

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 330.112.2:657.44

DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2021-1\(95\)-23-32](https://doi.org/10.26642/jen-2021-1(95)-23-32)

С.В. Бардаш, д.е.н., проф.

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Т.С. Осадча, д.е.н., проф.

Херсонський державний університет, Україна

Класифікація трансакційних витрат суб'єктів рентних відносин

Зміна економічної формації в країнах пострадянського простору обумовила перегляд ставлення до рентних відносин, а також здійснення оцінки їх ефективності. Останнє є можливим за умови врахування трансакційних витрат, що безумовно виникають в умовах рентних відносин. Наразі їх склад, і у першу чергу під час реалізації рентних відносин, залишається нерозкритим. Стаття спрямована на розв'язання означеної проблеми, а також окреслення способів відображення трансакційних витрат у системі бухгалтерського обліку. Отже, дослідження в цьому напрямі є актуальними та перспективними.

Метою статті є ідентифікація та класифікація трансакційних витрат у системі рентних відносин. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання сутності рентних відносин та заходів щодо їх удосконалення; бібліографічний метод для ідентифікації трансакційних витрат у контексті теорій власності, інституціоналізму, агентських відносин та колабораційних альянсів як теоретичного підґрунтя реалізації рентних відносин; компаративний аналіз економічної сутності, причин виникнення та класифікації трансакційних витрат; абстрактно-логічний метод для обґрунтування основних теоретичних положень, формулювання висновків; метод моделювання для побудови класифікації трансакційних витрат суб'єктів рентних відносин.

На підставі вивчення останніх публікацій узагальнено існуючі підходи до визначення сутності трансакційних витрат, ідентифіковано багатоваріантність їх класифікації, а також розроблено класифікацію трансакційних витрат, що виникають у межах рентних відносин та яка може бути покладена в основу їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Практичне значення дослідження полягає у розробці класифікації трансакційних витрат, яка спрощує їх ідентифікацію та зарахування до різних стадій реалізації рентних відносин.

Ключові слова: *рентні відносини; рента; трансакційні витрати; класифікація трансакційних витрат.*

Актуальність дослідження. Рентні відносини є однією з важливих компонент ринкової економіки та у загальному визначенні є відносинами, що виникають між соціально-економічними агентами з приводу розподілу рентних ресурсів та доходів від їх використання. Теорія ренти пройшла тривалу еволюцію в процесі розвитку економічної науки, під час якого змінювалися підходи і до визначення самої ренти.

Економічна історія розвитку людства свідчить про те, що рентні відносини виникли разом з приватною власністю на землю. У процесі розвитку суспільства рентні відносини зазнали суттєвих трансформацій, що обумовило появу нових видів ренти. Тривалість цього процесу достатньо не визначена, адже революційні технологічні зміни, існуючі та майбутні нанотехнології, цифровізація економічних відносин формуватимуть умови для появи нових рентних ресурсів штучної природи. Наведені зміни свідчать, що питання ренти та рентних відносин не втратили своєї актуальності, адже з розвитком соціально-економічних відносин, їх діджиталізацією поступово закріплюються результати перерозподілу об'єктів власності, і навіть на об'єкти, що можуть генерувати ренту.

Розвиток рентних відносин обумовив появу трансакційних витрат, а також необхідність їх обліку, врахування яких формує об'єктивну оцінку обсягу доходів від використання рентних ресурсів. Їх ідентифікація можлива завдяки розгляду рентних відносин через призму теорії власності, теорії інституціоналізму, теорії агентських відносин, теорії колабораційних альянсів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Суттєвий внесок у визначення пріоритетів трансформації рентних відносин у пострадянських країнах здійснено вітчизняними і зарубіжними вченими, серед яких Ю.Галинська, В.Голян, А.Гриценко, Б.Данилишин, В.Дементьєв, В.Жук, Г.Задорожний, Б.Кваснюк, В.Мещеров, В.Мищенко, І.Михасюк, О.Носова, А.Олейник, В.Полтерович, Ю.Разовський, П.Саблук, В.Тамбовцев, М.Хвесик, К.Шерстнюкова, Ю.Яковець та інші. Проблеми формування, вилучення та розподілу природної ренти й рентних платежів вивчали О.Боднар, О.Врублевська, М.Галушак, Т.Гуровська, Н.Жикаляк, О.Захарчук, І.Кирилюк, Г.Пасемко та інші.

Питання класифікації ренти, ідентифікації правових та економічних умов обліку ренти, зокрема її видів, розглядалися у публікаціях [1–4].

Разом з цим, огляд останніх публікацій [5–15] засвідчує, що однією з причин, що уповільнює розв'язання означених проблем розвитку рентних відносин, є недостатність досліджень, присвячених ідентифікації, вимірюванню (оцінці), обліку, контролю та аналізу трансакційних витрат, які становлять обов'язковий елемент системи економічних відносин в умовах ринку, зокрема рентних відносин.

Проблема полягає не у визначенні витрат, які пов'язані з безпосереднім залученням рентних ресурсів в економічний кругообіг на рівні суб'єкта господарювання, а у визначенні трансакційних витрат, пов'язаних з діями суб'єкта господарювання, які фактично роблять можливим таке залучення та використання, – дії, які передують появі у суб'єкта господарювання ресурсів, що можуть генерувати ренту. Вони стосуються формування ринкової позиції, отримання конкурентних переваг, подолання різних ризиків та невизначеності, ринкового позиціонування тощо.

Однією зі складових розв'язання означеної проблеми є побудова класифікації трансакційних витрат, що виникають в межах реалізації рентних відносин, а також визначення способів їх відображення в системі обліку для ефективного управління такими витратами.

Метою статті є ідентифікація та класифікація трансакційних витрат у системі рентних відносин.

Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання сутності рентних відносин та заходів щодо їх удосконалення; бібліографічний метод для ідентифікації трансакційних витрат у контексті теорій власності, інституціоналізму, агентських відносин та колабораційних альянсів як теоретичного підґрунтя реалізації рентних відносин; компаративний аналіз економічної сутності, причин виникнення та класифікації трансакційних витрат; абстрактно-логічний метод для обґрунтування основних теоретичних положень, формулювання висновків; метод моделювання для побудови класифікації трансакційних витрат суб'єктів рентних відносин.

Викладення основного матеріалу. Трансформація сучасного механізму фрагментарного регулювання рентних відносин має відбуватися системно, з обов'язковим вдосконаленням: методів обліку рентних ресурсів та розробки методики обчислення рентних доходів; системи оподаткування надприбутків з урахуванням специфічних джерел та умов формування різних видів ренти; інституціоналізації форм привласнення і вилучення ренти шляхом забезпечення чіткої специфікації прав власності; унормування виробництва, привласнення і вилучення різних видів ренти, обмеження неефективного та стимулювання їхнього ефективного використання з метою підвищення конкурентоспроможності національної економіки та підвищення добробуту населення України.

Означена трансформація може бути реалізована за умов ідентифікації правових та економічних передумов обліку ренти.

Результати проведених досліджень, викладених у публікації [16] свідчать, що правовими підставами обліку результатів рентних відносин є: ідентифікація суб'єкта, якому належить об'єкт (рентоутворюючий фактор (ресурс)), та суб'єкта, який використовує об'єкт (рентоутворюючий фактор (ресурс)); регламентація механізму реалізації рентних відносин; правова підстава для розрахунків за рентоутворюючий фактор (ресурс) – договір ренти або інший правовий акт, що урегулює рентні відносини.

До економічних передумов, необхідних і достатніх для організації та ведення обліку ренти суб'єктом господарювання, слід зарахувати ідентифікацію: об'єкта – рентоутворюючого фактора (ресурсу), який використовує (експлуатує) суб'єкт господарювання – платник ренти; економічної вигоди від використання (експлуатації) такого об'єкта; економічної переваги від використання (експлуатації) такого об'єкта; доходу суб'єкта, що використовує (експлуатує) такий об'єкт, що включає в себе ренту; рентного доходу або частки ренти в доході від певного виду діяльності для подальшого здійснення рентного платежу; документального забезпечення відображення факту виникнення ренти (рентного доходу) та рентного платежу.

Означені правові та економічні передумови обліку рентних відносин пов'язані з трансакційними витратами, що ідентифікуються у контексті теорії прав власності, теорії агентських відносин, теорії інституціоналізму, теорії колабораційного альянсу (рис. 1).

Так, згідно з теорією агентських відносин, з розділом економічної теорії трансакційних витрат, держава як головний політичний, соціальний та економічний актор виконує роль принципала та розробляє інституціональну матрицю – сукупність основних економічних, соціальних, правових норм для економічного суб'єкта, і той має діяти тільки в її межах. У переважній більшості випадків, зокрема в частині використання природних ресурсів, дії принципала не враховують їх обмеженість, право їх власників на ренту від використання природних ресурсів, адже рентні платежі формують дохідну частину державного та місцевих бюджетів та не можуть бути визнані доходами власників природних ресурсів. Разом з тим, агентські відносини супроводжуються трансакційними витратами, тому їх дослідження є актуальним.

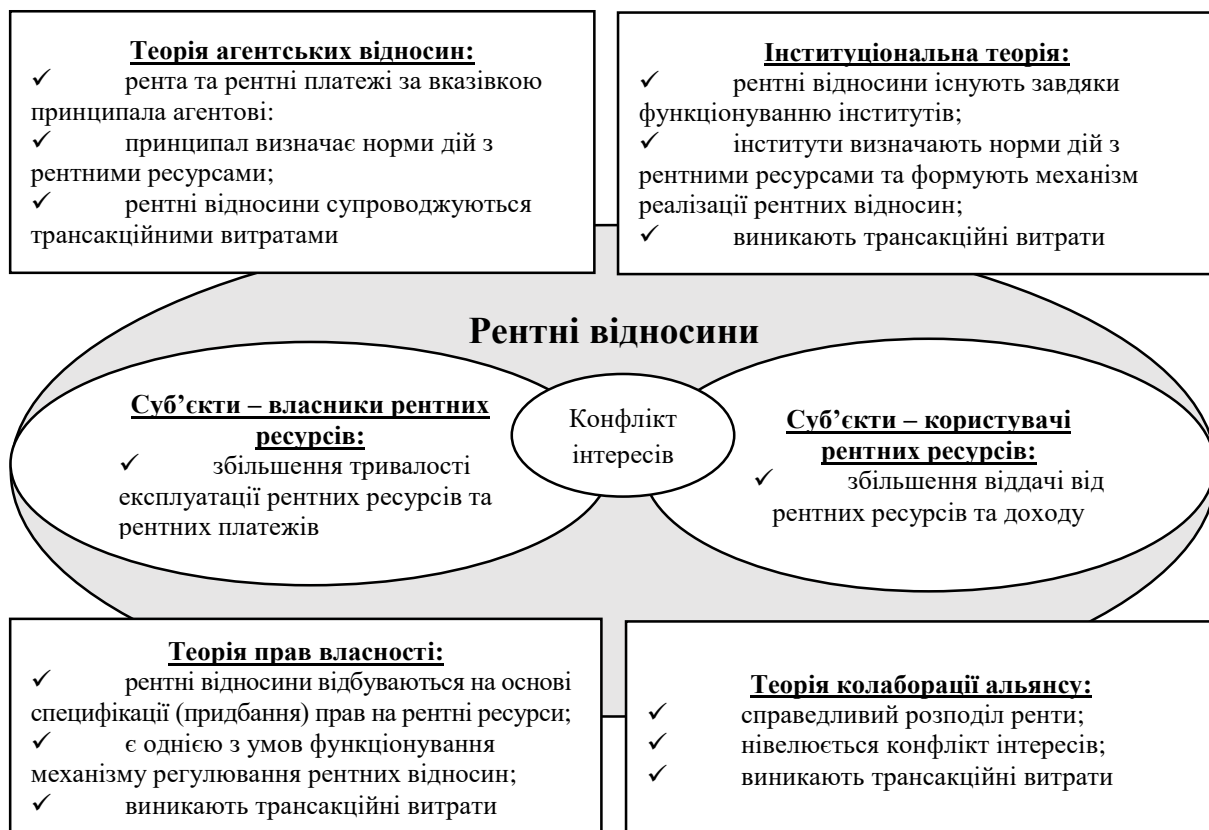


Рис. 1. Вплив наукових теорій на рентні відносини

За теорією інституціоналізму та неінституціоналізму рентні відносини регулюються інститутами, що визначають норми використання рентних ресурсів, а також розподіл рентних доходів через сплату рентних платежів, які за своєю суттю заклали основу психологічної теорії економічного розвитку. Прагматична поведінка економічних суб'єктів, пошук економічної переваги та прибутку, захист майнових прав, зокрема на рентні ресурси, обумовлюють виникнення трансакційних витрат, що створюють необхідні для цього умови. В країнах з ринковою економікою частка трансакційних витрат є достатньо великою, адже такі інститути, як приватна власність, гроші, конкуренція, торгівля, прибуток та інші організують і регулюють поведінку економічних агентів достатньо довго. В пострадянських країнах, економіка яких навряд чи може бути ідентифікована як ринкова, такі інститути або «інституції» знаходяться на стадії формування. Це обумовлює брак досліджень з проблематики трансакційних витрат, адже за умов недосконалості інститутів значна частина трансакційних витрат знаходиться в «сірій зоні» їх ідентифікації, а отже й обліку.

Наразі найбільш слабким місцем рентних відносин є недосконалість такого інституту, як право власності. У витоків теорії прав власності стояли відомі американські вчені Р.Коуз та А.Алчіан. У подальшому свій внесок у розроблення цієї теорії здійснили І.Барцель, Г.Демсец, Г.Калабресі, Д.Норт, Р.Позер. Економічні (тобто доправові) умови виникнення власності базуються на обмеженості ресурсів та господарській доцільності їх виокремлення (уособлення) в коло власного приватного (відчуженого від інших) користування. Однією з важливих ознак рентних ресурсів є їх вичерпність або обмеженість, тому захист права на їх володіння, розпорядження, а отже специфікація прав власності є основою цивілізованих рентних відносин, економічну вигоду від реалізації яких мають одержувати всі суб'єкти.

Певною мірою досягнення означеної мети супроводжується трансакційними витратами, однак повна реалізація мети у переважній більшості пострадянських країн, а також країн третього світу, є неможливою за умов недосконалості урегулювання рентних відносин.

Розв'язанням проблем рентних відносин, на думку Ю.Галинської, може бути впровадження механізму колабораційних альянсів. Цей механізм не є новим, він функціонує в системі економік західних країн уже досить тривалий час. Базується цей механізм на положеннях теорії колабораційних альянсів. Ця теорія містить створення ринкової влади для отримання монопольної ренти, теорію ресурсної залежності, стратегічні варіанти і теорію трансакційних витрат [17].

Впровадження положень теорії колабораційних альянсів у природокористуванні, на думку Ю.Галинської, дозволить зняти низку питань політичного протистояння, а також сприятиме посиленню відповідальності місцевих і регіональних громад за розвиток власних територій, а також підвищенню

ефективності використання місцевих ресурсів, що в кінцевому підсумку може посилити внутрішньодержавну інтеграцію та економічну цілісність України [17]. Разом з тим, впровадження теорії колабораційних альянсів набуває практичного значення за умов поглибленого вивчення трансакційних витрат для потреб їх подальшого обліку.

Наразі реалізація рентних відносин здійснюється через особливий економічний механізм створення й розподілу доданої вартості, який є сукупністю ринкових, законодавчих, організаційно-адміністративних та інших заходів, що впливають на поведінку учасників відносин у сфері господарювання і формують матеріальну зацікавленість подальшої участі в процесі виробництва.

Важливу роль у реалізації рентних відносин набуває їх об'єкт – ресурс, використання якого у господарській діяльності генеруватиме ренту. Для володіння таким ресурсом, як правило, слід здійснити певні дії, зокрема понести певні витрати на одержання права власності на його подальше використання / експлуатацію, а також витрати на його поліпшення та охорону майнових прав. Такі витрати ідентифікуються як трансакційні витрати.

Найбільшої актуальності набуває дослідження трансакційних витрат у реалізації відносин власності на природні ресурси, адже вони безпосередньо пов'язані з формуванням та розподілом природної ренти, яку слід розглядати видом економічної ренти [18]. Зокрема, це стосується трансакції щодо:

- передавання повноважень держави управління власністю на природні ресурси в регіони, економічний поділ доходів від власності на природні ресурси, витрат на охорону, відтворення й відновлення природних ресурсів;
- дотримання умов та економіко-екологічних обмежень використання певних природних ресурсів окремим або групою економічно відокремлених суб'єктів, які одночасно використовують той самий природних ресурс;
- моніторингу та контролю за виконанням економіко-екологічних обмежень.

У дещо зміненому складі та змісті мають місце трансакційні витрати, пов'язані з залученням / формуванням, використанням / експлуатацією інших ресурсів, що обумовлюють одержання економічної ренти.

В реалізації рентних відносин щодо природних ресурсів А.Мартієнко виокремлює трансакційні витрати реалізації форм і прав власності на природні ресурси та природні об'єкти та витрати, що створюють умови для власника та користувача природного ресурсу та доходу від його використання у визначених пропорціях у системі економічних відносин природокористування, а також затрати власників та користувачів у процесі організації природокористування, розподілу власності та обміну власністю в природокористуванні [5, с. 356].

До трансакційних витрат враховуються й витрати на залучення ресурсів у діяльність суб'єкта господарювання, а також його активні дії щодо формування ринкової позиції, отримання конкурентних переваг, подолання різних ризиків та невизначеності, ринкового позиціонування, яке б разом забезпечувало можливість генерування ренти, – наддоходу, що перевищує величину нормального доходу, притаманного умовам досконалої конкуренції.

Отже, трансформація механізму регулювання сучасних рентних відносин має відбуватися системно, з обов'язковим удосконаленням: методів обліку рентних ресурсів та розробки методики обчислення рентних доходів; системи оподаткування надприбутків з урахуванням специфічних джерел та умов формування різних видів ренти; інституціоналізації форм привласнення і вилучення ренти шляхом забезпечення чіткої специфікації прав власності; унормування виробництва, привласнення і вилучення різних видів ренти, обмеження неефективного та стимулювання їхнього ефективного використання з метою підвищення конкурентоспроможності національної економіки та добробуту громадян країни [19].

Також одним із важливих завдань трансформації механізму рентних відносин є визначення підходів до обліку трансакційних витрат, що виникають у межах таких відносин.

Вагомий внесок у дослідження трансакційних витрат здійснили Р.Коуз, К.Делмен, А.Алчіан, Й.Барцель, Дж.Б'юкенен, Г.Демсец, М.Дженсен, У.Меклінг, О.Вільямсон та інші.

Термін «трансакційні витрати» («transaction cost») був введений у науковий оборот К.Делменом у 1979 р. у статті «The Problem of Externality» [20]. Поняття «трансакційних витрат» К.Делмен використовував для характеристики витрат на збір та обробку інформації, проведення переговорів і прийняття рішень, витрат на контроль та юридичний захист виконання контракту. Суттєво поглибили дослідження трансакційних витрат й інші науковці, серед яких Дж.Джоунс, С.Гроссман, П.Мілгром, Д.Крепс, Дж.Стіглер, Дж.Робертс, С.Хілл та інші.

Слід погодитися з думкою І.Садовської та Ю.Биховець, що: «Введення в економічну науку поняття “трансакційних витрат” вважається значним теоретичним досягненням, адже завдяки йому визнано затратність взаємодії суб'єктів господарювання на ринку. ... Водночас розвиток теорії триває й сьогодні. ... Набуває значення питання обліку таких затрат та відображення їх у первинних бухгалтерських документах і звітності з метою проведення аналізу їх формування та прийняття рішень про майбутню діяльність» [21, с. 64].

Поряд з безумовно позитивною оцінкою розбудови теорії трансакційних витрат є й певні застереження. Так, на думку С.Рямова «... трансакційні витрати у промислово розвинених країнах можна віднести до витрат ефективно функціонуючої системи господарювання. Водночас у країнах з посттрансформаційною економікою ці витрати включають те, що можна умовно назвати “баластом”, оскільки більша частина витрат даного типу йде на підтримання існування старих, неефективних інститутів господарювання, які часто використовуються певними “групами інтересів” для перерозподілу ренти на свою користь» [22, с. 32]. На нашу думку, ставлення до трансакційних витрат як до складової тіньової економіки та як до однієї з умов її існування є помилковим. Основною причиною її існування є бажання одержувати «бюрократичну ренту» та небажання здійснювати контроль за дотриманням норм господарювання усіма учасниками відносин у сфері господарювання, а також оцінку законності, доцільності та ефективності управлінських рішень органів державної влади місцевого самоврядування. Ігнорування означених заходів, а також переоцінка досягнутих результатів на макро- та мезорівнях дозволяє формувати позитивну оцінку управлінських рішень в умовах невизначеності.

Наразі переважає більшість дослідників намагається побудувати власну класифікацію трансакційних витрат з урахуванням класифікацій та видів трансакційних витрат, що розробили та описали Е. де Сото, К.Менар, П.Мілграм та Дж.Робертс, Д.Норт та Т.Еггертсон, О.Вільямсон.

Вивчення результатів останніх досліджень, переважно українських дослідників, дозволило встановити, що трансакційні витрати вивчаються у контексті: сутності; класифікації; відображення в обліку; управління; оцінки; контролю [19].

Сучасні дослідники, спираючись на погляди зарубіжних вчених та враховуючи існуючі розбіжності у тлумаченні сутності трансакційних витрат, зазначають, що трансакційні витрати:

- виникають при обміні правами власності;
- є наслідком взаємодії в ринкових умовах господарювання;
- є наслідком договірної процесу;
- здійснюються з метою ліквідації дефіциту інформації;
- складають переважну більшість витрат суб'єкта господарювання за винятком витрат виробництва [19].

На нашу думку, трансакційні витрати – це обсяг спожитих фінансових ресурсів суб'єкта господарювання, необхідних для забезпечення організації діяльності, тривалого функціонування та конкурентоздатності в умовах невизначеності.

Прикладом таких витрат є: витрати, пов'язані зі створенням суб'єкта господарювання (державна реєстрація, ліцензування, інше юридичне супроводження реєстрації бізнесу); витрати, пов'язані із захистом бізнесу, а також його майнової бази; витрати, пов'язані з налагодженням та контролем виконання договірних відносин з покупцями та замовниками, постачальниками та підрядниками; витрати на одержання інформації про стан ринку та конкурентів, а також ведення конкурентної боротьби.

Безумовним є й те, що трансакційні витрати є характерними для економічних систем, які мають ознаки ринкової економіки, вони виникають абсолютно у всіх економічних суб'єктів, адже їх здійснення є обов'язковим з причини зрозумілого економічного інтересу та відповідного бажання таких суб'єктів – одержати певні конкурентні переваги, тому трансакційні витрати – це, у першу чергу, витрати будь-якої форми економічної взаємодії.

Враховуючи означене, трансакційні витрати виникають як на макроекономічному рівні, адже економічна взаємодія здійснюється між інститутами влади (регуляторами функціонування економічної системи, зокрема правоохоронними та судовими органами), а також окремими суб'єктами господарювання, так і на мікроекономічному рівні, – у межах окремого суб'єкта господарювання, оскільки їх здійснення спрямоване на подовження життєвого циклу такого суб'єкта.

Важливо зазначити й той факт, що частина трансакційних витрат має об'єктивний характер, тобто пов'язана з подіями, що породжують втрати (негативні наслідки), а частина суб'єктивний, тобто пов'язана з активними діями суб'єкта господарювання та його очікуваннями, зокрема тими, що стосуються отримання певних економічних вигід. У нашому випадку увага сконцентрована на другій частині витрат і пов'язана із намірами суб'єкта господарювання отримати ренту, тобто наддохід.

У контексті методики бухгалтерського обліку як виду професійної діяльності проблема трансакційних витрат традиційно розглядається крізь питання про їх класифікацію, яка б забезпечила відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Як зазначає С.Архієєв: «Виявлення класифікаційних ознак трансакційних витрат складає основу розробки методології їх бухгалтерського обліку, аналізу та контролю як важливих функцій управління» [23, с. 80]. Натомість проблема дещо складніша й пов'язана з обмеженнями чинної методології бухгалтерського обліку.

На необхідності врахування особливостей трансакційних витрат під час їх дослідження, побудови системи їх вимірювання, обліку та контролю також наголошує Г.Козаченко та інші [24]. Автори монографії [24] зазначають: «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» [24, с. 6].

Наразі існують різні пропозиції щодо класифікації трансакційних витрат. Окремі дослідники звертають увагу на доцільність поділу трансакційних витрат на:

- витрати мікроекономічного та макроекономічного походження [25, 26];
- витрати інституціональних трансакцій та витрати товарних трансакцій [27].

Також у наукових джерелах викладені пропозиції класифікувати трансакційні витрати за:

- ознаками «до трансакції» та «після трансакції» [8, с. 97];
- рівнем і віддзеркаленням у фінансових документах, доцільністю використання, візуалізацією, періодичністю, сферою виникнення, видами діяльності суб'єкта господарювання, відношенням щодо інституціональної економіки, контракту, носія, офіційної економіки, суб'єкта господарювання, економічної системи, трансакції, що дозволяє підвищити якість прогнозування розвитку суб'єктів господарювання, виявлення й реалізації резервів зростання їх прибутку [28, с. 156];
- типом витрат, характером, типом контракту, суб'єктами, відношенням до ринкових механізмів, організаційною формою [29];
- видом діяльності; способом виявлення фактів господарської діяльності; періодичністю; господарськими процесами; технологією виробництва; сферою відповідальності (для потреб управлінського обліку) [14];
- видом діяльності; стадією договірної процесу; видом (спрямуванням) договору (для потреб бухгалтерського обліку) [30].

Заслуговує на увагу й класифікація, розроблена А.Ясинською та Н.Микитюк [31]. Зокрема для потреб управлінського обліку дослідники узагальнили результати попередніх досліджень та розробили удосконалену класифікацію трансакційних витрат для різних завдань, а саме:

- для оцінки трансакційних витрат та визначення впливу на фінансові результати: за видами діяльності, за можливістю відображення в обліку, за доцільністю здійснення, за періодами виникнення, за джерелами відшкодування, за етапами трансакцій;
- для контролю трансакційних витрат: за рівнем контрольованості, за порядком обчислення;
- для прийняття управлінських рішень: залежно від прийняття управлінських рішень, за кількістю трансакцій, за відношенням до витрачання коштів, за сферою виникнення, за характером контрактів [31, с. 447].

Наведені пропозиції важливі з погляду завдання ідентифікації факторів, які раніше не вважалися суттєвими під час прийняття управлінських рішень, проте впливали на вартість, а отже, і на ефективність економічних відносин, зокрема рентних відносин між різними економічними суб'єктами на всіх рівнях економічної системи [19].

Також існує низка пропозицій, які мають методичну спрямованість і стосуються можливості відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку, однак їх переважна більшість є адаптацією існуючої класифікації витрат шляхом перекласифікації або виділенням видів трансакційних витрат без відповідних ознак [12].

Досліджуючи питання класифікації трансакційних витрат, М.Шигун [32, с. 343] ідентифікувала 34 класифікаційні ознаки, що вирізняються окремими авторами. Глибинне осмислення такого поділу трансакційних витрат дозволило М.Шигун дійти висновку щодо доцільності виділення додаткових аналітичних розрізів у частині адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

Характеризуючи трансакційні витрати, зазвичай, звертають увагу на причини чи обставини, що їх породжують, надаючи їм певної негативної характеристики. Це в подальшому часто призводить до необґрунтованого прагнення їх зменшити. Не заперечуючи такої необхідності, вважаємо за доцільне вказати, що трансакційні витрати більше потребують управління та оптимізації, ніж просто контролю, здійснивши їх попереднє відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Таке відображення не може бути самоціллю, а має бути похідним від управлінських задач та стратегічних інтересів. Адже понесення витрат, якщо воно було зроблено свідомо, тобто відповідно до управлінських інтересів, має за мету отримання певних економічних вигід, зокрема ренти [19].

Усвідомлюючи важливість класифікації трансакційних витрат, що виникають при рентних відносинах, слід зважати на те, що набуття права на рентний ресурс, продаж готової продукції, роботи, послуги, що вироблені з використанням рентного ресурсу, передача рентного ресурсу іншому суб'єкту господарювання відбуваються лише на підставі угод – трансакцій. З цієї причини розгляд сутності трансакційних витрат, виділення їх видів набуває важливого значення для підвищення ефективності рентних відносин.

Отже, трансакційні витрати, що безумовно виникають у межах здійснення рентних відносин, можуть бути класифіковані за такими ознаками з виокремленням їх наступних видів (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація трансакційних витрат суб'єктів рентних відносин

Ознака	Вид витрат	Витрати
1) «до укладання угоди»	1.1) витрати на пошук інформації	1.1.1) витрати на пошук інформації на стадії залучення рентного ресурсу; 1.1.2) витрати на пошук інформації про потенційних партнерів та споживачів продукції, виробленої за використання рентного ресурсу; 1.1.3) витрати на рекламу та зустрічі з потенційними клієнтами; 1.1.4) витрати, що визнаватимуться збитками, обумовленими недостовірною інформацією
	1.2) витрати на проведення переговорів щодо умов контракту	1.2.1) витрати на переговори щодо умов та форми угоди про набуття права на використання / експлуатацію рентного ресурсу та/або продажу продукції, що принесе навіть рентний дохід; 1.2.2) витрати на оплату консультативних послуг юридичного та економічного характеру
	1.3) витрати на укладання угоди	1.3.1) витрати на узгодження змісту угоди; 1.3.2) витрати на оформлення, реєстрацію угоди та документів, що мають бути розроблені за наслідками угоди
	1.4) витрати на специфікацію прав власності	1.4.1) витрати на реєстрацію прав власності; 1.4.2) витрати на оплату юридичного супроводження
	1.5) витрати на вимірювання якості товарів та послуг, подальший продаж яких формуватиме навіть рентний дохід	1.5.1) витрати на розробку та впровадження технічних, технологічних стандартів та стандартів якості; 1.5.2) витрати на контроль якості; 1.5.3) витрати на технічне забезпечення та проведення процесу вимірювання; 1.5.4) витрати на оплату послуг з вимірювання якості третіми особами; 1.5.5) витрати, що визнаються збитками від помилок вимірювання
2) «після укладання угоди»	2.1) витрати на захист прав власності	2.1.1) витрати на оплату послуг державних та судових органів; 2.1.2) витрати на встановлення прав, що порушенні при виконанні контрактів; 2.1.3) витрати, що визнаються збитками від недостатнього захисту прав власності
	2.2) витрати, що виникають в результаті порушення умов контракту	2.2.1) витрати опортуністичної поведінки; 2.2.2) витрати від подій, що непередбачені контрактом
	2.3) витрати на моніторинг за дотриманням умов угоди	2.3.1) витрати на проведення моніторингу; 2.3.2) витрати, що визнаються збитками від неякісно проведеного моніторингу
	2.4) витрати на захист від третіх осіб	2.4.1) витрати на фізичну охорону рентного ресурсу; 2.4.2) витрати на захист від претензій третіх осіб на частку рентного доходу; 2.4.3) витрати на юридичне супроводження розгляду претензій
	2.5) витрати на облік, звітність (її подання) та адміністрування рентних платежів	2.5.1) витрати на організацію та ведення обліку рентних ресурсів, рентних доходів та рентних платежів, а також складання звітності; 2.5.1) адміністрування рентних платежів

Відображення видів трансакційних витрат, наведених за ознаками запропонованої класифікації, може відбуватися шляхом виділення додаткових аналітичних розрізів до адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження встановлено, що трансакційні витрати є обов'язковим атрибутом рентних відносин та необхідною складовою успішної діяльності суб'єкта господарювання. Визначення їх ефективності є можливим за умови їх обліку. Контроль та аналіз складу та структури трансакційних витрат сприятиме не лише зростанню показників рентабельності та фінансової стійкості суб'єктів господарювання, а одержанню достовірної інформації про фінансові результати від використання або експлуатації рентних ресурсів.

З метою удосконалення інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень суб'єктами рентних відносин, що зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність, побудовано класифікацію трансакційних витрат, яка відображає їх види та може бути покладена в основу організації їх управлінського обліку, контролю та аналізу.

Список використаної літератури:

1. *Bardash S.* Implementation of the provisions of sustainable development concept in terms of development of rent theory / *S.Bardash, T.Osadcha* // *European Cooperatio.* – 2018. – № 9 (40). – P. 73–86.
2. *Bardash S.* Accounting of results of rent relations / *S.Bardash, T.Osadcha* // *Baltic Journal of Economic Studies.* – 2018. – Vol. 4. – № 4. – P. 24–32.
3. *Bardash S.* Variativity of formation and accountion of intellectual ren : Collective monograph «Scientific development and achievements» / *S.Bardash, T.Osadcha.* – London : Publishing House «Sciemcee Publishing», 2018. – P. 78–93.
4. *Bardash S.* Identification of financial rent: from theory of rent to its accounting / *S.Bardash, O.Petruk, T.Osadcha* // *European Cooperation.* – 2019. – № 1 (41). – P. 19–37.
5. *Мартиєнко А.І.* Трансакційні витрати в реалізації відносин власності на природні ресурси / *А.І. Мартиєнко* // *Вісник соціально-економічних досліджень.* – 2011. – № 3 (43). – С. 354–360.
6. *Васильєва Т.А.* Трансакційні витрати як фактор формування ринкової інфраструктури / *Т.А. Васильєва, І.М. Боярко* // *Вісник СумДУ.* Серія : Економіка. – 2012. – № 4. – С. 125–129.
7. *Пальчук О.В.* Проблеми формування інформаційного забезпечення управління трансакційними витратами в системі бухгалтерського обліку / *О.В. Пальчук, О.О. Очеретяна* // *Наук. пр. Кіровоградського нац. техн. ун-ту. Економічні науки.* – 2012. – Вип. 22 (2). – С. 428–433.
8. *Євтушенко О.В.* Теоретико-економічні підходи до класифікації трансакційних витрат / *О.В. Євтушенко* // *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна.* Серія : Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм. – 2013. – № 1042. – С. 94–98.
9. *Текменжи Р.О.* Облік і аналіз трансакційних витрат в управлінні підприємства / *Р.О. Текменжи, О.Г. Сокіл* // *Економічні науки.* Серія : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (4). – С. 273–278.
10. *Левченко Н.М.* Організація обліку трансакційних витрат підприємства / *Н.М. Левченко* // *Сталий розвиток економіки.* – 2013. – № 1 (18). – С. 249–254.
11. *Очеретько Л.М.* Трансакційні витрати як об'єкт управлінського обліку / *Л.М. Очеретько* // *Інноваційна економіка.* – 2013. – № 1 (39). – С. 289–293.
12. *Литвиненко В.С.* Обліково-контрольне забезпечення управління витратами: інституціональний підхід: монографія / *В.С. Литвиненко, В.В. Толстоног.* – К. : Фітосоціоцентр, 2015. – 260 с.
13. *Дубініна М.В.* Основні підходи до формування та класифікації трансакційних витрат / *М.В. Дубініна, М.В. Лунгол* // *Фінансовий простір.* – 2016. – № 1 (21). – С. 69–73.
14. *Бонаревіч В.В.* Моделювання облікового процесу трансакційних витрат та їх аналіз : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / *В.В. Бонаревіч* ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2016. – 20 с.
15. *Nitsenko V.S.* Accounting of transaction expenses of economic entitie / *V.S. Nitsenko, V.S. Mukoviz, O.M. Sharapa* // *Науковий вісник Полісся.* – 2017. – № 4 (12). – Ч. 2. – С. 71–78.
16. *Bardash S.* Identification of economic and legal preconditions for rent accounting / *S.Bardash, T.Osadcha* // *Baltic Journal of Economic Studies.* – Riga : Publishing House «Baltija Publishing», 2018. – Vol. 4. – № 1. – P. 31–39.
17. *Галинська Ю.В.* Державне регулювання розподілу природної ренти в національній економіці на основі теорії колабораційних альянсів : дис. ... доктора екон. наук, спец. : 08.00.03 / *Ю.В. Галинська.* – Суми, 2018. – 452 с.
18. *Bardash S.* Classification of rent: economic and accounting aspects : Collective monograph «The Economics of the XXI Century: Current State and Development Prospects» / *S.Bardash, T.Osadcha.* – London : Publishing House «Sciemcee Publishing», 2018. – P. 287–300.
19. *Бардаш С.В.* Бухгалтерський облік ренти : монографія / *С.В. Бардаш, Т.С. Осадча* ; за ред. проф. *С.В. Бардаша.* – Херсон : Херс. держ. ун-т, 2019. – 252 с.
20. *Dahlman Carl J.* The Problem of Externality / *Carl J. Dahlman* // *Journal of Law and Economics.* – 1979. – Vol. 22, № 1. – P. 141–162.
21. *Садовська І.* Теорія трансакційних витрат: генеза і сучасність / *І.Садовська, Ю.Биховець* // *Економіст.* – 2012. – № 4. – С. 64–66.
22. *Рямов С.* Специфічність трансакційних витрат як один з ключових факторів існування тіньового сектора господарства в країнах посттрансформаційної економіки / *С.Рямов* // *Галицький економічний вісник.* – 2013. – № 2 (41). – С. 25–34.

23. *Архієреєв С.І.* Трансакційна архітектоніка / *С.І. Архієреєв* // Економічна теорія. – 2004. – № 1. – С. 69–83.
24. Управління затратами підприємства : монографія / *Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапюнов, Г.А. Макухін* ; Східноукраїнський національний ун-т. – К. : Лібра, 2007. – 320 с.
25. *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. – 20 с.
26. *Канищуров О.О.* Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: інституціональний аспект : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / *О.О. Канищуров*. – Київ, 2015. – 425 с.
27. *Бондаренко О.А.* Издержки институциональных трансакций, их особенности и роль в хозяйственной практике / *О.А. Бондаренко* // Наукові праці ДонНТУ. Серія : Економічна. – 2007. – Вип. 31–3. – С. 168–173.
28. *Шепеленко О.В.* Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : монографія / *О.В. Шепеленко* ; НАН України: Інститут економіки промисловості ; Донецький національний ун-т економіки і багатств ім. Михаїла Туган-Барановського. – Донецьк, 2007. – 360 с.
29. *Суворова С.* Трансакційні витрати: особливості визнання в обліковій системі для цілей управління / *С.Суворова* // Проблеми і практика управління. – 2006. – № 10. – С. 45–53.
30. *Ющак Ж.М.* Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / *Ж.М. Ющак*. – Житомир, 2010. – 198 с.
31. *Ясинська А.І.* Класифікація трансакційних витрат для потреб управлінського обліку / *А.І. Ясинська, Н.О. Микитюк* // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2018. – Вип. 1 (51). – С. 475–480.
32. *Шигун М.М.* Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / *М.М. Шигун*. – К., 2010. – 412 с.

References:

1. Bardash, S. and Osadcha, T. (2018), «Implementation of the provisions of sustainable development concept in terms of development of rent theory», *European Cooperation*, No. 9 (40), pp. 73–86.
2. Bardash, S. and Osadcha, T. (2018), «Accounting of results of rent relations», *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 4, No. 4, pp. 24–32.
3. Bardash, S. and Osadcha, T. (2018), *Variativity of formation and accountion of intellectual rent*, collective monograph «Scientific development and achievements», Publishing House «Scienccee Publishing», London, pp. 78–93.
4. Bardash, S., Petruk, O. and Osadcha, T. (2019), «Identification of financial rent: from theory of rent to its accounting», *European Cooperation*, No. 1 (41), pp. 19–37.
5. Martijenko, A.I. (2011), «Transakcijni vytraty v realizacii' vidnosyn vlasnosti na pryrodni resursy», *Visnyk social'no-ekonomichnyh doslidzhen'*, No. 3 (43), pp. 354–360.
6. Vasylyjeva, T.A. and Bojarko, I.M. (2012), «Transakcijni vytraty jak faktor formuvannja rynkovoї infrastruktury», *Visnyk SumDU, Serija Ekonomika*, No. 4, pp. 125–129.
7. Pal'chuk, O.V. and Ocheretjana, O.O. (2012), «Problemy formuvannja informacijnogo zabezpechnnja upravlinnja transakcijnymy vytratamy v systemi buhgalters'kogo obliku», *Nauk. pr. Kirovograds'kogo nac. tehnic. un-tu. Ekonomichni nauky*, Issue 22 (2), pp. 428–433.
8. Jevtushenko, O.V. (2013), «Teoretyko-ekonomichni pidhody do klasyfikacii' transakcijnyh vytrat», *Visnyk Harkivs'kogo nacional'nogo universytetu imeni V.N. Karazina, Serija Mizhnarodni vidnosyny. Ekonomika. Krai'noznavstvo. Turyzm*, No. 1042, pp. 94–98.
9. Tjekmjenzhy, R.O. and Sokil, O.G. (2013), «Oblik i analiz transakcijnyh vytrat v upravlinni pidpryjemstva», *Ekonomichni nauky, Serija Oblik i finansy*, Issue 10 (4), pp. 273–278.
10. Levchenko, N.M. (2013), «Organizacija obliku transakcijnyh vytrat pidpryjemstva», *Stalij rozvytok ekonomiky*, No. 1 (18), pp. 249–254.
11. Ocheret'ko, L.M. (2013), «Transakcijni vytraty jak ob'jekt upravlins'kogo obliku», *Innovacijna ekonomika*, No. 1 (39), pp. 289–293.
12. Lytvynenko, V.S. and Tolstonog, V.V. (2015), *Oblikovo-kontrol'ne zabezpechnnja upravlinnja vytratamy: instytucional'nyj pidhid*, monografija, Fitosociocentr, K., 260 p.
13. Dubinina, M.V. and Lungol, M.V. (2016), «Osnovni pidhody do formuvannja ta klasyfikacii' transakcijnyh vytrat», *Finansovyj prostir*, No. 1 (21), pp. 69–73.
14. Bonarev, V.V. (2016), «Modeljuvannja oblikovogo procesu transakcijnyh vytrat ta ih analiz», Abstract of Ph.D. dissertation, 08.00.09 «Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)», Ternop. nac. ekon. un-t, Ternopil', 20 p.
15. Nitsenko, V.S., Mukoviz, V.S. and Sharapa, O.M. (2017), «Accounting of transaction expenses of economic entities», *Naukovyj visnyk Polissja*, No. 4 (12), Part 2, pp. 71–78.
16. Bardash, S. and Osadcha, T. (2018), «Identification of economic and legal preconditions for rent accounting», *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 4, No. 1, Publishing House «Baltija Publishing», Riga, pp. 31–39.
17. Galyn'ska, Ju.V. (2018), «Derzhavne reguljuvannja rozpodilu pryrodnoi' renty v nacional'nij ekonomici na osnovi teorii' kolaboracijnyh al'jansiv», D.Sc. Thesis of dissertation, 08.00.03, Sumy, 452 p.

18. Bardash, S. and Osadcha, T. (2018), *Classification of rent: economic and accounting aspects*, collective monograph «The Economics of the XXI Century: Current State and Development Prospects», Publishing House «Sciencce Publishing», London, pp. 287–300.
19. Bardash, S.V. and Osadcha, T.S. (2019), *Buhgalters'kyj oblik renty*, monografija, in Bardash, S.V. (ed.), *Hers. derzh. un-t, Herson*, 252 p.
20. Dahlman, Carl J. (1979), «The Problem of Externality», *Journal of Law and Economics*, Vol. 22, No. 1, pp. 141–162.
21. Sadov'ska, I. and Byhovec', Ju. (2012), «Teorija transakcijnyh vytrat: g'eneza i suchasnist'», *Ekonomist*, No. 4, pp. 64–66.
22. Rjajmov, S. (2013), «Specyfichnist' transakcijnyh vytrat jak odyn z ključovyh faktoriv isnuvannja tin'ovogo sektora gospodarstva v kraï'nah postransformacijnoi' ekonomiky», *Galyc'kyj ekonomichnyj visnyk*, No. 2 (41), pp. 25–34.
23. Arhijerejev, S.I. (2004), «Transakcijna arhitektonika», *Ekonomichna teorija*, No. 1, pp. 69–83.
24. Kozachenko, G.V., Pogorelov, Ju.S., Hlap'onov, L.Ju. and Makuhin, G.A. (2007), *Upravlinnja zatratamy pidpryjemstva*, monografija, Shidnoukrai'ns'kyj nacional'nyj un-t, Libra, K., 320 p.
25. Vlasenko, O.P. (2009), «Upravlinnja transakcijnymy vytratamy v agrobiznesi», Abstract of Ph.D. dissertation, spec. 08.00.04 «Ekonomika ta upravlinnja pidpryjemstvamy (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)», Zhytomyr, 20 p.
26. Kancurov, O.O. (2015), «Rozvytok buhgalters'kogo obliku v Ukraï'ni: instytucional'nyj aspekt», D.Sc. Thesis of dissertation, 08.00.09 «Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)», Kyï'v, 425 p.
27. Bondarenko, O.A. (2007), «Izderzhki institutsional'nykh transaktsii, ikh osobennosti i rol' v khozyaistvennoi praktike», *Naukovi praci DonNTU, Serija ekonomichna*, Issue 31–3, pp. 168–173.
28. Shepelenko, O.V. (2007), *Transaktsionnye izderzhki v perekhodnoi ekonomike: problemy teorii i praktiki*, monografiya, NAN Ukrainy: Institut ekonomiki promyshlennosti; Donetskii natsional'nyi un-t ekonomiki i bagatstv im. Mikhaïla Tugan-Baranovskogo, Donetsk, 360 p.
29. Suvorova, S. (2006), «Transakcijni vytraty: osoblyvosti vyznannja v oblikovij systemi dlja cilej upravlinnja», *Problemy i praktyka upravlinnja*, No. 10, pp. 45–53.
30. Jushhak, Zh.M. (2010), «Buhgalters'kyj oblik i kontrol' transakcijnyh vytrat: teorija i metodyka», Ph.D. Thesis of dissertation, 08.00.09 «Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)», Zhytomyr, 198 p.
31. Jasyńska, A.I. and Mykytjuk, N.O. (2018), «Klasyfikacija transakcijnyh vytrat dlja potreb upravlins'kogo obliku», *Naukovyj visnyk Uzhgorods'kogo universytetu, Serija Ekonomika*, Issue 1 (51), pp. 475–480.
32. Shygun, M.M. (2010), «Rozvytok teorii' ta metodologii' modeljuvannja systemy buhgalters'kogo obliku», D.Sc. Thesis of dissertation, 08.00.09 «Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)», K., 412 p.

Бардаш Сергій Володимирович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри туристичного та готельно-ресторанного бізнесу і консалтингу Національного університету біоресурсів і природокористування України.

<https://orcid.org/0000-0001-5711-5229>.

Наукові інтереси:

- трансформація теорії бухгалтерського обліку;
- контроль господарської діяльності учасників відносин у сфері господарювання.

E-mail: serg.bardash@gmail.com.

Осадча Тетяна Станіславівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки, фінансів і підприємництва Херсонського державного університету.

<https://orcid.org/0000-0003-4258-0907>.

Наукові інтереси:

- трансформація теорії бухгалтерського обліку;
- контроль господарської діяльності учасників відносин у сфері господарювання.

E-mail: tatiana@osadcha.com.

Стаття надійшла до редакції 20.01.2021.