

**Долішня Т.І.,**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування,  
*Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу*

**Кафка С.М.,**  
доктор економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри обліку та оподаткування,  
*Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу*

**Dolishnia Tetiana,**  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Associate Professor of accounting and taxation department,  
*Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas*

**Kafka Sofia,**  
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Head of accounting and taxation department,  
*Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas*

### ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ: СУТНІСТЬ, ЇХ ОБЛІК

**Долішня Т.І., Кафка С.М. Трансакційні витрати: сутність, їх облік.** У статті висвітлено сутність поняття трансакційних витрат як витрат бізнесу, яким властивий двоїстий характер, адже, з одного боку, вони зменшують дохід підприємства, з іншого боку, вони сприяють підвищенню ефективності роботи економічних суб'єктів, а також розкрито їх різноманітний склад. Результати аналізу динаміки показників, на основі яких оцінювалося створення сприятливих умов ведення бізнесу в Україні, показали незначне покращення. Встановлено, що для вітчизняних суб'єктів господарювання характерний високий рівень трансакційних витрат. Обґрунтовано потребу розроблення й впровадження методології обліку трансакційних витрат відповідно до сучасних економічних реалій. Запропоновано організувати облік трансакційних витрат за допомогою позабалансових рахунків шляхом виокремлення окремого рахунку «Трансакційні витрати» та деталізації інформації на його субрахунках за допомогою автоматизації обліку. Визначено перспективи подальших досліджень.

**Ключові слова:** трансакційні витрати, облік, рахунок, позабалансові рахунки, показник створення сприятливих умов ведення бізнесу.

**Долішня Т.І., Кафка С.М. Трансакционные издержки: сущность, их учет.** В статье освещена сущность понятия трансакционных издержек как затрат бизнеса, которым присущ двойственный характер, ведь, с одной стороны, они уменьшают доход предприятия, с другой стороны, они способствуют повышению эффективности работы экономических субъектов, а также раскрыт их разнообразный состав. Результаты анализа динамики показателей, на основе которых оценивалось создание благоприятных условий ведения бизнеса в Украине, показали незначительное улучшение. Установлено, что для отечественных субъектов хозяйствования характерен высокий уровень трансакционных издержек. Обоснована потребность разработки и внедрения методологии учета трансакционных издержек согласно современным экономическим реалиям. Предложено организовывать учет трансакционных издержек с помощью внебалансовых счетов путем выделения отдельного счета «Трансакционные издержки» и детализации информации на его субсчетах с помощью автоматизации учета. Определены перспективы дальнейших исследований.

**Ключевые слова:** трансакционные издержки, учет, счет, внебалансовые счета, показатель создания благоприятных условий ведения бизнеса.

**Dolishna Tetiana, Kafka Sofia. Transaction costs: the essence, their accounting.** The article covers the essence of the concept of transaction costs as business expenditures, which are characterized by a dual nature. The purpose of this article is to investigate the theoretical aspects of transaction costs and to develop the proposals for improving the organization of their accounting in order to manage them. To achieve this goal, the following tasks were solved: to reveal the essence of transaction costs; to justify the necessity of their accounting; to develop recommendations for their accounting. The article uses methods of comparative analysis, which is used to study the scientific approaches of economists to the definition of transaction costs and proposals for their accounting. Based on the method of scientific abstraction, the features of the organization of transaction costs accounting were substantiated on off-balance sheet accounts. Analysis of scientific sources showed that among economists-researchers there is no consensus on the interpretation of the transaction costs definition. By their economic nature, they are a business

expense and have a dual nature. These costs reduce the income of the enterprise, on the one hand, and on the other hand, help to increase the efficiency of economic entities. It has been proved that transaction costs have different composition. The need to develop and implement the methodology of transaction costs accounting in accordance with current economic practices is substantiated. It is suggested to organize the transaction costs accounting with the help of off-balance sheet accounts. Prospects for further research include a systematic, comprehensive approach to the development and implementation of the methodology for accounting transaction costs, taking into account today's economic practices. It has been proved that the optimal variant of the practice of economic entities transaction costs accounting is the organization of their accounting in off-balance sheet accounts with the singling out of a separate account "Transaction costs" and detailing information on its subaccounts. This approach is effectively implemented in the context of accounting automation.

**Key words:** transaction costs, accounting, account, off-balance sheet accounts, indicator of favorable business conditions creation.

**Постановка проблеми.** Для забезпечення конкурентоспроможності, розвитку будь-який господарюючий суб'єкт повинен володіти достовірною, правдивою та своєчасною інформацією.

Взаємовідносини між цими суб'єктами мають складний багатовекторний характер. Вони включають постійний пошук надійного контрагента, укладання угод та виконання договірних умов, контроль за їх виконанням тощо.

У процесі господарської діяльності у кожного з них виникають трансакційні витрати (враховані чи ні), які, зрештою, впливають на результативність діяльності, тому наукова спільнота особливу увагу приділяє трансакційним витратам.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням проблеми трансакційних витрат займалися багато вчених-економістів, зокрема Р.-Г. Коуз [1], Т. Еггертссон [2], Д. Норт [3], П.І. Гайдуцький [4], В.М. Жук [4]. Однак нині є цілий спектр дискусійних питань, зокрема щодо їх обліку.

**Формулювання завдання дослідження.** Мета статті полягає у дослідженні окремих теоретичних аспектів трансакційних витрат через призму потреби їх обліку, розкритті сутності трансакційних витрат, обґрунтуванні необхідності їх обліку, а також розробленні рекомендацій щодо їх обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Загальновізвано, що підґрунтям введення в науковий обіг поняття трансакційних витрат є праці Рональда-Гаррі Коуза «Природа фірми» та «Проблема соціальних витрат», де вперше виокремлено та охарактеризовано сутність і склад цих витрат. До трансакційних витрат він відносив [1]:

- витрати на пошук інформації про ціни, наміри конкурентів, споживачів, що потребує певного часу й коштів;

- витрати, пов'язані з введенням переговорів, прийняттям рішень, укладенням угод, юридичним оформленням тощо;

- витрати, пов'язані з контролем за якістю та кількістю продукції, допущеними помилками;

- витрати на оплату послуг державних, судових органів щодо захисту прав власності;

- витрати, що виникають через опортуністичну поведінку контрагента (спроби однієї з договірних сторін отримати переваги за рахунок іншої).

Отже, на його думку, трансакційними є витрати на забезпечення й організацію угод щодо розподілу факторів виробництва та готового продукту, які мають місце як на ринку, так і всередині підприємства. Якщо

на ринку трансакції розуміються в класичному «обмінному» сенсі (основою їх є платність інформації), то всередині підприємства трансакціями Р. Коуз називає забезпечення «контрактів» між факторами виробництва (праця, капітал, земля тощо), тобто фактично описує витрати на організацію цього виробництва (так звані внутрішні трансакції) [1].

Започаткований Р. Коузом підхід до тлумачення трансакційних витрат називають правом власності. Він фокусується на ролі трансакційних витрат у визначенні розподілу прав власності, тобто законів, правил, соціальних звичаїв та організацій, які спонукають до певної поведінки. Підхід з точки зору прав власності не передбачає різниці між фірмами, ринками, домогосподарствами та іншими структурами [1].

Група пізніших неонституціоналістів, зокрема Д. Норт та Т. Еггертссон, вважали їх витратами ринково-контрактних трансакцій, тобто вони дещо звузили інтерпретацію трансакційних витрат і згрупували їх таким чином [2, с. 97]:

- витрати на пошук інформації (витрати часу й ресурсів на отримання та оброблення інформації; втрати від недосконалості інформації; витрати на пошук покупців чи продавців);

- витрати щодо забезпечення права власності (витрати на реєстрацію підприємства, отримання ліцензій, отримання юридичної адреси, відкриття рахунків в банку тощо);

- витрати на вимірювання (витрати на придбання обладнання для контролю якості; витрати на стандартизацію; витрати на придбання права на торгову марку);

- витрати на специфікацію (витрати на захист прав власності; витрати для поновлення порушених прав; витрати на виховання «консенсусної ідеології»; втрати від неякісної специфікації);

- втрати від опортуністичної поведінки (витрати на контроль; витрати на страхування ризиків; витрати на запобігання поведінці контрагентів);

- витрати на моніторинг контрактів;

- витрати захисту від посягань третіх осіб (наприклад, захист від піратів чи навіть від держави в разі незаконної торгівлі).

Аналіз наукових джерел показав, що серед економістів-дослідників немає єдиної думки про тлумачення дефініції трансакційних витрат, розмаїттям характеризується також їх склад. Проте всі погоджуються з тим, що трансакційні витрати зменшують дохід підприємства, з одного боку, та сприяють підвищенню ефективності роботи економічних суб'єктів, з іншого боку.

Нині в Україні склалася специфічна трансформаційна фінансово-економічна система транзитивного типу, для якої характерні такі особливості, як порушення розрахунково-платіжної дисципліни підприємств і заборгованість держави перед суб'єктами господарювання; використання в міжнародних контрактах інструментів толінгу, клірингу, бартеру, завищення або заниження цін; нерозвиненість ринкових інститутів та інституцій в Україні; прорахунки в бюджетній та інвестиційній політиці [5].

Відповідно до 17-го видання серії щорічних досліджень в рамках проекту «Ведення бізнесу» (Doing Business), де наводиться рейтинг 190 країн світу за показником створення сприятливих умов ведення бізнесу, Україна посідає 64 місце в рейтингу [6]. Порівняно з минулорічним рейтингом Україна піднялась на 7 позицій. Показники України, на основі яких оцінювалося створення сприятливих умов, наведено на рис. 1.

Як бачимо з рис. 1, піднятися цьогорічному рейтингу України дало змогу покращення таких показників, як «Захист міноритарних акціонерів» (з 72 на 45 позицію), «Отримання дозволів на будівництво» (з 30 місця минулого року до 20 позиції в цьогорічному рейтингу), «Підключення до системи електропостачання» (зі 135 на 128 позицію).

Незначні покращення зафіксовані також за такими показниками, як «Реєстрація прав власності» (з 63 на 61 позицію) та «Міжнародна торгівля» (з 78 на 74 позицію).

Проте рівень трансакційних витрат вітчизняних суб'єктів господарювання є високим та, на думку західних дослідників, є основною причиною неефективності економіки. Збої в реформах обумовлені недо-

сконалістю економічної моделі розвитку пострадянських країн [5].

Ґрунтуючись на вищевикладеному матеріалі, вважаємо, що сьогодні існує нагальна потреба розроблення та впровадження методології обліку трансакційних витрат відповідно до сучасних економічних реалій.

Результати вивчення цієї проблематики [7; 8; 9] показали велике розмаїття пропозицій щодо відображення в обліку трансакційних витрат, зокрема шляхом:

- поглиблення та розширення предметного наповнення рахунків бухгалтерського обліку, а саме доповнення рахунків 92, 93, 94, 95, 96 та 97 відповідними субрахунками з обліку трансакційних витрат з використанням аналітичних рахунків за видами трансакційних витрат [8];

- звільнення одного з наявних рахунків класу 9 Плану рахунків для забезпечення можливості відокремленого обліку трансакційних витрат, а саме рахунку 98 з назвою «Трансакційні витрати», та відкриттям субрахунків, призначених для обліку трансакційних витрат за їх видами [8];

- використання рахунку 973 (який виключено з Плану рахунків) з використанням аналітичних рахунків за видами трансакційних витрат [9].

Водночас інші вчені-дослідники погоджуються з тим, що присутність елементів трансакційних витрат у виробництві та збуті, адміністративних витратах, інших операційних витратах, витратах фінансової та інвестиційної діяльності є беззаперечною. Проте з огляду на «суто інституційну» природу таких витрат, найбільш прийнятним для дискусії варіантом вони вважають виділення в обліку та звітності підприємств

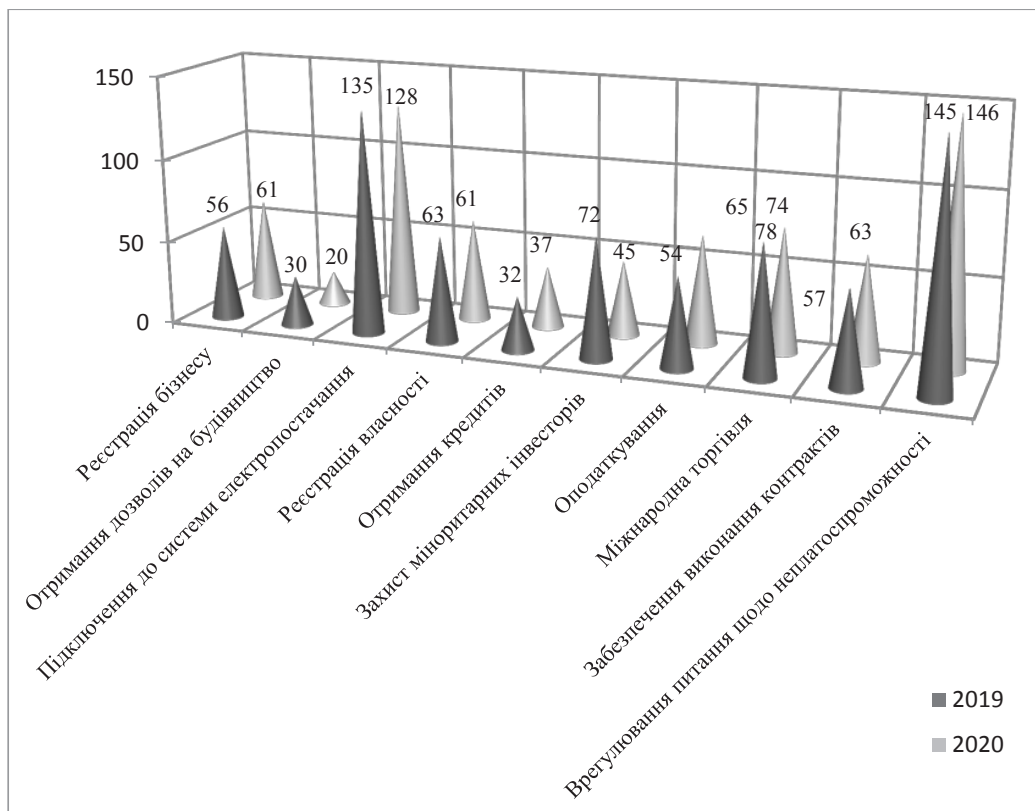


Рис. 1. Показники України щодо створення сприятливих умов ведення бізнесу

Джерело: розроблено на основі джерела [6]

окремого елементу затрат «Трансакційні витрати». Виділення ж окремого рахунку «Трансакційні витрати» в переповненому класі 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку України поки що є передчасним [4].

Більш того, вчені вважають, що назріла необхідність розроблення й запровадження нової теоретичної основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку [4].

Враховуючи вищевикладений матеріал, вважаємо, що оптимальним дискусійним варіантом сьогодення є організація обліку трансакційних витрат на позабалансових рахунках шляхом виокремлення окремого рахунку «Трансакційні витрати» та деталізації інфор-

мації на його субрахунках, що є можливим за умов автоматизації обліку.

**Висновки.** Трансакційні витрати – це витрати бізнесу. Склад їх є різноманітним. Вони характеризуються двоїстістю, адже, з одного боку, вони зменшують дохід підприємства, з іншого боку, сприяють підвищенню ефективності роботи економічних суб'єктів.

Запропоновано організувати облік трансакційних витрат за допомогою позабалансових рахунків.

Перспективи подальших досліджень передбачають системний, комплексний підхід до розроблення та впровадження в практику методології обліку трансакційних витрат з урахуванням сучасних економічних реалій.

### Список використаних джерел:

1. Coase R.H. *The Firm, the Market and the Law*. Chicago, USA : The University of Chicago Press, 1988.
2. Eggertsson T. *Economic Behavior and Institutions*. Cambridge : University of Cambridge, 1990.
3. North D. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge : University of Cambridge, 1990.
4. Гайдучий П.І., Жук В.М. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 9–19.
5. Дугінець Г.В. Державне регулювання трансакційних витрат економічної інтеграції в Україні. *Научные труды Донецкого технического университета. Серия : Экономическая*. 2006. Вып. 103-3. С. 83–86.
6. World Bank Group (n. d.). *Doing Business 2020 Indicators. Economy Profile of Ukraine. Doing Business*. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf> (дата звернення: 05.12.2019).
7. Юшак Ж.М. Трансакційні витрати, пов'язані з входом підприємства на ринок: обліковий аспект. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2009. № 3(49). С. 208–213.
8. Тимофіїв С.В. Методологічні аспекти обліку трансакційних витрат. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2012. Ч. 3. Вип. 9(33). С. 391–399.
9. Шигун М.М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2009. Вип. 2(14). С. 224–234.

### References:

1. Coase R.H. (1988). *The Firm, the Market and the Law*. Chicago, USA : The University of Chicago Press.
2. Eggertsson T. (1990). *Economic Behavior and Institutions*. Cambridge : University of Cambridge.
3. North D. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. University of Cambridge.
4. Haidutskiy P.I., Zhuk V.M. (2012). Oblik transaktsiinykh vytrat – vahomyi faktor konkurentospromozhnosti v suchasnyy ekonomitsi [Transaction cost accounting is a significant factor in competitiveness in today's economy]. *Oblik i finansy APK [Accounting and Finance APC (A&F)]*, 3, 9–19. Available at: <http://magazine.faaf.org.ua/oblik-transaktsiinykh-vytrat-vahomyi-faktor-konkurentospromozhnosti-v-suchasnyy-ekonomitsi.html> (accessed: 05 Desember 2019).
5. Duhinets H.V. (2006). Derzhavne rehuliuвання transaktsiinykh vytrat ekonomichnoi intehratsii v Ukraini [State regulation of transaction costs of economic integration in Ukraine]. *Nauchnye trudy Donetskogo tekhnicheskogo univarsiteta. Seriya: ekonomicheskaya [Scientific works of the Donetsk Technical University. Series: economic]*, 103(3), 83–86.
6. World Bank Group (n. d.). *Doing Business 2020 Indicators. Economy Profile of Ukraine. Doing Business*. Available at: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf> (accessed: 05 Desember 2019).
7. Yushchak Z.M. (2009). Transaktsiini vytraty pry vkhodi pidpriemstva na rynek: oblikovi aspekt [Transaction costs connected with the enterprise's entering the market: accounting aspect]. *Visnyk Zhytomyrskogo derzhavnogo tekhnologichnogho universytetu [Bulletin of Zhytomyr State Technological University]*, 3(49), 208–213.
8. Tymofiiiv S.V. (2012). Metodolohichni aspekty obliku transaktsiinykh vytrat [Methodological aspects of transaction costs accounting]. *Ekonomichni nauky. Seriya Oblik i finansy [Economic sciences. Accounting and Finance Series]*, 9(33), 391–399.
9. Shyhun M.M. (2009). Bukhhalterskyi oblik transaktsiinykh vytrat: problemy vyznachennia poniattia i klasyfikatsii [Transaction cost accounting: problems of definition and classification]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Seriya: Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis. Series: Accounting, Control and Analysis]*, 2(14), 224–234.