

# ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657:330.8

JEL Classification: O17; P30; M41

## РОЗВИТОК ОБЛІКУ В КЛАСТЕРНИХ СТРУКТУРАХ НА ОСНОВІ ПОЛОЖЕНЬ ТЕОРІЇ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ І КОНТРАКТНОЇ ТЕОРІЇ

©2024 ГИК В. В., ДЕФІР А. В.

УДК 657:330.8

JEL Classification: O17; P30; M41

Гик В. В., Дефір А. В.

### Розвиток обліку в кластерних структурах на основі положень теорії трансакційних витрат і контрактної теорії

Метою статті є обґрунтування передумов розвитку обліку в кластерних структурах на засадах положень ключових інституційних теорій – теорії трансакційних витрат і контрактної теорії. Теоретичною і методологічною основою статті є базові положення інституційної економічної теорії та наукові розробки вчених з проблем міжорганізаційного бухгалтерського обліку. Дослідження проводилося із застосуванням загальнонаукових і спеціальних прийомів і методів: наукової абстракції – для вивчення проблемних питань і детальнішого опрацювання механізмів вдосконалення обліку; узагальнення – для систематизації наявних наукових підходів; конкретизації – для характеристики теоретичного інструментарію, змістовності та формування пропозицій з розвитку бухгалтерського обліку; графічний – для нетекстового відображення результатів дослідження. Наведені у статті рекомендації відносно удосконалення обліку дозволять ґрунтовніше та всебічно виявити економічну сутність трансакційних витрат і контрактних відносин, розкрити особливості та сформулювати методологію їх управління, у тому числі ознаки бухгалтерського обліку та аналізу для оперативного регулювання, контролю та виявлення резервів зниження трансакційних витрат у кластері. Виділені напрями розвитку бухгалтерського обліку в кластері на основі теорії трансакційних витрат та контрактної теорії, які частково перетинаються між собою, дозволяють розширити теоретичні положення бухгалтерського обліку через пояснення взаємодій між учасниками у частині здійснення облікових процедур. Одержані наукові результати теоретичного характеру можуть бути відправною точкою для подальших досліджень у напрямку кращого розуміння сучасного стану наукових напрацювань за темою. Оригінальність проведеного дослідження полягає в тому, що воно ґрунтовно розкриває теоретичні питання обліку в міжорганізаційному управлінні кластерними структурами.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, кластер, мережеві структури, міжорганізаційні відносини, інституційна теорія, теорія трансакційних витрат, контрактна теорія.

**DOI:** <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2024-1-138-145>

**Рис.:** 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 27.

**Гик Василь Володимирович** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

**E-mail:** vasyi.v.hyk@lpnu.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-3008-9216>

**Researcher ID:** <https://www.webofscience.com/wos/author/record/2208127>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57221983969>

**Дефір Андрій Володимирович** – аспірант, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

**E-mail:** andrii.v.defir@lpnu.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0009-0003-8436-2075>

UDC 657:330.8

JEL Classification: O17; P30; M41

### Hyk V. V., Defir A. V. Development of Accounting in Cluster Structures on the Basis of the Provisions of the Theory of Transaction Costs and the Contract Theory

The aim of the article is to substantiate the prerequisites for the development of accounting in cluster structures on the basis of the provisions of key institutional theories – the theory of transaction costs and the contract theory. The theoretical and methodological basis of the article is the basic provisions of institutional economic theory and scientific developments of scientists on the problems of interorganizational accounting. The study was carried out with the use of general scientific and special techniques and methods: scientific abstraction – to study problematic issues and more detailed elaboration of mechanisms for improving accounting; generalization – to systematize the existing scientific approaches; concretization – to characterize the theoretical tools, content and formation of proposals for the development of accounting; graphic – for non-textual display of research results. The recommendations presented in the article regarding the

improvement of accounting will allow to more thoroughly and comprehensively identify the economic essence of transaction costs and contractual relations, to reveal the features and form a methodology for their management, including the features of accounting and analysis for operational regulation, control and identification of reserves for reducing transaction costs in the cluster. The allocated directions of development of accounting in the cluster on the basis of the theory of transaction costs and the contract theory, which partially intersect with each other, allow to expand the theoretical provisions of accounting through the explanation of the relationship between participants in terms of the implementation of accounting procedures. The obtained scientific results of theoretical nature can become the starting point for further research in the direction of a better understanding of the current state of scientific developments on the topic. The originality of the study is that it thoroughly reveals the theoretical issues of accounting in the interorganizational management of cluster structures.

**Keywords:** accounting, cluster, network structures, interorganizational relations, institutional theory, theory of transaction costs, contract theory

**Fig.:** 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 27.

**Hyk Vasyly V.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

**E-mail:** vasyly.v.hyk@lpnu.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-3008-9216>

**Researcher ID:** <https://www.webofscience.com/wos/author/record/2208127>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57221983969>

**Defir Andrii V.** – Postgraduate Student, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

**E-mail:** andrii.v.defir@lpnu.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0009-0003-8436-2075>

**Вступ.** Діяльність мережевих утворень (кластерів, стратегічних альянсів, інших видів об'єднань підприємств) може бути проаналізована за допомогою різних методологічних перспектив, кожна з яких дозволяє надати свою інтерпретацію їх структури, наявних взаємозв'язків між елементами, дозволяє розкрити особливості поведінки задіяних в її діяльності суб'єктів та обґрунтувати її сутність.

Останніми роками інституційна теорія справила великий вплив на дослідження в багатьох галузях соціальних наук, включаючи економіку, соціологію, політологію, організаційну теорію, державне управління, а також бухгалтерський облік. Як зазначають Скапенс Р. В. та Вароуца Є. «три типи інституційних теорій мали значний вплив на дослідження бухгалтерського обліку (особливо управлінського обліку). Їх зазвичай називають новою інституційною економікою (new institutional economics – NIE), старою інституційною економікою (old institutional economics – OIE) і новою інституційною соціологією (new institutional sociology – NIS)» [1, с. 1].

Погоджуємося з думкою проф. Шихти А., що «Теорії, що становлять концептуальну основу для системи управлінського обліку, а також різних взаємозв'язків її елементів з організаційним і соціальним контекстом, походять з дисципліни економіки, дослідження операцій і теорії виробництва у випадку звичайних досліджень, а також теорії організації, соціології, психології та філософії – у випадку альтернативних досліджень» [2, с. 216].

Гібридні організаційні форми, якими є кластери, поєднують цінності та практики з різних інституційних сфер, що ускладнює їх чітке вписування в структури існуючих організаційних форм і впливає на систему бухгалтерського обліку. Відповідно, в умовах сьогодення виникла нагальна потреба розвитку бухгалтерського обліку на основі положень інституційної теорії, особливо теорії трансакційних витрат і контрактної теорії, як засобу забезпечення інтеграції інтересів учасників мережевих структур.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій науковців.**

Проблемам облікового забезпечення міжорганізаційного управління кластерними структурами у своїх працях приділяли увагу такі іноземні вчені: Андерсон Ш., Вароуца Е., Дітільо А., Деккер Г., Каліо А., Карлссон-Волл М., Краус К., Кулмал Х. І., Лінд Дж., Махама Х., Мурітсен Й., Отлі Д., Ревелліно С., Скапенс В., Томкінс К., Трейн С., Чепмен К.С., Чуа В.Ф., Хаканссон Х., Хопвуд А.Г. та ін. В Україні це питання розглядали у своїх працях Височан О. С., Гоголь М. М., Жиглей І. В., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Левіна М. В., Легенчук С. Ф., Пилипенко А. А., Садовська І. Б., Семенішена Н. В., Сльозко Т. М., Струк Н. С., Юхименко-Назарук І. А. та ін. Особливості кластера як феномену та категорії інституційної теорії бухгалтерського обліку розглядалися у наших попередніх дослідженнях [3; 4].

Потрібно зазначити, що протягом останніх років вектор досліджень з теорії обліку в міжорганізаційному управлінні дещо змінився. Як зазначають Ахлґрен П. К. і Лінд Дж. [5], більш сучасні дослідження з цієї тематики характеризуються теоретичним плюралізмом, поглибленими тематичними дослідженнями та інтересом до мікропроцесів у різноманітних міжорганізаційних умовах та з точки зору багатьох сторін.

Де Алмейда К. К. Н. [6] для пояснення різноманітності у прийнятті передових практик обліку використовує теорію трансакційних витрат і теорію непередбачених ситуацій (Transaction Costs Theory and Contingency Theory). Симбіоз між цими теоріями може бути корисним для розуміння того, як відмінні атрибути транзакцій та контрактів у відносинах з контрагентами можуть впливати на прийняття передових практик управлінського обліку.

Отримані теоретичні та практичні наукові результати вчених-обліковців мають важливе значення для розвитку бухгалтерського обліку в міжорганізаційному (кластерному) управлінні. Проте сучасні економічні умови ведення бізнесу вимагають все більшого перегляду та дослідження наявних теоретичних проблемних питань.

**Метою** статті є обґрунтування та розвиток положень обліку міжорганізаційних (мережевих) відносин у кластерах на основі теорії трансакційних витрат і контрактної теорії.

**Виклад матеріалу дослідження.** Теорія трансакційних витрат є домінуючою концепцією, яка використовується для аналізу економіки міжфірмових відносин. Представники інституціоналізму всі витрати розділяють на трансформційні (технологічні, цехові, виробничі) і трансакційні. У питанні організаційної реструктуризації використання трансакційних витрат пов'язано з роботами Коммонса Дж. Р., який останні визнавав фактором і мірою ефективності організаційної структури [7]. У межах новітньої інституційної теорії взаємовідносини суб'єктів господарювання розглядаються крізь призму трансакційного підходу. Одне з положень теорії свідчить, що суб'єкти задовольняють свої потреби за допомогою обміну, який відбувається без витрат, з урахуванням початкового розподілу. Проте у реальній економіці фігурує високий рівень ентропії, яка супроводжує процес контрактних відносин [8, с. 85]. Наявність такої невизначеності викликає виникнення трансакційних витрат, які Коуз Р. трактує як «витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю» [9, с. 12]. Лауреат Нобелівської премії з економіки Вільямсон О. Е. ці витрати поділяє на трансакційні витрати *ex ante* (очікувані витрати, які виникають у процесі складання та узгодження контрактів і змінюються разом з об'єктом угоди) та *ex post* (фактичні витрати, які пов'язані зі структурою управління, моніторингом та оцінкою, можливою несумісністю, переговорами, забезпеченням безпеки зобов'язань) [10, с. 548–577].

Організації в основному є альтернативою ринку, а зміни її межі залежать від аналізу трансакційних витрат, що свідчить про економічну раціональність горизонтального та вертикального розширення діяльності. Через сучасні види мереж між організаціями створюється новий механізм координації діяльності на основі довіри та передбачуваності попередження конфліктів, які вирішуються шляхом збалансування інтересів учасників кластера. Мережеві форми організації кластера характеризуються взаємними моделями спілкування та обміну, що представляє стійкий економічний характер організації. Через спільні економічні інтереси та синергетичний ефект підприємства, об'єднані в структуру кластера, підвищують ефективність діяльності, завдяки чому зменшується рівень ентропії та трансакційних витрат. Ці формалізовані взаємодії називають міжорганізаційним управлінням витратами, що, як правило, спрямовані на спільне зниження витрат у ланцюжку створення вартості.

У зарубіжній літературі вчені-економісти активно вивчали теорію трансакційних витрат в контексті міжорганізаційного управління. Так, Ярілло Дж. К. у своїй праці [11, с. 31–41] вказав на використання теорії трансакційних витрат в організаціях з міжорганізаційним дизайном. Зокрема, при обґрунтуванні альтернативного рішення у ситуації «виробляти або купувати», він визначає третій варіант, який реалізується через різні форми співпраці між організаціями у сфері міжорганізаційного проектування.

Вагомі напрацювання щодо дослідження впливу теорії трансакційних витрат на сучасні форми міжорганізаційних відносин розкрито також у роботі Цеткович Дж., Лакіч С., Кнежевич М., Жаркович М., Сазонова Т. [12, с. 1–6].

Трансакційні витрати є однією з важливих категорій дослідження у сучасній теорії та практиці бухгалтерського обліку. На думку Андерсона С., Деккера Г. К., ключові постулати трансакційної теорії полягають у тому, що: 1) межі фірми є результатом управлінських рішень щодо зниження витрат на ведення бізнесу; і 2) фірми використовують організаційну структуру, управління та вибір управлінського обліку та контролю, щоб зменшити ризики обміну та підвищити ефективність транзакцій [13, с. 1–55].

Деккер Г. К., досліджуючи міжорганізаційні відносини в системі управлінського обліку, описав три проблеми, з якими фірми можуть зіткнутися, коли прагнуть підвищити ефективність ланцюга створення вартості шляхом спільного управління витратами та практики обміну обліковою інформацією: 1) обмін конфіденційною інформацією, 2) розподіл витрат і вигід від реалізованих покращень і 3) інвестиції в конкретні активи як частину вдосконалення ланцюжка створення вартості [14, с. 1–23].

Важливою обліковою проблемою, з якою зіштовхнулися вчені-економісти, є труднощі, пов'язані з ідентифікацією та оцінкою трансакційних витрат і шляхами зниження їх рівня. У зв'язку з цим Г. Собецький пише «Трансакційні витрати часто важко ідентифікувати та виміряти на практиці через нездатність відокремлення їх та витрат виробництва, які залежать один від одного та мають спільне походження» [15, с. 1–17].

Барон М. та Палмен А. зазначають, що рівень трансакційних витрат залежить від трьох основних критеріїв: специфіки активів, невизначеності та частоти операцій. Ідентифікація можливостей зниження трансакційних витрат – це одне з перших завдань, яке виконується в нових кластерних утвореннях [16].

На думку Соловйова Ю. В., Капогузова Є. А., Чупіна Р. І., чинниками, що зумовлюють економію трансакційних витрат в кластерній структурі, є: вироблення та засвоєння внутрішньокластерних рутин; конвергенція ментальних моделей учасників; обліково-інформаційна відкритість і взаємодія, що повторюється; взаємна довіра учасників і напрацювання соціального капіталу; інвестиції у специфічні активи; особливі механізми інфорсменту (примус першою особою до дій в бік другої особи щодо виконання частини контракту, який був обговорений, перш ніж був підписаний) контрактних зобов'язань; формування локальних норм і правил, ефект економії на масштабі за допомогою створення особливих внутрішньокластерних структур – центрів трансакційних витрат [17, с. 74].

Важливим детермінантом трансакційних витрат є опортунізм (опортуністична поведінка), тобто намагання досягти власної вигоди, що спричиняє невизначеність між сторонами транзакції. В рамках економіки трансакційних витрат опортунізм є не лише припущенням про людську природу, але через концепцію поведінкової невизначеності опортунізм також може бути атрибутом транзакцій [18, с. 1031]. У цьому випадку внаслідок опортуністичної поведінки партнера, пов'язаної з порушенням умов заздалегідь

узгодженого контракту, або внесенням змін до контракту таким чином, що збільшує перевагу одного партнера за рахунок іншого, виникають різного роду трансакційні витрати, наприклад, які випливають із забезпечення умов контракту, витрат на отримання додаткової інформації, обговорення нових умов контракту, моніторингу та оцінки виконання контракту [19, с. 401–418]. Загроза опортунізму, а також його масштаби залежать від рівня невизначеності, ризику та складності трансакції.

Як стверджують М. Мацейчак та М. Щупська, «Бажання отримати більший прибуток є основною причиною постійного пошуку можливостей зниження трансакційних витрат. Трансакційні витрати виникають через те, що людські рішення контролюються раціональною поведінкою, а людські взаємодії контролюються опортуністичною поведінкою. Раціональна поведінка призводить до ситуації, коли витрати на збір і обробку інформації зростають, і додаткова опортуністична поведінка потенційного ділового партнера збільшує витрати на переговори і укладання контрактів» [20, с. 180].

Яммаріно С., МакКенн Ф. визнають, що в контексті теорії трансакційних витрат можна визначити три різні типи бізнес-кластерів:

- чиста агломерація (pure agglomeration) – міжфірмові відносини за своєю суттю є тимчасовими, лояльність між фірмами, а також жодні конкретні відносини не є довгостроковими, фірми по суті є атомістичними (у сенсі не мають ринкової влади) і будуть постійно змінювати свої відносини з іншими фірмами та клієнтами у відповідь на можливості ринкового арбітражу, що призводить до гострої місцевої конкуренції;
- промисловий комплекс (industrial complex) – довгострокові стабільні та передбачувані відносини між фірмами в кластері, тому доступ до кластера сильно обмежений як через високі витрати на вході та виході, так і через обґрунтування просторової кластеризації, яка полягає в тому, що близькість потрібна в першу чергу для того, щоб мінімізувати витрати на транспортні операції між фірмами;
- соціальна мережа (social network) – відносини взаємної довіри між ключовими агентами прийняття рішень у різних організаціях. Ці відносини проявляються різними ознаками, такими як спільне лобювання, спільні підприємства, неформальні альянси та взаємні домовленості щодо торговельних відносин. Ключовою особливістю таких довірчих відносин є відсутність опортунізму, тобто окремі фірми не боятимуться репресій після будь-якої реорганізації міжфірмових відносин [21, с. 1022–1023].

Виділені авторами види бізнес-кластерів відрізняються з точки зору характеру фірм у структурі кластера та їхніх відносин і операцій, які здійснюються в цій структурі. Крім того, ця класифікація не є пояснювальними теоріями, але вона ґрунтується на неявних припущеннях, що лежать в основі існуючої літератури щодо концепції агломерації та кластеризації.

Зниження трансакційних витрат у кластері є однією з ключових ознак підвищення ефективності його функціонування. Це впливає з того факту, що кластер має сильніший механізм контролю та моніторингу, ніж ринок, завдяки можливості сприяння реальному залученню членів кластера та усунення з групи тих, які виявляють опортуністичне ставлення. Координація поведінки в кластері на основі формальних і неформальних інститутів зменшує схильність до опортуністичної поведінки [22, с. 26].

Складання та підписання контрактів як формальних інституцій у кластері, що підтримується неформальними інституціями у формі загальних норм і цінностей (організаційна культура, соціальний капітал), може сприяти співробітництву, координації у структурі та зниженню трансакційних витрат. Таким чином, однією з найбільш прогресивних напрямів інституційної економічної теорії, яка тісно пов'язана із теорією трансакційних витрат, є контрактна теорія. При цьому бухгалтерський облік необхідно розглядати як інститут, який надає інформаційну підтримку управлінню і відіграє найважливішу роль у процесі підписання контрактів, що ґрунтуються на облікових даних.

Вагомим напрацюванням щодо застосування положень контрактної теорії в бухгалтерському обліку були проведені проф. Ламбертом Р. А. [23], який навів ґрунтовний аналіз і розкрив модель, яка включає потенційні конфлікти між двома (чи більше) сторонами та визнає роль облікової інформації в управлінні цими конфліктами. Як наслідок, автор робить висновок, що контрактна парадигма була дуже корисною для забезпечення розуміння багатьох практик управлінського обліку.

У вітчизняній науковій літературі все частіше можна зустріти підходи щодо використання положень контрактної теорії для розвитку бухгалтерського обліку. Так, на думку Юхименко-Назарук І. А., теорія контрактів створює формальну концепцію для вивчення контрактних відносин, які стосуються побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві, та може розглядатись як потужний інструмент вирішення актуальних облікових проблем, які постали перед дослідниками при переході до більш лібералізованої системи облікового регулювання [24, с. 106]. Лучко М. Р. зазначає, що розвиток обліку та аналізу трансакційних витрат і контрактних відносин консолідованих груп підприємств дозволить розкрити механізм функціонування об'єднання підприємств, які є юридично відокремленими особами [25, с. 73].

Відповідно до контрактної теорії кластер розглядається як один із різновидів стратегічної міжорганізаційної мережі (тобто система контрактів між формально незалежними економічними агентами з метою оптимального використання ресурсів) галузевого або міжгалузевого характеру. Виділення контрактів дозволяє використовувати апарат теорії трансакційних витрат для дослідження їх проявів у внутрішній взаємодії в кластері. Таким чином, теорія контрактів дає змогу дослідження всіх етапів контрактного процесу кластера, під яким розуміється порядок організації здійснення господарських операцій.

Класичні контракти представляють форму ринкових координаційних відносин у простих транзакціях, тоді як реляційні контракти – основа для багатьох міжоргані-



заційних форм. Отже, згідно з положеннями контрактної теорії взаємодію в рамках кластера можна розділити на два рівня:

- базовий відносний контракт, що є основою внутрішньої взаємодії на весь період існування кластера;
- господарські договори, поточні інвестиційні та інші угоди, які є зазвичай неокласичними контрактами.

Провівши ґрунтовний аналіз досліджень і напрацювань вчених-обліковців за цією темою, пропонуємо такі напрями розвитку бухгалтерського обліку на основі теорії трансакційних витрат та контрактної теорії в кластері:

- 1) облік трансакційних витрат та аналіз контрактних відносин здійснювати у розрізі стадій життєвого циклу кластера.

Облік трансакційних витрат та аналіз контрактних відносин вважаємо за необхідне здійснювати, виходячи зі стадій життєвого циклу кластера. Модель життєвого циклу широко використовується при аналізі кластера, причому загальним місцем у всіх поглядах дослідників є виділення чотирьох стадій його існування: формування, зростання, зрілості та спаду (з наступним зникненням / розпадом чи трансформацією кластера) (рис. 1).

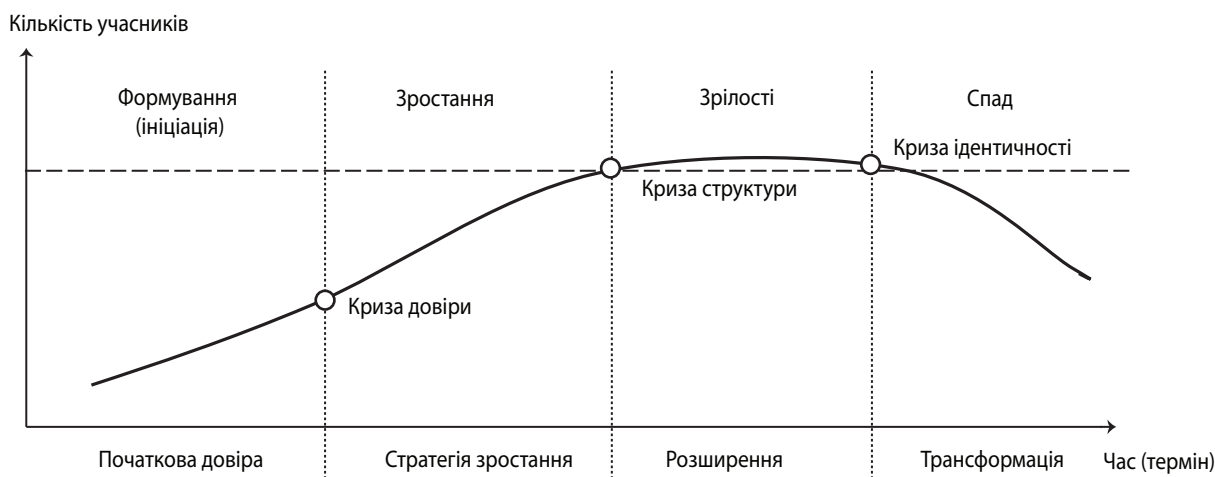


Рис. 1. Модель життєвого циклу кластера

Джерело: побудовано авторами

інформації, проведення переговорів, складання договору. Створенню кластера передують консультації та переговори, виявлення стратегій та цільових функцій. Отже, на стадії зародження кластера відбувається зростання трансакційних витрат у зв'язку з ініціацією та проходженням учасниками абсолютно нових для них облікових процесів та процедур. Закінчення цієї стадії вважатимуться створення спеціалізованої організації розвитку кластера.

На стадії функціонування кластера (об'єднуємо стадії зростання та зрілості, оскільки, з погляду нашого аналізу, вони схожі) відбувається поступове зміцнення стратегічних зв'язків, що досягає максимальної ефективності взаємодії на стадії зрілості. На стадії зростання відбувається збільшення числа учасників кластера, на стадії зрілості – кількість нових учасників скорочується, розпочинаються процеси виходу зі складу кластера [27, с. 453]. Із зростан-

На стадії зародження кластера актор-ініціатор (може бути представлений як однією фірмою, так і групою фірм, що вже мають історію взаємодії) повинен зібрати інформацію (в т. ч. бухгалтерську) про взаємодію потенційних партнерів, застосовувати технології, оцінити їх надійність і зацікавленість у процесі неодноразових переговорів, уточнити стратегію і бачення спільного розвитку, тобто проводиться стиккування економічних інтересів та стимулів.

Варто зазначити, що ідея консолідованого погляду на ведення обліку в мережі отримала багато позитивних і схвальних відгуків. Так, Лайне Т., Паранько Дж., Лахікайнен Т., Сеппянен М., Суомала П. пропонують використовувати підхід, задум якого лежить в основі консолідованого обліку та фінансової звітності у мережах. При цьому автори наводять такі проблемні питання: 1) хто буде вести облік та нести відповідальність у консолідованій мережі, 2) яким компаніям дозволено брати участь у довірчих відкритих відносинах, і 3) як стандартизувати методи обліку, що використовуються в мережі, не кажучи вже про ресурси, необхідні для обліку в консолідованій мережі [26, с. 245–257].

На цьому етапі можемо говорити про наявність *ex ante* (витрати, понесені до укладання угоди) трансакційних витрат базового відносного контракту: витрат пошуку

ням розміру кластера витрати на координаційну діяльність та управління відносинами зростають.

На стадії функціонування кластера проявляються такі трансакційні витрати:

- управлінські, пов'язані з підтриманням організаційної структури, виробленням загальної стратегії, координацією дій учасників;
- *ex ante* по відносному контракту (пошук нових учасників, перевірка, розгляд опитування потенційних учасників і т. д.);
- *ex post* (витрати після укладання угоди) трансакційні витрати опортуністичної поведінки, перегляду угоди по відносному контракту;
- *ex ante* і *ex post* контрактні трансакційні витрати по внутрішнім господарським та інвестиційним контрактам.

На стадіях зростання та зрілості кластера можна говорити про те, що спостерігається зниження трансакційних витрат, оскільки підвищується рівень передбачуваності бізнес-процесів.

На стадії спаду відбувається зменшення кількості учасників і зниження величини кластера. При конфігурації мережі трансакційні витрати можуть скоротитися (вихід низки учасників, зменшення кількості угод), але негативні екзогенні чинники стають для функціонування кластера важливішими, ніж екзогенна економія витрат. Підсумком цієї стадії стає або зникнення кластера, або перетворення в рамках існуючого об'єднання, або трансформація клас-

тера у новому напрямку – залучення нових акторів у існуючу міжорганізаційну мережу. Трансформація передбачає перегляд відносного контракту. У разі зникнення колишнього та утворення нового кластера з акторами кластера старого учасника доведеться зазнати всіх витрат стадії «зародження», напрацювати організаційні рутини, соціальний капітал.

2) облік трансакційних витрат у кластері здійснювати залежно від етапів у договірному процесі

Узагальнивши наявні підходи в обліковій літературі, нами запропоновано трансакційні витрати виділяти залежно від етапів у договірному процесі в кластері (табл. 1).

Таблиця 1

**Виникнення трансакційних витрат на етапах договірному процесу в кластері та особливості їх облікового відображення**

Етап	Перелік витрат	Особливості відображення інформації в обліку
Ведення переговорів	Витрати на пошук інформації про потенційного партнера; витрати на проведення переговорів з умовами обміну та вибору форми угоди	Облікове відображення трансакційних витрат договірному процесу має відбуватися з урахуванням виду (спрямованості) договору. Трансакційні витрати договірному процесу необхідно відображати на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут»
Підписання договору	Витрати на юридичне оформлення договорів	
Виконання договору	Витрати на адаптацію умов договору до обставин, що виникають у процесі його виконання; витрати, пов'язані зі зміною законодавства; витрати на оплату бюрократичних послуг; інші трансакційні витрати, що виникають під час процесів виконання договору	Трансакційні витрати відображаються на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» (крім рахунків 90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загально-виробничі витрати»)
Аналіз виконання договору	Витрати, пов'язані з аналізом виконання договору; витрати на аудиторські послуги, послуги оцінки, інші послуги аутсорсингу	Трансакційні витрати необхідно відображати на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут»
Контроль за виконанням договору	Витрати, пов'язані з моніторингом за виконанням умов угоди та попередженням відхилень від виконання даних умов; витрати на юридичні послуги, пов'язані із захистом прав власності та відновленням порушених прав; судові витрати; витрати поганої специфікації та ненадійного захисту прав власності	

Джерело: узагальнено авторами

**Висновки.** Запропонований підхід щодо розвитку обліку дозволить глибше зрозуміти зміст трансакційних витрат і контрактних відносин, визначити особливості та розробити методологію їх управління, у тому числі особливості бухгалтерського обліку, аналізу та контролю для оперативного регулювання та виявлення резервів зниження трансакційних витрат в кластері.

Виділені напрями розвитку бухгалтерського обліку в кластері на основі теорії трансакційних витрат та контрактної теорії, які частково перетинаються між собою, дозволяють розширити теоретичні положення бухгалтерського обліку через пояснення взаємовідносин між учасниками у частині здійснення облікових процедур.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Scapens R. W., Varoutsas E. Accounting in Inter-Organisational Relationships – The Institutional Theory. *Routledge*. 2010. P. 28.

2. Szychta A. Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2014. Vol. 80 (136). S. 193–223.

DOI: 10.5604/16414381.1143468

3. Гик В. В. Передумови формування обліково-інформаційного забезпечення управління кластером. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. № 2 (40). С. 7–11.

DOI: 10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11

4. Гик В. В. Особливості кластера як організаційно-системного інституту та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 3 (44). С. 27–33.

DOI: 10.26642/pbo-2019-3(44)-27-33

5. Ahlgren P. C., Lind J. The Nordic research on accounting in inter-organizational relationships – the foundations of a microprocessual research approach to classical issues. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2023. Vol. 19 (1). P. 115–141.

DOI: 10.1108/JAOC-09-2021-0136

6. De Almeida K. K. N. Advanced management accounting practices: a theoretical essay from the perspective of Transaction Cost Theory and Contingency Theory. *Custos e Agronegocio*. 2022. Vol. 18 (3). P. 280–301.
7. Commons J. R. Institutional Economics. McMillan, 1934. 385 p.
8. Алтухова Н. В. Виробничі кластери в контексті інституціональної економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. № 6. С. 85–87.
9. Coase R. The Firm, the Market and the Law, The University of Chicago Press, USA. 1988.
10. Williamson O. E. The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. *American Journal of Sociology*. 1981. Vol. 87 (3). P. 548–577. URL: <http://www.jstor.org/stable/2778934>
11. Jarillo J. C. On Strategic Networks. *Strategic Management Journal*. 1988. Vol. 9 (1). P. 31–41.  
DOI: 10.1002/smj.4250090104
12. Četković J., Lakić S., Knežević M., Žarković M., Sazonova T. The use of transaction costs theory in interorganizational design. *MATEC Web of Conferences*. 2016. Vol. 53. 01055.  
DOI: 10.1051/mateconf/20165301055
13. Anderson S., Dekker H. Accounting in Networks: The Transaction Cost Economics Perspective. 2009. 55 p.  
DOI: 10.4324/9780203854310
14. Dekker H. C. Value chain analysis in interfirm relationships: A field study. *Management Accounting Research*. 2003. Vol. 14 (1). P. 1–23.  
DOI: 10.1016/S1044-5005(02)00067-7
15. Sobiecki G. ICT a zmiany kosztów transakcyjnych. Warszawa : Oficyna Wydawnicza SGH, 2011. 17 s.
16. Baron M., Palmen L. Przewodnik dla animatorów inicjatyw klastrów w Polsce. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa, 2011. 146 s.
17. Solovyeva Yu. V., Kapoguzov E. A., Chupinc R. I. Transaction costs in a cluster interaction. *Herald of Omsk University. Series «Economics»*. 2018. Vol. 3 (63). P. 68–77.  
DOI: 10.25513/1812-3988.2018.3.68-77
18. Niesten E., Jolink A. Incentives, opportunism and behavioural uncertainty in electricity industries. *Journal of Business Research*. 2012. Vol. 65 (7). P. 1031–1039.  
DOI: 10.1016/j.jbusres.2011.03.012
19. Hodgson G. M. Opportunism is not the only reason why firms exist: why an explanatory emphasis on opportunism may mislead. *Industrial and Corporate Change*. 2004. Vol. 13 (2). P. 401–418.  
DOI: 10.1093/icc/dth016
20. Maciejczak M., Szczupka M. Transaction costs in the functioning of clusters. *Stowarzyszenie ekonomistów rolnictwa i agrobiznesu. Roczniki Naukowe*. 2012. Vol. XIV (6). S. 177–181.
21. Iammarino S., McCann P. The structure and evolution of industrial clusters: transactions, technology and knowledge spillovers. *Research Policy*. 2006. Vol. 35 (7). P. 1024–1027.  
DOI: 10.1016/j.respol.2006.05.004
22. Bembek B. Institutional dimension of business cluster. *European Scientific Journal*. 2015. Vol. 11 (34). P. 13–32.
23. Lambert R. A. Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*. 2001. Vol. 32 (1-3). P. 3–87.  
DOI: 10.1016/S0165-4101(01)00037-4
24. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії : монографія. Житомир : Видав. Євенок О. О., 2017. 300 с.
25. Luchko M. Teoriia kontraktiv: vybrani pyttannia bukhhalterskoho obliku ta analizu [Contract theory: Selected issues of accounting and analysis]. *Social'no-ekonomični Problemi i Deržava*. 2016. Vol. 15 (2). P. 71–77.
26. Laine T., Paranko J., Lahikainen T., Seppänen M., Suomala P. Accounting for networks: the consolidated network approach. *International Journal of Networking and Virtual Organisations*. 2006. Vol. 3 (3). P. 245–257.  
DOI: 10.1504/IJNVO.2006.010950
27. Klink V., Langen P. Cycles in industrial clusters: the case of the shipbuilding industry in the Northern Netherlands. *Tijdschrift voor Economische en Sociale Geografie*. 2019. Vol. 2 (4). P. 449–463.  
DOI: 10.1111/1467-9663.00171

## REFERENCES

Ahlgren, P. C., and Lind, J. "The Nordic research on accounting in inter-organizational relationships - the foundations of a microprocessual research approach to classical issues". *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 19 (1) (2023): 115-141.

DOI: 10.1108/JAOC-09-2021-0136

Altukhova, N. V. "Vyrobnichi klasteri v konteksti instytutionalnoi ekonomiky" [Production Clusters in the Context of Institutional Economy]. *Investysii: praktyka ta dosvid*, no. 6 (2012): 85-87.

Anderson, S., and Dekker, H. *Accounting in Networks: The Transaction Cost Economics Perspective*, 2009.

DOI: 10.4324/9780203854310

Baron, M., and Palmen, L. *Przewodnik dla animatorow inicjatyw klastrów w Polsce*. Warszawa: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 2011.

Bembek, B. "Institutional dimension of business cluster". *European Scientific Journal*, vol. 11 (34) (2015): 13-32.

Cetkovic, J. et al. "The use of transaction costs theory in interorganizational design". *MATEC Web of Conferences*, vol. 53. 01055 (2016).

DOI: 10.1051/mateconf/20165301055

Coase, R. *The Firm, the Market and the Law*. The University of Chicago Press, USA, 1988.

Commons, J. R. *Institutional Economics*. McMillan, 1934.

De Almeida, K. K. N. "Advanced management accounting practices: a theoretical essay from the perspective of Transaction Cost Theory and Contingency Theory". *Custos e Agronegocio*, vol. 18 (3) (2022): 280-301.

Dekker, H. C. "Value chain analysis in interfirm relationships: A field study". *Management Accounting Research*, vol. 14 (1) (2003): 1-23.

DOI: 10.1016/S1044-5005(02)00067-7

Hodgson, G. M. "Opportunism is not the only reason why firms exist: why an explanatory emphasis on opportunism may mislead". *Industrial and Corporate Change*, vol. 13 (2) (2004): 401-418.

DOI: 10.1093/icc/dth016

Hyk, V. V. "Osoblyvosti klastera yak orhanizatsiino-systemnoho instytutu ta yikh vplyv na pobudovu bukhhalterskoho obliku" [Peculiarities of the Cluster as an Organizational and Systemic Institution and Their Influence on the Construction of Accounting]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 3(44) (2019): 27-33.

DOI: 10.26642/pbo-2019-3(44)-27-33

Hyk, V. V. "Peredumovy formuvannia oblikovo-informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia klasterom" [Prerequisites for the Formation of Accounting and Information Support for Cluster

- Management]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 2(40) (2018): 7-11.  
DOI: 10.26642/pbo-2018-2(40)-7-11
- Iammarino, S., and McCann, P. "The structure and evolution of industrial clusters: transactions, technology and knowledge spillovers". *Research Policy*, vol. 35 (7) (2006): 1024-1027.  
DOI: 10.1016/j.respol.2006.05.004
- Jarillo, J. C. "On Strategic Networks". *Strategic Management Journal*, vol. 9 (1) (1988): 31-41. DOI: 10.1002/smj.4250090104
- Klink, V., and Langen, P. "Cycles in industrial clusters: the case of the shipbuilding industry in the Northern Netherlands". *Tijdschrift voor Economische en Sociale Geografie*, vol. 2 (4) (2019): 449-463.  
DOI: 10.1111/1467-9663.00171
- Laine, T. et al. "Accounting for networks: the consolidated network approach". *International Journal of Networking and Virtual Organisations*, vol. 3 (3) (2006): 245-257.  
DOI: 10.1504/IJNO.2006.010950
- Lambert, R. A. "Contracting theory and accounting". *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32 (1-3) (2001): 3-87.  
DOI: 10.1016/S0165-4101(01)00037-4
- Luchko, M. "Teoriia kontraktiv: vybrani pytannia bukhhalterskoho obliku ta analizu [Contract Theory: Selected Issues of Accounting and Analysis]". *Social'no-ekonomichni Problemi i Derzava*, vol. 15 (2) (2016): 71-77.
- Maciejczak, M., and Szczupska, M. "Transaction costs in the functioning of clusters. Stowarzyszenie ekonomistow rolnictwa i agrobiznesu". *Roczniki Naukowe*, vol. XIV (6) (2012): 177-181.
- Nielsen, E., and Jolink, A. "Incentives, opportunism and behavioural uncertainty in electricity industries". *Journal of Business Research*, vol. 65 (7) (2012): 1031-1039.  
DOI: 10.1016/j.jbusres.2011.03.012
- Scapens, R. W., and Varoutsas, E. *Accounting in Inter-Organisational Relationships - The Institutional Theory*. Routledge, 2010.
- Sobiecki, G. *ICT a zmiany kosztow transakcyjnych*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH, 2011.
- Solovyeva, Yu. V., Kapoguzovb, E. A., and Chupinc, R. I. "Transaction costs in a cluster interaction". *Herald of Omsk University. Series «Economics»*, vol. 3 (63) (2018): 68-77.  
DOI: 10.25513/1812-3988.2018.3.68-77
- Szychta, A. "Kierunki alternatywnych badan naukowych w rachunkowosci zarzadczej". *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, vol. 80 (136) (2014): 193-223.  
DOI: 10.5604/16414381.1143468
- Williamson, O. E. "The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach". *American Journal of Sociology*. 1981. <http://www.jstor.org/stable/2778934>
- Yukhymenko-Nazaruk, I. A. *Rozvytok teorii i metodologii bukhhalterskoho obliku v konteksti neoinstytutsiinoi teorii* [Development of Accounting Theory and Methodology in the Context of Neo-institutional Theory]. Zhytomyr: Vydav. Yevenok O. O., 2017.

Стаття надійшла до редакції 14.03.2024 р.  
Статтю прийнято до публікації 28.03.2024 р.