

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ І КЛАСИФІКАЦІЇ

Розкрито поняття трансакційних витрат з позиції бухгалтерського обліку, запропоновано класифікацію трансакційних витрат в цілях їх облікового відображення

Постановка проблеми. Початок ХХ ст. в економічній науці ознаменувався значним розвитком нового напрямку – неоінституціоналізму, який з одного боку виступив засобом внесення коректив в неокласичну теорію внаслідок її невідповідності сучасній реальності, а з іншого – став взаємодоповнюючим елементом, який дозволяє утворити нову інтегровану економічну теорію.

Основа існуючих протиріч і одночасно інтеграції між неокласичною та інституціональною теоріями закладена у визначенні самого поняття “інститут”. Як зазначає Д. Норт “визначення інститутів як обмежень, що накладаються на себе людьми, комплементарне відносно ідей неокласичної теорії вибору. Спираючись на ідеї індивідуального вибору, теорія інститутів робить крок в сторону об’єднання і примирення економіки та інших суспільних наук” [11, с. 20]. Відповідно широке впровадження інституціоналізму в існуючу модель економічної теорії передбачає розвиток невідомих до цього аспектів та зміну акцентів наукових досліджень.

На основі аналізу неокласичної та інституціональної теорій дослідники виділяють три основні відмінності між ними [13, с. 54-59]:

1. Неоінституціоналісти по-новому інтерпретують такі поняття як держава, фірми і домогосподарства. Вони визначають ці категорії не як колективну сутність чи одиницю аналізу, яка втілює в собі колективний зміст, а як сукупність дій економічних агентів.

2. Максимізація корисності як фундаментальна категорія аналізу неокласичної теорії не може бути застосована до реального економічного життя. Індивід обирає альтернативи і досягає власних цілей тільки в рамках обмежень організаційної системи, в якій він функціонує.

3. Вплив обмеженої раціональності на поведінку економічних суб’єктів. Якщо індивіди в умовах неокласичної доктрини прагнуть максимізувати корисність, а фірми – максимізувати прибуток, то необхідно визнати, що в реальному житті і ті й інші мають обмежені можливості одержувати і аналізувати повну інформацію для прийняття оптимальних рішень. Внаслідок цього підприємці не здатні передбачити всі можливі ситуації як *ex ante*, так і *ex post*.

Наведені відмінності визначають актуальність розгляду неоінституціональної теорії, зокрема, теорії трансакційних витрат в бухгалтерському обліку, оскільки:

1. Зміна підходу до трактування фірми визначає необхідність зміни підходу до визначення предмету бухгалтерського обліку в світлі неоінституціональної доктрини.

2. Усунення концепції максимізації корисності обумовлює необхідність перегляду постулату максимізації прибутку фірми, що передбачає необхідність розробки нової системи показників для визначення ефективності функціонування фірми, залежно від поставлених перед нею цілей (збереження статусу і влади, збереження контролю, допомога суспільству, особисті потреби керівників). Це, в свою чергу, визначає необхідність перегляду методології бухгалтерського обліку, яка дозволить формувати відповідну звітність, як основу для розрахунку таких показників.

3. Неможливість одержувати й аналізувати повну інформацію для прийняття оптимальних рішень передбачає вирішення проблеми асиметрії облікової інформації, використання облікової інформації інсайдерами, прозорості фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Початком становлення неоінституціоналізму став вихід у 1937 р. праці Р. Коуза “Природа фірми” [8], в якій автором були виділені трансакційні витрати як характеристика інститутів. До цього ж часу, в якості одного з неокласичних постулатів використовувалось припущення про відсутність будь-яких особливих затрат при взаємодії між економічними агентами¹. Однак в результаті удосконалення ринку при укладенні угод виникає ціла низка спеціальних затрат, які одержали назву трансакційних.

Ідеї, висунуті Р. Коузом, супроводжувались тривалими науковими дебатами на сторінках журналу “American Economic Review”, починаючи з кінця 40-х рр. Ідеї автора були розвинені його послідовниками А. Алчіаном, Й. Барцелем, Дж. Бьюкененом, Г. Демсецом, М. Дженсенем, У. Меклінгом, О. Уільямсоном та ін.

У 1960 р. вийшла нова стаття Р. Коуза “Проблема соціальних витрат”, яка вивела проблематику трансакційних витрат в новий науковий напрям досліджень. Підтвердженням цього є виділення сучасними зарубіжними економістами (Ш. Андерсен, Г. Деккер, Дж.Т. Мейчер, Б.Д. Річмен, О. Уільямсон та ін.) у вигляді окремого наукового напрямку економіки трансакційних витрат (Transaction cost economics), яка є домінантною теорією, що використовується для аналізу економічної міжфірмової взаємодії. Російські дослідники В.Б. Акулов та М.Н. Рудаков широко використовують поняття “трансакційна теорія фірми” [1].

Окремі вчені, підкреслюючи визначальну значимість економічної теорії трансакційних витрат як інструмента економічного аналізу, розглядають її як синонім неоінституціональної економічної теорії.

В пострадянських країнах економічна теорія трансакційних витрат почала розглядатись у 90-х рр. ХХ ст. Цій проблематиці присвячені праці російських дослідників Є. Балацького, С.Ю. Борсукової, Е.А. Бренделевої, А.І. Гретченко, Р. Капелюшнікова, Д.С. Львова, Р.М. Нуреєва, В.М. Полтеровича, В. Радаєва, В. Тамбовцева, А.Е. Шастітко, українських вчених – О.І. Амоші, С.І. Архієреєва, В.М. Геєця, Я.А. Жаліла, Г.Г. Кірейцева, О.В. Тарасенко, А.А. Чухно, білоруських вчених – П.Г. Никитенка та ін.

Мета дослідження. Розкрити поняття трансакційних витрат з позиції бухгалтерського обліку, розробити класифікацію трансакційних витрат для потреб їх облікового відображення.

Виклад основного матеріалу. Сутність економічної теорії трансакційних витрат достатньо повно і точно розкриває О. Уільямсон, який зазначає, що вона описує людську природу такою, якою ми її знаємо, використовуючи поняття обмеженої раціональності і опортунізму [15, с. 42-43]. Ця теорія відображає обмеженість наших пізнавальних здібностей, вона представляє собою альтернативу тезі про пряме і примітивне слідування індивідів своїм інтересам.

¹ В своїй Нобелівській лекції (1991) “Інституційна структура виробництва” Р. Коуз виділив наступні причини невключення ненульових трансакційних витрат в загальну економічну теорію: крайня консервативність економістів; не виявлення факторів, що визначають результат вибору; недостатність емпіричних досліджень.

Економічна теорія трансакційних витрат є порівняльним інституційним підходом до вивчення економічної організації, в якому трансакція виступає в ролі базової одиниці аналізу [16, с. 607].

Ідея виникнення і впровадження в економічну науку поняття “трансакційних витрат” походить від потреби суб’єктів, що приймають економічні рішення, володіти інформацією про те, яка частина понесених витрат на ведення господарської діяльності забезпечує приріст вкладеного капіталу (це основна виробнича діяльність з виготовлення продукції (робіт, послуг), яка підлягає реалізації) та обслуговуюча діяльність, яка охоплює процеси отримання інформації про економічне та ринкове середовище, правові та політичні умови, специфіку попиту і пропозиції продукції, налагодження економічних та виробничих бізнес-зв’язків, виконання заходів з просування виготовленої продукції.

Основною причиною існування такої потреби виділяти трансакційні витрати у складі сукупних витрат є необхідність встановлення економічної результативності та ефективності функціонування інститутів, їх вплив на результативність економічної діяльності, потреба у виборі оптимальної організаційної структури підприємства, шляхів оптимізації витрат тощо.

Введення категорії трансакційних витрат в економічну теорію, за допомогою яких Р. Коуз пояснював феномен виникнення фірми як засіб їх мінімізації, зумовило необхідність уточнення структури всіх витрат підприємства. Сукупні затрати за Р. Коузом складаються з трансформаційних і трансакційних затрат [8, с. 35]:

$$TC = PC + TrC \quad (1)$$

TC – сукупні витрати

PC – трансформаційні витрати;

TrC – трансакційні витрати.

Не применшуючи досягнень Р. Коуза, дослідники пропонують власну структуру сукупних затрат, відмінну, від вищенаведеної. Так, М.В. Белоусенко [2, с. 215-217] виділяє наступні складові сукупних витрат: трансформаційні – витрати ресурсів, необхідні для одержання “тіла” продукту; менеджерські чи організаційні витрати, що породжуються механізмом управління, координації людино-технічних систем, що забезпечують трансформацію ресурсів в продукт; трансакційні витрати – цінність ресурсів, необхідних для встановлення відносин (як правило, контрактних) між незалежними суб’єктами ринкового обміну.

Такого ж підходу дотримується Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап’юнов Л.Ю., Макухін Г.А., які під організаційними витратами розуміють витрати щодо забезпечення контролю та розподілу ресурсів усередині організації, а також витрати з мінімізації опортуністичної поведінки всередині організації [7, с. 34].

Клейнер Г.Б. пропонує всі затрати підприємства поділяти на внутрішні, зовнішні і трансакційні. Внутрішні затрати фактично ідентичні трансформаційним, а склад трансакційних затрат звужується і містить затрати на пошук контрагента, визначення ціни й обсягу реалізації для кожної угоди, а також забезпечення перерозподілу прав власності [14].

Біушкин А.В. виділяє чотири “зони витрат господарюючого” суб’єкта: зона трансформаційних витрат, зона трансакційних витрат; зона конкуренції витрат; зона упущеної вигоди [3, с. 14-16].

Колектив авторів під керівництвом П.Г. Никитенко виділяють трансформаційні витрати, трансакційні витрати, інституційні витрати та витрати інституційної трансформації, які виникають лише в період проведення інституційних реформ [10, с. 17].

Аналіз наведених вище поглядів свідчить про відсутність єдиного підходу щодо розмежування сукупних витрат підприємства. При цьому поділ витрат на дві групи – трансакційні і трансформаційні – не вирішує усіх проблем управління діяльністю, оскільки дослідники включають до них різноманітні складові внаслідок відсутності остаточної визначеності змісту таких понять як “трансакційні витрати” і “трансформаційні витрати”. Підтвердженням цього є наявність суперечностей у трактуванні наведених понять в працях “класиків” теорії трансакційних витрат. Н. Прус з цього приводу зауважує [12], що С. Чанг, А. Алчіан і Х. Демсец в своїх роботах пишуть, що максимальні трансакційні витрати спостерігаються в плановій економіці, які визначають її неефективність, тоді як Р. Коуз і Д. Норт стверджують, що трансакційні витрати – це витрати, що виникають при використанні цінового механізму.

Проведений аналіз характеру витрат діяльності дозволяє встановити, що частина витрат з ведення основної діяльності носить характер трансформаційних (змінюють структуру продукту в процесі його виготовлення та структуру капіталу в ході його використання, обумовлюючи його приріст) і частина – трансакційних (витрати обслуговуючого характеру, що створюють умови для організації та ведення основної діяльності, продажу виготовленої продукції).

Наведений розподіл витрат носить суто економічне значення, оскільки відображає продуктивну частину понесених витрат та непродуктивну частину. Такий економічний поділ не є визначальним з позиції організації та ведення бухгалтерського обліку витрат діяльності, разом з тим він має значення для економічного суб'єкта, який приймає рішення щодо розміщення капіталу і його використання, а також визначає ефективність функціонування інститутів.

Невирішеним питанням також залишається асоціювання трансформаційних витрат з виробничими, оскільки до складу виробничих також входять витрати, пов'язані із встановленням відносин стосовно здійснення виробничого процесу. Окремі науковці [5, с. 65] виділяють окремі підходи до використання поняття трансформаційних витрат. Так, за підходом Р. Коуза-О. Уільямсона трансформаційними є виробничі витрати, пов'язані з трансформацією певних об'єктів для одержання продукції. За підходом Д. Нортона – це витрати, пов'язані з ліквідацією старих інститутів, формуванням (чи імпортом) і адаптацією нових інститутів в економічній системі, тобто витрати, пов'язані зі зміною інституційної системи. Такі термінологічні неузгодження, в свою чергу, обумовлюють вплив на структуру сукупних витрат і трактування поняття трансакційних витрат.

Здатність трансформаційних витрат приносити приріст капіталу створює можливість для подальшого понесення трансакційних витрат. Отриманий приріст капіталу може використовуватися частинами на відновлення стану виробничих потужностей, понесення трансакційних витрат, розширення діяльності через розвиток виробничої бази (отримання нового обладнання в оренду, лізинг, придбання нових потужностей, викуп підприємств). Вказані напрями розподілу є непорушними умовами продовження функціонування господарюючого суб'єкта.

На нашу думку, структура розподілу отриманого за рахунок виручки приросту капіталу може мати такий вигляд:

$$\Delta K = V_r + V_{tv} + V_v, \text{ де} \quad (2)$$

V_r – витрати на відновлення стану виробничих потужностей;

V_{tv} – трансакційні витрати;

V_v – витрати на розвиток виробничої бази.

Наведений розподіл приросту капіталу свідчить про те, що трансакційні витрати можуть становити лише частину прирощених коштів, оскільки в іншому разі виникатиме загроза життєдіяльності господарюючого суб'єкта.

Що стосується використання понять “трансакційні витрати”, “трансакційні затрати”, “трансакційні видатки”, то серед дослідників також не спостерігається єдності у використанні цих термінів. Аналізуючи праці Р. Коуза до кінця 80-х рр., можна побачити, що він використовував поняття “витрати використання механізму цін”, “ринкові витрати”, “витрати ринкових трансакцій”, які не прижились і майже не використовуються дослідниками-економістами [8]. Поняття “трансакційні витрати” було запропоноване К. Далманом у 1979 р. в статті “The Problem of Externality” – як витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту. Вже у праці 1988 р. “Фірма, ринок і право” Р. Коуз погоджується з поняттям “трансакційні витрати”, і починає його використовувати замість терміну “витрати ринкових трансакцій”.

Варіанти класифікації трансакційних витрат пропонувались як відомими вченими-економістами (Р. Коуз, О. Уільямсон, Д. Норт, Т. Еггертссон та ін.) так і значною кількістю вчених і дослідників різних сфер економічної науки, в т.ч. і бухгалтерського обліку, які займалися вивченням теорії трансакційних витрат (С.В. Булгакова, О.В. Замазій, А.В. Красніков, М.В. Мельник, І.Г. Панженська, Н.Г. Сапожникова, А.Ю. Соколов, Ю.Ю. Трашенко, Л.В. Усатова та ін.).

Існування значної кількості підходів до класифікації трансакційних витрат, пов'язано з тим, що неоінституціональна теорія активно розвивається, і як зазначають Я.І. Кузьмінов, К.А. Бендукідзе та М.М. Юдкевич говорити про кристалізацію твердого ядра неоінституціоналізму (обмежена раціональність, індивідуалізм і опортунізм, екзогенність і стабільність переваг) на даний момент часу ще не можливо [9, с. 33].

Проведений аналіз існуючих класифікацій трансакційних витрат дозволив встановити, що дослідниками найчастіше використовується три авторських підходи – підхід Р. Коуза, підхід П. Мілгрорма і Дж. Роберта та підхід Д. Норта й Т. Еггертссона. Інші варіанти класифікації трансакційних витрат мають окремі додаткові складові, використовуючи за основу три вищенаведені підходи, або є певними інтерпретаціями розглянутих підходів, утворених в результаті їх синтезу.

Перший підхід до класифікації трансакційних витрат був окреслений Р. Коузом, який зазначає, що для здійснення ринкової трансакції, необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду, про її умови, провести попередні переговори, підготувати контракт, зібрати відомості, щоб впевнитись в тому, що умови контракту виконуються [8, с. 12]. Р. Капелюшников, інтерпретуючи вищевикладене, наводить наступну класифікацію трансакційних витрат за Р. Коузом [6, с. 204]:

- витрати на пошук інформації;
- витрати про ціни і якість необхідних товарів;
- витрати, пов'язані з укладанням контрактів, контролем за їх виконанням і їх юридичним захистом.

Однак оскільки розуміння трансакційних витрат, запропоноване Р. Коузом, було визнане економістами як дещо “звужене”, то й представлена класифікація виявилась недосконалою, що зумовило виникнення нових підходів до класифікації трансакційних витрат.

Одними з таких вчених були Д. Норт і Т. Еггертссон, які використавши напрацювання Р. Коуза і О. Уільямсона, класифікували трансакційні витрати на основі видів діяльності, які беруть участь на окремих етапах реалізації контрактів (табл.1) [17, с. 15].

Таблиця 1. Класифікація трансакційних витрат за Д. Нортом і Т. Еггертссоном

<i>Вид трансакційних витрат</i>	<i>Склад трансакційних витрат</i>
1) витрати пошуку інформації (search activities)	Витрати на рекламу, витрати на зв'язок, витрати на пошук потенційних покупців та продавців, витрати на пошук інформації про покупців та продавців витрати на залучення клієнтів, витрати на пошук вигідних угод, витрати на пошук інформації про стан ринку
2) витрати ведення переговорів (bargaining activities)	Агентська винагорода, витрати на розробку договорів, витрати на консультаційні послуги, та юридичне обслуговування, представницькі витрати при веденні переговорів, витрати на переговори щодо умов трансакції
3) витрати укладання контракту (contract making activities)	Представницькі витрати на укладення контрактів
4) витрати моніторингу (monitoring)	Витрати на контроль виконання контракту кожним з контрагентів
5) витрати примушення до укладання контрактів (витрати опортуністичної поведінки ²) (enforcement) ³	Витрати на запобігання умисного порушення умов контракту, витрати на аварійних комісарів, витрати на контроль за виконанням угод (витрати на експертів), витрати страхування ризиків невиконання договорів, витрати на запобігання опортуністичної поведінки контрагентів, витрати на одержання інформації про ефективність роботи конкретного працівника, витрати на стимулювання трудової активності працівників.
6) витрати захисту від третіх осіб (protection against 3-rd parties)	Судові витрати, витрати арбітражу, витрати на відрядження юристів та їх винагороду за регреси, витрати на експертизу, витрати на відновлення порушених прав, витрати на підтримку консенсусної ідеології ⁴ .

Наведена класифікація є більш розширеним варіантом класифікації трансакційних витрат, запропонованої О. Уільямсоном, який виділяв витрати передконтрактної стадії (ex ante) та післяконтрактні витрати (ex post) [15, с. 43].

² Як зазначає А. Азріліян [4, с. 140], цей термін був введений Д. Нортом.

³ Опортуністична поведінка – поведінка економічних агентів відповідно до власних інтересів, що не обмежується моральними нормами.

⁴ За Д. Нортом – це виховання членів в суспільства в дусі дотримання неписаних правил та етичних норм, що є набагато ефективнішим ніж формалізований етичний контроль.

Разом з тим, основною перевагою застосування класифікації Норта-Еггертссона в бухгалтерському обліку є те, що вона дозволяє провести оцінку трансакційних витрат на прикладі конкретної угоди.

Дослідники П. Мілгром та Дж. Робертс розробили класифікацію трансакційних витрат на основі природи проблеми, що породжується ними. В подальшому вона одержала назву як класифікація Мілгрорма-Робертса. За цією класифікацією трансакційні витрати поділяються на два типи: витрати мотивації (неповнота і недосконалість інформації, опортунізм) і витрати координації. На думку Я.І. Кузьміна [9, с. 207] такий підхід до класифікації є найкращим для аналізу трансакційних витрат, що виникають у внутрішньофірмових ієрархіях. За допомогою такої класифікації можна оцінити, як з найменшими затратами скоординувати дії працівників, як оптимально розподілити інформаційні потоки, а також врахувати можливість викривлення інформації при її передачі від підлеглих працівників до керівництва.

В цілях ведення бухгалтерського обліку, для надання релевантної інформації для управлінського персоналу, трансакційні витрати слід поділяти на наступні види:

1. По відношенню до середовища виникнення: зовнішні і внутрішні.

Доцільність такої ознаки обумовлюється потребами управлінського контролю за наслідками понесених витрат, їх доцільністю та ефективністю. Більшість трансакційних витрат носить зовнішній характер (налагодження бізнес-зв'язків, укладання договорів тощо), при цьому не слід забувати про внутрішнє середовище, яке визначає умови праці, співпраці, обміну інформації, систему заохочення і стимулювання працівників.

Наведені заходи не є обов'язковими для кожного господарючого суб'єкта, вони можуть не здійснювати впливу на його життєздатність, разом з тим в окремих випадках вони визначають ключові моменти в структурі персоналу (утримання і заохочення провідних фахівців, створення покращених умов праці для ключових співробітників, створення умов для проведення мозкових штурмів, нарад, зборів у виключних умовах). Подібні витрати можуть носити разовий характер.

2. За частотою виникнення: разові і регулярні.

Ознака частоти виникнення трансакційних витрат оцінюється при фінансовому плануванні діяльності. Разові витрати не можуть бути спланованими, особливо, якщо вони неочікувані. У випадку, якщо разові витрати є значними за обсягами, вони вимагають термінового пошуку джерел фінансування.

Регулярні трансакційні витрати є очікуваними, тому можуть попередньо включатися до фінансових планів та бюджетів, чим набувають забезпеченого характеру фінансування.

3. За податковим визнанням: податкові і фінансові.

Ознака податкового визнання є актуальною для вітчизняної системи податкового законодавства. Важливим для прийняття рішень та управління господарською діяльністю є джерело покриття витрат. Віднесення трансакційних витрат до групи податкових обумовлює їх врахування при визначенні фінансового результату та його оподаткування. Ця категорія витрат знижує податковий тягар для господарюючих суб'єктів, разом з тим вони підлягають більш суворому контролю з боку податкових органів.

Якщо трансакційні витрати відносяться до групи фінансових витрат, з позиції податків вони відшкодовуються за рахунок прибутку підприємства. Ці витрати передбачають посилену увагу керівництва господарюючого суб'єкта, оскільки можливості щодо їх покриття є обмеженими.

4. За характером господарських процесів: *інформаційні, договірні, торгові, правові.*

Наведена ознака є центральною у теорії трансакційних витрат, оскільки саме вона розкриває напрями їх виникнення. Як вказувалося вище, господарські процеси, які охоплюють понесення трансакційних витрат, мають вторинний по відношенню до основної діяльності характер, вони визначають умови ведення господарської діяльності, її організації.

Інформаційні трансакційні витрати включають процеси надання та отримання інформації господарюючим суб'єктом. В цілях прийняття рішень важливою є інформація про економічне та ринкове середовище, особливості галузі та умови її розвитку, положення підприємства відносно позиції конкурентів в галузі, специфіку попиту і пропозиції продукції, наявність податкових пільг на продукцію галузі, правові та політичні умови функціонування в регіоні, країні, за її межами.

Договірні трансакційні витрати охоплюють процеси, пов'язані з налагодженням економічних та виробничих бізнес-зв'язків, укладанням договорів. Такі витрати охоплюють пошук потенційних контрагентів (постачальників, покупців, інвесторів) та інформації про них, заходів з організації та проведення переговорів щодо можливої співпраці, комунікаційні витрати (телефонні розмови, робота оргтехніки, транспортні і відрядні витрати).

Торгові трансакційні витрати пов'язані з виконанням заходів з просування виготовленої продукції, маркетинговою діяльністю. Це допродажне (надання інформації про продукт, оголошення акцій, реклама, проба продукту потенційними споживачами), продажне (сервісне обслуговування, доставка продукції, заохочувальні подарунки при купівлі товару, надання знижок і гарантій) і післяпродажне (гарантійний ремонт товарів, розіграші призів, подарунків серед покупців продукції, надання додаткової інформації про супутні товари) супроводження продукції господарюючого суб'єкта.

Правові (інституційні, опортуністичні, політичні) трансакційні витрати пов'язані з вимушеним супроводженням господарської діяльності, що викликана правовими, політичними або іншими умовами ведення бізнесу на певній території країни або за її межами. Вказана група трансакційних витрат включає реєстраційні витрати, витрати на отримання дозволів на ведення діяльності, оплату за отримання або передачу прав власності, захист прав власності, проходження сертифікації продукції, контролю якості, стандартизації діяльності, подолання бюрократичних бар'єрів, судові витрати, оплату штрафів, неустойок внаслідок порушення умов договорів, порушення законодавства, використання систем захисту інформації та безпеки ведення бізнесу.

Розглянута група витрат за ознакою характеру господарських процесів має відповідні аналоги серед об'єктів облікового відображення господарських операцій (табл. 2). На вказаних рахунках ведеться бухгалтерський облік за встановленим законодавством переліком об'єктів з можливістю додаткового включення ознаки належності витрат до групи трансакційних.

Таблиця 2. Відповідність трансакційних витрат об'єктам бухгалтерського відображення

№ з/п	Трансакційні витрати	Рахунки бухгалтерського обліку
1	<p><i>Інформаційні трансакційні витрати</i></p> <p>Послуги інформаційних агенцій Інтернет-послуги Вивчення економічного середовища, галузі Маркетингова діяльність (розвиток підприємства)</p>	<p>92 "Адміністративні витрати" 941 "Витрати на дослідження і розробки"</p>
2	<p><i>Договірні трансакційні витрати</i></p> <p>Послуги інформаційних агенцій Інтернет-послуги Заходи з організації та проведення переговорів Комунікаційні витрати (телефонні розмови, робота оргтехніки, транспортні і відрядні витрати)</p>	<p>92 "Адміністративні витрати"</p>
3	<p><i>Торгові трансакційні витрати</i></p> <p>Заходи з просування виготовленої продукції, Маркетингова діяльність (розвиток товару) Допродажне обслуговування (надання інформації про продукт, оголошення акцій, реклама, проба продукту потенційними споживачами) Продажне обслуговування (сервісне обслуговування, доставка продукції, заохочувальні подарунки при купівлі товару, надання знижок і гарантій) Післяпродажне обслуговування (гарантійний ремонт товарів, розіграші призів, подарунків серед покупців продукції, надання додаткової інформації про супутні товари)</p>	<p>93 "Витрати на збут"</p>
4	<p><i>Правові трансакційні витрати</i></p> <p>Реєстраційні витрати Витрати на отримання дозволів на ведення діяльності, Оплата за отримання або передачу прав власності Захист прав власності Проходження сертифікації продукції Контроль якості продукції Стандартизація діяльності, продукції Подолання бюрократичних бар'єрів Судові витрати Оплата пені, штрафів, неустойок Використання систем захисту інформації та безпеки ведення бізнесу</p>	<p>94 "Інші витрати операційної діяльності" 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" 96 "Втрати від участі в капіталі" 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 976 "Списання необоротних активів" 98 "Податки на прибуток"</p>

Виділивши типологію і структуру трансакційних витрат, проаналізувавши існуючі підходи до їх трактування, поняття трансакційних витрат для потреб бухгалтерського обліку може визначатись таким чином: трансакційні витрати – це витрати непродуктивного характеру, які обслуговують використання ринкового механізму організації взаємодії та координації взаємовідносин між економічними суб'єктами, які можуть бути достовірно визначені та передбачають зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань за розрахунками.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Визначене поняття трансакційних витрат, запропонована їх класифікація можуть виступити основою для створення принципово нового підходу до організації аналітичного обліку витрат трансакційного характеру та удосконалення звітних показників.

В основу організації бухгалтерського обліку трансакційних витрат може бути покладена ознака характеру господарських процесів і відповідні види трансакційних витрат: інформаційні, договірні, торгові – правові.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Акулов В.Б., Рудаков М.Н. Теория организации. Учебное пособие. Петрозаводск: ПетрГУ, 2002. – 240 с.
2. Белоусенко М.В. Общая теория экономической организации. Организационная эволюция индустриальной экономики: Монография. – Донецк: ДонНТУ, 2006. – 429 с.
3. Биушкин А.В. Управленческое представление издержек хозяйствующего субъекта // Экономика. Финансы. Рынок. – 2006. – № 1(1). – С. 2-25.
4. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
5. Бренделева Е.А. Неинституциональная теория. Учебное пособие. / Под ред. проф. Чепурина М.Н. – М.: ТЕИС, 2003. – 267 с.
6. Капелюшников Р. Рональд Коуз, или Сотворение рынков // В книге Коуз Р. Фирма, рынок и право / Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
7. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлпальонов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства. – Монографія. – Київ: Видавництво "Лібра", 2007. – 320 с.
8. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
9. Кузьминов Я.И., Бендукидзе К.А., Юдкевич М.М. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты: – М.: Издательство: ГУ ВШЭ.– 2006. – 442 с.

10. Макроэкономическое регулирование в белорусской институциональной модели / А.И. Лученок, М.В. Маркусенко, О.Л. Шулейко и др. Под науч. ред. П.Г.Никитенко; Ин-т экономики НАН Беларуси. – Минск: Право и экономика, 2008. – 223 с.

11. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики \ 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).

12. Прус Н.В. Принципиальные подходы к формированию соотношения трансформационных и трансакционных затрат промышленного предприятия // www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/prus.pdf

13. Пустовойт Р. Сравнительный анализ неинституциональной и неоклассической теорий // Экономика Украины. – № 4. – С. 54-59.

14. Стратегии бизнеса: аналитический справочник / Под общ. ред. Г.Б. Клейнера. – М.: КОНСЗКО, 1998. – 612 с.

15. Уильямсон О.И. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // Thesis. 1993. – Вып. 3. – С. 39-49.

16. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, “отношенческая” контрактация. – СПб.: Лениздат, CEV Press, 1996. – 702 с.

17. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions. – Cambridge: Cambridge University Press, 1990. – 359 p.