися узгоджені податкові зобов'язання підприємства;

– акти звірки розрахунків із державними контролюючими органами про стан розрахунків підприємства за податками, зборами (обов'язковими платежами) [85, с. 353-354].

При контролі трансакційних витрат, пов'язаних із опортуністичною поведінкою контрагентів, перевіряють стан претензійної роботи:

– обґрунтованість претензій щодо невиконання договірних зобов'язань контрагентами;

– правильність оформлення та своєчасність пред'явлення претензій;

– обґрунтованість відображення в обліку операцій із виникнення, виставлення та врегулювання претензій

– вжиті заходи щодо погашення заборгованості, яка виникла у зв'язку із претензіями. Особливо детально необхідно розглядати факти списання заборгованості як безнадійної по термінах виникнення, неплатоспроможності боржника. Підставою для списання боргу може бути тільки рішення суду про неплатоспроможність або документи про смерть боржника.

За наявності фактів непогашення заборгованості за три місяці бухгалтерська служба підприємства повинна вжити заходів впливу, звертаючись до суду з позовом про розшук боржника, примусове стягнення боргу судовими виконавцями згідно з чинним законодавством.

Організація внутрішнього контролю трансакційних витрат пов'язана з багатьма невирішеними та дискусійними питаннями, зокрема, щодо конкретизації об'єктів, методів, прийомів і способів контролю залежно від його мети, напрямів і завдань, удосконалення документального супроводу й аналітичних процедур контролю, формування способів реалізації результатів контролю та розробки конкретних методичних рішень щодо контролю трансакційних витрат.

Як доречно зазначає Р. А. Сагайдак, завдання контролю в

системі управління не повинні обмежуватися лише констатацією фактів, збиранням інформації чи іншими суто технічними процедурами, насамперед, профілактикою і попередженням можливих недоліків чи порушень, а також аналітичними процедурами, включаючи накопичення та опрацювання інформації для стратегічного планування. Вдосконалення засад організації та методики контролю діяльності підприємств у сучасних умовах потребує розробки нових принципів його здійснення [148]. Особливо гостро дане зауваження стосується такого нового об'єкта обліку та контролю, як трансакційні витрати.

Одним із найдієвіших способів контролю та забезпечення правомірності й ефективності трансакційних витрат є їх прогнозування та планування. Для цього необхідно складати плани, програми, кошториси та бюджети трансакційних витрат підприємства. На нашу думку, система бюджетів підприємства має бути доповнена бюджетом трансакційних витрат, адже завдяки цьому можуть бути реалізовані координаційна та прогностична функції внутрішнього контролю.

Для забезпечення гармонійної єдності функцій контролю та бюджетування С. В. Щеголькова пропонує використання результатів внутрішнього контролю, що визначається такими блоками: формування управлінської звітності; організація внутрішнього контролю витрат за видами діяльності; узагальнення та модифікація контрольно-оціночної інформації для вибору методів управління витратами; розробка й оцінка альтернативних прогнозних бюджетів; вибір прогнозного бюджету та контроль його виконання й координація прийняття управлінських рішень [191].

Бюджетування необхідно починати з розробки операційних бюджетів, серед яких зазвичай прийнято виділяти наступні:

- продажів;
- виробничий (виробнича програма);
- запасів готової продукції;
- прямих матеріальних витрат;
- прямих затрат праці;
- загальновиробничих витрат;

- управлінських витрат;
- комерційних витрат;
- трансакційних витрат.

Наведені вище перших шість бюджетів розробляються на продукцію (відділок, цех, ділянку виробництва) і формують у підсумку виробничу собівартість виготовленої продукції. Загальновиробничі, управлінські, комерційні та трансакційні витрати доповнюють виробничі, формують повну собівартість обсягу продажів і є інформаційною базою для складання основних бюджетів: доходів і витрат, руху грошових коштів, розрахункового балансу.

Вважаємо, що в сучасних умовах господарювання система бюджетів великих підприємств повинна включати також бюджет трансакційних витрат, і тоді вона матиме наступний вигляд (рис. 4.4).

Бюджет трансакційних витрат – це плановий документ, в якому відображені очікувані у бюджетному періоді трансакційні витрати підприємства.

Розробка цього бюджету необхідна для цілей контролю за трансакційними витратами. Така інформація також необхідна для визначення фінансового результату діяльності підприємства в планованому періоді.

Система бюджетування на підприємстві базується на концепції центрів обліку і відповідальності. Облік відповідальності – це система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання бюджету центру відповідальності;
- аналіз причин відхилень і оцінка діяльності центру відповідальності.

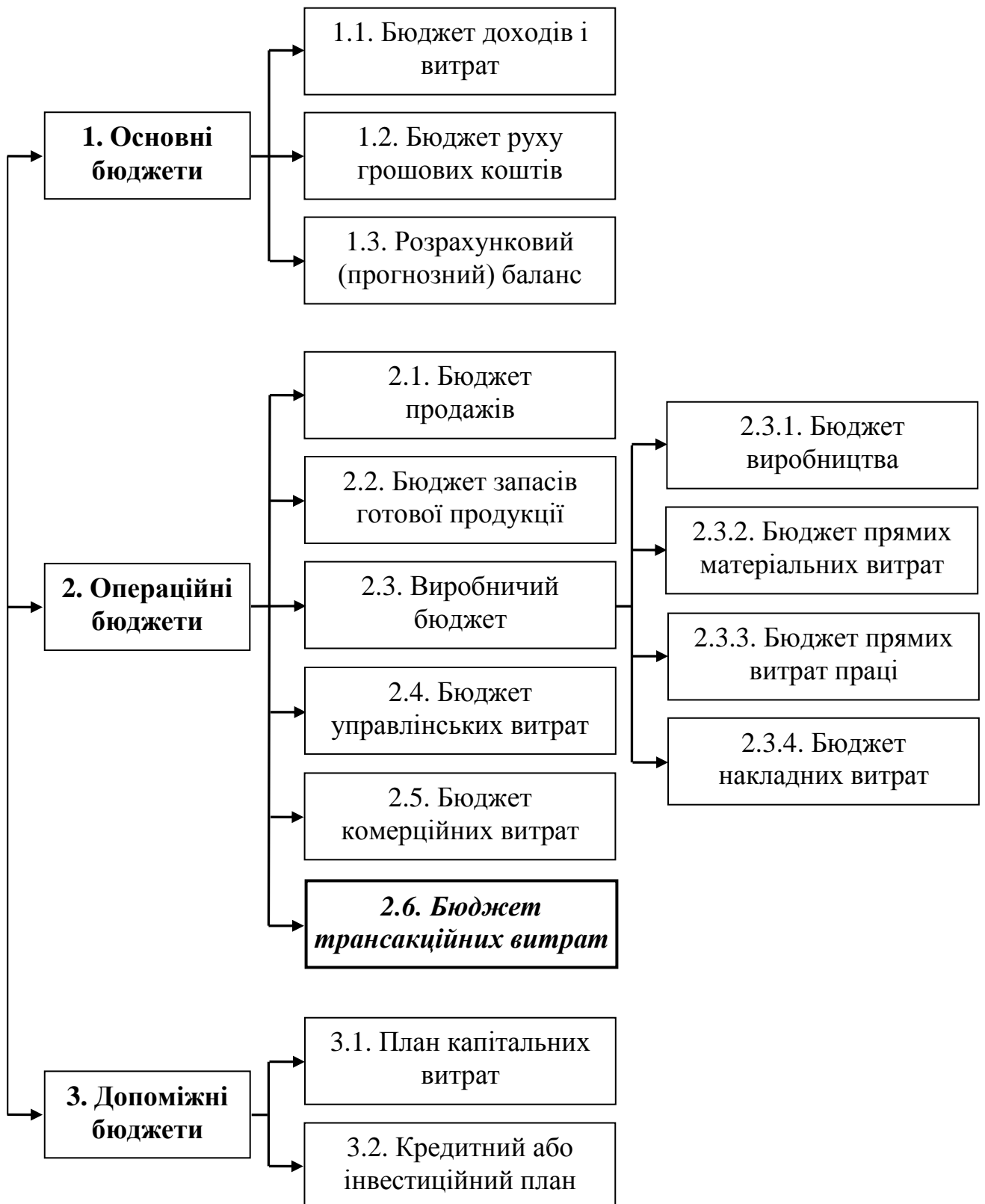


Рис. 4.4. Система бюджетів підприємства

Послідовність складання бюджету трансакційних витрат повинна бути наступною:

1) визначення найбільш важливих видів трансакційних витрат, за якими необхідна відокремлена інформація;

2) виділення у складі трансакційних витрат змінних і умовно-постійних витрат;

3) розподіл сум умовно-постійних трансакційних витрат на витрати підприємства та витрати окремих структурних підрозділів;

4) складання планів-графіків трансакційних витрат, виділивши усередині них змінні й умовно постійні витрати, коригуючи їх відповідно по місяцях бюджетного періоду.

Окремо потрібно зазначити, що запропоновані прийоми контролю трансакційних витрат дають змогу здійснювати контроль переважно трансакційних витрат, відображених в обліку. Проте існує ряд трансакційних витрат, які в обліку не відображені, але реально існують (альтернативні витрати, втрати часу, можливостей тощо), які також потрібно контролювати й аналізувати для прийняття виважених управлінських рішень.

#### **4.3. Облік і контроль трансакційних витрат при використанні інноваційних інформаційних технологій**

Сучасний розвиток економічних відносин в Україні характеризується зростанням інформаційних потоків, що призводить до зростання навантаження на працівників бухгалтерської служби у частині накопичення, зберігання, обробки й аналізу необхідної інформації для прийняття управлінських рішень і відповідно до збільшення рівня трансакційних витрат.

Одним із засобів вирішення зазначених проблем є широке використання інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку, що може значно спростити роботу з великими обсягами інформації, покращити її якість та економічність. Особливо це стосується обліку і контролю трансакційних витрат.

Проблеми впровадження та використання комп'ютерних інформаційних систем обліку та контролю досліджуються фахівцями кількох галузей знань, перш за все, інформатики, бухгалтерського обліку та менеджменту.

Дослідженням теоретичних і методологічних аспектів впровадження комп'ютерних інформаційних систем обліку та контролю на підприємствах займалися такі науковці, як М. Т. Білуха [11], Т. В. Боцян [15], Ф. Ф. Бутинець [19], В. П. Завгородній [53], С. В. Івахненко [60-63], Н. М. Малюга [102], Л. К. Сук [160], Л. О. Терещенко [163] й інші.

Використання комп'ютерної техніки та відповідного програмного забезпечення для обліку і контролю трансакційних витрат значно змінює технологію відображення операцій, призначення та зміст облікових регістрів. З первинних форм узагальнення та групування інформації вони перетворюються на вихідні форми аналітичної спрямованості, що, у свою чергу, дає змогу вести облік трансакційних витрат не тільки в синтетичних, а й аналітичних розрізах. Крім того, з'являється можливість здійснювати вибірки відповідно до потреб менеджменту за необхідними класифікаційними ознаками, об'єктами витрат і центрами відповідальності.

В умовах використання інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку зростають оперативність, точність, аналітичність отриманої інформації, що є важливим чинником успішного розвитку підприємства. При цьому значно полегшується робота працівників бухгалтерської служби підприємства.

При використанні комп'ютерних інформаційних технологій частина облікової інформації зберігається в електронній формі, що значно підвищує повноту використання інформаційної функції обліку для управління, а також мінімізує потребу повторного введення даних при їх перенесенні з первинних документів до накопичувальних регістрів або з одного регістру до іншого. При цьому також знижується ризик допущення помилок технічного характеру, що значно підвищує якість облікової інформації.

Тобто, основні переваги від використання автоматизованих інформаційних систем обліку і контролю трансакційних витрат полягають у наступному:

- автоматичному виконанні складних математичних розрахунків і типових процедур;
- можливості розрахунку декількох варіантів для більш обґрунтованого прийняття управлінських рішень;
- забезпеченні необхідних умов для контролю й аналізу трансакційних витрат;
- можливості обробки й економного зберігання великої кількості однотипної інформації;
- можливості здійснення вибірки інформації про трансакційні витрати з великої кількості даних;
- мінімізації помилок, пов'язаних із неправильним перенесенням інформації з одних документів до інших;
- підвищенні економічності одержання інформації про трансакційні витрати;
- зростанні аналітичності одержаної інформації про трансакційні витрати;
- можливості подання інформації, що стосується трансакційних витрат, у більш зручному для сприйняття вигляді.

Використання інформаційних технологій вносить зміни також в організацію бухгалтерського обліку трансакційних витрат. Комп'ютерна техніка з допоміжного засобу перетворилася у важливий фактор раціональної організації бухгалтерського обліку, модифікуючи не лише його форму, а й зміст. Це зумовлено тим, що змінюються способи обробки інформації, хоча сутність обліку не зазнала кардинальних змін.

Інформаційна технологія – це сукупність методів і процедур, за допомогою яких реалізуються функції збирання, передачі, обробки, зберігання та доведення до користувачів інформації в організаційно-управлінських системах із використанням обраного комплексу технічних засобів [127, с. 11].

Створення комп'ютерних інформаційних систем, у тому числі для обліку і контролю трансакційних витрат, має ґрунтуватися на

методичних принципах, до яких, на думку Т.А. Писаревської, необхідно віднести принципи системності, розвитку, сумісності, стандартизації й уніфікації, ефективності.

Системний підхід є основоположним при створенні, функціонуванні й розвитку комп'ютерних інформаційних систем у цілому та комп'ютерних інформаційних систем обліку трансакційних витрат зокрема. Він дає змогу:

- розглядати досліджуваний об'єкт як єдине ціле;
- виявляти завдяки цьому різноманітні типи зв'язків між структурними елементами, що забезпечують формування цілісності системи;
- установлювати напрям виробничо-господарської діяльності системи та реалізовувати в ній конкретні функції [127, с. 20].

Відповідно до цього принципу інформаційні системи бухгалтерського обліку великих підприємств повинні бути доповнені модулем із обліку та контролю трансакційних витрат таким чином, щоб не позначитися негативно на функціонуванні системи загалом і не порушити існуючі функції та зв'язки між її елементами.

Принцип розвитку полягає в тому, що комп'ютерна інформаційна система створюється з урахуванням можливості постійного поповнення й оновлення функцій цієї системи та видів її забезпечення. Передбачається, що комп'ютерна інформаційна система обліку має нарощувати свої обчислювальні можливості, оснащуватися новими технічними та програмними засобами, бути здатною постійно розширювати й оновлювати склад задач та інформаційний фонд, створюваний у вигляді баз даних [127, с. 21].

Цей принцип є надзвичайно важливим у сучасних умовах, коли відбуваються часті зміни у законодавстві й умовах господарювання, а також дає змогу включити до інформаційної системи нові компоненти, зокрема й щодо обліку і контролю трансакційних витрат.

В основі принципу сумісності – забезпечення взаємодії комп'ютерних інформаційних систем різних видів і рівнів у процесі їх спільного функціонування. Завдяки реалізації цього принципу



забезпечується нормальне функціонування економічних об'єктів, підвищується ефективність управління.

Принцип стандартизації й уніфікації полягає в необхідності застосування типових уніфікованих і стандартизованих елементів функціонування комп'ютерних інформаційних систем. Його дотримання дає змогу скоротити часові, трудові та матеріальні витрати на їх створення з максимальним використанням накопиченого досвіду щодо формування проектних рішень та автоматизації відповідних робіт.

Принцип ефективності – це досягнення раціонального співвідношення між витратами на створення комп'ютерних інформаційних систем із обліку та цільовим ефектом, отриманим при їх функціонуванні [127, с. 21-22].

Додержання принципу ефективності є особливо важливим при доповненні інформаційних систем модулем із обліку та контролю трансакційних витрат, оскільки відображення трансакцій потребує значних витрат, а результати можуть бути значно віддаленими у часі.

Існують два варіанти автоматизації обліку:

- автоматизація облікових робіт на окремих ділянках обліку;
- комплексна автоматизація бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої системи управління підприємством.

На сьогодні переваги комплексної автоматизації обліку є очевидними. Зокрема, В. М. Пархоменко зазначає: комплексна автоматизація бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю забезпечує повну обробку всієї облікової інформації, первинний економічний аналіз за окремими показниками, ефективне планування майбутніх витрат, що підвищує інформаційні можливості підприємства. В умовах автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік і бухгалтерська інформація використовуються набагато ширше, ніж при безмашинній обробці даних [124].

Комп'ютерна техніка та відповідне програмне забезпечення сприяють автоматизації процесів обробки інформації, поєднанню синтетичного й аналітичного обліку, накопиченню інформації, необхідної для розробки показників звітності підприємства. При

цьому технологічний процес обробки даних у бухгалтерії зводиться до кодування документів і пов'язаних із цим логічних дій, а більшість інших дій виконується автоматично.

Створення автоматизованої інформаційної системи бухгалтерського обліку або її модернізація для включення модуля для обліку та контролю трансакційних витрат проходить три основні стадії: вивчення проблеми, проектування та реалізацію. Ці стадії, у свою чергу, складаються з низки етапів, до реалізації завдань на кожному з яких залучаються фахівці відповідного профілю.

Доповнення інформаційної системи компонентом для обліку і контролю трансакційних витрат підприємства можливе за кількома варіантами.

1. Створення або модернізація інформаційної системи штатним програмістом або спеціалізованим підрозділом підприємства. Перевагами такого підходу є те, що за умови правильної постановки бухгалтерською службою завдання програмісти підприємства можуть створити програмний продукт, у якому буде враховано специфіку обліку конкретного підприємства і який за необхідності можна буде легко змінювати.

Недоліком даного варіанту є те, що на сучасному етапі розвитку програмного забезпечення програма, розроблена рядовим програмістом, не може конкурувати з продуктами відомих спеціалізованих підприємств. Крім того, програмісти не завжди дотримуються стандартів створення баз даних, тому можуть виникати проблеми з перенесенням інформації до інших програм.

2. Створення програмного комплексу автоматизації обліку й управління на замовлення в спеціалізованій фірмі. Недоліками цього варіанту є його висока вартість і залежність ефективності роботи програми від компетентності та порядності фірми-розробника, а також складнощі при обслуговуванні й оновленні програми.

3. Придбання універсальної бухгалтерської інформаційної системи, розробленої для масового використання різними підприємствами, що потребує лише незначної модифікації

відповідно до потреб конкретного підприємства. Перевагами такого варіанту є його відносно невисока вартість, а також те, що ця програма пройшла випробування на практиці, має супровід і постійно вдосконалюється фірмою-розробником. Недолік – у неврахуванні специфіки конкретного підприємства, що не дає змоги повною мірою задовольнити запити користувачів інформації.

На нашу думку, для пересічного підприємства з обмеженими фінансовими ресурсами найкраще обирати універсальну програму, що має підтримку розробника програмного забезпечення та набула широкого впровадження. Проте у такій програмі поки що не передбачені відокремлений облік і контроль транзакційних витрат, тому для цього необхідна модернізація існуючих інформаційних систем.

Для великих підприємств надзвичайно важливою є оптимізація управлінських і транзакційних витрат. Для таких підприємств можливостей стандартних інформаційних систем буде недостатньо, а тому необхідно суттєво їх модифікувати, при цьому необхідно передбачити створення модуля для відокремленого обліку та контролю транзакційних витрат.

На думку Т. А. Писаревської, оптимальною є діалогова форма інформаційної системи бухгалтерського обліку, яка характеризується тим, що всі господарські операції зі збирання, реєстрації й оброблення облікової інформації автоматизуються за участю апарату бухгалтерії. При цьому будь-які облікові дані після введення їх до електронно-обчислювальної машини можна відобразити в регістрах синтетичного й аналітичного обліків.

Діалогова форма обліку характеризується такими ознаками як:

- автоматизована фіксація всієї облікової інформації на машинних носіях;

- автоматизоване документування;

- автоматизоване розв'язування облікових задач у режимах регламентному та запиту;

- відображення результатів розрахунків не тільки у вигляді друкованих документів, а й у вигляді графіків, діаграм тощо [127, с. 10-11].

На нашу думку, у контексті застосування інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку більш доречно говорити не про автоматизацію обліку, а про автоматизацію бухгалтерських процедур, адже навіть найновітніші програмні комплекси на сьогодні не працюють автоматично, а потребують постійного втручання і контролю з боку працівників бухгалтерської служби.

Комп'ютерна система бухгалтерського обліку трансакційних витрат у процесі функціонування повинна задовольняти ряд таких вимог, як:

- якість і повнота інформації для прийняття управлінських рішень;
- своєчасність надання інформації;
- безпека інформації завдяки захисту від несанкціонованого доступу;
- зручність інтерфейсу;
- можливість використання на різних програмно-апаратних платформах;
- орієнтація на відповідний рівень управління;
- економічність обробки інформації;
- адаптивність до інформаційних потреб, що змінюються.

На сьогодні ринок програмних продуктів із питань бухгалтерського обліку представлений значною кількістю фірм-розробників (табл.4.1), які відповідають основним вимогам до їх функціонування, проте жодна з розроблених програм не дає змогу ефективно накопичувати інформацію про трансакційні витрати.

Ураховуючи значний спектр програмних продуктів для обліку і контролю, постає питання вибору програми, що найкраще підходить для підприємства. Для цього можна скористатися, зокрема, і рейтингами програмних продуктів, які публікують фахові організації та видання (табл. 4.2).

Таблиця 4.1.

**Основні фірми-розробники  
комп'ютерних систем бухгалтерського обліку**

Фірма-розробник	Програмний продукт
1С	1С: Підприємство
Парус	Парус-Підприємство
Галактика	Галактика
Інтелект-Сервіс	Бест-4
ДЦ	Турбо-бухгалтер-6
АЙ-ТІ	БОСС-Бухгалтер
Інфін	Інфін-бухгалтерія
ІНЕК	АВД

Джерело даних: [165]

Таблиця 4.2

**Рейтинг фірм-розробників комп'ютерних систем  
бухгалтерського обліку за 100-бальною оцінкою  
за версією сайту [www.expos.ru](http://www.expos.ru)**

Місце	Назва фірми	Рейтинг
1	1С	91
2	Интеллект-Сервис	78
3	Парус	77
4	Галактика	75
5	Диасофт	72
6	R-STYLE SOFTWARE LAB	70
7	COGNITIVE TECHNOLOGIES LTD	66
8	ИНФИН	63
9	ИНФОСОФТ	60
10	ОМЕГА	58

Джерело даних: [189, с. 182]

Слід зауважити, що використання бухгалтерської програми є ефективним за умови, якщо вона підвищить ефективність і поліпшить якість ведення обліку на підприємстві. Позитивним результатом такого впровадження може бути:

- впорядкування бухгалтерського обліку;

- збільшення кількості інформації, що надходить з даних бухгалтерського обліку;
- зниження кількості бухгалтерських помилок;
- підвищення оперативності обліку [50].

Поряд із позитивними сторонами, існує і ряд проблем, що, на думку В. В. Євдокимова, пояснюється наступними особливостями програмного забезпечення з питань бухгалтерського обліку:

- переважання інтуїтивної технології вибору й узагальнення управлінських рішень через обмеженість у системно-технічних принципах;

- роздільне функціонування основних систем інформаційного забезпечення в галузях виробничої, організаційної, маркетингової, фінансової, бухгалтерської, кадрової та проектно-конструкторської діяльності підприємства не забезпечує комплексного вирішення багатопланових проблем організації та не може надати повний аналіз поточного стану підприємства;

- надмірну централізовану обробку інформації шляхом концентрації інформаційних потоків в невеликій кількості ланок, віддалених від безпосереднього користувача проміжними ланками технічного персоналу;

- домінування некомп'ютеризованих функцій інформаційних систем через технічну неможливість або економічну неефективність комп'ютеризації функцій управління, що не забезпечують прямого доступу працівників до інформації;

- використання багаторівневої технології проектування, кожна стадія якої виконується фахівцями різних спеціальностей і кваліфікації;

- порівняно тривале проектування систем (2-5 років) і планована довготривала експлуатація з мінімальними змінами (5-7 років) штучно затримують розвиток підприємства, оскільки витрати на пристосування інформаційних систем до нових умов використання могли перевищити витрати на розробку та впровадження [50].

Наголошує на наявності проблем у функціонуванні інформаційних систем і С. І. Івахненко, який зазначає, що

комп'ютерні програми бухгалтерського обліку на підприємствах використовується безперервно протягом тривалого періоду. Як правило, вони постійно коригуються, доповнюються, модернізуються. При цьому яким чином впливають ці зміни на якість та безпомилковість уведених раніше облікових даних не перевіряється. А в результаті таких прогалин частина інформації виявляється втраченою або їхня цілісність порушеною. Наприклад, у кореспонденціях рахунків можуть бути втрачені посилання на конкретних контрагентів, що унеможливить правильний розрахунок суми заборгованості.

Часто комп'ютерна техніка некоректно завершує свою роботу (збої в електромережі, людський фактор тощо). Це призводить до втрати частини даних та їх пошкодження. До того ж, при недосконалій системі контролю користувачів необхідні дані просто можуть бути видалені, а непотрібні або позначені на знищення – зберігатися постійно [60].

Типовою є ситуація, коли обліковим працівникам не вистачає часу ретельно контролювати дані, що надходять до бухгалтерії, а також власну працю або працю колег на предмет допущення ненавмисних технічних помилок, а іноді й навмисних перекручень. Ускладнюється ситуація й за високої плинності кадрів.

Ще однією проблемою, властивою саме для типових конфігурацій програмних продуктів фірми «1С», є те, що логіка їх побудови з точки зору кінцевого користувача передбачає надання великих можливостей у сенсі варіантів виконання облікових робіт і дій, але й одночасно містить недостатньо засобів контролю – тобто допускає можливості здійснення як навмисних, так і ненавмисних помилок при введенні та редагуванні даних.

Виходом може бути як удосконалення контрольних функцій у межах самих конфігурацій програмних продуктів, так і повне та належне використання можливостей, наданих розробниками в межах існуючих конфігурацій. Однак перший підхід обмежуватиме свободу користувачів, а другий вимагатиме додаткових витрат часу на налагодження та навчання [60].

Навіть за найповнішого використання інформаційних систем бухгалтерського обліку і контролю поглинання інформаційною системою бухгалтерського обліку не відбувається. Тобто, у процесі інтеграції інформаційних потоків в єдину систему комп'ютерні технології не замінюють бухгалтера, а бухгалтерський облік не ведеться повністю автоматично. Інформаційні системи та технології виконують у автоматичному режимі лише суворо регламентовані бухгалтерські процедури, причому в їх алгоритм також може закрастися помилка через неправильну інтерпретацію господарської інформації інформаційною системою. Сама ж інформаційна система є ефективним засобом контролю й аналізу в руках кваліфікованого працівника бухгалтерської служби.

Найбільш поширеною інформаційною системою з обліку і контролю в Україні є програмні комплекси фірми «1С», що відповідають сучасним вимогам до таких продуктів залежно від спеціалізації підприємства, обсягу робіт використовуються їх різні версії та конфігурації. Тому доцільно розглядати можливості автоматизації процедур обліку та контролю трансакційних витрат на прикладі програмних продуктів вказаного розробника.

Програмний комплекс «1С: Підприємство» – це універсальна комп'ютерна система, яка призначена для автоматизації управління діяльністю підприємств різних видів і форм. Вона надає можливості для автоматизації процедур із обліку, контролю, аналізу й управління. Від інших подібних інформаційних систем даний програмний продукт відрізняється своєю конфігурованістю. Тобто конкретний набір об'єктів, структуру інформаційних масивів, алгоритми оброблення облікової інформації визначає конкретна конфігурація системи, під якою розуміють сукупність механізмів, призначених для маніпулювання різними типами об'єктів предметної області [127, с. 77].

Відображення руху засобів, у тому числі трансакційних витрат, на рахунках бухгалтерського обліку (як у вартісному, так і кількісному вимірі) здійснюється у вигляді операцій. Операцією вважається будь-яка господарська дія, що спроможна викликати зміни стану засобів чи джерел підприємства. Операція в



«1С: Підприємство» формується, як правило, автоматично під час заповнення і проведення певного документу.

За допомогою документів здійснюється введення в систему інформації про господарські операції, їх перегляд і, за потреби, коригування. У своїй більшості документи, використовувані в інформаційній системі «1С: Підприємство», – це своєрідні електронні аналоги звичайних паперових документів підприємства і призначені для збереження основної інформації про всі господарські події, здійснювані на ньому в певному періоді.

Стандартні документи, які існують у програмі, необхідно доповнити запропонованими у даному дослідженні формами для обліку трансакційних витрат.

Для роботи з документами в інформаційній системі «1С: Підприємство» використовуються журнали. Працюючи з ними, користувач може формувати документи, переглядати їх, а також редагувати і знищувати. Журнали дають змогу групувати документи для перегляду і швидкого доступу до них.

Подвійний запис, що є основним способом відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, зберігається і в умовах обробки бухгалтерської інформації у комп'ютерному середовищі. Щоб введена операція викликала зміни в бухгалтерських підсумках, вона обов'язково має містити кореспонденцію рахунків і суму господарської операції.

Не зважаючи на значну кількість фірм-розробників і модифікацій програмних продуктів для автоматизації обліку й управління, більшість програм побудовані за типовою схемою: відкриваються декілька журналів господарських операцій, до яких заносяться дані первинного обліку. На підставі накопиченої в журналах інформації система у автоматичному режимі чи за командою користувача формує вихідну інформацію в формі звітів для внутрішніх і зовнішніх користувачів, аналітичних матеріалів, графіків, гістограм тощо.

Для окремого обліку трансакційних витрат у розрізі підрозділів підприємства на рахунках обліку витрат необхідно передбачити ведення обліку за субконто «Підрозділи», які

вказуються безпосередньо в формах тих документів, які формують кореспонденції рахунків за трансакційними витратами. Відповідно наприкінці звітної періоду фінансові результати та звіти про трансакційні витрати будуть отримані у розрізі кожного підрозділу.

Використання всіх показників, що формуються із зовнішніх і внутрішніх джерел, дає змогу створити на кожному підприємстві цілеспрямовану систему інформаційного забезпечення, орієнтовану як на прийняття стратегічних рішень, так і на ефективне оперативне управління трансакційними витратами.

Аналітичний облік трансакційних витрат в інформаційних системах бухгалтерського обліку ведеться шляхом устанавлення зв'язків між конкретною кореспонденцією рахунків, сумою, кількісним показником і об'єктом (за можливості) обліку.

При використанні інформаційних систем бухгалтерського обліку, у зв'язку з розширенням можливостей аналітичного обліку, доцільна побудова багаторівневих розрізів аналітичних рахунків трансакційних витрат, необхідних для потреб управління, а також для забезпечення їх обліку і контролю за центрами відповідальності.

Окрім того, необхідно організувати у центрах відповідальності чітку систему аналітичного обліку трансакційних витрат, а також передбачити можливість внутрішньофірмового їх планування. Це дасть змогу не тільки контролювати загальну суму економії чи перевитрат, але й точно визначити, у якому підрозділі та з чиеї вини допущено перевитрату або кому належить заслуга в досягненні економії трансакційних витрат.

При цьому на великих підприємствах, які мають структурні підрозділи, розташовані на значних відстанях від центрального офісу, доцільним є використання децентралізованої форми організації документооберту, за якої частина первинних документів обробляється у підрозділі, а уже зведені дані направляються до центральної бухгалтерії. При цьому раціональним для введення інформації первинних документів є обладнання у підрозділі терміналу (автоматизованого робочого місця бухгалтера), який через відповідні мережі з'єднаний із сервером центральної

бухгалтерії. Така форма організації документооберту сприяє підвищенню оперативності одержання інформації, полегшенню її обробки, покращенню контролю за поточною діяльністю підрозділу та, відповідно, швидкості й обґрунтованості прийняття управлінських рішень.

Автоматизоване робоче місце працівника бухгалтерської служби – це робоче місце, обладнане комп'ютерною технікою та комплексом відповідних програм, а також іншими засобами праці для виконання ним своїх обов'язків щодо збору, обробки, систематизації й аналізу інформації [89, с. 54].

Рівень розвитку комп'ютерних технологій, що визначає можливість створення інформаційної системи бухгалтерського обліку трансакційних витрат, висуває нові вимоги до кваліфікації працівників бухгалтерської служби. Посилення взаємозв'язку обліку з плануванням, контролем, аналізом і пов'язане з цим поглиблення інтеграційних процесів в управлінні підприємством практично виключає вузькофункціональну, суто облікову діяльність бухгалтерів, які повинні активно співпрацювати з іншими співробітниками у процесі прийняття та реалізації управлінських рішень.

Тому для освоєння сучасних технологій потрібно залучати висококваліфікованих фахівців або підвищувати кваліфікацію власного персоналу, що, наприклад, у сільському господарстві практично не проводилося (табл. 4.3). Це, у свою чергу, ускладнює впровадження нових технологій і методик бухгалтерського обліку, зокрема і щодо обліку та контролю трансакційних витрат.

Важливою особливістю будь-якого програмного продукту з автоматизації обліку є наявність ефективних механізмів контролю витрат, у тому числі і трансакційних.

На думку Т. В. Боцян, низька ефективність функціонування системи контролю, що спостерігається на вітчизняних підприємствах, зумовлена недостатнім розумінням значення контролю в умовах використання інформаційних систем, а також відсутністю теоретичних напрацювань із методики внутрішнього контролю на базі використання комп'ютерних технологій.

**Підвищення кваліфікації кадрів у сільському господарстві  
Чернігівської області у 2009 році**

Сфера діяльності	Підвищили кваліфікацію	
	Осіб	Відсоток до облікової кількості штатних працівників
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	287	0,9
Усього за видами економічної діяльності	15731	6,6

Джерело даних: [157, с. 333]

Дієвість внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі реалізується через забезпечення захищеності комп'ютерної інформаційної системи бухгалтерського обліку. Захищеною інформаційною системою можна вважати таку, що відповідає базовим вимогам і в якій реалізовано комплекс заходів захисту. Базовими вимогами, що визначають захищеність системи, є наступні:

- 1) цілісність інформації – інформацію можна змінювати лише в установленому порядку;
- 2) доступність системи – система відмовляє у доступі нелегальному користувачеві;
- 3) конфіденційність системи – до інформації, що міститься в системі, не мають доступу не уповноважені користувачі;
- 4) відповідальність – користувач не може відмовитися від авторства виконаної дії [15, с. 13].

В умовах використання комп'ютерних систем і технологій бухгалтерського обліку трансакційних витрат існує ряд факторів, які можуть негативно позначитися на якості облікової інформації, тому для забезпечення ефективного функціонування системи необхідне виконання таких процедур внутрішнього контролю:

- контроль дій облікового персоналу;

- забезпечення захисту та дотримання правильності функціонування апаратного та програмного забезпечення;
- контроль достовірності та точності облікової інформації [15, с. 13].

На думку В. В. Сопко та В. П. Завгороднього, в умовах застосування інформаційних систем і технологій доцільно використовувати специфічні прийоми контролю, такі як:

- дублюючий контроль повноти та вірогідності переданих обліковим апаратом матеріалів;
- апаратний контроль інформації, яку передають;
- автоматичне виявлення порушень і виправлення помилок.

Особливістю застосування тих чи інших прийомів контролю у момент виникнення, збирання первинних даних є те, що такий контроль здійснюють безпосередньо учасники господарського факту (операції), оскільки згідно з різними нормативними документами контроль входить до їхніх обов'язків [156, с. 129].

Таким чином, для автоматизації обліку і контролю трансакційних витрат необхідно внести зміни до відповідних модулів інформаційних систем, а саме:

- у плані рахунків відкрити рахунки для обліку трансакційних витрат;
- створити цифрові форми документів для обліку та контролю трансакційних витрат і відповідні зв'язки між ними та журналами;
- розробити аналітичні процедури та вихідні форми для зручного представлення інформації про трансакційні витрати. При цьому необхідно передбачити можливість побудови звітів у розрізі підрозділів та у цілому по підприємству. Також доцільно передбачити можливість контролю трансакційних витрат у порівнянні з плановими показниками або показниками за минулі періоди.

Запропоновані підходи щодо обліку і контролю трансакційних витрат потребують внесення змін до ряду нормативно-правових актів України, а саме:

- П(С)БО 16 «Витрати»;
- Податкового кодексу України;

– Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств;

– Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

– Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально–ордерної форми обліку.

Зокрема до П(С)БО 16 «Витрати» (після пункту 17), Податкового кодексу України (після пункту 138.10.1) і Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (після пункту 2.22) необхідно додати пункт про трансакційні витрати, який необхідно викласти у такій редакції:

«Трансакційні витрати – витрати, які забезпечують взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем (контрагентами, комерційними посередниками) з метою здійснення трансакцій і включають витрати на пошук інформації, проведення переговорів, укладання контрактів і забезпечення їх виконання:

- витрати на пошук інформації;
- представницькі витрати;
- витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги;
- організаційні трансакційні витрати;
- витрати на проведення розрахунків;
- податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- витрати на рекламу та дослідження ринку;
- втрати від опортуністичної поведінки;
- інші трансакційні витрати.»

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій необхідно передбачити окремий рахунок у складі 9 класу 9х «Трансакційні витрати» з наступними субрахунками:

9х1 «Витрати на пошук інформації»;

9х2 «Представницькі витрати»;

- 9x3 «Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги»;
- 9x4 «Організаційні трансакційні витрати»;
- 9x5 «Витрати на проведення розрахунків»;
- 9x6 «Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі»;
- 9x7 «Витрати на рекламу та дослідження ринку»;
- 9x8 «Витрати від опортуністичної поведінки»;
- 9x9 «Інші трансакційні витрати».

Символ «9x» використаний у даній роботі як умовне позначення рахунку для обліку трансакційних витрат у дев'ятому класі рахунків.

Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку необхідно доповнити звітом про трансакційні витрати і внести зміни до відповідного журналу-ордеру.

Таким чином, удосконалення нормативного забезпечення та широке використання інформаційних систем і технологій для обліку і контролю трансакційних витрат сприятиме забезпеченню ефективного управління процесами відтворення та поліпшенню фінансового стану підприємства.

#### **4.4. Особливості управління трансакційними витратами вертикально інтегрованих корпорацій**

У сучасних умовах, у зв'язку з переходом економічних систем на більш високі рівні розвитку, ускладненням економічних відносин, прискоренням науково-технічного прогресу, подальшим поглибленням спеціалізації й глобалізацією економічного простору тенденції до збільшення трансакційних витрат проявляються усе більш активно.

Дослідження динаміки трансакційних витрат дозволяє одержати відповідь на питання, якою мірою те або інше інституціональне утворення виконує завдання, що сприяють

поліпшенню положення економічних агентів, підвищенню їхньої впевненості відносно один одного, до спонукання співробітництва й взаємодії.

Одним із найефективніших засобів економії трансакційних витрат є здійснення інвестицій для заміни ринкових трансакцій внутрішньофірмовими (вертикальна інтеграція). В умовах вертикальної інтеграції починають діяти специфічні чинники підвищення ефективності вертикально інтегрованих формувань:

- ефект масштабу;
- зниження трансакційних витрат за рахунок виключення з процесу відтворення прошарку посередників;
- оптимізація технологічних зв'язків (пропорцій) між партнерами-учасниками інтеграції;
- полегшений доступ до кредитних ресурсів і засобів державної підтримки;
- розширення можливостей залучення інвестицій і інноваційних технологій;
- синергетичний ефект інтеграції.

В умовах нестійкості економіки й підвищених ризиків, у першу чергу – інвестування, властивих перехідній економіці й гальмуючим процесам економічного росту, ця функція трансакційних витрат представляється найбільш важливою й вимагає обґрунтованого підходу при аналізі й розвитку.

Так, наприклад, у програмному документі РФ «Основні напрями агропродовольчої політики уряду на 2001-2010 рр.» відмічено, що «однією з найважливіших причин низької конкурентоспроможності підприємств АПК є недосконалість інформаційного забезпечення продовольчих ринків і пов'язана з цим велика питома вага трансакційних витрат в кінцевій ціні продуктів» [80]. Внаслідок цього важливим теоретичним завданням є дослідження трансакційних витрат як укрупненого об'єкту бухгалтерського обліку.

Слід відзначити, що трансакційні витрати не визнані в обліковому законодавстві і не виділяються в бухгалтерському обліку. Система обліку спрямована на формування бухгалтерської і



податкової звітності і не призначена для отримання інформації про трансакційні витрати. Їх відособлення окремим об'єктом в управлінському обліку вирішує проблему збору, обробки інформації, необхідної для прийняття рішень.

Для систематизованого виявлення і накопичення всіх видів трансакційних витрат необхідне їх облікове відображення. Накопичення інформації за допомогою відповідного реєстру за конкретний період часу дасть можливість встановити у вертикально-інтегрованій компанії реальні розміри втрат, розробити план їх скорочення, тобто передбачати у внутрішньосистемному виробничо-фінансовому плані та бізнес-планах вертикально-інтегрованих компаній скорочення трансакційних витрат в абсолютних розмірах.

Розвиток економіки України відбувається у напрямі формування експортно-орієнтованої економіки та економіки знань. Під впливом глобалізації відбувається поступове усунення бар'єрів у міжнародній торгівлі та посилення конкуренції з боку транснаціональних компаній на локальних ринках.

Для забезпечення конкурентоспроможності у ключових галузях економіки України відбуваються процеси інтеграції підприємств у корпоративні структури. Особливо це помітно у сільському господарстві, машинобудуванні, харчовій та металургійній галузях. Саме корпорації можуть забезпечити синергетичний ефект від поєднання різних факторів виробництва, акумулювати достатній рівень інвестицій, мінімізувати собівартість продукції.

Корпорації домінують в економічному світі, на думку А.Я. Новака, тому, що вони є найпродуктивнішими, найефективнішими виробниками товарів та найкраще організовують збут і обслуговування власної продукції. Переваги корпоративних об'єднань підприємств: мінімізація собівартості продукції за рахунок уніфікації та здешевлення вартості робочої сили та ресурсів; підвищення якості продукції через об'єднання науково-дослідних досягнень; розширення збуту продукції за рахунок об'єднання ринкових можливостей; покращення рівня

обслуговування через обмін досвідом і взаємне додавання сервісних точок; укрупнення капіталу, що підвищує можливості експансії та конкурентного витіснення або поглинання.

При цьому дослідник наголошує, що мова йде про «вертикальні» корпорації, тобто, ті, до складу яких повинні входити підприємства, що здатні забезпечити всю вертикаль організаційного, техніко-технологічного, наукового, фінансового процесу виробництва кінцевих споживацьких товарів і послуг – від сировини до готового товару [75].

У сучасних умовах інтеграція вийшла за рамки національних економік та сприяє глобалізації економіки. Знання причинної обумовленості глобалізації як з боку вчених-фахівців з бухгалтерського обліку, так і з боку практикуючих бухгалтерів є обов'язковими. Пов'язано це з тим, що суспільний поділ праці та спеціалізація були, є і до певного періоду часу залишаються основою науково-технічних досягнень. Вони призводять до високих рівнів концентрації виробництва і за рахунок цього – до економії на умовно-постійних витратах, тобто «економії на масштабах». Точне уявлення бухгалтера-професіонала (теоретика і практика) про природу такої економії важливе, тому що ринкова економіка функціонує в умовах невизначеності, обмежених ресурсів та граничної їх корисності. Обмеженість ресурсів стає все загрозливішою [75].

Економія витрат за рахунок ефекту масштабу характерна при горизонтальній інтеграції. При вертикальній інтеграції теж має місце оптимізація витрат, проте природа її дещо інша.

Відомий дослідник Олівер Вільямсон (Williamson, O.E.) наводить кілька теорій, які пояснюють, за яких умов відбувається інтеграція:

1. Теорія панування (окремі люди-агенти прагнуть отримати економічну владу).

2. Влада над ринком (компанія отримує лідерство на ринку, може ним управляти і має переваги над конкурентами).

3. Технологія (необхідно забезпечити ефективне здійснення стадій технологічного процесу).

4. Життєвий цикл (інтеграція є необхідною на певних життєвих стадіях продукту).

5. Економія коштів (мінімізація податкових платежів).

6. Стратегічна поведінка (намагання випередити або нейтралізувати дії конкурента) [25].

І далі О.Вільямсон робить висновок: «хоча я й погоджуюся з фактом існування багатьох чинників, гадаю, що сучасну корпорацію слід переважно сприймати як продукт серії організаційних інновацій, які мали за мету і наслідок економію на транзакційних витратах. Зауважте, я не стверджую, що сучасну корпорацію треба розуміти виключно з таких позицій. Вочевидь тут мали місце інші фактори, з-поміж яких – гонитва за монопольними прибутками, а також технологічні імперативи» [25].

Це твердження дає відповідь на питання про те, чи існують межі вертикальної інтеграції (окрім технологічних). Утворення фірми, а тим більше вертикально інтегрованої компанії дає економію на загальних витратах шляхом трансформації транзакційних витрат незалежних агентів на відкритому ринку, в організаційні усередині фірми. Тому для аналізу природи фірми знадобилося розширити використання поняття контракт (угода) далеко за рамки договору про одиничну купівлю-продаж. Так з'явилася можливість трактувати природу фірми, як проблему вибору оптимальної форми контракту. Різноманіття контрактних положень виводиться з різноманіття транзакційних витрат.

Тобто, одним із найефективніших засобів економії транзакційних витрат є здійснення інвестицій для заміни ринкових транзакцій внутрішньофірмовими (вертикальна інтеграція).

Незважаючи на доведену важливість транзакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання, особливо у таких прогресивних як корпорації, не існує ефективної системи управління транзакційними витратами через відсутність достовірних даних бухгалтерського обліку про їх розмір, структуру та динаміку.

Особлива роль у забезпеченні ефективного управління корпорацією належить обліковому її забезпеченню. Облік створює

адекватне до потреб науки, органів державного управління, підприємницьких формувань і людини інституціональне просторово-часове інформаційне середовище, яке завдяки науковій обґрунтованості показників стає середовищем довіри як умови гармонізації економічних відносин та попередження кризових явищ в економіці. Воно сприяє подальшому сталому функціонуванню економіки та її розвитку, що підтверджує факт приналежності обліку до фундаментальних методологічних наук [80].

Облік у корпорації має бути побудований за центрами відповідальності, вирішувати проблеми ефективного функціонування механізму трансфертного ціноутворення, розподілу витрат, доходів і результатів діяльності між підрозділами. Не вирішеною залишається і проблема обліку, аналізу та контролю трансакційних витрат, які складно ідентифікувати у загальній сукупності витрат.

За твердженням О. Вільямсона, бухгалтерські дані, навіть досить деталізовані, часто погано пристосовані до потреб економічної теорії трансакційних витрат. Головна причина полягає в тому, що звичайне розмежування фіксованих та змінних витрат не потрапляє до числа ключових питань. Важливішу роль відіграє розмежування витрат на такі, що піддаються і не піддаються перерозподілу. Ці витрати, в свою чергу, відображають стан специфіки активу [25].

Існування вертикально інтегрованих корпорацій забезпечується перш за все завдяки економії на трансакційних витратах. Адже на різних етапах виробництва кінцевої продукції вдається замінити ринкові трансакції внутрішньофірмовими. І поки витрати на здійснення внутрішньофірмових трансакцій будуть нижчими за ринкові, доти існують стимули для вертикальної інтеграції.

Високий рівень трансакційних витрат у сучасних умовах господарювання актуалізує потребу відокремленого їх обліку, аналізу та контролю, що покращить інформаційне забезпечення управління витратами вертикально інтегрованих корпорацій.

Відокремлений облік і контроль трансакційних витрат дозволить планувати їх рівень, складати бюджет трансакційних витрат та контролювати його виконання, аналізувати рівень та динаміку трансакційних витрат за підрозділами, а також їх вплив на показники діяльності корпорації у цілому, визначати доцільність і напрями інвестицій.

Підсумовуючи вищевикладене потрібно зробити ряд висновків:

1. Контроль є важливою функцією управління, а оскільки трансакційні витрати мають тісний зв'язок із менеджментом, існує нагальна потреба детального їх контролю. Серед прийомів і способів контролю найбільш ефективними при здійсненні контролю трансакційних витрат є методи документального контролю.

2. Внутрішній контроль трансакційних витрат повинен спрямовуватися, перш за все, на перевірку доцільності, ефективності та правомірності здійснення трансакційних витрат, а також дотримання планів і кошторисів їх витрачання.

3. Важливу роль у здійсненні контролю повинна відігравати система бюджетів трансакційних витрат як у цілому по підприємству, так і за його підрозділами.

4. Досягти економічної ефективності від використання інформації щодо трансакційних витрат можливо шляхом використання прогресивних інформаційних технологій бухгалтерського обліку і контролю. Незважаючи на значну кількість програмних продуктів із питань автоматизації обліку та контролю, жоден із них не містить інструментів для окремого відображення трансакційних витрат, а отже потребує відповідної модернізації, що є необхідним у зв'язку зі зростаючим інтересом до цієї категорії витрат.

5. Для забезпечення ефективного обліку і контролю трансакційних витрат в умовах застосування прогресивних інформаційних технологій необхідно додати рахунки для обліку трансакційних витрат та впровадити запропоновані нами спеціалізовані форми звітів для окремого їх відображення, що дасть

можливість ефективно їх контролювати, аналізувати, планувати та регулювати.

Реалізація запропонованих підходів до обліку та контролю витрат потребує внесення викладених у даному дослідженні змін і доповнень до нормативно-правових актів України з питань бухгалтерського обліку.

## ВИСНОВКИ

У ході здійсненого дослідження стало можливим сформуванати ряд висновків концептуально-теоретичного, методичного та науково-практичного характеру.

Світова економічна думка у своєму розвитку поповнилася новими течіями і категоріями, серед яких чільне місце посідає інституціональна економічна теорія, яка запропонувала новий підхід до сутності й класифікації витрат. Зокрема, були запропоновані та розвинені наступні види витрат: соціальні, інституціональні, інтеракційні, трансфертні, витрати експлуатації економічної системи, трансформаційні та трансакційні витрати. Особливо важливою, на нашу думку, є теорія трансакційних витрат.

Виникнення даної групи витрат пов'язане перш за все із процесом обміну правами власності та невизначеністю, яка ці процеси може супроводжувати. Засобом, який фіксує передачу прав власності виступає, як правило, контракт, форма і зміст якого повинні мінімізувати трансакційні витрати підприємства при обміні правами власності. Власне цим і вимірюється якість інституціональної структури економіки.

При укладанні контракту необхідно мати на увазі не лише рівень трансакційних витрат, але й соціальний аспект здійснених трансакцій, враховуючи особливості захисту прав споживачів та чинного законодавства. Значним джерелом витрат виступає також опортунізм.

Незважаючи на значну кількість існуючих класифікацій, для побудови системи їх бухгалтерського відображення виникла потреба в уточненні існуючих підходів з урахуванням методологічних особливостей бухгалтерського обліку. Розроблена у ході дослідження класифікація трансакційних витрат дає змогу організувати їх облік на окремому синтетичному рахунку з відповідними субрахунками.

Практично відразу після впровадження у науковий оберт категорії «трансакційні витрати» дослідники зіткнулися з проблемою їх вимірювання. Погляди науковців із даної тематики

розвивалися за двома напрямками: вимірювання трансакційних витрат на макро- та мікрорівнях. Достовірну інформацію про фактичний рівень трансакційних витрат підприємства можна одержати лише із даних бухгалтерського обліку. Для потреб менеджменту можуть бути використані також нефінансові характеристики трансакційних витрат із показників управлінського обліку.

Вітчизняні дослідники пропонують для обліку трансакційних витрат використовувати декілька підходів: від окремих відомостей для деяких операцій у межах управлінського обліку до відкриття окремого синтетичного витратного рахунку «трансакційні витрати». На нашу думку, найдоцільнішим є запровадження окремого витратного рахунку 9х «Трансакційні витрати» з відповідними субрахунками.

Відображення трансакційних витрат за запропонованою методикою не потребує запровадження спеціальних форм первинних документів, проте доцільним є використання накопичувальних відомостей і реєстрів обліку трансакційних витрат як у цілому по підприємству, так і за його підрозділами, що покращить інформаційне забезпечення управління витратами підприємства.

Раціональна організація обліку трансакційних витрат має бути доповнена чіткою системою їх контролю, оскільки трансакційні витрати становлять значну частину витрат підприємства та мають тенденцію до зростання. Трансакційні витрати здійснюють, а часто і контролюють менеджери різного рівня, а відтак, необхідні особливі підходи до їх контролю, аби уникнути ситуації, за якої їх ніхто не контролює, окрім особи, яка їх здійснила. Для підвищення ефективності витрачання трансакційних витрат, необхідна розробка планів, програм, бюджетів і кошторисів цих витрат як по підприємству в цілому, так і за його підрозділами. При цьому з'являється можливість контролю трансакційних витрат порівняно з плановими показниками чи показниками за минулі періоди.

Оскільки трансакційні витрати є новим і досить складним об'єктом обліку і контролю, постає питання про економічність



одержаної про них інформації. Вирішити проблему можливо лише шляхом використання комп'ютерних інформаційних систем і технологій. Аналіз найпоширеніших відповідних програмних продуктів показав, що у них відсутні інструменти для відокремленого відображення трансакційних витрат, проте розв'язати цю проблему можливо шляхом модернізації цих програм. Для цього у межах 9 класу рахунків плану рахунків бухгалтерського обліку необхідно відкрити окремий синтетичний рахунок із відповідними субрахунками. Крім того, використання інформаційних технологій надає широкі можливості для аналізу та управління витратами, а також подання інформації у зручному для користувачів вигляді.

Окремий облік і контроль трансакційних витрат підприємства не передбачений чинним законодавством. А тому необхідно внести зміни до ряду нормативно-правових документів із питань бухгалтерського обліку, а саме: П(С)БО 16 «Витрати», Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Податкового кодексу України з метою регламентації у них порядку обліку та контролю трансакційних витрат.

Реалізація зазначених рекомендацій щодо обліково-контрольного забезпечення покращить управління витратами підприємства, що у свою чергу позитивно вплине на його фінансові результати та ефективність діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аграрний менеджмент (Комплексний кодопосібник) / Галушко В.П., Чорний Г.М., Бойко С.М., Фіщук Б.П. – К.: Аграрна освіта, 2006. – 60 с.
2. Алексеев М.М. Планирование деятельности фирмы: Учебно–методическое пособие / М.М. Алексеев. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 248 с.
3. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. – 2–ге вид., доп. і перероблене / В. Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2002. – 624 с.
4. Архиреев С.И. Трансакционные издержки и неравенство в условиях рыночной трансформации / С.И. Архиреев. – Х.: Бизнес Информ, 2000. – 288 с.
5. Архиреев С.И. Трансфертные издержки как элемент издержек эксплуатации смешанной экономики / С.И. Архиреев // Социальная экономика. – 2002. – № 1–2. – С. 136–148.
6. Архієреєв С.І. Трансакційний сектор економіки України / С.І. Архієреєв. – Харків: ХФ НІСД, 2003. – 56 с.
7. Атаманчук Г.В. Государственное управление (организационно-функциональные вопросы) : учебное пособие / Атаманчук Г. В. – М.: ОАО «НПО «Экономика», 2000. – 302 с.
8. Бакуменко В.Д. Теоретичні та організаційні засади державного управління: навч. пос. / Бакуменко В.Д., Надолішній П.І. – К.: Міленіум, 2003. – 256 с.
9. Безверхий К.В. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат промислових підприємств / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць; Відп. ред. А.М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2010. – № 16. – С. 193–209.
10. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник / М.Д. Білик. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.
11. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.Т. Білуха. – К.: КДТЕУ, 2000. – 692 с.

12. Большой бухгалтерский словарь / (М.Ю. Агафонова, А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян, В.И. Бенедиктова и др.); под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

13. Борович О.В. Трансакційні витрати сільськогосподарських підприємств: склад та класифікація / О.В. Борович // Науковий вісник Академії муніципального управління, серія «Економіка». – 2009. – № 7. – [Електронний ресурс] / режим доступу: [www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvamu\\_ekon/.../09bovcac.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_ekon/.../09bovcac.pdf).

14. Борович О.В. Удосконалення аналітичного обліку непрямих витрат сільськогосподарських підприємств / О.В. Борович // Всеукр. науково–виробн. журнал «Інноваційна економіка». – 2010. – № 2 (16). – С. 110–114.

15. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.В. Боцян Тетяна. – К., 2005. – 23 с.

16. Бренделева Е.А. Неоинституциональная экономическая теория: учеб. Пособие / Е.А. Бренделева; под. общ. ред. А.В. Сидоровича. – Москва: Дело и Сервис, 2006. – 352 с. (Серия «Ученики Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова»).

17. Булеев И.П. Управление трансакционными издержками в переходной экономике / И.П. Булеев. – Донецк, 2002. – 154 с.

18. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії [Монографія] / Бутинець Ф.Ф. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с.

19. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Підручник] / Бутинець Ф.Ф. [Видання 2–е доповнене і перероблене]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

20. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / [Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Паненко Л.Г. та ін.]; За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – [4–те вид. доп. перед.]. – К.: Алерта, 2007. – 978 с.

21. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. посібник / [Хомяк Р.Л., Лемішовський В.І., Римарська Н.І., Воськало В.І. та ін.]; За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. – 1112 с.
22. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / [В.М. Гаврилук, О.О. Бірюкова, М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко та ін.]; За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 464 с.
23. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / (Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська); [За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с.
24. Вергуненко М. Аналіз рівня трансакційних витрат країни: тенденції і перспективи для України / Вергуненко М. // Інституціональний вектор економічного розвитку. – 2008. – № 1. – [Електронний ресурс] / Режим доступу до журн.: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/iver/2008\\_1\\_1/chapters/chapter\\_1/chapter\\_1\\_part\\_12.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/iver/2008_1_1/chapters/chapter_1/chapter_1_part_12.pdf).
25. Вільямсон Олівер Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / Вільямсон Олівер Е. – К.: Видавництво «Артек», 2001. – 472 с.
26. Власенко О.П. Концептуальні засади управління трансакційними витратами в агробізнесі / О.П. Власенко // Продуктивність агропромислового виробництва: Науково-практ. збірник Українського НДІ продуктивності агропромислового комплексу Міністерства аграрної політики України. – 2009. – № 12. – С. 108–115.
27. Власенко О.П. Управління трансакційними витратами в агробізнесі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 – «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.П. Власенко. – Житомир, 2009. – 21 с.

28. Вовк Т.В. Трансакційні витрати: суть та класифікація / Т.В. Вовк // Економічний простір: Збірник наукових праць. – 2008. – № 10. – С. 5–12.

29. Гайдуцький П.І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 9-19.

30. Гаррисон Ч. Оперативно–калькуляционный учёт производства и сбыта / Ч. Гаррисон; пер. с англ. – М.: Техника управления, 1931. – 450 с.

31. Герасимович А.М. Облік і аудит у банках: [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / А.М. Герасимович, Л.М. Кіндрацька, Т.В. Кривов'яз; за заг. ред. А.М. Герасимовича. – К.: КНЕУ, 2004. – 536 с.

32. Глазунова Н.И. Система государственного управления: учеб. пособ. для вузов / Глазунова Н.И. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 551 с.

33. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с. (рос. мовою)

34. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20 с.

35. Гордополова Н.В. Обліково–аналітичне забезпечення управління трансакційними витратами / Н.В. Гордополова, В.Ю. Гордополов // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54). – С. 62–64.

36. Господарський кодекс України затверджений постановою Верховної ради України від 16.01.2003 р. №436–IV // Офіційний вісник України. – 2003 – № 11. – С. 303.

37. Гудзинський О.Д. Менеджмент підприємницької діяльності: навчальний посібник / О.Д. Гудзинський, С.М. Судомир, Т.О. Гуренко; Інститут підготовки кадрів державної служби зайнятості України. – К.: ІПК ДСЗУ, 2010. – 321 с.

38. Гурне Б. Державне управління / Гурне Б. – К.: Основи, 1993. – 165 с.

39. Гуцайлюк З.В. Аудит. Теорія, методика, збірник завдань / З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

40. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

41. Данько М.С. Теоретико–методологічний аспект визначення трансакційних витрат / М.С. Данько // Міжвідомчий науково–теоретичний журнал «Економічна теорія». – 2007. – №. 1 – С. 36–46.

42. Дем'яненко М.Я. Облік у селянському (фермерському) господарстві [навч. посібник] / М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, О.Д. Радченко; за ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2001. – 403 с.

43. Державний фінансовий контроль: Навч.–метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / [Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Фенченко]. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.

44. Дзюба О.М. Внутрішній контроль як необхідність забезпечення ефективності управління адміністративними витратами підприємства / О.М. Дзюба, Т.В. Сизова [Електронний ресурс] / Режим доступу до журн.: [http://www.rusnauka.com/20\\_PNR\\_2011/Economics/7\\_90369.doc.htm](http://www.rusnauka.com/20_PNR_2011/Economics/7_90369.doc.htm).

45. Дікань Л.В. Фінансово–господарський контроль: Навчальний посібник. – Харків: ХНЕУ, 2008. – 346 с.

46. Довбенко М.В. Післямова до Нобелівської лекції Рональда Г. Коуза (1991): Інституціональна структура виробництва / М.В. Довбенко // Міжвідомчий науково–теоретичний журнал «Економічна теорія». – 2005. – № 4. – С. 64–70.

47. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; [Пер. с англ.]. – Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.

48. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2. / Відповід. ред. С.В. Мочерний. – К.: Академія, 2001. – 848 с.

49. Эрроу К. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов. / К. Эрроу // THESIS. Т. 1. – 1993. – № 2. – С. 53–68.

50. Євдокимов В.В. Особливості впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку на великих підприємствах / Євдокимов В.В. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 1, Ч. 13. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbimik/econom/1\\_13/20.pdf](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbimik/econom/1_13/20.pdf).

51. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – №7. – С. 100–113.

52. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.

53. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В.П. Завгородній, В.Я. Савченко. – К.: Фірма «ДІ–КСІ», 1997. – 832 с.

54. Замазій О.В. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання / О.В. Замазій // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – № 70. – С. 95–100.

55. Захист прав споживачів у Європейському Союзі та Україні. Аналітичний звіт // Спільний проект Європейського Союзу та Програми розвитку ООН, 2007. – 36 с.

56. Зіновійчук В. Управління трансакційними витратами в агробізнесі / Зіновійчук В., Власенко О. // Management theory and studies for rural business and infrastructure development. – 2009. – № 17. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.baitas.lzuu.lt/~mazylis/julram/17/169.pdf>.

57. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований / [Артемава Т.И., Архиперев С.И., Гриценко А.А. Гриценко Е.А. и др.]; под ред. д-ра экон. наук А.А. Гриценко. – Х.: Форт, 2008. – 928 с. (Институт экономики прогнозирования Национальной академии наук Украины).

58. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: Учебник / Под общей ред. д.э.н., проф. А.А. Аузана. – М.: ИНФРА–М, 2006. – 416 с. – (Учебники экономического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова).

59. Институциональная экономика: Учеб. пособие / Под рук. акад. Д.С. Львова. – М.: ИНФРА–М, 2001. – 318 с. – (Серия «Высшее образование»).

60. Івахненко С.В. Використання технологічної платформи «1С» для розробки аудиторських програмних продуктів. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://intkonf.org/ken-ivahnenkov-sv-vikoristannya-tehnologichnoyi-platformi-1s-dlya-rozrobki-auditorskih-programnih-produktiv>.

61. Івахненко С.В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі: дис. на здобуття наук. ступеня доктора. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Сергій Володимирович Івахненко. – К., 2011. – 566 с.

62. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. / С.В. Івахненко. – 4-те вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2008. – 343 с.

63. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: Контрольні методики і технології / С.В. Івахненко. – К.: Знання, 2005. – 286 с.

64. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 52. – С. 78.

65. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

66. Історія економічних учень: Навчально-метод. посібник для самост. вивчен. дисципліни / [Л.Я. Корнійчук, Г.Ю. Кириллова, Н.О. Татаренко, С.Б. Погорелов]. – К.: КНЕУ, 2002. – 284 с.



67. Іщенко Я.П. Особливості формування та обліку трансакційних витрат / Я.П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – [Електронний ресурс] / Режим доступу до журн.: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_1/10\\_Ishen.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/10_Ishen.pdf).

68. Калюга Є.В. Методологія проведення контролю контролюючими органами / Є.В. Калюга // Науковий вісник НУБіП України. – 2010. – № 154, Ч. 3. – С. 164–170.

69. Калюга Є.В. Фінансово–господарський контроль у системі управління: монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка–Центр, 2002. – 360 с.

70. Капелюшников Р.И. Неоинституционализм / Р.И. Капелюшников [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://www.libertarium.ru/10621>.

71. Капелюшников Р.И. Новая институциональная теория / Р.И. Капелюшников [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://www.libertarium.ru/10625>.

72. Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности (методология, основные понятия, круг проблем) / Р.И. Капелюшников; Отв. ред. В.Н. Кузнецов. – М.: Институт мировой экономики и международных отношений, 1990 [Електронний ресурс] / режим доступу: [http://www.libertarium.ru/l\\_lib\\_propkapel](http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel).

73. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Науч. доклад на 6–ой Международ. науч. конф. «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико–практическое значение и направления дальнейшего развития» г. Житомир, 18–19 октября 2007 г. / Г.Г. Кирейцев. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. – (на рус. и укр. языках).

74. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – К.: Изд–во УСХА, 1992. – 240 с.

75. Кірейцев Г. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні / Г. Кірейцев, В. Литвиненко, Н. Мавріна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №4. – С. 47–53.

76. Кірейцев Г.Г. Концепція обліку трансакційних витрат у сільському господарстві / Г.Г. Кірейцев, В.С. Литвиненко // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 2008. – № 124. – С. 288–293.

77. Кірейцев Г.Г. Облік, аналіз і контроль трансакційних витрат: навч. посібник / Г. Г. Кірейцев, В. С. Литвиненко. – К.: Фітосоціоцентр, 2013. – 159 с.

78. Кірейцев Г.Г. Професія ощадливих / Г.Г. Кірейцев, Л.С. Шатковська. – К.: Урожай, 1992. – 144 с.

79. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

80. Кірейцев Г.Г. Сутність трансакційних витрат та вплив на їх мінімізацію інвестиційної діяльності / Г.Г. Кірейцев, В.С. Литвиненко, С.С. Стоянова–Коваль // Економіка АПК. – 2011. – № 8. – С. 145–153.

81. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – С. 165–170.

82. Кокорев В. Институциональные преобразования в современной России: анализ динамики трансакционных издержек / В. Кокорев // Вопросы экономики. – 1996. – № 12. – С. 61–87.

83. Коммонс Дж. Институциональная экономика / Коммонс Дж. – [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://www.ie.boom.ru/Commons/Commons.htm>.

84. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.

85. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. [Нормативно–практичні матеріали. – 2–е вид., перероб. і доп.] / (Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В. та ін.). – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно–видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект–Захід», 2002. – 320 с.

86. Коробов В.Б. Социальные технологии в современном государственном управлении: вопросы теории, методологии, практики: автореф. дис. ... докт. социол. наук: 22.00.08 – социология управления / Коробов В.Б. – М., 2002 – 41 с.

87. Коуз Р. Нобелівська лекція (1991): Інституціональна структура виробництва / Рональд Г. Коуз // Міжвідомчий науково–теоретичний журнал «Економічна теорія». – 2005. – № 4. – С. 55–64.

88. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Рональд Г. Коуз [пер. с англ]. – М.: Новое издательство, 2007. – 224 с. – (Библиотека Фонда «Либеральная миссия»).

89. Кропивко М.Ф. Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом / М.Ф. Кропивко. – К.: ІАЕ УААН, 1997. – 148 с.

90. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

91. Кузьминов Я.И. Курс институциональной экономики. Институты. Сети. Трансакционные издержки. Контракты: Учебник для студ. вузов, обучающихся по направлению подгот. «Экономика» / Кузьминов Я.И., Бендукидзе К.А., Юдкевич М.М. – М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2006. – 443 с.

92. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.

93. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек / Н.Т. Лабинцев // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 2 (17) – С. 178–185.

94. Ластовецький В.О. Виробничо–комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.

95. Ластовецький В.О. Чи можна удосконалювати те, чого немає? / В.О. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 63–64.

96. Линник В.Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: [навч. посіб.] / В.Г. Линник. – К.: НМК ВО, 1991. – 220 с.

97. Литвиненко В.С. Облік і контроль трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В.С.Литвиненко. – К., 2013. – 255 с.

98. Литвиненко В.С. Вплив трансакційних витрат на ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства / В.С. Литвиненко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 154, Ч. 3. – Серія «Економіка, аграрний менеджмент та бізнес». – С. 193–197.

99. Литвиненко В.С. Класифікація трансакційних витрат для цілей побудови системи бухгалтерського обліку / В.С. Литвиненко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 55–58.

100.Литвиненко В.С. Трансакційні витрати: питання формування, обліку і контролю / В.С. Литвиненко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2012. – Вип.169 (2 ч.). – Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». – С. 174–178.

101.Лысенко Л.И. О сущности и классификации трансакционных издержек / Лысенко Л.И., Сухенко Е.И. // Вісник СевНТУ; Економіка и фінанси; зб. наук. пр. – 2008. – № 92. – С. 134–138.

102.Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: навч. посібник для студентів ВНЗ / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.

103.Мацибора В.І. Економіка сільського господарства: Підручник / В.І. Мацибора. – К.: Вища шк., 1994. – 415 с.

104.Международные стандарты учета и аудита [Сборник с комментариями]. – Составитель М.М. Рапопорт. – М.: Фирма «Аудит–Трейдинг». – 1992. – 96 с.

105.Менар Клод. Экономика организаций: [пер. с франц.]. / Под ред. А.Г. Худокормова. – М.: ИНФРА–М, 1996. – 160 с.

106.Менеджмент: Навчальний посібник / [Михайлов С.І., Баланоська Т.І., Степасюк О.С., Городенко С.В. та інші]. – Вінниця: Нова книга, 2006. – 416 с.

107.Метелиця В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера / В.М. Метелиця // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – №3 (69), Том. 2. – Серія «Економічні науки». – С. 109-114.

108.Методичні рекомендації з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 77 (623). – С. 2–25.

109.Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально–ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua/page/?8401>.

110.Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua/page/?7082>.

111.Нападовська Л.В. Управлінський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

112.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – С. 97.

113.Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; [Пер. с англ.]; Под ред. Я.В. Соколова. – [2–е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.

114.Никольсон Дж. Ли. Основы калькуляции / Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж.; [Пер. с англ.]. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 67 с.

115.Новак А.Я. Як підняти українську економіку: монографія / А.Я. Новак. – [4-е вид., доп.]. – К.: ТОВ «Інпрес», 2013. – 400 с.

116.Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Дуглас Норт; (пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера). – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с. – (Современная институционально–эволюционная теория).

117.Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилюк В.М., Дудка К.П. та ін.; за ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр–Агро–Веста», 2007. – 368 с.

118.Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська, І.В. Смірнова та ін.; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.

119.Олейник А.Н. Институциональная экономика: Учебное пособие / А.Н. Олейник – М.: ИНФРА–М, 2002. – 416 с. – (Серия «Высшее образование»).

120.Основы аграрної економіки: Підручник / [В.П. Галушко, Гвідо Ван Хуленбрук, О.А. Ковтун, М.М. Рудий та ін.]. – К.: Вища освіта, 2003. – 399 с.: іл.

121.Основы підприємницької діяльності та агробізнесу: Навч.посібник / [М.М. Ільчук, Т.Д. Іщенко, В.К. Збарський, П.О. Лайко та ін.]; за ред. М.М. Ільчука. – К.: Вища освіта, 2002. – 398 с.: іл.

122.Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / Палий В.Ф., Палий М.В. // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58–62.

123.Панженская И.Г. Методика учета транзакционных издержек / И.Г. Панженская // Вестник Адыгейского государственного университета: сетевое электронное научное издание. – 2006. – № 4. – [Электронный ресурс] / режим доступа: [http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhenskaya2006\\_4.pdf](http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2006.4/371/panzhenskaya2006_4.pdf).

124.Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік та внутрішньо-господарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення «1С» та «Парус» / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 2 (17) – С. 273–290.

125. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / Петрук О.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

126.Петрук О.М. Обґрунтування синергетичного підходу у дослідженні фінансового контролю / Петрук О.М., Виговська Н.Г. // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 110–114.

127.Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту: Навчальний посіб. / Т.А. Писаревська. – К.: КНЕУ, 2004. – 369 с.

128.Питання Координаційної ради з питань захисту прав споживачів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.03.07 р. № 555 [Електронний ресурс] / Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/=555-2007-%EF.

129.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 52. – С. 78.

130.Податковий кодекс України, затверджений постановою Верховної ради України від 02.12.2010 р. № 2755–VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – С. 9.

131.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Офіційний вісник України. – 1999 – № 44. – С. 229.

132.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 // Офіційний вісник України. – 1999 – № 50. – С. 442.

133. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Офіційний вісник України. – 2000 – № 3. – С. 181.

134. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Офіційний вісник України. – 2005 – № 49. – С. 101.

135. Положення про Державну інспекцію України з питань захисту прав споживачів, затверджене Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 465/2011. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/465/2011>.

136. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95&p=1316674681144030>.

137. Положення про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/2011>.

138. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – С. 71.

139. Про затвердження норм коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядку їх витрачання: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2010 р. № 1026 // Офіційний вісник України. – 2010 – № 82. – С. 82.

140. Про затвердження норм коштів на представницькі цілі, рекламу та виплату компенсації за використання особистих легкових автомобілів для службових поїздок та порядок їх витрачання: спільний наказ Міністерства фінансів України та Міністерства економіки України від 12.11.1993 р. № 88 [Електронний ресурс] / режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0182-93&p=1317817529764669>.



141.Про затвердження Положення про державний санітарно-епідеміологічний нагляд в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.06.1999 р. № 1109 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

142.Про захист прав споживачів: Закон України від 01.12.2005 р. № 3161–IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 7, С. 84.

143.Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник / Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. – Тернопіль: Карт–бланш, 2003. – 223 с.

144.Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико–методологічні аспекти): Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с.

145.Радецька Л.П. Управлінський облік: Навч. посіб. / Радецька Л.П., Овод Л.В. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352 с. – (Альма–матер).

146.Райзберг Б.А. Курс управління економікою / Райзберг Б.А. – СПб.: Питер, 2003. – 528 с.

147.Ромат Є.В. Теоретико-методологічні основи та основні напрями реалізації споживчої політики в системі державного управління / Ромат Є.В. // Споживча політика в системі державного управління : навч.-метод. посіб. / За заг. ред. Максименко К. О., Овчарук О. В., Протасової Н. Г. – К.: Тютюкін, 2009. – 248 с.

148.Сагайдак Р.А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Р.А. Сагайдак. – Київ, 2008. – 21 с.

149.Садовська І.Б. Сутність і класифікація трансакційних витрат як об'єкта обліку / І.Б. Садовська // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 116–119.

150.Скоун Т. Управленческий учет / Скоун Т. [Пер. с англ.]. – под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

151.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.П. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.

152.Солодкий М.О. Біржовий ринок / М.О. Солодкий; [Навч. посібник. – 2-ге вид., випр.]. – К.: Джерела М, 2005. – 336 с.

153.Соломатин Е. Как вытащить рыбку из пруда / Соломатин Е., Драница А. // Компьютерра. – № 476. – [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.iteam.ru/publications/marketing/section\\_26/article\\_324](http://www.iteam.ru/publications/marketing/section_26/article_324).

154.Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності / Сопко В.В., Пархоменко В.М. – К.: Техніка, 1993. – 222 с.

155.Сопко В.В. Концептуальні основи побудови бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки / Сопко В.В. // Світ бухгалтерського обліку. – 1977. – № 7–8. – С. 3–11.

156.Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / Сопко В., Завгородній В. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.; іл.

157.Статистичний щорічник «Чернігівщина–2009» / за редакцією Д.І. Ашихміної. – Чернігів: Головне управління статистики у Чернігівській області, 2010. – 506 с.

158.Стиглер Дж. Экономическая теория информации / Дж. Стиглер // Теория фирмы. – 1995.– СПб.: Лениздат. – С. 507–529.

159.Стратегія діяльності Всеукраїнська федерація споживачів «Пульс» // Портал споживача. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.consumerinfo.org.ua/about/strategy.php>.

160.Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / Сук Л.К., Сук П.Л. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.

161.Тарасенко О.В. Фактори, які впливають на рівень трансакційних витрат / О.В. Тарасенко // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2007. – № 31–1 (117). – С. 120–125.

162.Теорія, політика та практика сільського розвитку / за ред. д-ра екон. наук, чл.-кор. НАНУ О.М. Бородіної, д-ра екон. наук,

чл.–кор. УААН І.В. Прокопи; НАН України; Ін–т екон. та прогнозув. – К., 2010. – 376 с.: табл., рис.

163.Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. Посіб / Терещенко Л.О., Матієнко–Зубенко І.І. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.

164.Ткач А.А. Нова інституціональна економічна теорія: Навчальний посібник / А.А. Ткач. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.

165.Ткач В.И. Управленческий учет: Международный опыт / Ткач В.И., Ткач М.В. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

166.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3–тє вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

167.Ткаченко Н.М. Теоретико–методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку [Монографія] / Ткаченко Н.М. – К.: А.С.К., 2001.– 348 с.

168.Управление – это наука и искусство / (А. Файоль, Г. Емерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд). – М.: Республика, 1992. – 352 с.

169.Управленческий учет / [Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С.]. – 3–е издание; [Пер. с англ.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 880 с.

170.Управління затратами підприємства: Монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьяонов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.

171.Фаріон І.Д. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах: навчальний посібник / Фаріон І.Д., Свірко С.В. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 529 с.

172.Фінансовий словник–довідник / (М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, В.М. Скупий та ін.); За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.

173.Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова, Л.Г. Панченко та ін. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.

174.Фуруботн Э.Г. Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории / Фуруботн Э.Г., Рихтер Р.; (Пер. с англ. под ред. В.С. Катькало, Н.П. Дроздовой). – СПб.: Издат. дом Санкт–Петербур. гос. ун–та, 2005. – XXXIV + 702 с.

175.Хайек Ф.А. Пагубная самонадеянность. Ошибки социализма / Ф.А. Хайек. – М.: Новости, 1992. – 304 с.

176.Харіна К.В. Застосування інформаційних систем у бухгалтерському обліку / К.В. Харіна // Економічний простір. – 2008. – № 16. – С. 90–97.

177.Харрисон Дж. Организация работы секретаря учреждения / Харрисон Дж.; [Перевод с англ.]. – М.: Экономика, 1982. – 128 с.

178.Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.; [Пер. с англ.]. – Под ред. Я.С. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

179.Цивільний кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. № 435–IV // Офіційний вісник України. – 2003 – № 11. – С. 7.

180.Чиж В.І. Передумови внутрішнього контролю витрат / В.І. Чиж. – [Електронний ресурс] / режим доступу: [http://www.economy-confer.com.ua/full\\_article/606](http://www.economy-confer.com.ua/full_article/606).

181.Чумаченко М.Г. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / М.Г. Чумаченко // Баланс. – 1999. – № 44. – С. 5–13.

182.Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.

183.Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория / А.Е. Шаститко; 3–е изд., перераб. и доп. – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – 591 с.

184.Шатковська Л.С. Аудит і аудиторська діяльність / Л.С. Шатковська, В.М. Жук, В.К. Савчук. – К.: Урожай, 1996. – 255 с.

185.Шатковська Л.С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах / Л.С. Шатковська – К.: Урожай, 1994. – 272 с.

186.Шепеленко О.В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики: Монография / О.В. Шепеленко. – Донецк: Донецкий нац. ун-т экономики и торговли имени М. Туган-Барановского, 2007. – 360 с.

187.Шигун М.М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття та класифікації / М.М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 2 (14) – С. 224–234.

188.Шигун М.М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку трансакційних витрат / М.М. Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 3. – С. 30–35.

189.Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб. – 3-є вид., перероб. і доп. / Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. – К.: Знання, 2007. – 439 с.

190.Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982. – 218 с.

191.Щеголькова С.В. Удосконалення організації внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства / С.В. Щеголькова: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 – «Економіка та управління підприємствами (підприємства машинобудівної та металургійної галузей)» / С.В. Щеголькова. – Луганськ, 2008. – 21 с.

192.Энтони Роберт. Учет: ситуации и примеры / Энтони Роберт, Рис Джейм; [Пер.с англ.]. – Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – [2-е изд., стереотип.] – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.

193.Энциклопедический словарь экономики и права [Електронний ресурс] / Режим доступу: [www.finance-times.ru/glossary/dic\\_economic\\_law](http://www.finance-times.ru/glossary/dic_economic_law).

194.Ющак Ж.М. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський

облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Ж.М. Ющак. – Житомир, 2010 – 21 с.

195.Ющак Ж.М. Внутрішній контроль трансакційних витрат в системі управління / Ж.М. Ющак // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 540–543.

196.Ющак Ж.М. Вплив теорії трансакційних витрат на виникнення нових об'єктів обліку / Ж.М. Ющак // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1 (51).

197.Ющак Ж.М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: ХХІ століття – нове уявлення майбутнього / Ж.М. Ющак., С.І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 1(13). – С. 155–163.

198.Язвінська О.М. Історія консюмеризму. – Вид. 2-е доп. і перероб.: Навч. пос. для студ. вищ. навч. закл. / Язвінська О.М. – К.: КНТЕУ, 2003. – 364 с.

199.Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Яругова А.; [Пер. с польск. и предисловие Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

200.Alchian A. Economic Forces at Work. With an Introduction by R. Coase. / Alchian A. – Indianapolis: Liberty Press, 1977. – 524 p.

201.Alchian A. Some economics of property rights / Alchian A.A. // The Politico. – 1985. – Vol. 30. – № 4. – P. 827.

202.Becker L.S. Property rights: philosophical foundations / Becker L.S. – Cambridge, 1977. – P. 21.

203.Cheung S. The myth of social cost / Cheung S. – Institute of Economic Affairs. – 1978.

204.Coase R.H. Comment. Contract Economics / R.H. Coase. – Cambridge: blackwell publishers, 1992.

205.Coase R.H. The firm, the market and the law / R.H. Coase. m Chicago: The University of Chicago Press, 1988.

206.Coase R.H. The Nature of the Firm / R.H. Coase // Economics. – 1937. – November. – Vol. 4. – P. 386–405.

207.Coase R.H. The Problem of Social Cost / R.H. Coase // Journal of Law and Economics, 1960. – Vol. 3.

208. Commons J.R. Institutional Economics / J.R. Commons // American Economic Review. – 1931. – Vol. 21. – P. 648–657.

209. Commons J.R. The Economics of Collective Action / Commons J.R.; Parsons, Kenneth H.; Perlman, Selig. – New York: Macmillan, 1950.

210. Crowningshield G.R. The Accounting Revolution / Crowningshield G.R., Bettista G.L. // Management Accounting. – 1966. – P. 30–39.

211. Dahlman C.J. The Problem of Externality / Dahlman C.J. // The Journal of Law and Economics. – 1979. – Vol. 22. – № 1. – P. 148.

212. Demsetz H. Cost of Transacting / Demsetz H. // Quarterly Journal of Economics. – 1968. – № 1. – P. 65.

213. Demsetz H. Toward a theory of property rights / Demsetz H // American Economic Review. – 1967. – Vol. 57. – № 2. – P. 17.

214. Eggertson T. Economic Behavior and Institutions / T. Eggertson – Cambridge: The University Cambridge Press, 1990. – 358 p.

215. Furubotn E.G. Institutions and Economic Theory. The Contribution of the New Institutional Economics. Ann Arbor / Furubotn E.G., Richter R. – The University of Michigan Press, 1997.

216. Furubotn E.G. The New Institutional Economics: An Assesment / Furubotn E.G., Richter R. // The New Institutional Economics, eds. Furubotn E.G., Richter R. – 1991. – P. 1–32.

217. Honore A.M. Ownership / Honore A.M. – In: Oxford essays in jurisprudence. Ed. By A.W. Guest, Oxford, 1961. – P. 112–128.

218. Jonson T. The Management Accounting / Jonson T., Caplan R. – 1987. – № 1. – P. 27–30.

219. Kennedy John F. Special Message to the Congress of the United States on Protecting the Consumer Interest / March 15, 1962. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=9108#axzz1onbYq1vH>.

220. Macneil I.R. Reflections on Relational Contract / Macneil I.R. // Journal of Institutional and Theoretical Economics. – 1974. – № 41. – P. 541–546.

221.Milgrom P. Economics, Organization and Management / Milgrom P., Roberts J. – Englewood Cliffs: Prentice–Hall, 1992.

222.North D. Integration Institutional Change in Economic History. A Transaction Cost Approach / North D., Wallis J. // Journal of Institutional and Theoretical Economics. –1994. – Vol. 150. – P. 609–624.

223.Pejovich S. Fundamentals of economics: a property rights approach / Pejovich S. – Dallas, 1981. – 144 p.

224.Pejovich S. The capitalist corporation and the socialist firm: a study of comparative efficiency / Pejovich S. // Schweizerische Zeitschrift fur Volkswirtschaft und Statistik. – 1976. – Vol. 112. – № 1. – P. 3.

225.Stigler G. The Economics of Information / G. Stigler // The Journal of Political Economy. – 1961. – Vol. 69. – P. 213–225.

226.Veblen T. The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays / T. Veblen. – N.Y.: Huebsch, 1919. – 509 p.

227.Wallis J.J. Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870–1970 Long–Term Factors in American Economic Growth / Wallis J.J., North D.C. – University of Chicago Press. – 1986. – P. 95–162.



## Додаток А

### Визначення основних термінів

*Таблиця А.1*

#### Визначення терміну «Інститут» у працях вітчизняних і зарубіжних дослідників

Визначення	Дослідник
1	2
Інститут – це колективна дія по контролю, лібералізації і розширенню індивідуальної дії	Дж. Коммонс [75]
Інститути – це «правила гри» у суспільстві, створені людиною обмежувальні рамки, які організують взаємовідносини між людьми. Відповідно, вони задають структуру спонукальних мотивів людської взаємодії – чи то в політиці, соціальній сфері або економіці. Інституціональні зміни визначають те, як спільноти розвиваються в часі, і таким чином є ключем до розуміння історичних перемін	Норт Дуглас [110, с. 17]
інститути зменшують невизначеність, структуруючи повсякденне життя, визначають і обмежують набір альтернатив, які має кожна людина. Інститути включають у себе всі форми обмежень, створених людьми для того, щоб надавати певної структури людським взаємовідносинам	Норт Дуглас [110, с. 18]
Інститут – це сукупність, яка складається із правила і зовнішнього механізму до примусу індивідів до виконання цього правила	Аузан А.А. [51, с. 23]
Інститут – це ряд правил, які виконують функцію обмежень поведінки економічних агентів і впорядковують взаємодію між ними, а також відповідні механізми контролю за виконанням даних правил	Шастітко А.Е. [172, с. 554]
Інститути – це не лише обмежувальні рамки, але і мотиваційний механізм, який визначає спонукальні мотиви людської поведінки у всіх сферах життя для досягнення власного і суспільного добробуту. Норми, правила і стандарти поведінки людей є результатом системи цінностей, яка склалася в суспільстві, і пов'язані, перш за все, з їх економічними інтересами. Правила є раціоналізацією особистого інтересу, які одночасно визначають діяльність людини	Ткач А.А. [152, с. 7]

**Визначення терміну «Трансакційні витрати»  
у працях вітчизняних та зарубіжних дослідників**

Визначення	Дослідник
1	2
Трансакційні витрати – це витрати користування ринковим механізмом	Коуз Р. [191, с. 34]
Трансакційні витрати – це витрати на визначення, захист і забезпечення прав власності на продукцію (право використання, право отримання доходу від використання, право виключення використання іншими особами і право здійснювати обмін)	Норт Дуглас [110, с. 46]
Трансакційні витрати – це вартість переміщення товару або послуги через технологічно відокремлювану площину взаємодії	Вільямсон О. [23, с. 1]
Трансакційні витрати – це сукупність втрат, що виникають при обміні правами власності, та витрат, що спрямовані на зменшення цих втрат	Архієреєв С.І. [4, с. 22]
Трансакційні витрати – це витрати, що забезпечують узгодженість та координацію дій підприємницьких формувань. Вони пов'язані з обслуговуванням використовуваних на різних рівнях управління економічних механізмів. Опортунізм поведінки окремих економічних агентів також призводить до невинуватених трансакційних витрат	Кірейцев Г.Г. [66, с. 29]
Категорія «трансакційні витрати» є абстракцією витрат, що виникають в реальних економічних відносинах між юридичними особами з приводу постійно ускладнюваних алгоритмів, процедур організації виробництва та обміну, тобто – процедур трансакцій, під котрими розуміють зміни прав власності і свобод	Кірейцев Г.Г. [66, с. 31]
Трансакційні витрати – це всі витрати, пов'язані із обміном та захистом правочинностей	Олейнік А.М. [113, с. 133-134]
Трансакційні витрати – це витрати ресурсів (грошей, часу, праці і т.п.) для планування, адаптації і контролю за виконанням узятих індивідами зобов'язань у процесі відчуження і присвоєння прав власності і свобод, прийнятих у суспільстві	Шастітко А.Є. [172, с. 213]

1	2
Трансакційні витрати – це цінність ресурсів, спрямованих на створення та використання інститутів	Фуруботн Е., Ріхтер Р. [203, с. 8]
Трансакційні затрати — це всі затрати понад і крім власне затрат виробництва. Вони пов'язані з передачею прав власності відповідно до вимог інститутів та інституцій, які склалися в конкретній економічній системі. Це специфічні затрати з налагодження та здійснення таких зовнішніх обмінних угод, тобто трансакцій, які можуть їх супроводжувати	Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. [159, с. 129]
Трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з проведенням трансакцій або, інакше кажучи, витрати на організацію трансакції	Галушко В.П., Гвідо Ван Хуленбрук, Ковтун О.А. [114, с. 67]
Трансакційні витрати – це витрати, існування яких неможливо собі уявити в економіці Робінзона Крузо, тобто трансакційні витрати існують у будь-якій економіці, у якій взаємодіють два і більше агентів	Ченг С. [190]
Трансакційні витрати – це витрати на збір і обробку інформації, на проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю та юридичного захисту виконання умов контракту	Далман К. [198, с. 148]
Трансакційні витрати – це витрати, пов'язані із підготовкою, укладанням і обслуговуванням контрактів, подоланням опортунізму (прихованого і відкритого), різних бар'єрів у реалізації контрактів і післяконтрактним обслуговуванням, з функціонуванням держаних і суспільних інститутів, внутрішньонеобхідних ринковій економіці на всіх рівнях ринкових і державних відносин	Шепеленко О.В. [175, с. 145]
Трансакційні витрати – це втрати чи затрати обміну правами в межах товарних і інституціональних витрат	Архієреєв С.И. [4, с. 10]

**Додаток Б**  
**Класифікація витрат у бухгалтерському обліку**

№ п/п	Класифікаційна ознака	Групи витрат
1	2	3
1.	За відношенням до собівартості продукції	– витрати на продукцію; – витрати періоду.
2.	За способом віднесення на собівартість продукції	– прямі; – непрямі.
3.	За об'єктами калькулювання	– витрати на продукцію; – витрати на процес; – витрати центру відповідальності.
4.	За відношенням до технологічного процесу	– основні (технологічні); – накладні (організаційні).
5.	За зв'язком із виробництвом	– виробничі; – невиробничі.
6.	За доцільністю витрачання	– продуктивні; – непродуктивні.
7.	За відношенням до балансу	– витрати, які зменшують активи; – витрати, які збільшують зобов'язання.
8.	За календарними періодами	– минулих періодів; – поточного (звітного) періоду; – майбутніх періодів.
9.	За способом групування	– елементи витрат; – статті витрат; – витрати за кореспондуючими рахунками.
10.	За відношенням до обсягу виробництва	– змінні; – постійні.
11.	За залежністю від управлінських рішень	– релевантні; – нерелевантні.
12.	Залежно від способу визначення собівартості додаткової одиниці	– маржинальні; – середні.
13.	З метою контролю	– контрольовані (регульовані); – неконтрольовані (нерегульовані).
14.	З метою оцінки різних альтернативних варіантів рішень	– дійсні (реальні); – можливі (уявні).
15.	З метою планування і прогнозування	– планові (нормативні); – фактичні (історичні).
16.	Залежно від визнання	– визнані; – невизнані.

**Продовж. додатка Б**

1	2	3
17.	За елементами	– матеріальні затрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші операційні витрати.
18.	За калькуляційними статтями	– прямі матеріальні витрати; – прямі витрати на оплату праці; – інші прямі витрати; – загальновиробничі витрати (змінні та постійні розподілені).
19.	За видами діяльності	– витрати операційної діяльності; – фінансові витрати; – втрати від участі в капіталі; – інші витрати; – надзвичайні витрати.
20.	За єдністю складу (однорідністю) витрат	– одноелементні; – комплексні.
21.	За календарними періодами	– поточні; – довгострокові; – одноразові.
22.	За часом виникнення	– фактичні; – планові; – прогнозовані.
23.	Відповідно до інституціональної економічної теорії	– трансакційні; – трансформаційні.

## Додаток В

### Дослідження статей накладних витрат у законодавстві України з точки зору інституціональної економічної теорії

№ п/ п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
<b>Загальновиробничі витрати</b>				
1	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).	Витрати на управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування та витрати на оплату службових відряджень апарату управління та спеціалістів галузей (цехів), дільниць, підрозділів тощо)	Витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи та медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо)	Трансакційні витрати
2	Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.	Амортизація необоротних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, бригадного) призначення	Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення	Трансформаційні витрати
3	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Трансформаційні витрати
4	Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції,	Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці, включаючи відрахування на соціальні заходи, працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості	Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції,	Переважно трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
	підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).	продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; оплата послуг сторонніх організацій тощо)	підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій)	
5	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	Трансформаційні витрати
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальногосподарського персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та інші витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг тощо)	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальногосподарського персоналу; внески на соціальні заходи, медичне страхування робітників та працівників апарату управління виробництвом відповідно до законодавства; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг)	Переважно трансформаційні витрати
7	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	Переважно трансакційні витрати
8	Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського (цехового, дільничного, лінійного) призначення.		Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського (цехового, дільничного, лінійного) призначення	Переважно трансакційні витрати
9			Суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного	Трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
			управління довкіллям, персоналу, встановленим вимогам відповідно до Закону України «Про підтвердження відповідності»	
10			Суми витрат, пов'язаних з розвідкою /дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації)	Трансформаційні
11		Плата за оренду землі і майна виробничого призначення		Переважно трансформаційні витрати
12		Сума нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку		Трансакційні витрати
13	Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).	Інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо)	Інші загальновиробничі витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади); нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із	Переважно трансформаційні витрати



№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
			затвердженими галузевими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами	
<b>Адміністративні витрати</b>				
14	Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);	Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо)	Загальні корпоративні витрати, в тому числі організаційні витрати, витрати на проведення річних та інших зборів органів управління, представницькі витрати	Трансакційні витрати
15	Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу	Витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством (у тому числі витрати на оплату праці адміністративного апарату) та іншого загальногосподарського персоналу	Трансакційні витрати
16	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона)	Витрати на утримання основних засобів та необоротних активів адміністративного призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо)	Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання, придбання пально-мастильних матеріалів, стоянка, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона)	Трансакційні витрати
17	Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо)	Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо)	Винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що отримує платник податку для забезпечення господарської	Трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
			діяльності	
18	Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо)	Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо)	Витрати на оплату послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок та інші подібні витрати)	Трансакційні витрати
19	Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання		Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	Трансакційні витрати
20	Витрати на врегулювання спорів у судових органах	Витрати на вирішення судових спорів	Витрати на врегулювання спорів у судах	Трансакційні витрати
21	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	Трансакційні витрати
22	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)		Трансакційні витрати
23	Інші витрати загальногосподарського призначення	Інші витрати адміністративного призначення	Інші витрати загальногосподарського призначення	Трансакційні витрати
<b>Витрати на збут</b>				
24	Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції	Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах	Витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції	Трансформаційні витрати
25	Витрати на ремонт тари	Витрати на ремонт тари для зберігання продукції	Витрати на ремонт тари	Трансформаційні витрати
26	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	Переважно трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
27	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів	Трансакційні витрати
28	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	Трансакційні витрати
29	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)	Витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)	Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)	Переважно трансформаційні витрати
30	Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки	Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги	Витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки	Переважно трансформаційні витрати
31	Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства			
32	Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	Переважно трансакційні витрати
33	Витрати на передпродажну підготовку товарів	Витрати на передпродажну підготовку товарів	Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства	Переважно трансформаційні витрати
34	Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	Переважно трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
<b>Інші операційні витрати</b>				
35	Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти	Собівартість реалізованої іноземної валюти	Витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці	Трансакційні витрати
36	Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства)	Втрати від операційної курсової різниці		
37	Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Собівартість реалізованих виробничих запасів		Трансформаційні витрати
38	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів		Трансакційні витрати
39	Витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"	Витрати на дослідження та розробки		Трансакційні витрати
40	Втрати від знецінення запасів	Втрати від знецінення запасів		Трансформаційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
41	Нестачі й втрати від псування цінностей	Нестачі та втрати від псування цінностей		Трансформаційні витрати
42	Визнані штрафи, пеня, неустойка	Визнані штрафи, пені та неустойки		Трансакційні витрати
43	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення		Трансакційні витрати
44			Амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів	Трансформаційні витрати
45			Суми нарахованих податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Трансакційні витрати
46			Для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті	Трансакційні витрати
47			Витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань	Трансакційні витрати
48	Інші витрати операційної діяльності	Інші витрати операційної діяльності	Інші витрати операційної діяльності	Переважно трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
<b>Фінансові витрати</b>				
49	Витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати")	Витрати на відсотки (за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу	Витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених цим Кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку)	Трансакційні витрати
<b>Втрати від участі в капіталі</b>				
50	Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, що обліковуються методом участі в капіталі		Трансакційні витрати
<b>Інші витрати звичайної діяльності</b>				
51	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)		Трансакційні витрати
52	Собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів)	Собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів)		Трансформаційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
53	Собівартість реалізованих майнових комплексів	Собівартість реалізованих майнових комплексів		Трансформаційні витрати
54	Втрати від неопераційних курсових різниць	Втрати від неопераційних курсових різниць		Трансакційні витрати
55	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій		Трансформаційні витрати
56	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)		Трансформаційні витрати
57	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів		Трансформаційні витрати
58			Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій в розмірі, що не перевищує чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	Трансакційні витрати
59			Суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно до Закону України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності", в межах чотирьох відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	Трансакційні витрати

№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
60			Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості	Трансакційні витрати
61			Витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення	Трансакційні витрати
62			Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (крім тих, вартість та строк використання яких відповідають ознакам, встановленим для основних засобів розділом I цього Кодексу, та підлягають амортизації у складі нематеріальних активів), виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі Витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, у тому числі витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг.	Трансакційні витрати
63			Суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, що підтверджують здійснення витрат, установлених цим розділом, та підтверджених такими документами у	Трансакційні витрати



№ п/п	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Податковий кодекс України	Вид витрат (більшою мірою)
64			звітному податковому періоді Сума коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік	Трансакційні витрати
65	Інші витрати звичайної діяльності	Інші витрати звичайної діяльності	Інші витрати господарської діяльності	Залежно від виду витрат





«ЗАТВЕРДЖУЮ»

(найменування підприємства) \_\_\_\_\_

Код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_ «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**ВІДОМІСТЬ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Субрахунок \_\_\_\_\_

Підрозділ \_\_\_\_\_

№ запису	Підстава	Стаття аналітичного обліку	Кореспондуючий рахунок	Сума	
				Дебет	Кредит
		Разом по субрахунку			

Виконавець : \_\_\_\_\_ «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

(Посада)                      (П.І.Б.)                      (підпис)                      (дата)

Рис. Д.3. Відомість аналітичного обліку трансакційних витрат

(найменування підприємства)

Код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

### КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Підрозділ \_\_\_\_\_

Аналітичний рахунок \_\_\_\_\_

№ п/п	Дата	Зміст операції	Дебет рахунку 9х «Трансакційні витрати»									3 кредити рахунків	Разом
			9х1 Витрати на пошук інформації	9х2 Представницькі витрати	9х3 Витрати захисту прав власності та винагороди за професійні послуги	9х4 Організаційні трансакційні витрати	9х5 Витрати на проведення розрахунків	9х6 Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	9х7 Втрати від опортуністичної поведінки	9х8 Витрати на рекламу та дослідження ринку	9х9 Інші трансакційні витрати		
		Всього											

Виконавець: \_\_\_\_\_

(Посада)

(П.І.Б.)

(підпис)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

(дата)

Рис. Д.4. Картка аналітичного обліку трансакційних витрат

## Додаток Е

### План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку) А – активний П – пасивний АП – активно-пасивний		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>			
10 А	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість
		101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель
		103	Будинки та споруди
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Тварини
		108	Багаторічні насадження
		109	Інші основні засоби
11 А	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди
		114	Природні ресурси
		115	Інвентарна тара
		116	Предмети прокату
		117	Інші необоротні матеріальні активи
12 А	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами
		122	Права користування майном
		123	Права на комерційні позначення
		124	Права на об'єкти промислової власності
		125	Авторське право та суміжні з ним права
		127	Інші нематеріальні активи
13 П	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
		135	Знос інвестиційної нерухомості
14 А	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам
15 А	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів

16 A	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінюються за первісною вартістю
17 A	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів
18 A	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
		182	Довгострокові векселі одержані
		183	Інша дебіторська заборгованість
		184	Інші необоротні активи
19 A	Гудвіл	191	Гудвіл при придбанні
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)
<b>Клас 2. Запаси</b>			
20 A	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
		203	Паливо
		204	Тара й тарні матеріали
		205	Будівельні матеріали
		206	Матеріали, передані в переробку
		207	Запасні частини
		208	Матеріали с.-г. призначення
		209	Інші матеріали
21 A	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
22 A	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів
23 A	Виробництво		За видами виробництва
24 A	Брак у виробництві		За видами продукції
25 A	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів
26 A	Готова продукція		За видами готової продукції
27 A	Продукція с.-г. виробництва		За видами продукції
28 A (крім 285)	Товари	281	Товари на складі
		282	Товари в торгівлі
		283	Товари на комісії
		284	Тара під товарами
		285	Торгова націнка (П)
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримані для продажу
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>			
30 A	Готівка	301	Готівка в національній валюті
		302	Готівка в іноземній валюті
31 A	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті

		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті
32	.....		
33 А	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
		332	Грошові документи в іноземній валюті
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
34 А	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті
35 А	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів
		352	Інші поточні фінансові інвестиції
36 А- П	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
		362	Розрахунки з іноземними покупцями
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ
		364	Розрахунки за гарантійним забезпеченням
37 А- П	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами
		372	Розрахунки з підзвітними особами
		373	Розрахунки за нарахованими доходами
		374	Розрахунки за претензіями
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок
		377	Розрахунки з іншими дебіторами
38 П	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами
39 А	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>			
40 П	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал
		402	Пайовий капітал
		403	Інший зареєстрований капітал
		404	Внески до незареєстрованого статутного капіталу
41 П	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів
		414	Інший капітал у дооцінках
42 П	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід
		422	Інший вкладений капітал
		423	Накопичені курсові різниці
		424	Безоплатно одержані необоротні активи
		425	Інший додатковий капітал
43 П	Резервний капітал		За видами капіталу
44 А- П	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений
		442	Непокриті збитки
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді
45 А	Вилучений капітал	451	Вилучені акції
		452	Вилучені вклади в паї
		453	Інший вилучений капітал
46 А	Неоплачений капітал		За видами капіталу
47 А-П	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток
		472	Додаткове пенсійне забезпечення
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань
		474	Забезпечення інших витрат і платежів
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)
		476	Резерв на виплату джекпоту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї
		477	Забезпечення матеріального заохочення
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок
48 П	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування
49 П	Страхові резерви	491	Технічні резерви



		492	Резерви із страхування життя
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя
		495	Результат зміни технічних резервів
		496	Результат зміни резервів із страхування життя
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>			
50 П	Довгострокові зобов'язання	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті
51 П	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті
52 П	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями
		522	Премія за випущеними облігаціями
		523	Дисконт за випущеними облігаціями
53 П	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів
54 П	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань
55 П	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>			
60 П	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті
		605	Прострочені позики в національній валюті
		606	Прострочені позики в іноземній валюті
61 А-П	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті
62 П	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті
		622	Короткострокові векселі видані, в іноземній валюті
63 А-П	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ
64 А-П	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами
		643	Податкові зобов'язання
		644	Податковий кредит
65 А-П	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням
		652	За соціальним страхуванням
		653	За страхуванням на випадок безробіття
		654	За індивідуальним страхуванням
		655	За страхуванням майна
		656	За страхуванням від нещасних випадків
66	Розрахунки за виплатами	661	Розрахунки за заробітною платою

П	працівникам	662	Розрахунки з депонентами
		663	Розрахунки за іншими виплатами
67 П	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами
		672	Розрахунки за іншим виплатами
68 А-П	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними
		682	Внутрішні розрахунки
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками
		685	Розрахунки з іншими кредиторами
69 П	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>			
70 П	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції
		702	Дохід від реалізації товарів
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг
		704	Вирахування з доходу
		705	Перестраховання
71 П	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів
		713	Дохід від операційної оренди активів
		714	Дохід від операційної курсової різниці
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки
		716	Відшкодування раніше списаних активів
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
		719	Інші доходи від операційної діяльності
72 П	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
		722	Дохід від спільної діяльності
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства
73 П	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані
		732	Відсотки одержані
		733	Інші доходи від фінансових операцій
74 П	Інші доходи	740	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів
		741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій
		742	Дохід від відновлення корисності активів
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів
		746	Інші доходи
76 П	Страхові платежі		За видами страхування
79 А-П	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності
		792	Результат фінансових операцій
		793	Результат іншої діяльності
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>			
80 А	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
		803	Витрати палива й енергії
		804	Витрати тари й тарних матеріалів
		805	Витрати будівельних матеріалів
		806	Витрати запасних частин
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення
		808	Витрати товарів
		809	Інші матеріальні витрати
		81П	Витрати на оплату праці

		812	Премії та заохочення
		813	Компенсаційні виплати
		814	Оплата відпусток
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
		816	Інші витрати на оплату праці
82 П	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення
		822	Відрахування на соціальне страхування
		823	Страхування на випадок безробіття
		824	Відрахування на індивідуальне страхування
83 П	Амортизація	831	Амортизація основних засобів
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів
		833	Амортизація нематеріальних активів
84 А	Інші операційні витрати		За видами витрат
85 А	Інші затрати		За видами затрат
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>			
90 А	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції
		902	Собівартість реалізованих товарів
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг
		904	Страхові виплати
91 А	Загальновиробничі витрати		За видами витрат
92 А	Адміністративні витрати		За видами витрат
93 А	Витрати на збут		За видами витрат
94 А	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
		941	Витрати на дослідження і розробки
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
		944	Сумнівні та безнадійні борги
		945	Втрати від операційної курсової різниці
		946	Втрати від знецінення запасів
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки
		949	Інші витрати операційної діяльності
95 А	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит
		952	Інші фінансові витрати
96 А	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
		962	Втрати від спільної діяльності
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
97 А	Інші витрати	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
		971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
		972	Втрати від зменшення корисності активів
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
		976	Списання необоротних активів
		977	Інші витрати діяльності
98 А	Податок на прибуток		
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>			
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу
		022	Матеріали, прийняті для переробки
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
		024	Товари, прийняті на комісію
		025	Матеріальні цінності довірителя
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи
		042	Непередбачені зобов'язання

05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків
09	Амортизаційні відрахування		За напрямками використання амортизації

**НАУКОВЕ ВИДАННЯ**

**ЛИТВИНЕНКО Володимир Сергійович**  
**ТОЛСТОНОГ Віктор Вячеславович**

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ**  
**ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ:**  
**ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД**

**Монографія**

Видавництво Українського фітосоціологічного центру  
Київ-28, Проспект Науки, 15/40, тел. (044) 5241161

Підписано до друку 07.07.15 р. Формат 60×84 1/16.  
Друк різнографічний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.  
Умов. друк. арк. 16,25. Умов. вид. арк. 17,4  
Зам. №126. Наклад 300 прим.

Надруковано в друкарні  
Українського фітосоціологічного центру



**ЛИТВИНЕНКО Володимир Сергійович** – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України.

**Сфера наукових інтересів:** бухгалтерський облік і контроль витрат, облік активів підприємства, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, облік у сільськогосподарських підприємствах.

[vladimir005@ukr.net](mailto:vladimir005@ukr.net)



**ТОЛСТОНОГ Віктор Вячеславович** – Заслужений працівник сфери послуг України, аспірант кафедри державного менеджменту Національної академії державного управління при Президентові України.

**Сфера наукових інтересів:** державне управління, механізми державного управління захистом прав споживачів у сфері роздрібної торгівлі, менеджмент зовнішньоекономічної діяльності, інституціональна економіка.