

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Самаке Камара Кадиату

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА  
ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК КОРПОРАЦИИ

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель –  
доктор экономических наук,  
профессор Н.Г. Сапожникова

Воронеж - 2015

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. Теоретические и методологические основы трансакций и трансакционных издержек корпораций.....	9
1.1. Виды и типология трансакций.....	9
1.2. Трансакционные институты и их роль в экономической деятельности корпораций.....	19
1.3. Концепции трансакционных издержек корпораций.....	19
ГЛАВА 2. Концептуальные подходы к формированию и оценке трансакционных издержек корпораций.....	45
2.1. Трансакционные издержки в институциональной экономике.....	45
2.2. Оценка трансакционных издержек корпораций.....	57
2.3. Типология и состав трансакционных издержек корпораций.....	69
ГЛАВА 3. Развитие методики корпоративного учета трансакционных издержек.....	88
3.1. Современные системы учета трансакционных издержек.....	88
3.2. Систематизация информации о трансакционных издержках в корпоративном учете.....	98
3.3. Формирование внутренней и внешней корпоративной отчетности о трансакционных издержках.....	114
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	140
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	142
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	158

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Современные рыночные отношения, характеризующиеся интенсивной интернационализацией капитала, высоко конкурентной средой, обусловили новые приоритеты в построении системы информационного обеспечения управления экономической деятельностью корпораций. Особое значение приобретают вопросы организации учета издержек корпораций, неизбежных при осуществлении предпринимательской деятельности и сокращение которых способствует росту доходов, прибыли, рентабельности корпорации. Исследование состава издержек корпораций российскими и зарубежными экономистами свидетельствует о замещении трансформационных издержек трансакционными, развитии трансакционных секторов и отраслей экономики.

Активное реформирование корпоративного учета на основе поступательного развития экономики выявило несоответствие степени разработанности теоретических и организационно-методических вопросов учета трансакционных издержек требованиям времени и информационным потребностям пользователей. В настоящее время документами в области бухгалтерского учета не разработаны определение, типология, состав, принципы формирования и раскрытия информации о трансакционных издержках корпораций, являющихся наряду с трансформационными издержками, объектами корпоративного учета и элементами корпоративной отчетности. Необходимость развития методов учета, в части систематизации информации о трансакционных издержках, позволяющей проводить мониторинг издержек, принимать обоснованные экономические решения, способствующие минимизации издержек и повышению конкурентоспособности корпораций обусловили актуальность темы исследования, ее теоретическое и практическое значение.

**Степень разработанности проблемы.** Неоспоримый вклад в разработку теории трансакционных издержек внесли зарубежные исследователи – Алчиан А., Далман К., Демсец Г., Дженсен М., Кларк Г.М., Коммонс Д., Коуз Р., Меклинг У., Менар Дж., Милгром П., Мэттьюз Р., Норт Д., Польски М., Робертс Дж.,

Стиглиц Дж., Уильямсон О., Уоллис Дж., Фишер Т., Ходжсон Д., Чанг С., Эггерстон Т., Эрроу К. и отечественные ученые – Аузан А.А., Агапова И.И., Капелюшников Р.И., Кузьминов Я.И., Малахов С.В., Нестеренко А.Н., Нуреев Р.М., Олейник А.Н., Радаев В.В., Разумов В.В., Тамбовцев В.Л., Сухарев О.С., Тарушкин А.Б., Шаститко А.Е. и другие.

Значительный вклад в формирование методологии корпоративного учета трансакционных издержек внесли Бельченко С.В., Гареев Б.Р., Герасимова Л.Н., Городнова Н.В., Григорьева Е.М., Ендовицкий Д.А., Искусков М.О., Корнева С.С., Кувалдина Т.Б., Лабынцев Н.Т., Марьясин А.М., Мельник М.В., Насырова Г.А., Панженская И.Г., Плотников В.С., Поленова С.Н., Сапожникова Н.Г., Степанова Т.Е., Стукач В.Ф., Суворова С.П. и другие.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых необходимо отметить, что в настоящее время не получили должного развития и не доведены до практических разработок вопросы теории и методики учета трансакционных издержек корпораций, в части понятийного аппарата, реализации системного подхода к разработке и внедрению учетных механизмов аналитического обеспечения управления, раскрытию информации во внутренней и внешней корпоративной отчетности. Сложность и многогранность данной проблемы, ее дискуссионность, потребность в адекватном современным условиям учетном обеспечении управления трансакционными издержками, теоретическая и практическая значимость предопределили выбор темы диссертации, основные направления исследования, его цель и задачи.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с направлением научных исследований ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью, и корпоративными отношениями хозяйствующего субъекта», утвержденного Научным советом ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет».

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений и обоснование практических рекомендаций по формированию системы корпоративного учета трансакционных издержек, составлению корпоративной отчетности о

трансакционных издержках в целях обеспечения информацией пользователей для принятия экономических решений. В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи:

на основе институционального подхода обосновать роль и значение трансакционных издержек в экономической деятельности корпораций как объектов корпоративного учета;

разработать типологию трансакционных издержек корпораций;

обосновать состав трансакционных издержек корпораций на основании рекомендованной типологии;

сформировать систему счетов, систематизирующих информацию о трансакционных издержках;

разработать систему учетных регистров, обобщающих и раскрывающих состав издержек в различных аналитических разрезах;

предложить комплекс форм внутренней и внешней корпоративной отчетности для принятия экономических решений пользователями.

**Область исследования.** Исследование выполнено по экономическим наукам в рамках п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является комплекс теоретических и организационно-методических проблем развития системы корпоративного учета трансакционных издержек и формирования внутренней и внешней корпоративной отчетности о трансакционных издержках.

**Объектом исследования** является система корпоративного учета трансакционных издержек и формирования внутренней и внешней отчетности корпораций.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу исследования составили основные положения экономической науки в целом и бухгалтерского учета в частности, законодательные акты и нормативные документы по регулированию деятельности корпораций, национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Методика исследования основана на использованииialectического метода познания, особенностью которого является системный и комплексный подход к изучаемому явлению. Институциональный подход к исследованию трансакционных издержек корпораций способствовал реализации принципа междисциплинарности.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса задач по развитию теории и методики корпоративного учета трансакционных издержек, позволяющих обосновать экономические решения, которые направлены на выбор рациональной учетной политики и повышение результативности деятельности корпорации, и имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

дано определение и раскрыта сущность трансакционных издержек как объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности, обоснована необходимость разработки методики формирования систематизированной информации об издержках, необходимой для принятия экономических решений;

исследован состав трансакционных издержек корпораций, в настоящее время отражаемых в составе расходов по обычным видам деятельности, управлеченческих расходов, коммерческих расходов, прочих расходов, подлежащих капитализации, аргументированы предложения по формированию информации об издержках на основе введения типологии издержек, системы счетов, форм внутренней и внешней отчетности;

разработана типология трансакционных издержек корпораций, основанная на осуществляемых трансакциях и включающая издержки, связанные с оформлением юридического лица (корпорации), выбором видов деятельности, обеспечением доступа к активам, привлечением кредитов и займов, оформлением и мониторингом договоров, рекламу и послепродажное обслуживание, объединением бизнеса, охраной бизнеса в целях обеспечения систематизации информации об издержках в корпоративном учете и отчетности;

разработана методика корпоративного учета трансакционных издержек, на основе использования отражающих счетов («Издержки по оформлению юридического лица», «Издержки по выбору видов деятельности», «Издержки, обеспечивающие доступ к активам», «Издержки по привлечению кредитов и займов», «Издержки по оформлению и мониторингу договоров», «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание», «Издержки по объединению бизнеса», «Издержки по охране бизнеса», «Издержки отчетного периода», позволяющие группировать и представлять информацию пользователям по видам издержек, периодам, иным аналитическим позициям и запросам;

представлен комплекс регистров корпоративного учета (Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению юридического лица, Ведомость учета трансакционных издержек по выбору видов деятельности, Ведомость учета трансакционных издержек обеспечивающих доступ к активам, Ведомость учета трансакционных издержек по привлечению кредитов и займов, Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению и мониторингу договоров, Ведомость учета трансакционных издержек на рекламу и послепродажное обслуживание, Ведомость учета трансакционных издержек по объединению бизнеса, Ведомость учета трансакционных издержек по охране бизнеса, Журнал-ордер учета трансакционных издержек отчетного периода;

предложены формы внутренней и внешней корпоративной отчетности, раскрывающие состав трансакционных издержек корпораций и позволяющие создать информационное обеспечение анализа и контроля издержек, разработать мероприятия по их снижению и повышению эффективности деятельности

корпораций.

**Практическая значимость исследования** состоит в возможности использования основных организационно-методических положений в деятельности корпораций. Разработанные в процессе исследования конкретные предложения по формированию состава, типологии, методике организации учета и формированию внутренней и внешней отчетности о трансакционных издержках корпораций способствуют повышению качества учетной информации, обеспечению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения корпоративного учета.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты исследований докладывались и обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях, научных сессиях сотрудников и аспирантов Воронежского государственного университета.

Отдельные результаты исследования используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплин «Современные проблемы корпоративного учета и отчетности», «Методы оценки активов и обязательств в корпоративном учете и отчетности» для магистрантов направления «Экономика», дисциплины «Корпоративный учет» бакалавров направления «Экономика».

**Публикация результатов исследования.** Основные результаты исследования опубликованы в 7 работах общим объемом 2,6 п.л., в том числе – 3 в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 199 наименований, 9 приложений. Работа изложена на 158 страницах машинописного текста и содержит 3 рисунка, 42 таблицы.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ТРАНСАКЦИЙ И ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК КОРПОРАЦИЙ

## 1.1. Виды и типология трансакций

Сложность взаимодействия современных экономических субъектов, их неоднородность, нарастание неопределенности во внешней среде, увеличение количества контрактов, их информационного содержания, характеризуют современную экономику. Значительное количество сделок в настоящее время связано не только с обменом товарами, но правами собственности полностью или частично, в соответствии с принятыми правилами и нормами.

В экономической науке, данные операции определяются как трансакции – сделки, связанные с отчуждением, присвоением права собственности и свобод, созданных обществом. [177]

Институциональная экономика как составляющая экономической теории, предполагает решение конкретных экономических задач, стоящих перед экономическим субъектом, посредством исследования факторов, не учитываемых классической микроэкономической теорией, в частности неполноты информации, неопределенности прав собственности, неопределенности ожидания, коллективных действий в ситуации коллективного выбора, отличающихся от действий при индивидуальном выборе, рассматриваемых традиционной микроэкономикой. Ряд концепций неоклассической экономической модели подвергается критике институциональной экономикой, в частности, полнота информации на рынке; принцип совершенной конкуренции; соответствие совершающих выборов людей идеалу «Экономического Человека».

Институциональное направление экономической науки, на основе междисциплинарного подхода, позволяет изучить экономические процессы и явления на основе принципов холизма и атомизма, формализации и структуризации исследуемых процессов и их взаимосвязей, определяющих методологическую конструкцию институционализма.

В качестве основного понятия институциональной теорией рассматривается институт, неоднозначно определяющийся различными школами.

Традиционный институционализм в качестве институтов понимает корпорации, профсоюзы, государство, правовые, технологические, психологические, этические, и другие социальные явления. Исследования данных институтов имеют самостоятельное содержание и занимают индивидуальные позиции в экономической науке. Представителями традиционной институциональной экономики являются Т. Веблен, У. Митчелл, Д. Кларк, Дж. Коммонс, взгляды которых определяются:

отрицанием принципа оптимизации. При этом экономические субъекты представляются не как максимизаторы (минимизаторы) целевой функции, а как следующие различным «привычкам», правилам поведения и социальным нормам;

отрицанием методологического индивидуализма. Действия экономических субъектов, в основном, предопределяются состоянием экономики в целом, а их цели и предпочтения формируются обществом и экономической конъюнктурой;

основной задачей экономической науки является «понимание» функционирования хозяйства, а не прогноз тенденций экономической динамики;

определение развития экономики как эволюционирующей системы, управляемой процессами накопительного характера. Основу суждения составил принцип «кумулятивной причинности», предложенный Т. Вебленом, в соответствии с которым на экономическое развитие воздействуют различные экономические феномены и факторы, что способствовало развитию взглядов о возможностях государственного вмешательства в рыночную экономику.

Концепция человеческого поведения, в которой было впервые введено понятие «институт», сформирована Т. Вебленом, по мнению которого человек, не является рациональным оптимизатором, «калькулятором, мгновенно вычисляющим удовольствие и боль» [195], с приобретением благ, а также выгод и издержек от их получения. Поведение экономического субъекта определяется ин-

стинктами, задающими цели деятельности, и институтами, отражающими средства достижения этих целей (концепция врожденных институтов), исключающими расчеты. Т. Веблен считал, что основные инстинкты представляют собой цели осознанного поведения человека, формирующиеся в отдельном культурном слое, передающиеся от предков к потомкам и включают:

инстинкт мастерства, предполагающий стремление к рациональному использованию наличных средств и правильному управлению ресурсами, доступными для достижения жизненных целей;

родительский инстинкт, который проявляется в заботе о благосостоянии той или иной социальной группы и общества в целом;

инстинкт праздного любопытства, который проявляется в бескорыстном стремлении к познанию новой информации;

инстинкт приобретательства и соперничества, агрессии и желания славы,

инстинкт сформированной привычки, которому Т. Веблен придавал особое значение исследуя человеческое поведение.

Т. Веблен считал, что представление о человеке как о «рациональном оптимизаторе» составляет мнение о нем как о пассивном субъекте, автоматически реагирующем на изменения извне в соответствии с функцией полезности. В реальной деятельности, индивиды последовательно вырабатывают привычки как способы реакции внешние события. По Т. Веблену, тот факт, что человек формирует привычки, является обратной стороной тезиса об активности, а проявлением взаимосвязи природы инстинктов с экономическими процессами.

Институты определяют выбор средств достижения целей, которые формируются цивилизованными инстинктами.

Т. Веблен считал, что институты это «привычный образ мышления, который имеет тенденцию, продлевать свое существование неопределенно долго» [75]. Таким образом, он относил к институтам разные правила и стереотипы поведения, часть которых проявляет себя в виде норм права и общественных учреждений. Институтами определяется выбор средств для достижения целей, формируемых цивилизованными инстинктами. Таким образом, созданная Т

Вебленом теория «демонстративного потребления» вошла в современную экономическую теорию как составная часть. Другой представитель традиционного институционализма Уэсли Митчел развил идеи поведения человека Т. Веблена, что отражено в его работах «Экономические циклы» (1913г.) [185], «Экономические циклы. Проблема и ее постановка» (1927г.) [107].

В работах Дж. М. Кларка «Деловая акселерация и закон спроса: технический фактор в экономических циклах» (1917г.) [175], ..«Экономическая теория накладных издержек» (1923г.) особое внимание уделяется информационным издержкам принятия решений, создающим препятствия для оптимизирующего поведения и являющиеся основой формирования привычек людей. Привычки не трактовались как результат оптимизации или максимизирующего выбора. Теория Дж. М. Кларк предвосхитила теорию ограниченной рациональности Г. Саймона, и теорию поиска информации Дж. Стиглера.

Неоинституционализм и новый институционализм в современной экономической литературе рассматривают как отдельные направления. Неоинституционализм оставляя неизменным классические положения, расширяет спектр форм собственности и контрактных форм, составляющих основу обмена, вводит понятия информационных и трансакционных издержек, которые связаны с поиском и получением информации о сделках и ситуации на рынках. Существенное влияние на неоинституционализм в целом оказала теория Дж. Стиглера.

Смысл трансакции заключается не в непосредственном обмене какими-либо вещами, а в переходе конкретных прав на определенный актив или в переходе каких-либо полномочий от одного субъекта к другому. Трансакция рассматривается как бизнес процесс, в котором участвующие стороны обретают или утрачивают статус собственника, владельца, или пользователя.

Трансакционные подходы к изучению экономических процессов, представлены в работах Р. Коуза, О. Уильямсона, Д. Норта и ряда других авторов.

Определения трансакций, содержащиеся в работах представителей институционализма, обобщены в табл.1.1.

Таблица 1.1.

## Обобщение определений трансакций

Автор	Определения и характеристика трансакций
1	2
Коммонс Дж. [177]	Базовой отношение экономической деятельности, обеспечивающее производство, потребление, инвестирование и другие экономические процессы. Трансакция является соглашением по обмену правами собственности, передачи правового контроля над необходимой вещью
Коуз Р. [99]	Социальная форма взаимодействия субъектов или действия их в рамках определенного социума
Уильямсон О.И. [126]	Микроаналитические единицы анализа в теории трансакционных издержек, возникающие при пересечении товаром или услугой границы смежных технологических процессов. Трансакция опосредована управлением структурами (рынками, иерархиями и их смешанными формами)
Менар К. [106]	Трансферт прав пользования товарами и/или услугами между производственными единицами, отмечая, что данное определение не сводится исключительно к трансферту прав собственности, как частному случаю более широкого процесса
А.А. Аузан [90]	Отчуждение и присвоение прав собственности и прав свободы, принятых в обществе, рассматриваемых в качестве отдельной категории
А.Е. Шаститко, [135]	Обусловленное правилами и поддерживающими их механизмами взаимодействие между людьми по поводу отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе
Плотников В.С. [112]	Категория трансакции охватывает как материальные, так и контрактные аспекты обмена. Она понимается весьма широко и используется для обозначения как обмена товарами, так и обмена различными видами деятельности или юридическими обязательствами, сделок как долговременного, так и краткосрочного характера, требующих как детализированного документального оформления, так и предполагающих простое взаимопонимание сторон. Издержки по осуществлению трансакций являются главным фактором, определяющим структуру и динамику различных социальных институтов

Рассматривая совместные действия субъектов, Р. Коуз выделял в них три момента: конфликт, зависимость и порядок. Источником конфликта является проявление противоречий, разрешению которых способствует зависимость между субъектами (разделение и специализация труда, интеграция, кооперация и другие факторы). Зависимость трактуется как отношение, отражающее вза-

имное понимание возможностей повышения благосостояния заинтересованных сторон посредством взаимодействия. Порядок предполагает отношение по определению суммарного выигрыша и распределению его между заинтересованными сторонами. [99]

Описывая трансакции и определяя их параметры О. Уильямсон рассматривал качество привлекаемых активов, неопределенность обстоятельств и частоту их осуществления. Обращая внимание на специфичность активов и частоту осуществления трансакций, О. Уильямсон выделял в зависимости от частоты трансакции разовые, случайные, регулярно повторяющиеся, по степени специфичности привлекаемых активов-неспециализированные, малоспециализированные, высокоспециализированные [126].

При осуществлении неспециализированной (случайной) трансакции, ее участники (покупатели и продавцы) не могут защитить сделку от оппортунизма в связи с недостатком опыта ее осуществления, который приобретается при стандартизации условий сделок, приобретения опыта, подчеркивал О. Уильямсон. Основным способом управления неспециализированными трансакциями, а также инструментом защиты сторон от оппортунистического поведения выступает рыночный механизм, несмотря на их осуществление в рамках действующего законодательства и при наличии определенных условий контракта. В качестве примеров неспециализированных трансакций, О. Уильямсон приводит покупку стандартных оборудования и материалов.

В качестве малоспециализированных трансакций О. Уильямсоном рассматриваются покупка оборудования и материалов по специальным заказам, а высокоспециализированными трансакциями являются строительство корпораций, движение полуфабрикатов по производственным стадиям, связанное с особенностями их местоположения. Данные трансакции предполагают специализированные инвестиции, а передача активов, в порядке капиталовложений вызывает необходимость их оценки, подчеркивает О. Уильямсон. При заключении контракта, стороны трансакций стремятся к его успешному выполнению [126].

По мнению К. Менара, наличие права пользования, позволяет рассматривать трансакции, совершаемые внутри корпораций (между подразделениями), а также в контексте иных соглашений (экономика, планируемая из центра), при которых передача прав не связана с трансфертом прав собственности [106].

В процессе исследования трансакций, обусловленных взаимоотношениями между людьми, А.А. Аузан считает необходимым использовать допущения ограничения ресурсов, следования собственным интересам. В качестве основных моментов трансакции Р. Коуз и А.А. Аузан рассматривают конфликт, взаимозависимость и порядок. Конфликт в связи с использованием ограниченного ресурса рассматривается как отношение взаимоисключения. Взаимозависимость как отношение определяется в качестве возможности повышения благосостояния на основе взаимодействия. Отношение, позволяющее достигнуть суммарный выигрыш и его распределение между заинтересованными сторонами рассматривается как порядок [90].

В работах Дж. Коммонса исследуются: трансакция сделки, трансакция управления, трансакция рационирования. Трансакция сделки предполагает согласие сторон на ее осуществление, основанное на экономическом интересе каждой из них, и фактические отчуждение и присвоение прав собственности и свобод. При данной трансакции, соблюдается условие симметричности отношений между контрагентами, а ее отличительным признаком является не производство, а передача товара из рук в руки.

В трансакции управления, в качестве ключевого рассматривается отношение управления подчинения, предполагающее взаимодействие между людьми, на основе принятия решения одной стороной. Основываясь на типах выделенных Дж. Коммонсом трансакций, А.Е. Шаститко рассматривает трансакции, существующие во внутрикорпоративных (внутрииерархических) отношениях, бюрократических организациях, возникающие при наличии у одной из сторон правового преимущества, и определяемые им как отношения управления / подчинения. [134, 177]

Ассиметричность правового положения сторон наблюдается в трансак-

ции рационирования, а управляющей стороной является коллективный орган, реализующий спецификации прав. Трансакциями рационирования являются составление бюджета корпорации советом директоров, федерального бюджета правительством и утверждение органом представительной власти; решение арбитражного суда по поводу спора, возникшего между экономическими субъектами. В данной трансакции управление отсутствует и осуществляется наделение богатством того или иного экономического субъекта.

Трансакции рационирования по мнению Дж. Коммонса пронизаны властными полномочиями и их результатом является наделение богатством экономического агента, в отличие от торговых трансакций, осуществляемых на основе добровольности. По предписанию верхних уровней власти, трансакции рационирования распределяют прибыли и убытки, полученные при создании материальных ценностей. [177]

Трансакции рационирования также исследовались А.Е. Шаститко, отмечавшим, что право принятия окончательного решения доступно одной стороне. Спецификация прав собственности находится под воздействием внешних эффектов, в частности изменения технологий, ведения переговоров в целях обеспечения доказательств обоснованности присвоения или отчуждения блага [135].

А.Б. Тарушкин подчеркивал, что в рыночной трансакции контрагенты обладают одинаковым правовым статусом, а не асимметричным как в управленческой и рационирующей. Управленческие трансакции, основывающиеся на отношениях иерархии, преобладают в корпорациях, государственных структурах. Наделение исключительными полномочиями одной стороны (в частности государство), является прерогативой рационирующей трансакции [125]. Типологии трансакций, отдельных авторов представлены в табл. 1.2.

Е.О. Стрижак отмечает, что современное определение сущности трансакции, как экономической категории, объединяет экономический и правовой подход. Основной составляющей трансакционного подхода к анализу экономической деятельности по мнению Е.О. Стрижак является определение возможности спецификации прав собственности на экономические активы при совершении

ний сделки и оценка направлений передачи этих прав. [164]

Таблица 1.2

## Типологии трансакций

Автор	Классификационный признак	Группировки трансакций
1	2	3
Коммонс Дж. [177]	Характер правовых отношений в процессе взаимодействия	Симметричные и несимметричные. Симметричные правовые отношения основываются на добровольном соглашении между сторонами, а несимметричные включают элемент принуждения
	Формы социального взаимодействия	Межчеловеческие и межгрупповые. В межгрупповых трансакциях задействованы социальные группы, коллективные органы управления, компании
Плотников В.С. [112]	По сфере взаимодействия	Внешние и внутренние
	По времени	Предакционные, на момент совершения сделки. Постконтрактные, после совершения сделки
	По типу	Общие и специфические; однократные и регулярно повторяющиеся; прямо или непосредственно зависимые от будущих событий; автономные или пересекающиеся с другими трансакциями
	По виду	Трансакции поиска информации; ведения переговоров; измерения; спецификации и защиты прав собственности; постконтрактного поведения.
Уильямсон О. [126]	Разовая сделка с участием активов общего назначения	Разовый обмен на анонимном рынке
	Повторяющаяся сделка с участием активов общего назначения	Продажа товаров на конкурентном рынке, сопровождающаяся экономией на издержках изменения
	Разовая сделка с участием специфических активов	Разовый обмен, сопровождающийся определенными гарантиями и/или привлечением третьей стороны
	Повторяющаяся сделка с участием специфических активов	Двустороннее партнерство, сопровождающееся трансакционно-специфической экономией и экономией на коммуникациях, предотвращающее оппортунизм
Поланьи К. [76]	Трансакция взаимности	Зависит от статуса участников и культурного контекста взаимодействия, описывает горизонтальные отношения

## Окончание табл. 1.2

1	2	3
Поланы К. [76]	Трансакция перераспределения	Социальные выплаты (в пользу государства или населения), не являются предметом торга или переговоров, управляются обычаями и законами, описывает вертикальные отношения
	Трансакция домашнего хозяйства	Производство для удовлетворения потребностей семьи
	Трансакция обмена	Обмен на рынке: операционный – простое перемещение товаров; административный – передача прав собственности на условиях, устанавливаемых властью; интегративный – передача права собственности в результате торга и переговоров между сторонами

Обусловленность трансакций отчуждением и присвоением прав собственности и свобод вызывает необходимость исследования определения прав собственности, рассматриваемого А. Оноре в качестве «пучка прав» по использованию ресурса, включающего ряд правомочий (табл.1.3.) [181].

Таблица 1.3  
Определения прав собственности

Наименование права	Содержание права
1	2
Право владения	Защищенная возможность осуществления физического контроля над объектом
Право пользования	Личное использование объекта
Право управления	Определение направления использования объекта, круга лиц и порядка доступа к объекту
Право на доход	Имплицитный (непосредственное использование объекта), а также в явной форме, в результате использования вещи другими индивидами
Право на капитал	Предполагает возможность дарения, продажи, изменения формы или уничтожения объекта
Право на безопасность	Иммунитет от экспроприации, предполагающее защиту от вредного воздействия на поток доходов в виде экспроприации даже при условии наличия компенсационной системы
Право на передачу	Передача объекта по наследству или завещанию
Право бессрочного владения	Бессрочное владение
Запрет вредного использования	Не допущение использования с елью нанесения вреда имущественным объектам других агентов
Ответственность в виде взыскания	Возможность отчуждать вещь в уплату долга, а также использовать в качестве залога
Конечные права	Следствие неопределенности и возникающей в связи с этим необходимости заполнять пробелы в уже заключенных соглашениях

Реальная трансакция, как правило, сочетает элементы различных типов трансакций, что вызывает необходимость исследования кластеров трансакций.

## 1.2. Трансакционные институты и их роль в экономической деятельности корпораций

Современные неоинституционалисты, лауреаты Нобелевской премии, в частности, Р. Коуз (1991г.), Д. Норт (1993г.) и другие, исследуя проблемы условий и результатов возникновения институтов, определили влияние систем правил и форм экономической организации на поведение экономических агентов и размещение ресурсов, выявили причины многообразия форм организации экономической деятельности в рамках институциональной среды. Основополагающие положения представителей неоинституционализма включают:

институты оказывают воздействие на результаты функционирования и динамику экономики и подлежат анализу посредством использования инструментов экономической теории;

ограниченная рациональность и оппортунизм характеризует поведение человека;

осуществление рыночных трансакций, функционирование ценового механизма и иных составляющих рыночной экономики связано с издержками, называемыми в неоинституциональной теории трансакционными и определяемыми как «затраты ресурсов (денег, времени, труда и т.п.) для планирования, адаптации и контроля за выполнением взятых обязательств в процессе отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе» [134].

Нововведения в теорию рассматривают институты не только как фирму или домашнее хозяйство, но и как структуру обеспечивающую взаимодействия между людьми, что предполагает исследование процессов трансформации информации, формирования и использования знаний, развития систем мотивации и контроля в различных формах экономической организации. В настоящее время, представителями новой институциональной экономики, и, в частности Оли-

вером О. Уильямсоном, сформулирован новый взгляд на экономическую природу института. Согласно О. Уильямсону институты рассматриваются как механизмы управления контрактными отношениями. В качестве важнейших экономических институтов рассматриваются фирмы, рынки и отношения контрактации [126].

Анализ институтов предусматривает исследование институциональных соглашений и институциональной среды. Институциональные соглашения направлены на снижение трансакционных издержек и предполагают наличие договоров между экономическими субъектами. В частности, корпорация определяется как совокупность контрактных обязательств ее участников, которые принимаются для того, чтобы минимизировать трансакционные издержки. Идеальный размер корпорации предполагает, что трансакционные издержки внутри фирмы соответствуют трансакционным издержкам осуществления сделки на рынке. Таким образом, соотношение внутрикорпоративных и рыночных типов координации определяется на основе критерия минимизации трансакционных издержек.

Институциональная среда (институты) предполагает наличие определенных «правил игры» (правил, норм и санкций), которые формируют экономические, политические, социальные и юридические возможности взаимодействия между экономическими субъектами и предусматривает заключение формальных и неформальных институциональных соглашений.

Перечень определений понятия «институт», используемый в экономической теории, содержится в работе А.Е. Шаститко и по мнению автора может выражаться в виде трех элементов, взаимно дополняющих друг друга в виде правил, стандартов и стереотипов мышления [133].

Другой представитель институциональной экономики Д. Норт, определяет институт как созданные человеком ограничения, которые структурируют политическое, экономическое и социальное взаимодействие [109].

Б. Корнейчук трактует институты как определяющие способы организации хозяйственной жизни, называя их экономическими [97].

Дж. Гэлбрейтом, и М. Олсоном институт рассматривался как внешняя регламентирующая норма, что в экономической литературе характеризуется как нормативный подход. Дж.М. Кларк, Ф. Найт на основе информационного подхода рассматривали институт как знание, содержащее образец поведения. Л. Тевено, О. Фаворо, Ю. Ельстер провозглашая организационный подход, рассматривали институт как согласованность отдельных элементов. С. Уинтер, Д. Ходжсон выбирая эволюционной подход, определяли институт как совокупность «внутренних» норм экономического субъекта, регулирующих его деловое поведение. Т. Эггерссон, Дж. Коммонс, Р. Коуз, К. Далман, Р. Познер используя трансакционный научный подход, определяли институт как ограничения, обусловленные трансакционными издержками.

В исследованиях отдельных авторов, представлены специфические точки зрения на природу институтов. В частности, О. Сухарев считает, что институты никогда не представлены людьми, являются рамками функционирования корпорации и определяют ее генезис и эволюцию. Организации являются агентами институциональных изменений. О. Сухаревым также высказывается точка зрения о создании институтов людьми, далее их развивающими и изменяющими, и, в свою очередь воздействующими на выбор и поступки людей [124]. Бессспорно, институты создаются людьми и позволяют организовать взаимоотношения между ними, являясь неотъемлемыми составляющими их деятельности.

Трансакционные институты являются совокупностью институтов, организующих, регулирующих, структурирующих договоры экономических субъектов по поводу обмена, передачи прав собственности на определенных условиях, то есть трансакций. Бессспорно, не все трансакции осуществляются через трансакционные институты, в частности поставки товаров изготовителям, потребителям. Подсчеты Д. Норта и Дж. Уоллиса позволили сделать вывод, что около половины трансакций осуществляется через трансакционные институты.

Отдельными авторами рассмотрены общие черты трансакционных институтов, в частности: обеспечение устойчивости экономической деятельности; свобода и безопасность действий экономических субъектов; наличие системы

стимулов (позитивных и негативных); сокращение трансакционных издержек. Бессспорно, природа институтов зависит от объектов трансакций, что позволяет выделять финансовые, торговые, информационные, интеллектуальные трансакционные институты [96].

Трансакционные институты обеспечивают возможности снижения трансакционных издержек, вызываемых взаимодействием экономических субъектов. В частности традиционные издержки: генерируют и воспроизводят трансакции, осуществляя их перераспределение в свою пользу; обеспечивают доступ к ограниченным рыночным ресурсам, посредством заключения договоров различных форм; группируются в зависимости от объекта трансакции и включают финансовые, торговые, информационные, интеллектуальные.

Задачей трансакционных институтов является процесс объединения контрагентов в процессе экономической деятельности.

Трансакционные институты неоднородны по своей природе и выполняемым функциям, что проявляется в структуре и составе осуществляемых трансакционных издержек. Возникновение трансакционных издержек связано с неполнотой и ограниченностью информации и ресурсов, которые могут использовать участники рынка. Необходимую информацию экономический субъект может найти самостоятельно, затратив время и денежные ресурсы, либо воспользоваться услугами трансакционного института, специализирующегося на предоставлении необходимой информации или ресурсов. Процесс удовлетворения экономического субъекта в необходимой информации (непосредственно поиск, обработка и использование информации) является сложным и разносторонним. Именно поэтому многие экономические субъекты, в частности, производственные институты, не могут самостоятельно организовать данный процесс, что обусловлено следующими причинами:

бизнес в сфере информации требует значительных финансовых вливаний, затрат времени на сбор и обработку информации, создание баз данных, подбор персонала соответствующей квалификации для данной работы и т.д.;

самостоятельный поиск необходимой информацией невыгоден для эко-

номического субъекта, так как осуществляет все расходы на ее отбор, формирование и хранение.

Транснациональные корпорации, при поиске необходимой информации, как правило, обращаются к информационным трансакционным институтам, так как сумма расходов, связанных с получением информации (оплата услуг информационных трансакционных институтов) несопоставима с суммой расходов, возникающих при поиске и систематизации информации самостоятельно.

Общие черты трансакционных институтов сформулированы Т.Е. Степановой [163]:

трансакционные институты обеспечивают предсказуемость результатов совокупности действий и привносят в экономическую деятельность устойчивость. Каждый из институтов предполагает, что субъект с высокой степенью вероятности в определенных структурах, занимающихся соответствующей деятельностью получит то, на что он рассчитывал, затрачивая при этом известные ему ресурсы (материальные, финансовые и др.);

институты обеспечивают свободу и безопасность индивидов в определенных рамках, что высоко ценится экономическими субъектами;

институтам присуща система стимулов (позитивных и негативных), без которой они существовать не могут;

институты могут передаваться от одного поколения индивидов к другому и закрепляться в их деятельности;

институты сокращают трансакционные издержки, повышая эффективность деятельности субъектов.

В зависимости от объектов возникновения трансакций, исследователями выделяются торговые, финансовые, информационные, интеллектуальные, а также связанные с трудовыми ресурсами институты [177]. Наряду с традиционными институтами – торговыми, информационными, финансовыми, активно развивается в настоящее время, интеллектуальный институт, связанный с инновационными трансакциями. Развитие рынка производных финансовых инструментов вносит изменения в деятельность финансовых институтов, выступаю-

щих посредниками при заключении форвардных, фьючерсных, опционных и иных срочных договоров. Функционируя на всех экономических уровнях, трансакционные институты активно развиваются, что связано с появлением новых видов трансакций и трансакционных издержек.

Институциональная теория оказывает воздействие на развитие бухгалтерского учета. В настоящее время, правовым полем бухгалтерского учета является законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете, а его регулирование осуществляется в соответствии со следующими принципами:

обеспечения соответствия бухгалтерских стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

наличия единой системы требований к бухгалтерскому учету;  
упрощения способа ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектами малого предпринимательства;

разработке российских стандартов на основе международных стандартов.

Проблемы, связанные с институциональными особенностями бухгалтерского учета, в экономической науке недостаточно разработаны. Исследование теоретических проблем института бухгалтерского учета, разработка принципов, функций и путей его развития, формирование современной концепции бухгалтерского учета осуществляется В.В. Панковым, Л.А. Чайковской, В.С. Плотниковым, В.В. Цыпленковым, С.Н. Поленовой, Л.Ф. Шиловой. Последнее десятилетие характеризуется значительными новыми институциональными изменениями в российском бухгалтерском учете, в частности принятием федеральных законов, регулирующих бухгалтерский учет и формирование консолидированной финансовой отчетности, введением в действие международных стандартов финансовой отчетности. По определению В.В. Цыпленкова, институциональное развитие бухгалтерского учета представляет собой формирование профессиональной среды практической деятельности по отражению фактов хозяйственной жизни субъектов экономических отношений посредством внешних регуляторов и внутренних правил функционирования бухгалтерской системы, реали-

зации научных идей и концепций [170]. Поленова С.Н. рассматривает институты бухгалтерского учета как совокупность формальных и неформальных норм по организации бухгалтерского учета и формированию информации, механизмов принуждения к их исполнению, упорядочивающих экономическое поведение субъектов хозяйствования [157]. Признание институтов бухгалтерского учета позволяет использовать основные положения институциональной теории в обосновании направлений его развития.

В экономической деятельности корпораций трансакции выступают в качестве сделок, связанных с обеспечением доступа к правам собственности и активам, выбором видов деятельности, привлечением заемных средств, оформлением договоров, объединением и охраной бизнеса, осуществление которых связано с совершением фактов хозяйственной жизни – событий, оказывающих влияние на финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств корпорации.

Регистрация корпорации в качестве юридического лица предполагает подготовку учредительных документов, оплату государственной пошлины в соответствии с законодательством о налогах и сборах, изготовление печатей, штампов, открытие счетов в банке, регистрацию в Федеральной налоговой службе, внебюджетных фондах. Корпорация может осуществлять регистрацию самостоятельно, либо посредством обращения к сторонней организации, осуществляющей данный вид деятельности. Моментом государственной регистрации признается внесение регистрирующим органом соответствующей записи в государственный реестр.

Некоторые виды деятельности корпорации подлежат лицензированию, т.е. получению специального разрешения на право осуществления конкретного вида деятельности (выполнения работ, оказания услуг), подтвержденным документом на бумажном носителе или в форме электронного документа. Предоставление и переоформление лицензии, выдача ее дубликата предполагает оплату государственной пошлины в размерах и порядке, установленными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Юридическим актом признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, а также единственным доказательством существования зарегистрированного права является государственная регистрация прав на недвижимое имущество. Объект основных средств принимается к учету после государственной регистрации. Допускается принимать к учету в качестве основных средств с отражением на отдельном субсчете к счету учета основных средств объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке – передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые. Государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним, предусматривает уплату государственной пошлины в размерах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации охраняются гражданским законодательством. Имущественные и неимущественные отношения, отражающие создание, правовую охрану и использование объектов интеллектуальной собственности регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ). Наличие правового механизма защиты объектов интеллектуальной собственности обеспечивает организациям конкурентные преимущества, улучшает инновационный климат, создает условия для использования инновационных результатов и получения доходов. Результатами интеллектуальной собственности, подлежащими правовой охране являются: произведения науки, литературы и искусства; программы для ЭВМ; базы данных; исполнения; фонограммы; сообщение в эфир или по кабелю радио или телепередач; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; селекционные достижения; топологии интегральных микросхем; секреты производств (ноу-хай); фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначе-

ния.

Правовой механизм защиты интеллектуальной собственности предусматривает определенные способы поддержки инноваций. Государственная регистрация изобретения, полезной модели, промышленного образца и выдача патента осуществляется при условии оплаты патентной пошлины. При непредставлении заявителем в установленном порядке документа, подтверждающего уплату патентной пошлины, регистрация и экспертиза заявки, а также выдача патента не осуществляются, а заявка признается отозванной. Защита исключительного права, удостоверенного патентом, осуществляется только после выдачи патента. Патентная пошлина уплачивается также за поддержание в силе патента: на изобретение и промышленный образец – начиная с третьего года действия, а на полезную модель – начиная с первого года.

На основании лицензионных договоров и договоров коммерческой концессии, правообладатель может предоставить другим корпорациям права на использование результатов интеллектуальной деятельности. Переданные нематериальные активы с баланса правообладателя (лицензиара) не списываются, амортизацию по объектам начисляет правообладатель (лицензиар). Лицензиат начисляет и уплачивает периодические платежи, а также фиксированные (разовые) платежи в порядке и сроки, установленные договором.

В качестве примера трансакции может быть рассмотрен срочный договор, представляющий собой соглашение между продавцом и покупателем о купле-продаже определенного актива на фиксированную дату. Механизм расчетов предусматривает осуществление расчетов биржи с каждой стороной фьючерсного договора по гарантийному обеспечению открытой позиции, по разнице в ценах по открытым позициям, по прибыли или убытку при закрытии позиции.

Трансакции, связанные с финансовыми вложениями зависят от направленности вложений, в частности установления контроля и возникновения дочерних, ассоциированных корпораций, а также осуществлением совместной деятельности и формированием консолидированной финансовой отчетности.

Трансакции, связанные с привлечением кредитов и займов предполагают

обеспечение доступа к ним в различных формах, в том числе посредством выпуска облигаций, векселей.

При осуществлении трансакций в корпоративном учете возникает необходимость регистрации связанных с ними фактов хозяйственной жизни, оказывающих влияние на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств корпорации.

Типология трансакций и связанных с ними фактов хозяйственной жизни представлена в табл. 1.4.

Таблица 1.4

## Типология трансакций по видам

Виды трансакций	Факты хозяйственной жизни
Оформление доступа к правам собственности, в том числе: оформление юридического лица (корпорации) выбор видов деятельности	Оплата работ, услуг, связанных с оформлением юридического лица. Включаются в состав прочих расходов, финансовых вложений. Оплата работ, услуг, связанных с оформлением лицензий, сертификацией продукции, работ, услуг, иные аналогичные платежи. Включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, прочих расходов
Доступ к активам	Оплата работ, услуг, связанных с регистрацией объектов недвижимости, результатов интеллектуальной деятельности, движением финансовых активов, экспортными и импортными операциями, иные аналогичные платежи. Включаются в первоначальную стоимость активов (капитализируются), фактическую себестоимость активов, состав расходов по обычным видам деятельности, прочих расходов
Привлечение кредитов и займов	Оплата процентов, иные платежи, связанные с привлечением заемных средств. Включаются в первоначальную стоимость активов (капитализируются), состав прочих расходов
Оформление и мониторинг договоров	Оплата работ, услуг, связанных с оформлением договоров, проверкой сторон договора, иные аналогичные платежи. Включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, управлеченческих расходов, коммерческих расходов, прочих расходов
Объединение бизнеса	Оплата работ, услуг экспертов, аудиторов, иные платежи, связанные с объединением бизнеса. Включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, управлеченческих расходов, прочих расходов
Охрана бизнеса	Оплата работ, услуг охранных агентств, сотрудников охраны, иные аналогичные платежи. Включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, управлеченческих расходов, прочих расходов

Трансакции и связанные с ними факты хозяйственной жизни, вызывают трансакционные издержки, снижение которых повышает эффективность дея-

тельности корпорации. Разработка стратегии минимизации трансакционных издержек предполагает исследование состава трансакций корпорации и типологии и состава трансакционных издержек. Систематизация информации о трансакционных издержках осуществляется на основе методики, включающей документирование фактов хозяйственной жизни, вызываемых трансакциями, их оценку, текущую группировку и обобщение в корпоративном учете и отчетности.

### 1.3. Концепции трансакционных издержек корпораций

В качестве самостоятельной темы проблематика трансакционных издержек заявляет о себе в 1960-1970-х гг. в США и Западной Европе и связана в первую очередь с именами Р. Коуза [99] и О. Уильямсона [126].

Рональду Коузу в 1991 году Шведской королевской академией наук присуждена Нобелевская премия за развитие теории трансакционных издержек, одной из составляющих новой институциональной теории, предусматривающей разделение издержек на трансакционные и трансформационные. Трансформационные издержки направлены на изменение физических характеристик производимых благ, а трансакционные связаны с изменением их институциональных характеристик, в частности, использованием рыночного механизма, административных механизмов контроля. «Другой фактор, заслуживающий быть отмеченным, - это различное отношение правительства или других регулирующих органов к обменным трансакциям, совершаемым на рынке, и к таким же трансакциям, организуемым внутри фирмы. Если рассмотреть раннее какое действие имело налог с продажи, мы увидим, что этот налог падает на рыночные трансакции, но не относится к таким же трансакциям внутри фирмы. Поскольку перед нами альтернативные методы «организации» - через ценовой механизм или предпринимателя, такое регулирование дает жизнь фирмам. Оно служит причиной возникновения фирм в специализированной обменной экономике» [99].

В работах Р. Коуза рассматриваются альтернативные возможности перераспределения ресурсов между потребителями, в том числе на свободном рын-

ке и в корпорации, вызывающие издержки, связанные с обеспечением информации, определением цены продукции, выплатой комиссионных и другие.

О. Уильямсон разделял трансакционные издержки на *ex ante* издержки, сопутствующие разработке содержания договора, необходимостью ведения переговоров, обеспечением необходимых гарантий, а также *ex post* издержки, связанные с корректировкой условий договора, вызываемые непредвиденными обстоятельствами, ошибками при его составлении. Уделяя особое внимание трансакционному анализу, О. Уильямсон рассматривал его как необходимое дополнение анализа технологических процессов, затрат на ритмичное производство и сбыт, в том числе исследование расходов на планирование, адаптацию и мониторинг выполнения задач, характерных для альтернативных структур управления (механизмов координации экономической деятельности) [126].

Трансакционные издержки также определялись как издержки использования рыночного механизма цен, при полном его отсутствии во внутрифирменных взаимоотношениях. В частности Р. Коуз, К. Эрроу, Д. Норт отмечали, что трансакционные издержки существуют только в экономике обмена правами собственности.

В работах С. Чанга, А. Алчана, Г. Демсеца трансакционные издержки рассматриваются не только в рыночной экономике, но и в альтернативных экономиках, например, в плановой. По мнению С. Чанга, неэффективность плановой экономики предопределяется максимальным объемом трансакционных издержек. Отмечая, что в коммунистическом обществе трансакционные издержки отсутствуют, Р. Коуз подчеркивал, что в условиях рыночной экономики «...покупатели и продавцы должны находить друг друга: покупатели должны знать, что продавцы могут им предложить, а продавцы - что хотят приобрести покупатели. Обе стороны должны знать цены, по которым другая сторона готова совершать операции: стороны должны вести переговоры, разрабатывать контракты, обеспечивать уверенность в их соблюдении и так далее. Именно затраты такой деятельности я называю трансакционными издержками» [99].

По мнению К. Менара «трансакционные издержки возникают при любых

вариантах организации трансакций, включая рынки, поэтому ключевой вопрос касается выбора наиболее эффективной из доступных альтернатив управляемой структуры, а также рост институциональной среды в качестве детерминанты этого выбора» [106].

К Эрроу сравнивал трансакционные издержки с понятием трения в физике, характеризуя их как «затраты на управление экономической системой»: «Подобно тому, как трение мешает движению физических объектов, распыляя энергию в форме тепла, так и трансакционные издержки препятствуют перемещению ресурсов к пользователям, для которых они представляют наибольшую ценность, «распыляя» полезность этих ресурсов по ходу экономического процесса. Экономист, игнорирующий существование трансакционных издержек будет сталкиваться с такими же трудностями при объяснении экономического поведения, с каким сталкивался бы физик, игнорирующий факт трения при описании движения фактических объектов». [172]

Подчеркивая неразрывную связь трансакционных издержек с правами собственности на экономические активы, Т. Эггерссон отмечал, что четкой дефиниции трансакционных издержек не существует и прослеживал взаимосвязь трансакционных издержек с издержками приобретения информации об обмене и охват ими отдельных видов деятельности, в частности:

поиск информации о распределении цен и качестве ресурсов, поиск потенциальных покупателей или продавцов, их поведении и материальном положении;

торги, позволяющие определить подлинные позиции покупателей и продавцов;

составление договоров;

контроль выполнения договоров контрагентами;

обеспечение выполнения договора, взыскание расходов при невыполнении партнерами договорных обязательств;

защита прав собственности.

По мнению Т. Эггерссона «...Издержки контрактации и другие трансак-

ционные издержки имеют глубокое значение для размещения ресурсов и структуры экономической организации. ...Благодаря издержкам трансакционного процесса предоставление прав собственности становится первостепенным фактором, встает вопрос об экономической организации и структура политических институтов начинает играть ключевую роль в осмыслении экономического роста» [137].

По мнению Дж. Ходжсона, сокращению издержек способствует формирование рынка, обеспечивающего контрагентов информацией о ценах, позволяющего установить контакты и выявить желающих заключить сделки. Издержки ведения переговоров также сокращаются, так как рынок способствует формированию процедур и норм, достижения соглашений. Развитие рынка, предусматривающего наличие правил поведения покупателей и продавцов, сокращает издержки надзора и принуждения к соблюдению договоров [127]. Издержки ведения переговоров также сокращаются, так как рынок способствует формированию процедур и норм, достижения соглашений. Развитие рынка, предусматривающего наличие правил поведения покупателей и продавцов, сокращает издержки надзора и принуждения к соблюдению договоров.

Оценку трансакционных издержек, Дж. Уоллис и Д. Норт осуществляли на основании позиций потребителя и продавца. Для потребителя трансакционными издержками являются расходы, не включаемые в цену покупки. Для продавца трансакционными издержками являются все расходы, не осуществляемые им, если бы он продавал товар самому себе [196].

Р. Коуз, отмечал, что для осуществления рыночной трансакции следует выявить, с кем желательно заключить сделку; распространить информацию о желающем ее заключить и на каких условиях; провести переговоры, предполагающие заключение сделки; осуществлять контроль за ее соблюдением [99].

Определения трансакционных издержек отдельных авторов представлены в табл.1.5.

Таблица 1.5

## Определения трансакционных издержек

Автор	Определение издержек
1	2
Нестеренко А.Н. [108]	Издержки, связанные с получением информации, совершением сделок и защитой прав собственности. Расходы на поиск информации, проведение переговоров и подготовку контракта, контроль за качеством, защиту прав собственности и предотвращение оппортунистического поведения. Издержки на осуществление контроля соблюдения договоров конрагентами, на юридические, бухгалтерские, аудиторские и другие виды услуг. Расходы на осуществление контроля за выполнением экономических решений, менеджерами, экономическими, бухгалтерскими и аудиторскими службами
Шаститко А.Е. [135]	Издержки предполагающие затраты ресурсов (денег, времени, труда и т.п.), необходимые для планирования, адаптации и контроля за выполнением взятых экономическими агентами обязательств, в процессе отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе. Трансакционные издержки являясь частью издержек производства отражают изменение или воспроизведение «правовых» характеристик
Радаев В.В. [115]	Трансакционные издержки являются дополнительными, (в противоположность прямым трансформационным издержкам), не связанными с процессом производства продуктов и услуг, но неизбежными в процессе обслуживания процесса обмена. Трансакционные издержки представляют собой издержки, связанные с доступом к ресурсам, передачей спецификацией и защитой прав собственности, заключением и обслуживанием деловых отношений
Малахов С. [150]	Трансакционные издержки являются разницей между ценой предложения и возможно более низкой ценой, уплачиваемой покупателем.
Олейник А. [110]	Трансакционные издержки – затраты времени и других ценных ресурсов фирмы на разнообразные контакты с внешним окружением, а также на внутренние коммуникации: на контакты с налоговыми и другими государственными органами, на общение с покупателями, поставщиками, партнерами и т.д.
Электронный журнал по менеджменту MC&MA	Трансакционные издержки это расходы специалистов корпорации на организацию контрактов
Электронный глоссарий Haute finance	Трансакционные издержки это операционные издержки, сверх основных затрат на производство и обращение; косвенные расходы, непосредственно связанные с заключением сделки
Р.М. Нуриев [154]	Трансакционные издержки являются операционными, осуществлямыми в сфере обмена, связанными с передачей прав собственности

Возникновение и развитие теории трансакционных издержек, А.Н. Нестеренко относил к 1950-1960 г.г., и связывал с усложнение экономической жизни.

А.Н. Нестеренко отмечал, что подобие трансакционных издержек сущ-

ствовало и в античные времена и в средние века. Также он отмечал, что в условиях ограниченности, когда участники обмена были тесно знакомы друг с другом, или когда основная часть обмена производилась в рамках узких общин, трансакционные издержки не играли заметной роли в экономической деятельности.

Особое значение трансакционные издержки начали приобретать с развитием рынка, сопровождавшимся значительным расширением географического пространства и охватившим разнообразные экономические и социальные отношения по защите прав собственности. Также на развитие трансакционных издержек повлияло усложнение социальной жизни, дальнейшее углубление разделения труда и возникновение новых объектов собственности.

Рассматривая неопределенность в качестве фундаментальной характеристики экономической системы, А.Н. Нестеренко подчеркивал роль информации для принятия обоснованных экономических решений, отмечая, что информация является платным ресурсом, способствует появлению информационных издержек, связанных с трансакционными [108].

А.Е. Шаститко утверждал, что феномен трансакционных издержек заключается в том, что экономические интересы взаимодействующих друг с другом агентов и наличие неопределенности, определяемой через фрагментарность (искаженность) доступной агентами информации, а также ограниченными возможностями ее адаптации не совпадают. В связи с этим А.Е. Шаститко интерпретирует их как издержки по координации деятельности экономических агентов и снятию распределительного конфликта между ними. [135].

Дж. Уоллис и Д. Норт отмечали, что расширение в XIX в. рынков вследствие развития железных дорог и урбанизации населения способствовало развитию трансакционного сектора и созданию специализированных структур обеспечивающих поиск и обработку информации. Внутрикорпоративные трансакционные услуги, связанные с трансакционным сектором корпорации также нуждаются в количественной оценке, осуществление которой, по мнению Д. Норта и Дж. Уоллиса требует выполнение ряда условий:

выбор профессий, непосредственно связанных с выполнением трансакционных функций. Профессии, связанные с выполнением трансакционных функций обязывают работников принимать участие в приобретении ресурсов, распределении производимого продукта, в координации и контроле за выполнением трансформационных функций;

исчисление величины трансакционных издержек через вычисление зарплатной платы занятых во внутрифирменном трансакционном секторе [196].

По мнению А.Н. Нестеренко, в процессе развития человеческой цивилизации совокупные трансакционные издержки занимают все большую долю в общих затратах, которые несет экономическая система в целом и вытесняют обычные трансформационные затраты (производственные издержки). На единицу товара, услуги или сделки объем трансакционных издержек имеет тенденцию к сокращению, что обусловлено стремлением экономических субъектов минимизировать издержки на основе современных методов систематизации информации [108].

В концепции О. Уильямсона особое место отводится понятию специфиичности активов, которые трудно перепрофилировать на производство иного товара, а их применение требует дополнительных гарантий сбыта готовой продукции, что, по мнению С. Малахова, вызывает необходимость принятия экономических решений «производить или покупать», «покупать или искать», «покупать или ждать». Процесс принятия решений предполагает рассмотрение вариантов приобретения в условиях наличия не одной, а нескольких возможностей, в частности собственное производство, поиск, ожидание и другие. Приобретение осуществляется, если разница между ценой предложения и возможной более низкой ценой ниже затрат на поиск либо ожидание подобной цены или в случае, если покупатель оценивает затраты собственного производства выше экономии на указанной разнице цен.

При отказе от покупки сделка не осуществляется и покупатель не имеет дополнительных издержек, но могут возникнуть издержки поиска информации, ожидания или собственного производства. При принятии решения о приобрете-

тении, покупатель несет прямые издержки рыночной трансакции: переплачивает за товар, но экономит на издержках поиска информации и других, рассмотренных выше. По мнению С. Малахова возможная переплата относительно более низкой цены и составляет трансакционные издержки. С. Малахова утверждал, что для покупателя трансакционные издержки представляют собой разницу между ценой предложения и более низкой ценой, уплачиваемой им в качестве альтернативы более высоким издержкам поиска информации, ожидания или собственного производства. Для продавца трансакционные издержки выступают как разница между ценой спроса и возможной более высокой ценой, предлагаемой покупателю в качестве альтернативы более высоким издержкам поиска информации и ожидания [150].

Необходимо отметить, что в настоящее время исследователи понятия трансакционных издержек распространяют категорию издержек рыночной трансакции на обширный круг экономических явлений.

Отдельными авторами в качестве причины возникновения трансакционных издержек рассматривается неполнота и ограниченность информации и ресурсов, доступных участникам трансакций. Необходимую для принятия решения информацию, корпорация может сформировать, используя внутренние ресурсы, либо воспользоваться услугами внешней организации (трансакционного института), специализирующейся на систематизации и представлении информации или ресурсов по требованиям клиентов.

В институциональной теории представлены различные взгляды на причины возникновения трансакционных издержек, в частности подход теории трансакционных издержек, подход теории общественного выбора, подход теории соглашений [96].

Согласно подходу теории трансакционных издержек издержки на получение информации отсутствуют, а участники рынка обеспечены информацией о трансакции полностью. Информационные издержки связаны с обеспечением сведений о наличии продавцов и действующих ценах, а факторами, определяющими их величину, являются количество и состав товаров, географическая про-

тяженность рынка, количество продавцов. Модель рационального выбора дополняется требованием о том, что расходы на поиск дополнительной информации о трансакции должны соответствовать ожидаемым предельным доходам от нее.

Трансакционные издержки, связанные с информационными издержками, что подтверждается взаимодействием контрагентов при совершении трансакций. Например, страхование контрагентами сделок в связи с недостаточностью информации о положении на рынке, способствует росту трансакционных издержек.

Теория общественного выбора обуславливает возникновение трансакционных издержек необходимостью согласования позиций контрагентов по вопросу общественных благ. Р. Коуз считал, что предпосылка любого обмена правомочиями заключается в возможности наращивания эффективности использования ресурсов. Осуществляя обмен правомочиями, стороны надеются получить выгоды, однако достижение согласия, связанного с распределением полезного эффекта не представляется возможным. Обмен правомочиями связан с издержками согласования, нарастающими, с увеличением количества участников обмена правомочиями, хотя отдельными авторами отмечается, что не существует линейной зависимости между величиной трансакционных издержек и числом участников сделки. [99]. Ограниченностю предполагаемых участников трансакции способствует наращиванию их взаимозависимости при принятии решения, а правомочия, предназначенные к обмену, рассматриваются как специфический актив, имеющий ценность при выполнении определенного договора. Данные активы трудно продать, найти им альтернативное применение, следовательно, изменения в составе обмениваемых «специфических» правомочий способствуют снижению полезного эффекта от сделки. Представителями теории соглашений выдвинуто предложение об отсутствии на неоклассическом рынке трансакционных издержек, а их возникновение связано с наличием различных других соглашений, в том числе гражданских, традиционных, индустриальных, общественного мнения, творческой деятельности и экологических.

Как правило, значительная часть обычной деятельности экономических субъектов не может регулироваться нормами, относящимися исключительно к единичному соглашению. Таким образом, трансакционные издержки выступают в качестве издержек согласования требований различных норм, возникают при усложнении деятельности корпорации и появления в ней составляющих различных соглашений.

С.И. Архиеревым высказано суждение о том, что понятие трансакционных издержек применяется при непосредственном переходе права собственности от одного экономического субъекта к другому. «Затраты, возникающие при использовании нерыночного способа координации в рамках организации, могут быть отнесены к интеракционным издержкам» отмечает С.И. Архиереев. Интеракция означает взаимодействие не предусматривающее закрепление отношений, а трансакция предполагает взаимодействие, опосредованное обменом прав собственности и заключением договора [138].

Д. Норт и Дж. Уоллис впервые предприняли попытку оценки трансакционных институтов в экономике, что нашло отражение в статье «Измерение трансакционного сектора в американской экономике в 1870-1970 годах», которая на данный момент остается единственной в своем роде несмотря на многообразие публикаций по этой проблеме. Д. Норт и Дж. Уоллис осуществили измерение трансакционных издержек в частном и общественном секторах экономики (расчет велся по двум вариантам): в первом секторе за сто лет они увеличили свою долю в ВНП более чем на 18% (с 22,2% в 1870 г. до 40,8% в 1970 г.), а во втором - на 28%.

Вне зависимости от выбора схемы количественной оценки трансакционного сектора внутри корпорации (по мнению Д. Норта и Дж. Уоллиса) необходимо выполнение следующих условий:

- выделение профессий, которые напрямую связаны с выполнением трансакционных функций: приобретение ресурсов;
- распределение производимого продукта;
- координация и контроль за выполнением трансакционных функций;

определение величины трансакционных издержек через определение зарплаты занятых во внутрикорпоративном трансакционном секторе [196].

Трансакционные виды деятельности включают различные факты хозяйственной жизни, в частности:

финансовые инвестиции, операции с недвижимостью, предполагающие переход права собственности на основе возможности выбора трансакций;

кредитование и страховые услуги, предполагающие выполнение конкретных условий, связанных с обеспечением прав собственности на ресурсы;

правовые (юридические) услуги, регулирующие и контролирующие выполнения условий договоров; оптовая и розничная торговля, обеспечивающая доведение товаров и услуг от производителей до потребителей.

Совокупность и взаимодействие трансакционных видов деятельности формирует трансакционные сектора.

В качестве частной категории корпораций, входящих в трансакционные сектора А.Е. Шаститко выделял посреднические, основная деятельность которых связана с оказанием трансакционных услуг [134].

Трансакционные сектора в экономике расширяются, под воздействием ряда факторов:

наращивание расходов на спецификацию и охрану договоров, получению и систематизацию информации, вызывающие необходимость привлечения специалистов – экспертов различных правовых направлений;

развитие инновационной деятельности корпораций на основе технологических, маркетинговых, организационных, экологических и иных инноваций вызвали необходимость создания новых логистических схем, включающих разнообразные, непрерывно воспроизводящиеся трансакции.

Отдельными авторами в качестве фактора развития трансакционных секторов также рассматривалось воздействие изменения политической системы на перераспределение прав собственности.

Исследуя частный и государственный сектора экономики, Д. Норт и Дж. Уоллис, выделяли трансакционные отрасли, рассматривали долю работников,

непосредственно занятых в производстве трансакционных товаров и услуг в общей численности занятых. Обобщение сумм начисленной заработной платы трансакционным работникам и использование ими всех видов капитала, позволило оценить объем трансакционного сектора экономики.

Исследователи частного сектора экономики к трансакционным отраслям традиционно относят торговлю, финансы, услуги и недвижимость, а к нетрансакционным – сельское хозяйство, обрабатывающую промышленность, транспорт, горную промышленность, коммунальное хозяйство, строительство. В государственном секторе экономики Д. Норт и Дж. Уоллис к трансакционным отраслям отнесли государственные финансы, внешнюю политику, полицию, национальную оборону, почтовые услуги, а к нетрансакционным – образование, социальное страхование, здравоохранение [196].

Дальнейшее развитие методики Д. Норта и Дж. Уоллиса осуществлялось Доллери и Леоном, исследующим динамику трансакционного сектора экономики Австралии, в течение 1911-1991гг. и наблюдавшим тенденцию роста объема выделенных ими групп (трансакционный и нетрансакционный частные секторы и трансакционный и нетрансакционный государственные секторы). В течение исследуемых 80 лет в австралийской экономике, как и в американской, наблюдался экономический рост, увеличение государственного сектора, урбанизация, технологический прогресс. Таким образом, на расширение трансакционного сектора Австралии оказали воздействие факторы, исследуемые Д. Нортом и Дж. Уоллисом.

Однако, структурная динамика трансакционных издержек в США и Австралии содержит различные тренды, в частности темпов роста частного трансакционного сектора. В частности, в Австралии им обеспечен наибольший вклад в наращивание совокупного трансакционного сектора. В то же время, в США, его преобладание над государственным трансакционным сектором, составляет две трети. В значительной степени, по мнению исследователей, в Австралии, это связано с переходом работников, занятых в сельском хозяйстве, на промышленные предприятия, в то время как в США, из-за стагнации промыш-

ленности – из сельского хозяйства в сферу услуг.

Бесспорно, рост трансакционных издержек в развитых рыночных экономиках, издержек находится под воздействием усложнения трансакций, в отличие от экономик переходного периода и развивающихся стран, где рост трансакционных издержек определяется фактором расширения функционирования легального рынка, вытесняющего нелегальный.

В составе трансакционных издержек нелегальных рынков исследователи рассматривают:

издержки использования нелегальных методов на легальных рынках (взятки должностным лицам, издержки, связанные с неопределенностью, порождаемой коррупцией);

издержки входа на легальные рынки и функционирования на этих рынках в рамках формальных правил. В 2000 году, группой ученых осуществлено исследование данных издержек в 75 странах, содержащее сведения о количестве времени, денег, необходимых для открытия легального бизнеса в том числе: от 2 дней и 2 процедур в Канаде до 142 дней и 11 процедур в Индонезии и 171 дня и 15 процедур во Вьетнаме; в России эти показатели составляют 69 дней и 16 процедур;

издержки функционирования нелегального рынка, (систематизированы в работах перуанского экономиста Эрнардо де Сото, частности «Иной путь») [86].

Предлагаемые исследователями определения и классификации трансакционных издержек позволяют сделать вывод о существенности, многообразии трансакционных издержек и их воздействии на организацию экономики на микроэкономическом уровне. Нельзя не согласиться с О. Уильямсоном, отмечавшим: «Любая проблема, которая так или иначе может быть сформулирована как проблема заключения контракта, может быть исследована с позиции трансакционных издержек» [198].

Снижение трансакционных издержек является одним из направлений увеличения прибыли корпорации. Однако, необходимо отметить, что в настоящее время имеет место многообразие их определений, отсутствует порядок

признания данных издержек, методики их количественной оценки и систематизации информации в корпоративном учете и отчетности. В то же время, трансакционный сектор экономики и доля трансакционных издержек в полных затратах корпораций нарастают (табл. 1.6). [123]

Таблица 1.6

Оценка величины трансакционных издержек, %

Источник информации	Величина трансакционного сектора экономики	Доля трансакционных издержек в совокупных затратах фирмы
1	2	3
Д. Уоллес, Д. Норт	54,7	
Е. Фуруботн, Р. Рихтер	50-60	
Дж. Лафта	до 70,0	
М. Виноградова		от 1,5 до 15
Л. Гусарова, И. Миргалеева		6,7
С. Осмоловец		11,57

Трансакционные издержки, наряду с трансформационными издержками являются элементами, составляющими издержки производства, структуру и содержание которых определяют виды деятельности корпораций, содержание и характер осуществляемых трансакций.

В настоящее время трансакционные издержки оказывают влияние на поведение участников бизнес-процессов и состояние экономических систем и выступают одной из центральных категорий теории прав собственности. Возрастанию роли трансакционных издержек в экономической деятельности корпорации способствовали развитие рыночных отношений, усложнение общественных связей.

## ВЫВОДЫ

В настоящее время активно развивается институциональное направление экономической науки, что связано с необходимостью решения ряда проблем на основе междисциплинарного подхода. Понятиями институциональной теории выступают трансакции, трансакционные институты, трансакционные издержки. Содержание трансакций заключается в переходе конкретных прав на определенный актив или каких-либо полномочий от одного субъекта к другому.

В экономической деятельности корпораций трансакции выступают в каче-

стве сделок, связанных с доступом к правам собственности, и активам, выбором видов деятельности, привлечением заемных средств, оформлением договоров, объединением и охраной бизнеса.

Классификации трансакций, представителей институциональной экономики по различным признакам обширны и включают трансакции сделки, трансакции управления, трансакции рационирования, симметричные и несимметричные, межчеловеческие и межгрупповые, внешние и внутренние, предакционные и постконтрактные, разовые и регулярно повторяющиеся, неспециализированные, малоспециализированные, высокоспециализированные, иные классификации.

Организуют, регулируют, структурируют договоры экономических субъектов по поводу обмена, передачи прав собственности на определенных условиях трансакционные институты, группируемые на финансовые, торговые, информационные, интеллектуальные, иные виды. Признание институтов бухгалтерского учета позволяет использовать основные положения институциональной теории в обосновании направлений его развития. Организация трансакций вызывает необходимость отражения в корпоративном учете фактов хозяйственной жизни, оказывающих влияние на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств корпорации. Например, оформление юридического лица (корпорации) предполагает расходы на оплату нотариальных услуг, госпошлин, выбор видов деятельности корпорации связан с оплатой лицензий на осуществление определенных видов деятельности, доступ к активам предполагает оплату патентных и государственных пошли, таможенных налогов и сборов, консультационных и информационных услуг. Выражение в денежной оценке ресурсы, связанные с организацией трансакций формируют трансакционные издержки.

Трансформационные и трансакционные издержки являются элементами, составляющими издержки производства, структуру и содержание которых определяют виды деятельности корпораций, содержание и характер осуществляемых трансакций.

Трансакционные виды деятельности включают финансовые инвестиции, операции с недвижимостью, кредитование и страховые услуги, правовые услуги, регулирующие и контролирующие выполнение условий договоров, оптовую и розничную торговлю.

Расширение географического пространства и развитие рынка, усложнение социальной жизни, углубление разделения труда, возникновение новых объектов собственности способствовали развитию трансакционных секторов, трансакционных отраслей, созданию структур, обеспечивающих поиск и обработку информации.

В настоящее время трансакционные издержки оказывают влияние на поведение участников бизнес – процессов и выступают одной из центральных категорий теории прав собственности. Росту трансакционных издержек способствуют усложнение условий договоров и необходимость привлечения экспертов, развитие инновационной, экологической, маркетинговой и других видов деятельности корпораций, включающих непрерывно воспроизводящиеся трансакции.

## ГЛАВА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ И ОЦЕНКЕ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК КОРПОРАЦИЙ

### 2.1. Трансакционные издержки в институциональной экономике

В настоящее время в институциональной экономике не сложилось единой классификации трансакционных издержек. Р. Капелюшников считает, что, каждый исследователь издержек обращает внимание при классификации на наиболее важные с его точки зрения аспекты [147]. К. Далман рассматривает в их составе «издержки сбора и переработки информации, издержки проведения переговоров и принятия решений, издержки контроля и юридической защиты выполнения контракта» [178]. Дж. Стиглиц исследует информационные издержки [191], О. Уильямсон – издержки поведенческого оппортунизма [197], М. Дженсен и У. Меклинг [182] – издержки мониторинга за поведением агента и издержки его самоограничения», П. Милгром и Дж. Робертс – издержки влияния» [183]. Типология трансакционных издержек, разработанная О. Уильямсоном, представлена в табл. 2.1. [197]

Таблица 2.1  
Типология трансакционных издержек (О. Уильямсон)

Вид издержек	Характеристика издержек
1	2
Предварительные трансакционные издержки (ex ante)	
Издержки поиска информации	Формирование информации о составе потенциальных покупателей и продавцов необходимых активов и услуг, текущие рыночные цены
Издержки ведения переговоров об условиях и форме сделки	Проведение переговоров, разработка условий договора
Издержки измерения качества активов и услуг	Исследование характеристик активов и услуг, проведение экспертиз, консультаций
Издержки заключения договора	Оформление договоров
Издержки после заключения сделки	
Издержки мониторинга и предупреждения оппортунизма	Осуществление контроля за соблюдением условий договора

1	2
Издержки спецификации и защиты прав собственности	Услуги судов и арбитража; затраты времени и ресурсов, необходимых для восстановления нарушенных в ходе выполнения договора прав собственности
Издержки защиты от необоснованных претензий со стороны третьих лиц	Содержание юридической службы корпорации, услуги адвокатов

Издержки поиска информации включают поиск информации о возможных контрагентах, положении на рынке, потери, связанные с неполнотой и несовершенством доступной информации, предполагают затраты времени и ресурсов, необходимых для обеспечения информации, потери, связанные с качеством и информацией. Поиск осуществляется и продавцами и покупателями и предполагает затраты средств на изучение потребительского спроса, маркетинг, рекламу, заключение договоров с посредниками и может принимать экстенсивные и интенсивные формы, так как предполагает исследование большого количества вариантов, а также подробное исследование некоторых из них.

Развитие рынка вызывает необходимость направления средств на ведение переговоров включающих разработку содержания и условий оформления и заключения договоров.

Издержки измерения качества активов и услуг предполагают затраты на приобретение техники, осуществление измерений, иных аналогичных расходов. Оценка качества ресурсов может осуществляться как продавцом, так и покупателем. Экономию издержек обеспечивает наличие норм и стандартов качества ресурсов, арантийного обслуживания, приобретением ресурсов соответствующих торговых марок.

Издержки мониторинга и предупреждения оппортунизма связаны с осуществлением контроля поведения контрагента при исполнении договоров. Данные издержки связаны с ликвидацией последствий неполного и некачественного заключения сделки либо полного отказа от сделки.

Издержки спецификации и защиты прав собственности предполагают восстановление нарушенных в процессе осуществления сделки прав, некаче-

ственной спецификации и защиты прав собственности. Ряд авторов относит к ним затраты на поддержание в обществе консенсусной идеологии, воспитание членов общества в духе общепринятых неписаных правил и этических норм, что является способом защиты прав собственности, более экономным чем юридический контроль.

Целесообразность построения классификации трансакционных издержек в зависимости от этапов заключения сделки, обеспечивающая возможность их последующей количественной оценки также высказывалась А Олейником (табл. 2.2). [91]

Таблица 2.2  
Типология трансакционных издержек А. Олейника

Издержки <i>ex ante</i> (до заключения сделки)	Издержки <i>ex post</i> (после заключения сделки)
1	2
Издержки поиска информации: затраты на поиск информации о потенциальном партнере и ситуации на рынке; потери, связанные с неполнотой и несовершенством приобретаемой информации	Издержки мониторинга и предупреждения оппортунизма: затраты на контроль за соблюдением условий сделки и предотвращение оппортунизма (уклонение от этих условий)
Издержки ведения переговоров: затраты на ведение переговоров об условиях обмена и о выборе формы сделки	Издержки спецификации и защиты прав собственности: затраты на арбитраж, затраты времени и ресурсов, необходимых для восстановления нарушенных в ходе выполнения контракта прав, а также потери прав собственности
Издержки измерения: затраты, необходимые для измерения качества товаров и услуг, составляющих содержание сделки	Издержки защиты от третьих лиц: затраты на защиту от претензий третьих лиц на часть полезного эффекта, получаемого в результате сделки
Издержки заключения контракта: затраты на юридическое (или нелегальное) оформление сделки	

Типология трансакционных издержек, которая разработана К. Менаром, включает в себя:

издержки вычленения. Такие издержки обусловлены различной степенью технологической детализации производственных операций;

информационные издержки. Включают в себя стоимость кодирования, передачи и расшифровки информационного сигнала, а также издержки, связанные с обучением по использованию информационных систем;

издержки масштаба. обусловлены системой обезличенного обмена, требующего специализированной системы обеспечения соблюдения контрактов;

издержки оппортунистического поведения. Существование таких издержек обусловлено необходимостью наказания агентов, нарушающих соглашения.

К. Менар различает прямые издержки организации специфической трансакции и косвенные издержки, производные главным образом от институциональной среды (например, общие издержки разработки контрактного права) [106].

Типология трансакционных издержек П.Р. Милгрома и Дж. Роберта представлена в табл. 2.3. [184].

Таблица 2.3

Типология трансакционных издержек П. Милгрома и Дж. Роберта

Виды издержек	Характеристика издержек
Координационные издержки, связанные с деятельностью по подготовке трансакции	
Издержки определения состава договора	Исследование рынка с целью определения возможности приобретения необходимых активов
Издержки определения партнеров	Изучение контрагентов, текущих рыночных цен
Издержки координации действий сторон договора	Возникают при заключении договоров, предполагающих не-прерывное взаимодействие сторон, что обуславливает создание специальной структуры корпорации
Мотивационные издержки, связанные с совершением трансакции	
Издержки, связанные с неполнотой информации	Недостаточность информации на рынке может вызвать отказ от трансакции
Издержки, связанные с оппортунизмом	Возникают внутри корпорации, а также при заключении внешних договоров, неисполнительностью, нечестностью контрагента

Дж. Уоллис и Д. Норт разработали типологию трансакционных издержек по отношению к контрактному процессу. (табл. 2.4). [187]

Таблица 2.4

## Типология трансакционных издержек Дж. Уоллиса и Д. Норта

Виды издержек	Характеристика издержек
Трансакционные издержки, возникающие до обмена	Затраты на получение информации о ценах и возможных альтернативах, качестве товара и надежности контрагента и т.д.
Трансакционные издержки, возникающие в процессе обмена	Состоят из затрат, связанных с ожиданием в очередях, получением нотариально заверенных документов, получением страховки, осуществлением расчетов и т.д.
Трансакционные издержки, возникающие после обмена	Включают затраты по защите контрактов, проверке их выполнения (контроль), контроль за качеством и т.п.

Типология трансакционных издержек, разработанная Д. Нортом и дополненная Т. Эггерсоном и представлена в табл. 2.5. [180]

Таблица 2.5

## Типология трансакционных издержек Д.Норта и Т. Эггерсона

Виды издержек	Характеристика издержек
Activities ex ante (деятельность до заключения договора)	
Издержки поиска	Виды издержек, связанных с поиском: приемлемой цены, информации о товарах и услугах, продавцах, покупателях
Издержки ведения переговоров	Формирование информации о запросной и резервной цене, покупателей и продавцов
Издержки составления договора	Издержки, связанные с разработкой договора, включающего порядок действия контрагентов в процессе его реализации, в том числе привлечение третьих лиц, при возникновении разногласий сторон договора, а также возникновении непредвиденных обстоятельств
Activities ex post (деятельность после заключения договора)	
Издержки мониторинга	Наблюдение за исполнением условий договора каждым из контрагентов.
Издержки на принуждение	Издержки на принуждение сторон к выполнению договора, связанные с его нарушениями полностью или частично
Издержки по защите прав собственности	Издержки связаны с охраной от правонарушителей в лице корпораций и государства

Классификация трансакционных издержек также представлена в работах

А.Е. Шаститко и содержит:

- издержки выявления альтернатив;
- издержки осуществления расчетов;
- издержки измерения;
- издержки заключения контракта;
- издержки спецификации и защиты прав собственности;
- издержки оппортунистического поведения [135].

Э. Фуруботн и Р. Рихтер, классифицируя трансакционные издержки в качестве признака классификации рассматривают сферы их возникновения. Согласно данной методике трансакционные издержки классифицируются как:

рыночные – затраты на поиск партнеров и информации, ведение переговоров, принятие решений, мониторинг процесса;

управленческие – затраты по разработке, внедрению, поддержанию и изменению организационных структур;

политические – затраты на создание и поддержание политической системы (законодательной, судопроизводственной, оборонной, образовательной, транспортной). [92]

Разделение трансакционных издержек по признаку частоты возникновения на одноразовые и регулярные предлагается Т. Фишером. В состав регулярных издержек предлагается включить издержки, непосредственно связанные с обменом, реализации и контроля договора. [165]

По мнению В.В. Радаева трансакционные издержки включают:

получение доступа к ресурсам и правам собственности (регистрация предприятия, лицензирование деятельности, права на аренду помещений и доступ к коммуникационным сетям, доступ к кредитам и лизингу оборудования);

получение прав на использование ресурсов и прав собственности (права на производство, продажу, передачу, потребление);

оценка ресурсов и прав собственности (изменение организационно-правовых форм, бухгалтерский учет, аудиторские услуги, маркетинговые услуги);

защита ресурсов и прав собственности (исключение конкурентов, юридические услуги, охрана бизнеса);

поиск и отбор партнеров (реклама, презентации, сбор информации о партнерах, проверка их платежеспособности);

заключение деловых соглашений и контроль за их соблюдением (ведение переговоров, оформление сделок и контрактов);

поддержание деловых соглашений и применение санкций против нарушителей (согласование и корректировка соглашений, предоставление дополнительных льгот, обращение в рбитраж, взыскание долгов).

В.В. Радаев, разделяя трансакционные издержки на легальные (уплата государственных пошлин) и нелегальные (комиссия за операции, позволяющие уйти от налогов), подчеркивает, что даже при наличии полного объема необходимой информации (что практически не соответствует реальности), посчитать трансакционные издержки не так просто.

Введение экономической категории трансакционных издержек порождает массу новых, ранее не изученных, проблем, обусловленных следующими причинами:

понятие трансакционных издержек возникло как отрицательное определение. К таким издержкам относят все, что не входит в трансформационные издержки;

наличие расхождений при определении разными авторами состава трансакционных издержек;

многие трансакционные издержки имеют неформальный характер, то есть не фиксируются в отчетах, а зачастую скрываются;

отсутствие четной методики в отделении трансакционных издержек от «производственных» издержек. [115]

По мнению Р. Капельюшникова каждый исследователь трансакционных издержек рассматривал наиболее интересные, по его мнению, их составляющие: «Нужно отметить, что общепринятой классификации трансакционных издержек не сложлось, каждый из исследователей обращал внимание на наиболее

интересные, с его точки зрения, элементы. Дж. Стиглер выделили среди них информационные издержки, Оливер Уильямсон – издержки издержки оппортунистического поведения, М. Дженсен и У. Меклинг – издержки мониторинга за поведением агента и издержки его самоограничения, Й. Барцель – издержки измерения, П. Милгром и Дж. Робертс – издержки влияния, Г. Хансманн – издержки коллективного принятия решений. К. Далман включил в их состав издержки сбора и переработки информации, издержки проведения переговоров и принятия решений, издержки контроля и юридической защиты выполнения контракта» [147].

Д. Норт и Дж. Уоллис обоснованно (укрупнено) разделяют издержки экономических агентов на «трансформационные» (связанные с физическим воздействием на предмет) и трансакционные: «Трансформационные издержки есть издержки, связанные с превращением зярат в готовую продукцию». «Если уровень трансформационных издержек определяется в первую очередь технологическими факторами, то уровень трансакционных издержек - институциональными» [186].

Р. Капелюшников дополняет названные группы организационными издержками, включающими издержки по обеспечению контроля и распределению ресурсов внутри корпорации, а также издержки оппортунистического поведения также внутри корпорации [146].

Отдельными авторам отмечаются некоторые противоречия, имеющее место при определении издержек корпораций с точки зрения традиционной трансакционной теории. Дж. Уоллис и Д. Норт признают производительными трансформационные, и трансакционные издержки. По их мнению, экономические агенты не делают различия между ними, стремясь минимизировать издержки в целом. Отмечая, что трансформационная и трансакционная функции предполагают осуществление затрат Дж. Уоллис и Д. Норт подчеркивали: «Трансакционные издержки зависят от затрат труда, земли, капитала и предпринимательского таланта, которые используются в процессе рыночного обмена». «В определенных пределах две эти категории издержек взаимозаменяемы»

[186].

В. Радаев выделяет в трансакционных издержках производительную и непроизводительную составляющие: «Поскольку лучшие стимулы к эффективному использованию ресурсов создаются в условиях четко определенных и надежно защищенных прав собственности, те затраты ресурсов, которые осуществляются для спецификации и защиты подобных прав, представляют собой необходимую часть общих трансакционных издержек и имеют производительный, общественно полезный характер. Те же трансакционные издержки, которые приходится нести экономическим агентам для обеспечения соответствия своей деятельности вводимым государством правилам, которые не способствуют росту общественного богатства - являются непроизводительными» [158].

В качестве непроизводительных трансакционных издержек, осуществляемых отечественными предпринимателями, В.В. Радаев рассматривает:

издержки на получение доступа к ресурсам и правам собственности на них (регистрация корпорации изменений в уставных документах, получение права на аренду активов, доступ к кредитам и займам, лизинг оборудования и пр.);

издержки на получение права на осуществление хозяйственной деятельности (лицензирование деятельности, рабочих мест, выпускаемой и ввозимой из-за рубежа продукции);

издержки на обеспечение деловых отношений и применение санкций (согласование принимаемых решений с контролирующими организациями, получение различных льгот).

А. Олейник в качестве ключевого положения трансакционной теории выдвигает наличие информационных издержек, связанных с идентификацией продавцов и цен и предлагает объединить трансакционные издержки с информационными [110].

С. Малахов, несмотря на признание связи между информационными и трансакционными издержками, рассматривает последние как альтернативные [149].

В.В. Разумов определяет трансакционные издержки как затраты взаимодействия субъектов экономики, а также любые необходимые затраты ресурсов, которые не направлены непосредственно на производство экономических благ, но обеспечивают успешную реализацию данного процесса. По мнению В.В. Разумова трансакционные издержки также включают затраты на создание политической системы страны, производящей «общественные блага» (формирование и поддержание властных структур, правовой системы, исполнительного и полицейского аппарата, судов и др.) и текущими затратами политической системы (обеспечение национальной безопасности, выполнению арбитражных функций, функционированию общественного транспорта, образовательной системы и др.) [116].

О.П. Чекмарев в качестве трансакционных рассматривает издержки обмена и координации [131].

Ряд авторов трактуют трансакционные издержки как отношения между агентами по поводу затрат на оформление операционных сделок в процессе рыночного обмена в целях роста эффективности реальных сделок.

Характеризуя трансакционные издержки в качестве связанных с поиском информации, отдельные авторы включают в их состав затраты на составление проектов контракта, проведение переговоров и обеспечение гарантий реализации соглашений, связанные с плохой адаптацией к непредвиденным событиям затраты, расходы на тяжбы, организационные и эксплуатационные расходы, затраты, связанные с точным выполнением контрактных обязательств, затраты на поиск и обработку необходимой информации [95].

Рядом авторов для решения задачи структуризации трансакционных издержек на методологическом уровне используется системный подход и анализ в рамках которых определены основные виды трансакционных издержек. В табл. 2.6 включены виды трансакционных издержек, рассматриваемые Р. Кузом, Т.М. Фишером, К Менаром, Д. Нортом, Р.И Капелюшниковым. Каждая из выделяемых авторами видов трансакционных издержек относится к одной из следующих групп.

Таблица 2.6

## Группировка трансакционных издержек

Название группы издержек	Характеристика группы издержек
Исследования (поиск информации)	Группа трансакционных издержек, включающая все виды прямых и косвенных затрат на приобретение информации, ее обработку и передачу, безотносительно типа информации и способа ее использования в операционном цикле экономического субъекта. На данные издержки предлагается отнести все виды расходов, связанные с информационными процессами экономического субъекта прямые расходы на приобретение первичной и вторичной информации, персонал, оборудование и программное обеспечение, сети и системы связи
Контроллинг	Группа трансакционных издержек, включающая расходы на стандартные процедуры ведения переговоров, подготовку и согласование договора, процедуры его подписания, контроль исполнения, закрытие отчетности и промежуточные согласования в процессе его реализации (оппортунистическое поведение). С точки зрения экономического субъекта к данным издержкам предлагается отнести расходы на вовлеченный в процесс формирования договорных отношений персонал (включая прямые, постоянные и накладные расходы, связанные с его использованием), командировочные и представительские расходы
Обеспечение технологических процессов	Группа трансакционных издержек, включающая внепроизводственные расходы на обеспечение основного технологического процесса субъекта хозяйствования. К данной группе трансакционных издержек относятся ряд статей накладных расходов экономического субъекта, продиктованных законодательными требованиями (сертификация и контроль), действиями исполнительной власти, организационными отношениями в корпоративных структурах (холдингах, консорциумах, корпорациях)
Задача прав собственности	Группа трансакционных издержек, включающая расходы на исполнение законодательных, правовых актов и других мер, направленных на предотвращение незаконного изъятия, отторжения собственности у ее владельцев. К данной группе трансакционных издержек предлагается отнести ряд статей накладных расходов, ориентированных на регистрацию прав собственности, правовую защиту, включая выплату государственных сборов и пошлин.

Выделение таких укрупненных групп позволяет выявить наиболее существенные виды трансакционных издержек. Существенным отличием такого выделения четырех групп трансакционных издержек от аналогичных концепций (табл. 2.7) является включение структурных статей «поиск клиентов», «издерж-

ки вычленения» в группу «исследования ( поиск информации)». Ряд авторов относят данные расходы на контрактные коммуникации. Обоснование данной позиции авторов строится на следующих аспектах. Операции поиска, обработки и анализа информации на современном этапе развития инфокоммуникаций могут рассматриваться как самостоятельный вид деятельности, независимый от типа информации и ее отраслевой принадлежности, так как операции поиска информации «о клиенте», «сырье» и другие одинаковы с технологической точки зрения. Предоставление и обработка информации становится самостоятельным видом предпринимательской деятельности. Услуги таких корпораций определяемые по виду деятельности как инфокоммуникационные, часто предоставляются на принципах «аутсорсинга» [92].

Таблица 2.7

**Подходы к определению структуры трансакционных издержек  
и выделение групп**

Группы из- держек	Концепции структуры трансакционных издержек				
	Коуз Р.	Фишер Т.М.	Менар К.	Норт Д.	Капелюшников Р.И.
Исследования (поиск информации)	Поиск информации		Поиск информации		Поиск информации
		Поиск клиентов	Издержки вычленения		
Контрактинг	Переговоры			Переговоры	
		Обеспечение интересов сторон			
	Измерение			Измерение	
		Оппортунистическое поведение	Издержки поведения	Оппортунистическое поведение	
		Адаптация, корректировка субоптималь- ных догово- рных усло- вий, ослабление			
Обеспечение технологиче- ских процес- сов		Процесс обмена	Издержки масштаба (организа- ционные)	Мониторинг	Политизация
Защита прав собственности	Спецификация и защита прав собственности			Спецификация и защита прав собственности	

## 2.2. Оценка трансакционных издержек корпораций

Отсутствие единой методики оценки трансакционных издержек обусловлено многообразием видов издержек корпораций, находящихся под воздействием различных факторов, хотя необходимость их измерения подчеркивается исследователями. Классифицируя трансакционные издержки на «поддающиеся» измерению и «с трудом поддающиеся измерению» Д. Норт отмечал, что отдельные институты способствуют возникновению неизмеряемых трансакционных издержек, затрудняющих общую оценку величины трансакционных издержек. [188]

Неформальный обмен услугами, вызывающий трансакционные издержки, может не сопровождаться денежными выплатами, часть издержек невозможно отделить от «производственных». Дополнительные проблемы вызывает наличие в издержках легальных и нелегальных элементов. [194]

В качестве одного из направлений снижения издержек исследователи рассматривали уменьшение неопределенности экономической среды и соблюдение прав собственности в результате выполнения правил поведения, особое место среди которых занимают права собственности. Развитие рынка прав, являющихся предметом торговли на покупку активов в будущем наряду с куплей-продажей товаров и услуг, превращает права в нематериальные носители материальных благ, обращающихся на рынке как обычные товары.

В исследованиях Д. Норта выдвигается ряд факторов, которые определяют возможности осуществления трансакций и уровень трансакционных издержек, одним из которых является размер рынка.

Суждение о том, что чем больше размеры рынка, тем более обезличенными становятся торговые отношения более сложными и дорогостоящими трансакции принадлежит Адаму Смиту. Процесс обмена предполагает наличие механизма координации и согласования планов различных экономических агентов, способных поставить интересующие товары или услуги, что сопряжено с издержками [194].

Рост и многообразие сделок способствует их обезличиванию, возникновению и развитию посреднических услуг. Сдвиг к деперсонализации взаимодействий, по мнению Д. Норта, имеет определенные последствия. «В случае персонифицированного обмена семейные узы, дружба, лояльность и повторяющиеся контракты задают рамки действиям участников сделок, одновременно снижая потребность в дорогостоящих процедурах спецификации контрактов и принуждения к их исполнению. Напротив, в условиях обезличенного взаимодействия ничего не препятствует оппортунистическому стремлению сторон сделки выиграть за счет партнера. Следовательно, вместе с ростом трансакционных издержек усиливается потребность в более детальной спецификации обмениваемых правомочий» [188]. Наращивание объемов рынка приводит к возникновению определенных проблем, вызывающих увеличение трансакционных издержек, но и, в свою очередь, способствует разработке мероприятий, позволяющих сокращать трансакционные издержки.

Р. Коуз отмечал, что увеличение размеров рынка в децентрализованной экономике приводит к увеличению числа ценовых сигналов, к диверсификации ценовых согласований и экспансии различного рода договорных соглашений. Рыночный механизм неизбежно порождает издержки. Трансакционные издержки снижаются при замещении ряда договоров одним, увеличивая тем самым объем трансакций и снижая цену для потребителей. Одной из задач становится организация крупных объемов сложных сделок: внутри корпорации или в рамках сети [99].

Фактором, который также необходимо принимать во внимание при исследовании проблемы трансакционных издержек на агрегированном уровне, связан с необходимостью раскрытия качественных характеристик обмениваемых товаров и услуг. Для этого используются различные трансакционные технологии, также предполагающие трансакционные издержки.

Неоклассические модели предполагают, что наряду с назначением цены продаваемых товаров и услуг, экономические агенты формируют и представляют потребителям информацию о них. По мнению К. Менара, идентификация

некоторых характеристик товаров и услуг может вызывать сложности, в частности определение качества. В большинстве случаев качество «сертифицируется» корпорациями и институтами: характеристики продукции заверяют государственные инспекции и другие контролирующие инстанции, умения и навыки врачей – профессиональные ассоциации и т.д. Иная трудность связана с проблемами распределения расходов между видами выпускаемой продукции и оказываемых услуг. Проблема усложняется при разделении части ресурсов с партнерами по сети (например, при совместном инвестировании НИОКР) [106].

Проблема оценки также связана с необходимостью определения специфических характеристик продукции и услуг. Оценка характеристики обмениваемых активов или производительности контрагентов, предоставляющих услуги также необходима при передаче прав.

Возникновение неопределенности относительно характеристик активов или предоставляемых услуг, вызывает необходимость использования произвольных (приближенных) оценок, что создает возможности для оппортунистического поведения и рост трансакционных издержек. Проблему позволяет решить разработка институциональных правил, принятие законов, ограничивающих риск оппортунизма (стандартизация продукции по категориям и др.). Однако, институциональные средства, в свою очередь могут привести к росту трансакционных издержек, включаемых в издержки осуществления конкретных трансакций. Применение институциональных правил не может происходить автоматически. Правила, законы и организации, обеспечивающие координацию и снижающие информационную асимметрию, предполагают формирование соответствующих институтов, обеспечивающих исполнение соглашений, что, в свою очередь, увеличивает уровень трансакционных издержек. В частности, внедрение системы мер и весов предполагает изучение ее работниками, что предусматривает проведение ряда мероприятий, в том числе, освоение образовательных программ, рекламу новых стандартов и других, для поддержания и распространения которых необходимы инвестиции и институты.

Рыночная экономика предполагает создание, развитие и применение до-

говорного права, основные положения которого должны быть известны участникам рынка и защищены. Опыт перехода от плановых экономик к рыночным соглашениям позволяет сделать вывод о длительности, возникающих трудностях и высокой цене переходных процессов, снижающих при успешном завершении, трансакционные издержки в долгосрочной перспективе.

Необходимо отметить связь трансакционных издержек с выполнением обязательств, содержащихся в условиях договоров. Д. Норт подчеркивал, что «в идеальном мире с совершенным правоприменением диспуты решались бы справедливо и без издержек через обращение к третьей стороне, назначающей размер компенсации пострадавшей стороне в случае нарушения условий контракта. Оппортунизм, отлынивание и обман не имели бы смысла в таком мире. Но этот идеал не существует. Создание относительно справедливой юридической системы, способной к обеспечению исполнения контрактов, превратилось в крайне важную предпосылку экономического развития» [189]. Появление подобных «институтов» всегда связано с трансакционными издержками, предлагающими юридическую защиту.

Проблема измерения трансакционных издержек вызывает определенные дискуссии. Противниками теории трансакционных издержек их понятие рассматривается как тавтологическое, всеобъемлющее, а оценка трансакционных издержек невозможной.

Ряд сторонников теории трансакционных издержек, считают их аналогичными альтернативным издержкам, исключающим непосредственную оценку, но не исключающим возможность сравнительных и приближенных оценок. Ряд сторонников теории трансакционных издержек уверены в возможности их оценки и видят в этом приоритетную задачу, свидетельствующую о научной обоснованности понятия.

В экономических исследованиях имеет место обращение к широкому, агрегированному определению трансакционных издержек, а также опыт непосредственной их оценки на микроуровне. Измерение трансакционных издержек, возникающих на конкретном рынке в конкретный момент времени прово-

дилось Г. Демсецем. Объектом исследования являлись трансакционные издержки обмена правами собственности при совершении сделок с акциями на Нью-Йоркской фондовой бирже. В качестве трансакционных издержек рассматривались вознаграждение брокеров и разница между ценой покупки и ценой продажи акций, интерпретируемая как наценка за согласие посредников быстро и эффективно обмениваться правами собственности на организованном рынке. Формируемая разница является вознаграждением лиц, специализирующихся на совершении трансакций и уплачивается за:

особые навыки, которые приобретают трейдеры в качестве хранителей информации, облегчающие им мониторинг заказов клиентов и делающие его более эффективным, чем в случае самостоятельного осуществления сделок клиентами;

их готовность к принятию рисков, связанных с возможными задержками в осуществлении трансакций, так как они обусловливают издержки ожидания между моментами покупки и продажи и издержки создания запасов.

Систематизированные сведения показывают, что вознаграждение брокеров представляет около 60%, а разница между ценой покупки и ценой продажи примерно 40% трансакционных издержек, а издержки в целом не превышают 1,3% стоимости каждой трансакции. Данная величина может рассматриваться как существенная, используя узкую дефиницию трансакционных издержек, частоту совершения данных трансакций, и их осуществление на высоко конкурентном рынке, аналогичном по характеристикам к совершенному рынку. В исследовании также рассматривается ряд факторов, влияющих на трансакционные издержки: преимущества «организованного» рынка, экономия на масштабах при частом совершении сделок, достоинства рутинизации и т.д. В заключении исследования подчеркивается значимость трансакционные издержек на микроуровне финансовых рынков [179].

Существенность трансакционных издержек отмечается авторами, исследующими агрегированные показатели. Детальный и всесторонний анализ американской экономики в период с 1870 по 1970 г., Д. Норта и Дж. Уоллиса пока-

зал, что трансакционные издержки достигают к концу рассматриваемого периода до половины ВНП США. Определяя трансакционные издержки как издержки получения выгод от специализации и разделения труда авторы классифицировали все виды экономической деятельности на связанные с превращением сырья и комплектующих изделий в конечный продукт («трансформационная функция»), и на обеспечивающие организацию обменов («трансакционная функция»). В качестве трансакционных издержек, на основании данной классификации, рассматривается «экономическая ценность ресурсов «на входе», используемых для обеспечения трансакционной функции» [196]. Данные издержки трудно поддаются оценке (например, издержки поиска информации потребителем для принятия решения о совершении сделки). Поэтому авторами принимаются во внимание трансакционные услуги – часть издержек, получающих рыночную оценку» [196], аналогично процедуре оценки дохода, установленной Системой национальных счетов (измеряется рыночный доход, а не совокупный доход).

Составляющие трансакционных услуг, выделяемые Д. Нортом и Дж. Уоллисом [196], представлены в табл. 2.8.

Таблица 2.8

Сектора трансакционных услуг, выделяемые Д. Нортом и Дж. Уоллисом

Наименование сектора	Виды услуг
1	2
Трансакционный сектор экономики	Услуги, связанные с финансами, страхованием, оптовой и розничной торговлей, недвижимостью
Трансакционный сектор внутри корпорации	Услуги, связанные с движением информации внутри корпорации, мониторингом договоров в том числе по продвижению продукции на рынок
Общественный сектор	Услуги связанные с образованием, транспортом, коммунальными услугами, армией

В составе государственных трансакционных услуг рассматривают также затраты на защиту прав собственности и облегчение обмена (в том числе оборону); часть социальных накладных расходов (образование, общественный транспорт, коммунальные услуги), которые представляют собой «трансакцион-

ные услуги по поводу производства и распределения поставляемых государством товаров и услуг» [196].

На основании исследования авторами сделаны следующие выводы (приложение 9). Доля всех наемных работников, вовлеченных в производство трансакционных услуг в частном секторе, увеличилась с 15% в 1870 г. до 38% в 1970г. Затрачиваемые на трансакционные услуги в нетрансакционных секторах экономики ресурсы (от 2,16% ВНП в 1870 г. до 10,4% в 1970 г.) плюс аналогичные затраты в трансакционных секторах (торговля: от 16,14% ВНП в 1870 г. до 18,25% в 1970 г.; и FIRE - от 4,19% в 1870 г. до 12,15% в 1870 г.) представляют собой существенную - и постоянно увеличивающуюся – долю частного сектора. По приблизительным оценкам, эта доля выросла с 18% ВНП США в 1870 г. до 41% в 1970 г.

Что касается общественного трансакционного сектора, то авторы предложили две оценки его размеров, минимальную (при которой все правительство рассматривается как нетрансакционный сектор экономики и учитываются лишь те государственные служащие, которые поставляют трансакционные услуги) и максимальную (включая оборону).

Согласно минимальной оценке, рост трансакционных услуг составил с 1,71% ВНП в 1900 г. до 5,86% в 1970 г., согласно второй - с 3,67% в 1900 г. до 13,9% в 1970 г. Складывая частные и общественные трансакционные издержки, получаем оценку их совокупного объема от 24,19-26,09% ВНП в 1870 г. до 46,66-54,7% в 1970 г. [196].

В целом необходимо отметить, что несмотря на отсутствие единства в определении трансакционных издержек, и их классификации проведенное исследование позволило сделать вывод, что независимо от используемых определений и возможного несовершенства исходных данных, трансакционные издержки оказываются весьма существенными, как на микро, так и на макроуровне. Трансакционные сектора имеют тенденцию к расширению вследствие роста издержек специализации и защиты договоров и обезличивания обмена.

Росту издержек также способствует внедрение инноваций, обеспечиваю-

щих наращивание выпуска продукции и предполагающих ритмичное поступление ресурсов, координацию и контроль за деятельностью работников внутри корпорации, наличие системы управления запасами и продажей производимой продукции.

А.Е. Шаститко оценка трансакционного сектора по величине трансакционных услуг рассматривается как известная степень приближения и высказывается суждение о том, что расширение трансакционного сектора может происходить за счет увеличения объемов рыночных трансакций, способствующих изменению их структуры при неизменном уровне трансакционных издержек. [135].

Расширение трансакционного сектора может осуществляться при снижении цены трансакционных услуг, если эластичность спроса на данные услуги по цене оказывается больше единицы.

Факторами, влияющими на трансакционные издержки, являются институциональные изменения в отдельных областях экономики, оказывающие воздействие на другие области (например, развитие рынка ценных бумаг).

Увеличению трансакционных издержек способствует многообразие и усложнение используемых ресурсов, нуждающихся в измерении и оценке их полезных свойств по различным характеристикам.

Оказывает воздействие на величину трансакционных издержек также деятельность государства посредством спецификации и защиты прав собственности, создания благоприятных условий в процессе распределительной деятельности.

В.В. Радаев исследовал трансакционные издержки на микроуровне и, подчеркивал необходимость их изучения для выработки и обоснования менеджментом корпорации деловой стратегии. Отмечая возможность количественной формализации отдельных элементов трансакционных издержек, В.В. Радаев говорил о трудности измерения таких параметров как эффективность контроля, действенность деловых норм и в исследовании опирался на следующие эмпирические сведения:

качественные данные углубленных интервью, которые позволяют фиксировать степень распространенности того или иного явления и включать элементы экспертных количественных оценок;

количественные данные анкетного опроса руководителей предприятий, построенных не на абсолютных денежных измерителях, а на основе квазиколичественных показателей, указывающих на наличие/отсутствие явления, его частоту и степень значимости для организации.

В.В. Радаев задавался вопросом о составе и суммах трансакционных издержек и особо отмечал их комплексный характер, а также возможность составляющих элементов обеспечивать как экономию совокупных издержек, так и являться дополнительными безвозвратными расходами.

Не все проблемы, связанные с трансакционными издержками решаются посредством деловых связей и личных контактов, и не требуют денежных затрат. Нельзя не согласиться с позицией В.В. Радаева, что вопрос о масштабах трансакционных издержек не предполагает простого количественного ответа, так как многие не поддаются оценке, а также в связи с их существенной вариативностью, зависящей от сферы деятельности и стратегии предпринимателя. «Во всех случаях нас интересует микроуровень хозяйственных отношений: не подсчет трансакционных издержек в масштабах всей национальной экономики в духе Д. Норта, а издержки, которые несет предприятие и его руководитель; не общая культура и менталитет нации, а этика повседневных хозяйственных взаимоотношений» [115].

Изучая проблемы проведения IPO, специалисты фондового рынка пришли к выводу, что трансакционные издержки, связанные с размещением акций на Нью-Йоркской или Лондонской фондовых биржах в среднем составляют 10 % от стоимости привлеченных средств, но могут быть значительно выше: например, в случае Rambler Media затраты составили около 15%, а Highland Gold Mining – 22%. Затраты на IPO включают:

вознаграждение андеррайтера. Стоимость услуг составляет для европейских бирж в среднем от 3 до 4 % от привлеченных средств, для бирж США – от

6 до 7%;

затраты на привлечение консультантов (юридический консалтинг, аудит, PR-консалтинг) – от 3 до 6 % от стоимости и размещения пакета акций;

стоимость листинга (оплата услуг биржи) – размер вознаграждения зависит от выбранной биржи, но, как правило, равен не более 0,1% от стоимости размещенного пакета акций;

расходы на раскрытие информации перед публичными инвесторами;

создание отдела по подготовке отчетности по МСФО. Включают стоимость набора персонала (оценочно до 50 тыс. долл. США) [162].

Я.И. Кузьминовым отмечается, что большинство прямых измерений связано с высокими затратами, а подобрать легко измеряемые индикаторы, которые были бы еще и достаточно дешевыми, во многих случаях не представляется возможным [100].

Очевидно, что проблемами типологии и оценки трансакционных издержек занимались многие исследователи. Отмечаемый исследователями рост трансакционных издержек на микро и макроуровнях, вытеснение ими трансформационных издержек, вызывает необходимость организации их учета и обеспечения менеджмента информацией для принятия рациональных экономических решений.

Классики неоинституциональной теории сформировали основы типологии и состав трансакционных издержек, позволяющие выделить их в качестве центральной категории институционального анализа. Исследование трансакционных издержек отечественными авторами на микроуровне, как правило, основывается на положениях неоинституциональной теории. В работах отдельных авторов, трансакционные издержки исследовались в контексте отраслевой принадлежности, в частности, в сельском хозяйстве [123], видов деятельности – страховании [153], посреднических операциях [96], инновационных процессах. Разнообразие направлений исследования свидетельствует о целесообразности разработки методики формирования информации о трансакционных издержках в корпоративном учете и отчетности.

Трансакционными являются издержки корпораций, возникающие в результате организации трансакций и связанные с обеспечением доступа к правам собственности, ресурсам, их использованию и защите; поиском и выбором контрагентов; заключением деловых соглашений и контролем за их выполнением; объединением и охраной бизнеса.

Действующая система формирования учетной информации не позволяет провести анализ видов издержек, в связи с отсутствием систематизации информации о них в корпоративном учете и отчетности (включаются в первоначальную стоимость и фактическую себестоимость активов, управленческие расходы, коммерческие расходы, прочие расходы корпораций). Анализ публичной отчетности ряда корпораций, осуществляющих в качестве обычных различные виды деятельности, позволяет сделать вывод о существенности трансакционных издержек (в составе коммерческих расходов, прочих расходов) и необходимости систематизации и раскрытия информации об издержках в корпоративном учете и отчетности (табл. 2.9).

Таблица 2.9  
Трансакционные издержки корпораций

Показатели	ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат			ОАО «Газпром»			ОАО «Мегафон»		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Удельный вес коммерческих расходов:									
в выручке (%)	9,4	8,4	8,2	24,54	24,9	24,5	11,4	10,2	9,7
в полной себестоимости продаж (%)	11,8	10,0	11,0	33,6	33,0	31,8	16,3	20,7	18,1
Удельный вес трансакционных издержек в прочих расходах:									
курсовые разницы (%)	1,0	21,0	63,5	43,8	13,4	56,2	28,6	18,5	63,6
штрафы. пени. возмещение убытков (%)	2,5	2.0	0,5	-	-	-	-	-	-
проценты по кредитам и заемам (%)	51,0	17,2	8,2	11,4	3,8	4,5	32,1	48,1	21,2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
дополнительные расходы по привлечению заемных средств (%)	6,9	0,5	1,0	-	-	-	-	-	-
Итого в прочих расходах	61,4	40,7	73,1	55,2	17,2	60,7	60,7	66,6	84,8

Состав трансакционных издержек индивидуален для каждой корпорации. Создание информационной системы, характеризующей состав издержек, их величину, динамику и структуру обеспечит принятие обоснованных экономических решений на всех уровнях управления с целью минимизации издержек в целом.

В настоящее время трансакционные издержки в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета Российской Федерации в качестве объекта учета и элемента корпоративной отчетности не представлены.

Экономическая деятельность корпораций предполагают наличие данного вида издержек и, следовательно, формирование информации о них в корпоративном учете и отчетности для принятия экономических решений. Имеет место разрыв между теорией и практикой, устранить который позволит разработка методики систематизации информации, включающей: типологию трансакционных издержек; обоснование состава трансакционных издержек (на основании их типологии); разработку методов оценки издержек; порядок обобщения информации в корпоративном учете и отчетности.

Систематизацию учетной информации обеспечивает первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни, связанных с трансакционными издержками. Первичное наблюдение обеспечивается посредством ведения первичных учетных документов, разрабатываемых корпорацией и содержащих, наряду с обязательными, дополнительные реквизиты, озволяющие обеспечивать потребности различных пользователей информации о трансакционных издержках. На основании информации первичного учета осуществляется оценка издержек и система-

тизации информации в учетных регистрах. Раскрытие информации о трансакционных издержках осуществляется в форматах корпоративной отчетности, разрабатываемых и утверждаемых, наряду с учетными регистрами документом об учетной политике. Порядок формирования систематизированной информации о трансакционных издержках представлена на рис. 2.1

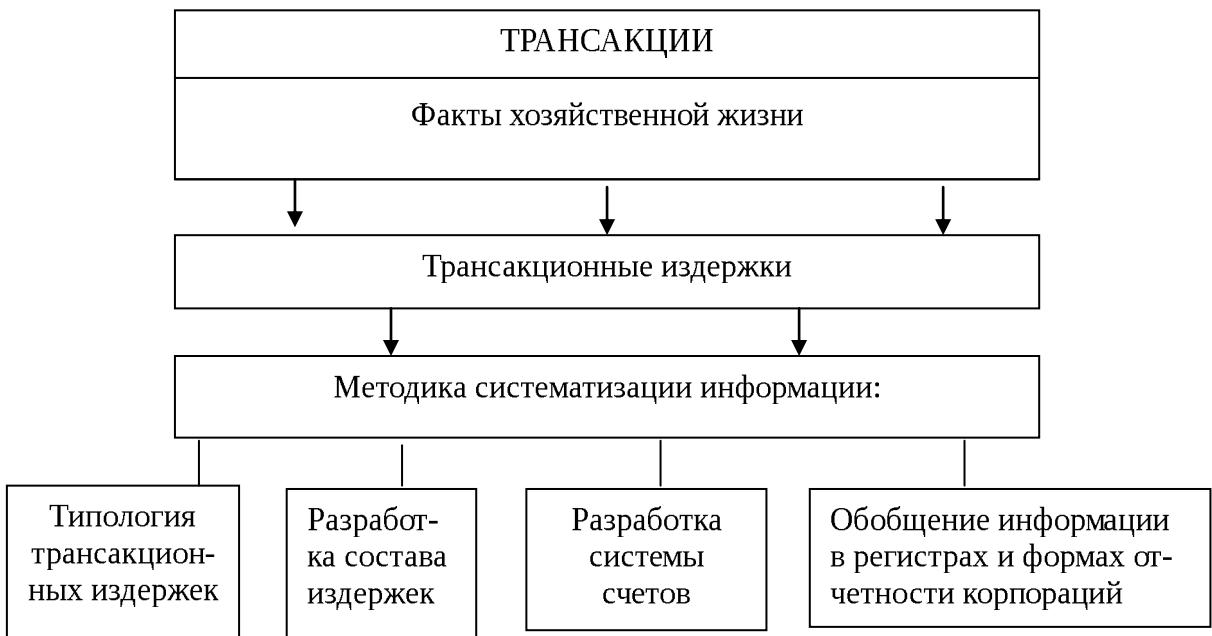


Рис. 2.1. Формирование систематизированной информации о трансакционных издержек корпораций

### 2.3. Типология и состав трансакционных издержек корпораций

Трансакции, связанные с доступом к правам собственности, вызывают расходы, связанные с подготовкой учредительных документов, государственной регистрацией, дополнительные расходы, по оплате консультационных, информационных и иных услуг. Корпорация подлежит государственной регистрации в порядке, определяемом законом о государственной регистрации юридических лиц. Сведения государственной регистрации включаются в Единый государственный реестр юридических лиц, устанавливающий факт создания корпорации и открытый для всеобщего ознакомления. Если данные вновь созданной корпорации не внесены в Единый государственный реестр, корпорация как таковая не существует. Направление в регистрирующий орган доку-

ментов, связано с осуществлением определенных расходов, в частности:

государственная пошлина, размер которой установлен Налоговым кодексом Российской Федерации;

нотариальное заверение учредительных документов (освидетельствование подлинности подписи на заявлении о регистрации корпорации с каждого лица на каждом документе);

изготовление печати;

представление соответствующих документов в регистрирующий орган (проезд, почтовые расходы).

Расходы на оформление юридического лица также включают составление устава и учредительного договора, подготовку решения о собрании учредителей, протокола, открытие расчетных счетов, регистрацию в Федеральной налоговой службе, социальных фондах и другие. Факты хозяйственной жизни, проведенные до государственной регистрации вновь созданной корпорации, включаются в бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год. Необходимо отметить, что решение вопросов об отражении корпорацией указанных расходов на счетах бухгалтерского учета зависит от существа фактов хозяйственной жизни и условий договора.

Ведение переговоров и заключение договоров с контрагентами влечет ряд расходов, связанных с оплатой консультационных, информационных, юридических услуг и представительскими расходами. Представительские расходы включают официальный прием и обслуживание представителей других организаций, а также официальных лиц организации в целях установления и поддержания взаимного сотрудничества, транспортное обеспечение доставки их к месту проведения представительского мероприятия и обратно, буфетное обслуживание, оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

В российском бизнесе нередки случаи нарушения деловых соглашений, что также способствует возникновению трансакционных издержек, в частности на сбор дополнительной информации о надежности партнеров. Наличие стабильных партнеров также сопряжено с трансакционными издержками, прини-

мающими форму представительских расходов. Формальные и неформальные связи с деловыми партнерами позволяют договариваться об отсрочке платежа, снижении цен поставок, расчетах без аванса, других льготах и дополнительных услугах. Издержки ведению переговоров также включают расходы, связанные с командировками по исследованию технических и технологических составляющих производственного процесса, анализу затрат на производство продукции, работ, услуг, анализ качественных характеристик товарного ряда и другие расходы. Трансакционные издержки ведения переговоров возрастают при работе с несколькими поставщиками или покупателями, а также при проведении тендеров.

В процессе заключения договора издержки измерения объективно необходимы и могут осуществляться корпорацией самостоятельно, либо на условиях аутсорсинга. Трансакционные издержки измерения технических и качественных характеристик продукции включают амортизацию измерительных и контролирующих приборов, расходы на их содержание, обслуживание и ремонт, а также оплату услуг сторонних организаций.

Значительную часть трансакционных издержек составляют издержки, вызванные привлечением ресурсов и прав собственности. Трансакционные издержки, обеспечивающие защиту ресурсов и прав собственности, связаны с правами на результаты интеллектуальной деятельности, в том числе программами для электронно-вычислительных машин, изобретениями, полезными моделями, промышленными образцами. Законодательством Российской Федерации предусматривается взимание патентных и иных пошлин за совершение юридических действий, относящихся к патентам на изобретение, полезную модель, промышленный образец (регистрация и экспертиза заявки на выдачу патента), а также к государственной регистрации перехода исключительных прав к другим лицам и договоров о распоряжении этими правами. Оплата патентной пошлины осуществляется за поддержание в силе патента (возрастает в течение срока полезного использования патента), продление срока действия патента, восстановление действия патента. Корпорация самостоятельно выбирает способ

отражения трансакционных издержек, связанных с наличием патентов, свидетельств.

Корпорация может передавать право использования патентов и других видов интеллектуальной собственности на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров. Трансакционные издержки лицензиата включают платежи, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором. Лицензиаром, в договоре могут быть установлены различные сроки и суммы платежей, что потребует разработки отражения указанных расходов в учетной политике корпорации.

Юридическим актом признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество является государственная регистрация, предполагающая взимание государственной пошлины в соответствии с налоговым законодательством. В качестве основных средств объект принимается к учету только после того, как получены документы о государственной регистрации. По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемым, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. Допускаются объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые, принимать к учету в качестве основных средств с выделением на отдельно субсчете к синтетическому счету.

Трансакционные издержки возникающие при поступлении в корпорацию активов, должны подтверждаться документально и включают суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, таможенные пошлины и сборы, иные расходы, связанные с их приобретением.

Трансакционные издержки, составляющие значительную часть транс-

портно-заготовительных расходов, связанных с приобретением материально-производственных запасов, в частности суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги; таможенные пошлины; вознаграждения посреднической организации, оказывающей услуги по их приобретению; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщикам (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения запасов. Несмотря на четкие правила, определение фактической себестоимости материально-производственных запасов осуществляется на основе профессионального суждения специалиста, осуществляющего бухгалтерский учет, и закрепляется в учетной политике. При формировании учетной политики устанавливается вариант учета трансакционных издержек, в частности, систематизация информации на отдельном счете или субсчете.

Трансакционные издержки также возникают при осуществлении финансовых вложений, включающих вклады в уставные капиталы других корпораций, долевые долговые ценные бумаги, предоставленные другим корпорациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки прав требования, вклады организаций – товарища по договору простого товарищества. Поступление в корпорацию финансовых вложений связано с присущими им рисками, переходящими к корпорации, в частности рыночными и кредитными. Учетной политикой корпорации необходимо предусмотреть порядок отражения расходов, связанных с осуществлением финансовых вложений, исходя из уровня их существенности, установленного распорядительным документом и являющегося индивидуальным для каждой корпорации.

Глобализация и интернационализация экономической деятельности корпораций способствовала развитию рынка срочных контрактов, называемого также рынком производных инструментов. Подверженность экономической деятельности корпорации рискам вызывает необходимость заключения срочных

договоров, где продаются и покупаются не реальные активы, а права и обязанности в отношении стандартных договоров, условия которых предусматривают, что момент его заключения и начала исполнения обязательств отстоят друг от друга на определенный срок. В качестве достоинств срочного отношения в экономических исследованиях отмечаются отсрочка оплаты актива контракта, возможность оплаты части суммы, использование эффекта финансового рычага, при осуществлении маржинальных сделок, доступность рынка широкому кругу лиц, обладающих небольшим свободным капиталом, в отличие от товарного рынка, требующего крупного капитала для непосредственной купли-продажи товаров [81].

Договоры, являющиеся производными финансовыми инструментами (срочными сделками) включают: опционные договоры, фьючерсные договоры, форвардные договоры, swap договоры. В качестве базисного (базового) актива могут рассматриваться ценные бумаги, товары, валюта, процентные ставки, уровень инфляции, официальная статистическая информация, физические, биологические и/или химические показатели состояния окружающей среды, обстоятельства, свидетельствующие о неисполнении или ненадлежащем исполнении одним или несколькими юридическими лицами, государствами или муниципальными образованиями своих обязанностей, договоры, являющиеся производными финансовыми инструментами, обстоятельства, которые предусмотрены федеральными законами или нормативными правовыми актами федерального органа исполнительной власти по рынку ценных бумаг и относительно которых неизвестно, наступят они или не наступят, значения, рассчитываемые на основе одного или совокупности нескольких показателей и от цен (значений) которых и (или) наступления которых зависят обязательства стороны или сторон договора, являющегося производным финансовым инструментом.

Обращение внебиржевых и биржевых производных финансовых инструментов вызывает трансакционные издержки. Прежде чем участник торгов начнет заключать на бирже контракты, в частности, фьючерсные, он обязан внести начальную маржу на счет в клиринговом центре, представляющую со-

бой залог для покрытия потенциального убытка от изменения рыночной стоимости договора, который может возникнуть в результате неблагоприятного движения цены базового актива. Уровень начальной маржи на счете участника торгов ежедневно контролируется в результате переоценки позиции, в соответствии с текущими рыночными ценами. По результатам переоценки биржа, в зависимости от движения цен, уведомляет участника торгов либо о перечислении на его счет дополнительных средств (вариационной маржи), либо об их списании и необходимости пополнения начальной маржи до установленного уровня. Начальная и вариационная маржа являются трансакционными издержками корпорации, связанными с наличием производных финансовых инструментов.

Трансакционные издержки возникают и при заключении опционного договора и включает услуги брокера, опционную премию.

Одной из функций рынка производных финансовых инструментов является возможность его участников снизить или контролировать ценовой риск, посредством хеджирования. Операция хеджирования предполагает наличие двух равных противоположных позиций на срочном и наличном рынке. Хеджер занимает позицию на фьючерсном рынке, противоположную позиции на наличном рынке. Итоговая комбинация наличной и фьючерсной позиций хеджера приводит к уменьшению или устраниению риска. Предприниматели в ожидании роста цен на необходимые им активы используют для защиты своих интересов покупку фьючерсов или покупку (продажу) опционов на будущие приобретения на бирже. С другой стороны, ожидая снижения цен на производимые ими товары, предприниматели применяют для защиты своих интересов продажу на бирже фьючерсов или продажу (покупку) опционов на свои будущие поставки.

Посредством производных инструментов управляющие портфелями ценных бумаг обеспечивают фиксированные цены на финансовые инструменты, которые предполагают приобрести в будущем и защищают стоимость активов. Производными инструментами пользуются импортеры и экспортёры для хеджирования рисков платежей в иностранной валюте. Результат сделки опре-

деляется посредством сопоставления в течение срока хеджирования текущих цен базисного актива и цен, принятых при заключении сделки с производными финансовыми инструментами. Технология эффективного хеджирования также предполагает сочетание позиции реального (кассового, наличного) рынка по данному активу с сопоставимой позицией в виде опциона, фьючерса, свопа и иных производных инструментов для базисного (базового) актива. Предполагается покупка (продажа) определенного количества актива на реальном рынке с исполнением договора в определенный срок и одновременная продажа (покупка) фьючерса на тот же объем актива в пределах того же срока исполнения и с намерением в будущем одновременно с завершением сделки по реальному товару прекратить обязательства на рынке фьючерсов.

В процессе обслуживания обязательств возникают специфические трансакционные издержки, которые заслуживают особого внимания. Проценты по полученным кредитам и займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим) в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» относятся на прочие расходы. В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально – производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов.

Расходы по полученным займам и кредитам, связанным с созданием инвестиционного актива, при условии получения корпорацией в будущем экономических выгод или использовании актива для управленческих нужд организаций, подлежат капитализации.

Корпорация может осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций. При выдаче векселя для получения займа денежными средствами сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов включается векселедателем в состав прочих расходов от-

четных периодов к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств. Проценты или дисконт по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления или равномерно в течение срока действия договора займа.

Дополнительные расходы, производимые заемщиком в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств, могут включать расходы, в виде:

- сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги;
- сумм, уплачиваемых за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением кредитов (займов).

Дополнительные расходы, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств подлежат включению в прочие расходы корпорации отчетного периода, в котором они были произведены.

Анализ трансакционных издержек корпораций, связанных с обслуживанием обязательств показывает многообразие методов их отражения в учете и отчетности – капитализация, расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы отчетного периода. Капитализация обоснована при привлечении заемных средств, связанных с созданием инвестиционных активов, так как расходы на обслуживание данных кредитов и займов существенны и корпорации впоследствии предоставляется возможность их погасить посредством начисления амортизации. Если инвестиционные активы не подлежат амортизации, расходы по займам и кредитам не подлежат капитализации. Одним из аргументов в пользу капитализации данных трансакционных издержек является необходимость раздельного учета текущих затрат и капитальных вложений.

В составе расходов на продажу, трансакционными издержками являются

комиссионные сборы (отчисления) уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям, оплата рекламы. Расходы на рекламу включают: разработку и издание рекламных изделий, изготовление эскизов, этикеток, образцов фирменных пакетов, упаковки; оплату рекламных услуг средств массовой информации; содержание световой и иной наружной рекламы; приобретение, копирование, изготовление, дублирование и демонстрацию рекламных фильмов; изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей; оформление витрин, выставок-продаж; и др.

Расходы на гарантийное послепродажное обслуживание являются трансакционными издержками корпораций и предполагают формирование оценочного обязательства на основе вероятностных расчетов.

Под оппортунистическим поведением понимается уклонение от соблюдения условий договора контрагентами, работниками корпорации и др. Причинами расходами являются штрафы, пени, неустойки, связанные с нарушением условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, возмещение причиненных корпорацией убытков.

Спектр трансакционных издержек в данном случае обширен и включает государственную пошлину, судебные издержки, оплату юридических услуг, командировочные расходы и др. Снижению и ликвидации трансакционных издержек способствует локальный акт корпорации, разработанный и утвержденный распорядительным документом о назначении ответственных лиц и установлении критериев, при наличии которых контрагент подлежит проверке. Информация о контрагенте обобщается на основании сведений средств массовой информации, сети Интернет, сайтов арбитражных судов, справочно-правовых систем, публикующих судебные решения, что позволит получить представление о его статусе и добросовестности. Следует проверить регистрационные данные контрагента на сайте Федеральной налоговой службы России в сети Интернет, где указываются полное наименование, ИНН КПП, ОГРН, адрес регистрации и другие данные. Полученные сведения целесообразно сравнить с предоставленными контрагентом. Одним из этапов проявления осмотрительно-

сти корпорацией является сбор информации у официальных органов – Федеральной налоговой службы и Федеральной службой государственной статистики. В Федеральной налоговой службе целесообразно заказать выписку из ЕГРЮЛ, удостоверяющую официальную регистрацию контрагента, его юридический адрес, а также направить запрос о том, является ли контрагент стабильной корпорацией, представляет ли отчетность, не нарушает сроков уплаты налогов. В органах статистики можно запросить и получить выписку из отчетности, для оценки финансового положения и финансовых результатов деятельности контрагента.

У контрагента необходимо запросить приказы о праве подписи документов (договоров, счетов-фактур), копии лицензий, если контрагент занимается лицензируемым видом деятельности, сведения о наличии ресурсов, необходимых для выполнения условий договора, копию устава, копии деклараций с отметкой о приеме налоговым органом, копию годового бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах за последний отчетный период с отметкой налогового органа о принятии и другие документы.

Правосудие в сфере экономической деятельности осуществляют арбитражные суды, в которые корпорации обращаются для защиты своих интересов. При обращении в суд за защитой нарушенных прав корпорация может отстоять свои законные интересы, а может понести непредвиденные расходы, поскольку у проигравшей стороны в дополнение к возмещению убытков, возврату долга, выплате процентов за пользование чужими денежными средствами появится обязанность компенсировать судебные расходы, включающие государственную пошлину и судебные издержки. Перечень судебных издержек является открытым и содержит расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь, выплаты экспертам, специалистам, свидетелям, переводчикам и другие расходы, осуществленные лицами, участвующими в деле, в связи с его рассмотрением в арбитражном суде. Государственная пошлина уплачивается до подачи в суд запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы, в том числе апелляционной, кассационной или надзорной в

размере, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации. Если корпорация выступает ответчиком, государственная пошлина уплачивается в наличном или безналичном порядке, в десятидневный срок со дня вступления в законную силу решения суда. В зависимости от результатов рассмотрения дела государственная пошлина может быть возвращена полностью или частично, либо зачтена при повторном предъявлении иска.

Составляющими трансакционных издержек являются расходы на юридические и адвокатские услуги. Цена сделки по договору на оказание конкретной юридической услуги при рассмотрении дела в арбитражном суде должна быть обоснована. Подтверждением оказанных юридических услуг являются договор на оказание юридических услуг, задание заказчика (доверителя), акт об оказании услуг, отчет поверенного об их оказании. документальное оформление юридических услуг должно быть детализировано, для установления конкретных видов услуг и содержать расчет их стоимости.

Гражданам, вызываемым в суд в качестве свидетелей, выплачивается денежная компенсация, размер которой для работающего гражданина определяется исходя из его среднего заработка и времени, которое он затратил на исполнение обязанностей свидетеля. Неработающим гражданам денежная компенсация выплачивается исходя из фактических затрат времени на исполнение обязанностей свидетеля и установленного в России минимального размера оплаты труда.

При назначении судом проведения экспертизы за ее выполнение специалисты и переводчики получают вознаграждение, если эта работа не входит в круг их служебных обязанностей по основному месту работы. Размер вознаграждения определяется судом по согласованию со сторонами, судебного процесса, и по соглашению с экспертом или специалистом. Если инициатором назначения экспертов или вызова свидетеля является суд, расходы, связанные с привлечением экспертов и свидетелей, оплачиваются за счет средств федерального бюджета.

Сторона спора, по инициативе которой привлекаются эксперты или сви-

детели, обязана внести на депозитный счет суда определенную денежную сумму, включающую вознаграждение эксперту, денежную компенсацию свидетелю, суммы, необходимые для оплаты вызываемым лицам стоимости проезда, проживания и суточных.

Внутри корпорации также возникают трансакционные издержки, так как формируются права собственности, управляемая структура и др. Для принятия обоснованных экономических решений собственникам корпорации необходимо владеть информацией о состоянии производственных мощностей, запасах, загруженности работников и др. Мониторинг разнообразных фактов хозяйственной жизни, осуществляют менеджеры, бухгалтерские и экономические и иные подразделения, содержание которых требует средств, иногда не менее значительных, чем выпуск и продажа продукции (работ, услуг). Собственники и менеджмент компаний могут столкнуться с проблемой выбора выполнения трансакций ее работниками или внешними исполнителями, путем заключения договоров о выполнении работ, оказании услуг (аутсорсинг).

Разделительная черта между компанией и рынком возникает при наступлении равенства между трансакционными издержками производства продукции, работы, услуги внутри корпорации и трансакционными издержками получения их по договору с внешними производителями.

Отражение трансакционных издержек, связанных с приобретением контроля и распространением влияния на дочерние, ассоциированные корпорации, а также осуществлением совместной деятельности имеет некоторые особенности. Приобретаемая компания может утрачивать статус юридического лица, ее активы и обязательства включаются в баланс корпорации-покупателя, трансакционные издержки рассматриваются как расходы отчетного периода. При осуществлении вкладов в уставные капиталы других организаций (приобретение акций и др.) в корпоративном учете отражаются финансовые вложения в оценке, формируемой корпорацией-покупателем. При приобретении финансовые вложения оцениваются по первоначальной стоимости, в качестве которой признается сумма фактических затрат корпорации, за исключением налога на до-

бавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Трансакционными издержками, связанными с приобретением финансовых активов являются суммы, уплачиваемые компаниям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением активов; вознаграждения, уплачиваемые посреднической компании или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов. Если в процессе принятия решения о приобретении финансовых вложений, компания произвела расходы, связанные с оплатой услуг информационных и консультационных организаций, но сделка не состоялась, то стоимость услуг относится на расходы отчетного периода. Трансакционные издержки возникают и при осуществлении материнской компанией контроля над дочерними и зависимыми (ассоциированными) компаниями. Материнская компания Группы как правило организует финансовые потоки, осуществляет планирование, правовое кадровое, информационное обеспечение дочерних или зависимых обществ, ведет консолидированный корпоративный учет и составляет отчетность, организует изучение рынка сбыта и осуществляет продажу продукции, а также выступает от имени участников в отношениях, связанных с созданием и деятельностью Группы.

Формирование консолидированной финансовой отчетности группы в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности также предполагает трансакционные издержки, обоснованные необходимостью осуществления переоценки активов и обязательств, тестированием активов на обесценение, наличием аудиторского заключения и привлечением соответствующих специалистов. Трансакционные издержки возникают при приобретении корпорациями страховой защиты. Страхование может осуществляться в обязательной и добровольной формах и обеспечивает защиту имущественных интересов корпорации при наступлении определенных событий (страховых случаев) за счет страховых фондов, формируемых из уплачиваемых ими страховых взносов (страховой премии).

Документом, удостоверяющим право на получение страховщиком стра-

ховой премии является страховой полис (договор страхования может быть заключен путем составления одного документа, либо вручения страховщиком страхователю на основании его заявления страхового полиса (свидетельства, сертификата, квитанции). Исследование понятий и состава трансакционных издержек позволяет предложить их типологию, представленную в табл. 2.10.

Таблица 2.10

## Типология и состав трансакционных издержек корпораций

Виды издержек	Состав издержек
1	2
Оформление юридического лица (корпорации)	Издержки на оплату нотариальных услуг (составления устава и учредительного договора, подготовка решения о собрании учредителей), оплата госпошлин, связанных с регистрацией в Государственной регистрационной палате, Федеральной налоговой службе, внебюджетных фондах и другие аналогичные издержки, связанные с оформлением юридического лица
Выбор видов деятельности	Издержки за оформление лицензий на осуществление отдельных видов деятельности, сертификации работ, услуг, продукции, издержки на оплату информационных и консультационных услуг и иные издержки связанные с выбором видов деятельности
Обеспечение доступа к активам	Издержки на оплату государственных и патентных пошлин, издержки платежей за право использования результатов интеллектуальной деятельности, таможенные пошлины, и сборы, иные аналогичные издержки, связанные с доступом к активам
Привлечение кредитов и займов	Издержки на оплату информационных и консультационных услуг при оформлении кредитных договоров, договоров займа, издержки на выплату комиссии банков, процентов, штраф и сборов и дополнительных издержек, связанных с обязательствами
Оформление и мониторинг договоров	Издержки на подготовку и оформление договоров, на оплату консультационных и юридических услуг, представительские издержки, издержки на проверку контрагентов, иные аналогичные издержки, связанные с оформлением и мониторингом договоров
Реклама и послепродажное обслуживание	Издержки на оплату всех видов рекламы, формирование оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантинное обслуживание
Объединение бизнеса	Издержки на оплату услуг независимых экспертов (оценщиков), консультантов, аудиторов, на информационные услуги, иные аналогичные издержки, связанные с объединением бизнеса
Охрана бизнеса	Издержки на оплату услуг охранных агентств, собственную охрану корпорации, иные аналогичные издержки, связанные с охраной бизнеса

На изменение трансакционных издержек воздействуют внутренние и внешние факторы, представленные на рис. 2.2.

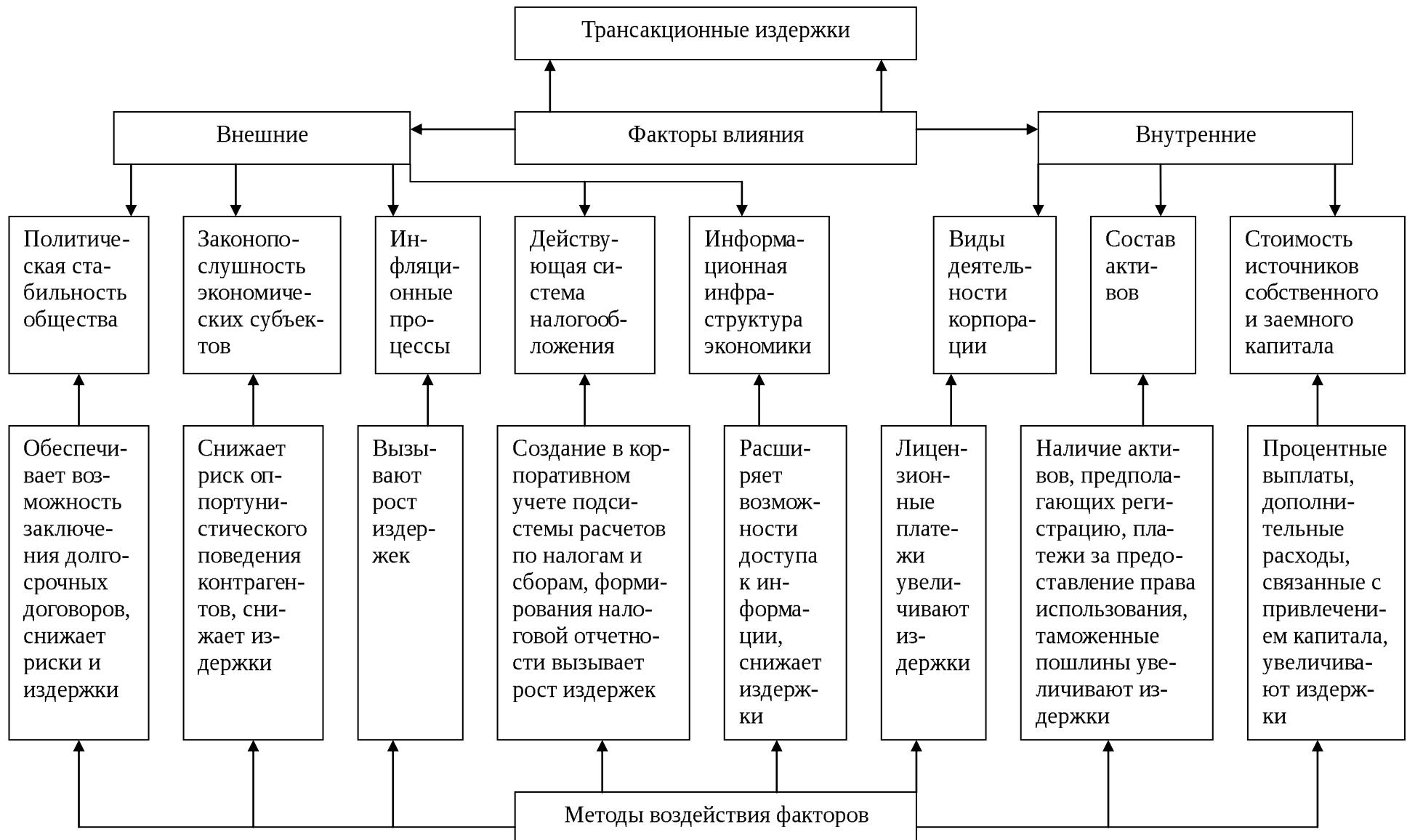


Рис. 2.2 Факторы, оказывающие воздействие на трансакционные издержки корпораций

## ВЫВОДЫ

В институциональной экономике в настоящее время не сложилось единой классификации трансакционных издержек. Большинство классификаций в составе трансакционных рассматривают издержки поиска информации, ведения переговоров об условиях и форме сделки, измерения качества активов и услуг, заключения договоров, мониторинга и предупреждения оппортунизма, защиты прав собственности, защиты от претензий третьих лиц. Исследователями выделяются издержки до заключения сделки, в процессе осуществления сделки и после заключения сделки, координационные и мотивационные издержки, а также рыночные, управленческие, политические, легальные, нелегальные и иные виды издержек.

Дискуссии исследователей вызывает проблема оценки трансакционных издержек, решение которой осуществлялось на макро и микро уровнях. Виды трансакционных услуг рассматривались в составе трансакционных секторов экономики, внутрикорпоративных и общественных секторов. По результатам проведенного исследования, отмечается рост трансакционных услуг, трансакционных секторов, вследствие роста издержек специализации и защиты договоров, обезличивания обмена. Росту трансакционных издержек способствует внедрение инноваций, многообразие и усложнение используемых ресурсов, деятельность государства, связанная с защитой прав собственности и осуществления распределительной деятельности.

Трансакционные издержки исследовались на основе отраслевой принадлежности (сельское хозяйство), видов деятельности (страхование), инновационных процессах. Отмеченный исследователями рост трансакционных издержек на микро и макроуровнях, вытеснение ими трансформационных издержек, вызывает необходимость организации их учета и обеспечения менеджмента информацией для принятия рациональных экономических решений.

В настоящее время в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета Российской Федерации в качестве объекта учета и элемента корпоративной отчетности не представлены. Экономическая деятельность корпораций

предполагает осуществление данного вида издержек и систематизацию информации о них для принятия экономических решений. Имеет место разрыв между теорией и практикой, устранение которого, на наш взгляд, предполагает:

разработка типологии трансакционных издержек, позволяющей осуществлять их систематизацию в корпоративном учете и отчетности;

обоснование состава трансакционных издержек, на основании их типологии;

исследование факторов, оказывающих воздействие на изменение трансакционных издержек;

формирование модели учета трансакционных издержек корпораций.

Исследование видов трансакционных издержек корпораций обеспечило возможность разработки их типологии и состава:

оформление юридического лица (корпорации) – издержки на оплату нотариальных услуг (оставление устава и учредительного договора, подготовка решения о собрании учредителей), оплата госпошлин, связанных с регистрацией в Государственной регистрационной палате, Федеральной налоговой службе, внебюджетных фондах и другие аналогичные издержки, связанные с оформлением юридического лица;

выбор видов деятельности – издержки на оформление лицензий на осуществление отдельных видов деятельности, сертификации работ, услуг, продукции, издержки на оплату информационных и консультационных услуг и иные издержки, связанные с выбором видов деятельности;

доступ к активам – издержки на оплату Государственных и патентных пошлин, платежи за право использования результатов интеллектуальной деятельности, таможенные пошлины, и сборы, иные аналогичные издержки, связанные с доступом к активам;

привлечение кредитор и займов – издержки на оплату информационных и консультационных услуг при оформлении кредитных договоров, договоров займа, издержки на оплату комиссии банков, процентов, штрафов, сборов, дополнительных издержек, связанных с обязательствами;

оформление и мониторинг договоров – издержки на подготовку и оформление договоров, оплату консультационных и юридических услуг, представительские расходы, издержки на проверку контрагентов, иные аналогичные издержки, связанные с оформлением и мониторингом договоров;

объединение бизнеса – издержки на оплату услуг независимых экспертов (оценщиков), консультантов, аудиторов, иные аналогичные расходы, связанные с объединением бизнеса;

охрана бизнеса – издержки на оплату услуг охранных агентств, собственную охрану корпорации, иные аналогичные издержки, связанные с охраной бизнеса.

## ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ КОРПОРАТИВНОГО УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК

### 3.1. Современные системы учета трансакционных издержек

Типология и состав трансакционных издержек, а также факторы, воздействующие на них, индивидуальны для каждой корпорации, о чем свидетельствуют и работы ряда авторов, обосновывающих рекомендации по организации их учета. Рассматривая трансакционные издержки *ex ante* и *ex post*, Л.Н. Герасимова отмечает, что состав трансакционных издержек промышленных организаций значительно шире данных двух групп и может составлять значительную статью расходов, имеющих тенденции к росту [143].

В табл. 3.1 представлены определения трансакционных издержек российских авторов, исследующих состав трансакционных издержек российских корпораций и отмечавших необходимость разработки их учетной модели.

Таблица 3.1

#### Трансакционные издержки корпораций в российской экономической литературе

Авторы	Определения трансакционных издержек
1	2
С.В. Бельченко Л.А. Халиков, М.В. Щипилов [60]	Издержки, связанные с закреплением прав собственности за экономическими субъектами, с процессом обмена этими правами, инициируемым как условиями функционирования фирмы на рынке, так и внутри ее
Л.Н. Герасимова [143]	Под трансакционными издержками понимаются издержки, возникающие в связи с заключением контрактов, сопровождающие взаимоотношения экономических субъектов и связанные с передачей права собственности. Они включают две группы издержек: непосредственные затраты (например, связанные с поиском партнеров, контролем за сделкой), и трудозатраты, связанные со временем
А.А. Коновалов, Е.В. Попов [95]	Затраты на составление проекта контракта, проведение переговоров и обеспечение гарантий реализации соглашений, связанные с плохой адаптацией к непредвиденным событиям, затраты, расходы на тяжбы, организационные и эксплуатационные расходы, затраты, связанные с точным выполнением контрактных обязательств, затраты на поиск и обработку необходимой информации

1	2
И.Г. Панженская [156]	Трансакционные издержки можно определить как издержки экономического воздействия, в каких бы формах оно не протекало. Трансакционными являются издержки, которые возникают в процессе налаживания отношений между экономическими субъектами. Они фактически «не пересекаются» со всеми известными до этого видами затрат (на производство, в связи с реализацией продукции и проч.) Трансакционные издержки включают издержки сбора и переработки информации, проведения переговоров и принятия решений, контроля над соблюдением контрактов и принуждения их к выполнению
С.Н. Поленова [157]	Трансакционными издержками следует считать издержки обмена правами собственности на экономические активы, обеспечения и защиты исключительных прав на них в целях получения дохода

Современными авторами предлагается ряд методов формирования и раскрытия информации о трансакционных издержках корпораций. Например, И.Г. Панженской рассматриваются два варианта учета трансакционных издержек, один из которых предполагает выделение отдельного синтетического счета, согласование которого предусматривает обращение в Минфин России, а второй предусматривает внесение изменений в рабочий план счетов корпорации и введение специальных аналитических счетов по видам издержек. В частности для аккумулирования расходов, связанных с процессом принятия решения по осуществлению сделок предлагается использовать синтетический счет 47 «Трансакционные издержки», к которому целесообразно открыть субсчета: 47-1 – «Поиск клиентов»; 47-2 – «Переговоры», 47-3 – «Обеспечение интересов сторон»; 47-4 – «Процесс обмена»; 47-5 – «Контроль»; 47-6 – «Адаптация»; 47-7 – «Корректировка субоптимальных условий договора»; 47-8 – «Поиск 47-8 – «Ослабление стратегических позиций»; 47-9 – «Завершение сделки». В каждом субсчете рекомендуется открыть аналитические счета по видам договоров. Издержки по субсчетам 1-4 отражают расходы до подписания договора и связаны с согласованием интересов сторон. Трансакционные издержки субсчетов 5-9 возникают после заключения договора. И.Г. Панженской также высказывается, на наш взгляд, спорное суждение о наличии связи между группами издержек, в

частности чем выше издержки до заключения договора, тем ниже последующие. [156]

В целях отражения информации о суммах трансакционных издержек на счетах бухгалтерского учета И.Г. Панженской предлагается открыть к счетам 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», ряд счетов аналитического учета, представленных в табл. 3.2., 3.3.

Таблица 3.2

**Система счетов аналитического учета, рекомендуемых для формирования информации о трансакционных издержках корпораций на счете 26 «Общехозяйственные расходы»**

№ п/п	Номер аналитиче- ского счета	Информация, формируемая на аналитическом счете
1	2	3
1.	1. Издержки поиска информации	Информация показывает сумму расходов, связанных с поиском клиентов и налаживанием деловых контактов. На данном счете рекомендуется также вести учет информационных и консультационных услуг и затрат на маркетинговые исследования
2.	2. Издержки веде- ния переговоров	Отражается информация о суммах расходов, связанных с подготовкой коммерческих предложений, ведением переговоров и заключением контрактов
3.	3. Издержки изме- рения	Операции по данному аналитическому счету отражают информацию о затратах на экспертизу контрактной продукции, обусловливании льгот и гарантийного ремонта
4.	4. Издержки специ- фикации и защиты прав собственности	Учитываются издержки по разрешению споров в суде, по гос- ударственной регистрации собственности
5.	5. Издержки оппор- тунистического по- ведения и контроля	Отражается информация об издержках, связанных с контролем за добросовестным поведением внутренних и внешних агентов, аудиторским контролем и затратах по обеспечению гарантий исполнения контракта
6.	6. Издержки по охране бизнеса	Расходы на собственную охрану предприятия и его руководителей, выплаты внешним защитным структурам, оплата дополнительных охранных услуг
7.	7. Прочие общехо- зяйственные расхо- ды	Расходы на оплату труда управленческого персонала, амортизация соответствующих основных средств и нематериальных активов и т.п.

Таблица 3.3

**Система счетов аналитического учета, рекомендуемых для формирования информации о трансакционных издержках корпораций на счете 44 «Расходы на продажу»**

Номер и наименование аналитического счета	Информация, формируемая на аналитическом счете
1	2
1. Расходы процесса обмена	Отражаются транспортные и складские операции, связанные с организацией и участием в выставках, ярмарках и т.п.
2. Расходы по адаптации	Отражается информация, подтверждающая удовлетворенность товаром
3. Расходы по корректировке субоптимальных договорных условий	Отражается информация о расходах по догрузке производственных мощностей, требованиях дополнительных ценовых скидок, изменении рамочных условий
4. Прочие расходы на продажу	---

В рамках договоров списание трансакционных издержек с кредита счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 90 «Продажи» осуществляется по окончании отчетного периода по мере выполнения договоров.

Целесообразность разработки модели учета трансакционных издержек отмечает Л.Н. Герасимова, предлагающая использовать для отражения расходов свободные счета действующего Плана счетов, в частности счет 30 «Учет трансакционных издержек», к которому предлагается следующий перечень субсчетов: [143]

- 30.1 – Учет издержек по поиску информации;
- 30.2 – Учет коммуникационных издержек;
- 30.3 – Учет издержек по оформлению юридического лица;
- 30.4 – Учет издержек по интеллектуальной деятельности;
- 30.5 – Учет контрольно-оценочной деятельности по качеству ресурсов;
- 30.6 – Учет издержек по приобретению и осуществлению контроля;
- 30.7 – Учет издержек по защите от третьих лиц.

Использование системы 30-х счетов для учета трансакционных издержек также предлагают Лабынцев Н.Т., Паращенко А.Н. По дебету счета 30 «Трансакционные издержки» отражаются суммы трансакционных издержек в корреспонденции со счетами по учету расчетов и других. В конце каждого установленного периода счет 30 «Трансакционные издержки» закрывается в дебет счета 37 «Отражение общих затрат». К счету 30 «Трансакционные издержки» рекомендуется открыть ряд субсчетов: [148]

- 30.1 – Издержки поиска информации;
- 30.2 – Издержки ведения переговоров;
- 30.3 – Издержки составления контракта;
- 30.4 – Издержки мониторинга;
- 30.5 – Издержки принуждения к исполнению контрактов;
- 30.6 – Издержки защиты от третьих лиц;
- 30.7 – Налоги;
- 30.8 – Издержки измерения;
- 30.9 – Издержки связей и договоренностей внутри холдинга (предприятия);
- 30.10 – Прочие трансакционные издержки.

Отмечая наличие множества критериев классификации трансакционных издержек, Гареев Б.Р. и Галимов И.Р. предлагают следующую классификацию трансакционных издержек: [142]

- издержки сбора и обработки информации;
- издержки проведения переговоров и принятия решений;
- издержки измерения;
- издержки спецификации и защиты прав собственности;
- издержки контроля.

По мнению авторов, трансакционные издержки входят в состав транспортно-заготовительных расходов, затрат вспомогательных производств, общехозяйственных расходов. Информация об издержках может быть сформирована в финансовой отчетности коммерческих производственных и торговых организаций.

заций и представлена в пояснениях к отчету о финансовых результатах. Типы трансакционных издержек, предлагаемые авторами, включают [142]:

издержки рыночных обменных операций – проценты по привлеченным средствам, выпущенным долговым обязательствам, приобретением и выпуском ценных бумаг, комиссионные сборы;

издержки информационного обмена – услуги связи, телекоммуникационных и информационных систем, плата за пользование объектами интеллектуальной собственности;

издержки по организации и техническому обеспечению условий для совершения трансакций – расходы на содержание основных средств и других активов, арендная плата за арендованные активы, представительские расходы, реклама, аудит, публикация отчетности;

издержки спецификации и защиты прав собственности – штрафы, пени, неустойки, страхование, судебные и арбитражные издержки, охрана;

содержание персонала – расходы на оплату труда, включая премии и компенсации, другие расходы на содержание персонала, расходы найма работников, подготовка и переподготовка кадров, служебные командировки, налоги и сборы в виде начислений за заработную плату, уплачиваемые работодателями в соответствии с законодательством России, расходы, связанные с перемещением персонала (кроме расходов на оплату труда).

Для обобщения информации о трансакционных издержках, по мнению авторов, целесообразно использовать счета 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 44 «Расходы на продажу», посредством открытия субсчетов, отражающих трансакционные издержки.

Авторами отмечается необходимость организации синтетического и аналитического учета издержек и обобщения информации в финансовой отчетности на основе учетных регистров [142].

Финансовый подход к измерению трансакционных издержек, основанный на принципах и методологии системы национальных счетов предложен А.М.

Марьинским. По мнению автора, источником информации о трансакционных издержках является первичная финансовая отчетность, а не макроэкономические агрегаты на уровне национальной экономики. В качестве трансакционных издержек рассматривались процентные и иные расходы кредитных организаций, в частности расходы на информационно-консультационные услуги, оплату транспортных средств и другие. А.М. Марьиним отмечается, что распространение Международных стандартов финансовой отчетности позволит использовать финансовый метод расчета трансакционных издержек всеми организациями [151].

В.В. Варламова считает целесообразным ведение управленческого учета трансакционных издержек с использованием счетов:

- 35 «Свод затрат по элементам», субсчет «Трансакционные издержки»;
- 36 «Распределение затрат по договорам и видам аутсорсинга»;
- 37 «Калькулирование трансакционных издержек по договорам и видам аутсорсинга». [139]

В качестве аналитических учетных позиций автором предлагаются: поиск клиентов, проведение переговоров по налаживанию контактов; обеспечение интересов сторон; проведение презентаций; проведение выставок; проведение семинаров реклама; процесс обмена информацией; использование сайтов в Интернете; телефонные переговоры; телеграфные расходы; контроль; адаптация; корректировка договоров; реализация стратегии аутсорсинга; завершение сделки, расчетные операции; электронные расчеты. В.В. Варламовой также отмечается необходимость систематизации учетной информации в регистрах управленческого учета, разработанных корпорацией. [139]

Трансакционные издержки в банковской системе США исследовались Маргарет Польски в течение 1934-1999 г.г. В качестве трансакционных издержек рассматривались совокупные процентные и непроцентные расходы кредитных организаций, сумма которых по отношению к доходам банков с 1934 года до 1989 года увеличилась с 39% до 85 %, а к 1999 году снизилась до 77 %. В 2001 году М. Польски для измерения трансакционных издержек предлагалось

рассмотреть кредитные расходы организаций, а также комиссионные платежи банкам, оплату услуг сотрудников банка, иные расходы. [190]

Трансакционные издержки в экономическом институте страхования рассматривала Насырова Г.А., выделяющая три категории трансакционных издержек:

- 1) затраты экономических агентов на трансакционные услуги – страхование в форме страховых премий;
- 2) затраты, обусловленные функционированием субъектов страхового дела;
- 3) затраты по поддержанию структуры управления субъектов страхового дела;

Автором также отмечается, возможность классификации трансакционных издержек в страховании по нескольким признакам:

- 1) в зависимости от уровня исследования затраты:  
макроуровня – страхование отдельных видов трансакционных услуг;  
мезоуровня – затраты страховых организаций как субъектов рынка;  
микроуровня – затраты в рамках страховых организаций по управлению.  
Также рассматривается возможность выделения наноуровня, где осуществляются затраты на управление структурными холдингами, корпораций;
- 2) по отношению к субъекту рынка:  
внешние затраты, вызванные деятельностью субъекта на рынке;  
внутренние затраты, обусловленные обеспечением функционирования внутренней структуры субъекта;
- 3) по отношению к этапам заключения контрактов:  
затраты «ex ante» предконтрактные, соответствующие этапу подготовки контракта;  
затраты «de facto» контрактные, происходящие в период действия контрактов и связанные с исполнением договора страхования в период страхования;  
затраты «ex post» постконтрактные, соответствующие периоду после за-

ключения контракта, возникшие после истечения срока договора;

4) по видам активов, затраты по защите правомочий собственности которых они возникают:

затраты в отношении «специфических» активов;

затраты в отношении активов общего назначения;

5) по степени изменчивости:

постоянные затраты;

переменные затраты;

6) по отношению к трансакции:

прямые – по организации специфической трансакции;

косвенные – производные от институциональной среды [153].

Группировку трансакционных издержек и систематизацию информации о них в регистрах управленческого учета для сельскохозяйственных организаций предложили В.Ф. Стукач и О.В Шумакова [123].

Модель бухгалтерского учета трансакционных издержек предложена в работах Н.Г. Сапожниковой, содержащих следующую типологию издержек: доступ к правам собственности; доступ к ресурсам; поиск информации (реклама); ведение переговоров и заключение договоров; оценка и контроль качества ресурсов; защита ресурсов и прав собственности; защита от оппортунистического поведения. Н.Г. Сапожниковой также отмечается, что организация корпоративного учета трансакционных издержек может осуществляться по нескольким направлениям. Компьютеризация учетных процедур обеспечивает возможность их детализации в аналитическом учете, в развитие синтетических счетов и субсчетов. Другим направлением организации учета является по мнени. Н.Г. Сапожниковой использование отражающих счетов, предусмотренных в российском плане счетов бухгалтерского учета, где в указаниях к счетам по учету затрат на производство отмечено, что взаимность учета затрат по элементам и по статьям расходов осуществляется при помощи специально открываемых отражающих счетов. В настоящее время назначение и возможности использования отражающих счетов в бухгалтерском учете исследованы недостат-

точно, но необходимо признать целесообразность их использования при формировании учетных подсистем. Трансакционные издержки, классифицированные и детализированные по избранным корпорацией параметрам, обеспечат формирование информации необходимой для контроля и управления корпорацией.

Счет «Трансакционные издержки (обобщающий)» является балансирующим счетом, регистрирующим кредитовые обороты и позволяющим вести счета учета отдельных издержек накопительно, не закрывая в течение года, отражая в виде сальдо итоги соответствующих расходов. Закрытие счетов осуществляется по окончании отчетного года в корреспонденции с отражающим счетом.

Н.Г. Сапожниковой для учета трансакционных издержек в разрезе отдельных видов рекомендуется открывать следующие отражающие счета: «Доступ к правам собственности», «Доступ к ресурсам», «Поиск информации», «Ведение переговоров и заключение договоров», «Оценка и контроль качества ресурсов», «Защита ресурсов и прав собственности», «Защита от оппортунистического поведения» и др. На счете «Трансакционные издержки (обобщающий)» отражаются суммы издержек отчетного периода [117].

Изучение состава трансакционных издержек корпораций в разрезе видов деятельности, разработка методики отражения издержек на счетах, свидетельствуют о внимании исследователей данному объекту корпоративного учета и элементу корпоративной отчетности. Формирование систематизированной, документированной информации о трансакционных издержках корпораций, обеспечит возможность осуществления их контроля, проведения анализа в целях снижения издержек целом.

### 3.2. Систематизация информации о трансакционных издержках в корпоративном учете

Одним из методов систематизации информации корпоративного учета является разработка и использование рабочего плана счетов, содержащего синтетические счета и субсчета, а также счета аналитического учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Рабочий план счетов корпорации по согласованию с Минфином России может включать дополнительные синтетические счета, посредством использования свободных номеров счетов для систематизации информации об объектах учета, необходимой для принятия экономических решений. Действующим в настоящее время Планом счетов бухгалтерского учета трансакционные издержки не предусматриваются в качестве объектов корпоративного учета, поэтому исследователями предлагаются различные рассмотренные выше варианты систематизации информации о них. На наш взгляд, рекомендовать корпорациям для включения в рабочий план счетов номера счетов, нецелесообразно, так как конкретное решение вопроса и систематизации информации о трансакционных издержках принимает экономический субъект при формировании учетной политики на основании профессионального суждения. В свою очередь, считаем целесообразным использование корпорациями, отражающих счетов, позволяющих систематизировать необходимую для принятия экономических решений информацию об объектах бухгалтерского учета автономно, не корректируя ее массивы на счетах, предусмотренных действующим Планом счетов. В соответствии с разработанной нами типологией трансакционных издержек считаем целесообразным включить в рабочий план счетов корпораций следующие отражающие счета:

- «Издержки по оформлению юридического лица»;
- «Издержки по выбору видов деятельности»;
- «Издержки, обеспечивающие доступ к активам»;
- «Издержки по привлечению кредитов и займов»;

- «Издержки по оформлению и мониторингу договоров»;
- «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание»;
- «Издержки по объединению бизнеса»;
- «Издержки по охране бизнеса»;
- «Издержки отчетного периода».

Особенностью отражающих счетов является возможность систематизации информации об издержках по периодам, нарастающим итогом в течение отчетного периода, группировать по запросам пользователей. Закрытие отражающих счетов может осуществляться в соответствии с учетной политикой корпорации ежемесячно или ежеквартально, либо по окончании отчетного года.

Для осуществления процедуры регистрации корпорации необходимо уплатить государственную пошлину, оригинал квитанции об оплате которой, представляется вместе с заявлением о регистрации юридического лица при его создании. Подпись заявителя должна быть заверена нотариально, за что также взимается государственная пошлина. В регистрирующий орган также направляется решение о создании юридического лица (протокол, договор ит.д.), а также подлинник и засвидетельствованные в нотариальном порядке копии устава, за удостоверение которых также уплачивается государственная пошлина.

Закон об акционерных обществах не содержит требований об обязательной оплате уставного капитала до государственной регистрации корпорации.

Уставный капитал ООО, в соответствии с Законом об обществах с ограниченной ответственностью, на момент государственной регистрации должен быть оплачен учредителями не менее чем на 50%. В целях формирования уставного капитала в банке открывают временный накопительный счет, на который учредители вносят денежные средства в оплату долей. После регистрации корпорации в банке открывается обычный расчетный счет, на который переводятся средства с накопительного счета. Открытие накопительного счета производится за плату. Если при внесении вклада учредителя неденежными средствами, номинальная доля участника ООО, оплачивается неденежными

средствами, составляет более 20 000 руб., необходимо осуществлять независимую оценку передаваемых активов, что вызывает расходы на оплату услуг оценщика. В практической деятельности корпораций, учет данных расходов, зависит от порядка их признания, установленного учетной политикой. Если организационные расходы будут признаны в учете созданной корпорации, то их целесообразно отразить в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы», так как их возмещение по решению учредителей из сумм будущей чистой прибыли на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» не осуществляется. В учредительных документах организационные расходы могут предусматриваться в качестве части вклада учредителя, с последующим отнесением сумм расхода в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Корпорация, являющаяся учредителем, должна учесть данные расходы при формировании первоначальной стоимости финансовых вложений в уставный капитал созданной корпорации и отнести их в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Впоследствии учредителю на основании представленных им документов и соответствующего решения собрания учредителей регистрационные расходы могут быть возмещены. Вновь созданная корпорация сумму возмещения относит в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а расчеты отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При оплате учредителями – корпорациями регистрационных расходов, но не признанием их в качестве вклада в уставный капитал в учете учредителя они признаются финансовыми вложениями и формируют первоначальную стоимость (табл. 3.3).

Отдельными видами деятельности, корпорация может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). В зависимости от вида деятельности лицензии выдаются либо федеральными органами исполнительной власти, либо органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

За рассмотрение лицензирующими органом заявления о предоставлении лицензии и за предоставление лицензии уплачивается государственная пошлина в размерах и порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Таблица 3.3

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки,  
связанные с оформлением юридического лица**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Оплачены расходы, связанные с регистрацией корпорации (госпошлина и др.)	-	51	68, 76	-
2.	Отражаются расходы корпорации, связанные с регистрацией в составе прочих расходов	Издержки по оформлению юридического лица	68, 76	91	Издержки отчетного периода
3.	Учредителем оплачены услуги банка по открытию накопительного счета для внесения оплаты доли в уставном капитале создаваемой корпорации	-	51	76	-
4.	Учредителем оплачена госпошлина за государственную регистрацию создаваемой корпорации	-	51	68	-
5.	Стоимость услуг банка включена учредителем в первоначальную стоимость финансовых вложений в качестве доли в уставном капитале учреждаемой корпорации	Издержки по оформлению юридического лица	76	58	Издержки отчетного периода
6.	Сумма уплаченной госпошлины включена учредителем в первоначальную стоимость финансовых вложений в виде доли в уставном капитале учреждаемой корпорации	Издержки по оформлению юридического лица	68	58	Издержки отчетного периода
7.	Выплачено учредителю возмещение расходов, связанных с регистрацией корпорации	-	51	76	-
8.	Начислено учредителю возмещение регистрационных расходов	Издержки по оформлению юридического лица	76	91	Издержки отчетного периода

Расходы, связанные с лицензированием включаются в расходы по обычным видам деятельности, с предварительным отражением в составе расходов будущих периодов, так как они не могут в полном объеме относиться непосредственно к процессу производства в конкретном отчетном периоде, но будут

иметь отношение к деятельности в будущих периодах. Помимо уплаты госпошлины за предоставление лицензии о корпорации могут возникнуть дополнительные расходы, связанные, например, с оплатой консультационных и прочих услуг, подлежащие включению в состав расходов по обычным видам деятельности.

В целях защиты потребителя от недобросовестности изготовителя (предавца, исполнителя), подтверждения безопасности продукции для окружающей среды, здоровья людей, установления соответствия показателей качества продукции, заявленных изготовителем; обеспечения конкурентоспособности продукции на рынке, проводится сертификация продукции, работ, услуг. Сертификация является документальным подтверждением соответствия выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов, сводов правил или условий договоров. Выполнение работ по сертификации осуществляется органом сертификации – организацией или индивидуальным предпринимателем, аккредитованными в установленном порядке. Сертификация может иметь обязательный или добровольный характер. Расходы на сертификацию должны признаваться расходами по обычным видам деятельности, так как подтверждают соответствие производимой продукции установленным для нее требованиям и отражаются в составе трансакционных издержек периода, в котором они имели место, независимо от времени оплаты. Как правило, сертификат соответствия выдается на определенный период, а расходы, связанные с его получением признаются расходами будущих периодов и учитываются в себестоимости продукции в порядке, установленном в учетной политике. Расходы на сертификацию включают стоимость услуг органа сертификации, расходы на доставку и хранение образцов продукции, стоимости образцов готовой продукции, используемых для испытаний, при утрате ими потребительских свойств и невозможности использования в дальнейшем (табл. 3.4). При отрицательных результатах оценки соответствия продукции, работ, услуг, орган сертификации выдает решение об отказе в выдаче сертификата с указанием причин, а произведенные расходы включаются в

состав прочих.

Таблица 3.4  
Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки,  
связанные с выбором видов деятельности корпорации

№№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Начислено за рассмотрение заявления лицензиата	Издержки по выбору видов деятельности	76	26, 44	Издержки отчетного периода
2.	Отражены в составе расходов будущих периодов платежи по лицензированию деятельности	Издержки по выбору видов деятельности	76	97	Издержки отчетного периода
3.	Отражена в составе расходов будущих периодов стоимость работ на проведение сертификации продукции, работ, услуг	Издержки по выбору видов деятельности	76	97	Издержки отчетного периода
4.	Отражена в составе расходов стоимость работ на проведение сертификации продукции, работ, услуг	Издержки по выбору видов деятельности	76	20, 26, 44, 91	Издержки отчетного периода

Законодательством Российской Федерации предусмотрена необходимость государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним – юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество. Государственная регистрация выступает в качестве доказательства существования зарегистрированного права и предполагает оплату государственной пошлины. В качестве основных средств объект принимается к учету после государственной регистрации. Решение об источнике расходов, связанных с государственной регистрацией прав на недвижимое имущество закрепляется распорядительным документом об учетной политике корпорации. Трансакционные издержки на уплату госпошлины могут включаться в фактические затраты, связанные с созданием активов (первоначальную стоимость), либо относиться на прочие расходы. По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную ре-

гистрацию и фактически эксплуатируемым, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. Допускаются объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельно субсчете к счету учета основных средств (табл.3.5).

Законодательством Российской Федерации охраняются права на результаты интеллектуальной деятельности. Оплата патентной пошлины, связанной с регистрацией и экспертизой заявки на выдачу патента, включается в фактические затраты, связанные с созданием активов (первоначальную стоимость). При отказе в выдаче патента или отзыве заявки патентная пошлина относится на прочие расходы. Патентные пошлины, уплачиваемые корпорацией за поддержание в силе патента, продлением срока действия патента, включаются в расходы по обычным видам деятельности. Если патент не используется в отчетном периоде, то трансакционные издержки по поддержанию его в силе включаются в состав прочих расходов.

Таблица 3.5

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки, обеспечивающие доступ к активам (регистрация прав на недвижимое имущество)**

№№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Начислена госпошлина за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	68	01, 91	Издержки отчетного периода
2.	Оплачена госпошлина за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество	-	51	68	-

Правообладатель (лицензиар) может предоставить пользователю (лицен-

зиату) право использования результат интеллектуальной деятельности, на основании заключения лицензионного договора, договора коммерческой концессии и других аналогичных договоров. Периодические платежи, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы по обычным видам деятельности отчетного периода. Трансакционные издержки за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора на расходы по обычным видам деятельности (табл. 3.6).

Таблица 3.6

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки,  
обеспечивающие доступ к активам  
(прав на результаты интеллектуальной деятельности)**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Начислена патентная пошлина за регистрацию и экспертизу заявки на выдачу патента	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	08, 91	Издержки отчетного периода
2.	Начислено лицензиатом вознаграждение за право использования результатов интеллектуальной деятельности	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	20, 26, 44, 91	Издержки отчетного периода
3.	Начислен фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	97	Издержки отчетного периода
4.	Списывается фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	-	97	20, 26, 44, 91	-

Привлечение активов в корпорацию предполагает наличие трансакционных издержек, связанных с оплатой информационных, консультационных, посреднических услуг, таможенных пошлин и иных дополнительных расходов.

Документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, в основном предусматривается включение данных трансакционных издержек в фактические затраты, связанные с приобретением актива (первоначальную стоимость, фактическую себестоимость). В то же время при формировании первоначальной стоимости финансовых вложений, допускается признавать затраты, связанные с их приобретением, кроме сумм, уплачиваемых продавцу, несущественными, и относить на прочие расходы (табл. 3.7). Уровень существенности трансакционных издержек устанавливается распорядительным документом об учетной политике корпорации. При выполнении трансакций, связанных с поиском информации, сотрудниками корпорации трансакционные издержки включаются в состав общехозяйственных расходов.

Таблица 3.7

Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки, обеспечивающие доступ к активам (информационные, консультационные, посреднические, таможенные, иные услуги)

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Отражается задолженность корпорациям за информационные, консультационные, посреднические, иные услуги, таможенные пошлины и сборы, связанные с приобретением:	-	-	-	-
	нематериальных активов	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	60, 76	04, 08	Издержки отчетного периода
	основных средств	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	60, 76	07, 08	Издержки отчетного периода
	финансовых вложений	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	60, 76	58,91	Издержки отчетного периода
	материально-производственных запасов	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	60, 76	10,15	Издержки отчетного периода

Трансакционные издержки, вызываемые использованием производных

инструментов включают оплату услуг брокеров, открытия позиции, первоначальной и вариационной маржи. В табл. 3.8 представлена систематизация информации о трансакционных издержках корпораций, связанных с использование фьючерсных договоров при приобретении активов.

Корпоративный учет трансакционных издержек по обслуживанию обязательств зависит от направлений использования привлеченных средств и формы привлечения. Трансакционные издержки, связанные с выполнением обязательств, включают проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и дополнительные расходы, отражаемые в составе прочих расходов периода, к которому они относятся, за исключением, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива.

Таблица 3.8

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки, обеспечивающие доступ к активам, приобретаемым посредством заключения поставочного фьючерсного договора**

№ № п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
При заключении фьючерсного договора					
1.	Оплачены услуги брокера	-	51	76	-
2.	Оплачено открытие позиции	-	51	76	-
3.	Внесена первоначальная маржа	-	51	76	-
4.	Оплачена вариационная маржа	-	51	76	-
5.	Оплата первоначальной и вариационной маржи, услуг брокеров, расчетных (клиринговых) центров включена в стоимость базисного актива, отнесена на прочие расходы	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	04, 07, 08, 10, 15, 58, 91 и др.	Издержки отчетного периода

Инвестиционным активом признается объект имущества, подготовка, которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение, изготовление. В состав инвестиционных активов включаются объекты незавершенного производства и

незавершенного строительства, которые впоследствии войдут в состав основных средств, нематериальных активов и иных внеоборотных активов у застройщика, заказчика.

Трансакционные издержки, связанные с созданием инвестиционного актива включаются в его первоначальную стоимость при выполнении ряда условий: расходы по приобретению, сооружению, изготовлению актива подлежат признанию в учете; расходы по обязательствам, связанным с приобретением, сооружением, изготовлением актива подлежат признанию в учете; начаты работы по приобретению, сооружению и изготовлению инвестиционного актива. При приостановке работ, связанных с приобретением, изготовлением сооружением актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся заемодавцу включаются в состав прочих расходов, а при возобновлении работ – в стоимость инвестиционного актива. Включение процентов по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения или изготовления инвестиционного актива, а также начала использования актива, несмотря на незавершенность работ.

Трансакционные издержки, связанные с приобретением финансовых вложений за счет заемных средств включаются в состав прочих расходов корпорации.

При приобретении материально производственных запасов трансакционные издержки по обслуживанию обязательств включают начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к корпоративному учету материально - производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения данных запасов.

Наиболее целесообразным, на наш взгляд, является включение названных расходов в состав прочих расходов отчетного периода. В качестве варианта учета трансакционных издержек, связанных с приобретением материально – производственных запасов возможно использование счета 15 «Заготовление и

приобретение материальных ценностей», позволяющего отражать расходы, осуществляемые до поступления материальных ценностей в корпорацию.

В составе трансакционных издержек, связанных с обслуживанием обязательств отражаются проценты, причитающиеся к оплате по векселям, корпорацией – векселедателем, которые включаются в состав прочих расходов отчетных периодов, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств.

Процент и дисконт по облигациям, также относящиеся к трансакционным издержкам, связанным с обслуживанием обязательств, отражаются корпорацией – эмитентом в составе прочих расходов отчетных периодов, либо равномерно в течение срока действия договора займа. Корреспонденция счетов по учету трансакционных издержек, связанных с привлечением кредитов и займов представлена в табл.3.9.

Таблица 3.9

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки по привлечению кредитов и займов**

№№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Начислены проценты по полученным займам и кредитам, направленным на приобретение, создание:	-	-	-	-
	основных средств	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	91	Издержки отчетного периода
	нематериальных активов	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	91	Издержки отчетного периода
	финансовых вложений	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	91	Издержки отчетного периода
	материально-производственных запасов	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	91	Издержки отчетного периода

1	2	3	4	5	6
	инвестиционных активов	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	07, 08, 91	Издержки отчетного периода
2.	Отражаются проценты и дисконты:	-	-	-	-
	по выданным векселям	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	91, 97	Издержки отчетного периода
	по причитающимся к оплате облигациям	Издержки по привлечению кредитов и займов	66, 67	91, 97	Издержки отчетного периода
3.	Проценты включаются в состав прочих расходов в течение срока оплаты векселя	-	97	91	-
4.	Проценты включаются в состав прочих расходов в течение срока погашения облигации	-	97	91	-
5.	Отражаются дополнительные расходы, связанные с обязательствами	Издержки по привлечению кредитов и займов	76	91	Издержки отчетного периода

Оформление и мониторинг договоров связано с оплатой консультационных, информационных, юридических услуг, а также представительскими расходами. Трансакционные издержки, возникающие при обеспечении доступа к активам, могут включаться в первоначальную стоимость (фактическую себестоимость) активов, поступающих в корпорацию, либо относиться на прочие расходы (например, при принятии решения не заключать договор после проведения экспертизы качественных и иных характеристик активов, анализа надежности партнеров и др.) (табл. 3.10).

Трансакционные издержки, связанные с заключением договоров на продажу, работ, услуг производимых корпорацией, выбытием активов могут относиться к представительским либо прочим расходам.

Таблица 3.10

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки по оформлению и мониторингу договоров**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Отражаются расходы на консультационные, информационные и юридические услуги, связанные с оформлением и мониторингом договоров	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	60,76	44	Издержки отчетного периода
2.	Расходы на прием и обслуживание участников, прибывших на заседание совета директоров (правления) иного руководящего органа корпорации	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	60,76	44	Издержки отчетного периода
3.	Расходы на транспортное обеспечение доставки представителей к месту проведения представительского мероприятия (заседания руководящего органа)	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	60,76	44	Издержки отчетного периода
4.	Оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате корпорации	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	60,76	44	Издержки отчетного периода
5.	Расходы, связанные с выбытием активов	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	23, 60, 76	91	Издержки отчетного периода
6.	Отражаются штрафы, пени, неустойки, связанные с нарушением условий договоров	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	76	91	Издержки отчетного периода
7.	Начислена госпошлина, связанные с участием корпорации в суде	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	68	91	Издержки отчетного периода
8.	Отражаются расходы, связанные с рассмотрением дел в суде	Издержки по оформлению и мониторингу договоров	76	91	Издержки отчетного периода

Трансакционные издержки на рекламу включаются в состав представительских, а связанные с послепродажным обслуживанием рассматриваются как расходы по обычным видам деятельности и формируют оценочное обязательство.

ство (по выданным гарантийным обязательствам) (табл. 3.11).

Таблица 3.11

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки на рекламу и послепродажное обслуживание**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Отражаются расходы на рекламу	Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	60,76	44	Издержки отчетного периода
2.	Отражается формирование оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	96	20, 23, 25, 26	Издержки отчетного периода

Трансакционные издержки по объединению бизнеса включают оплату информационных, консультационных посреднических услуг, связанные с приобретением имущественного комплекса или осуществлением вложений в уставные капиталы корпораций, а также расходы, связанные с формированием консолидированной финансовой отчетности и ее обязательным аудитом. При утрате приобретаемой компанией статуса юридического лица, возникающие трансакционные издержки, аналогичны, издержкам, связанным с привлечением активов (табл. 3.12).

Таблица 3.12

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки по объединению бизнеса**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	4	5	6	
1.	Отражаются расходы на консультационные, информационные, юридические, посреднические услуги, связанные с вкладами в уставные капиталы корпораций	Издержки по объединению бизнеса	76	58, 91	Издержки отчетного периода

## Окончание табл. 3.12

1	2	3	4	5	6
2.	Отражаются расходы на оплату услуг независимого эксперта-оценщика	Издержки по объединению бизнеса	76	26, 44	Издержки отчетного периода
3.	Отражаются расходы на оплату услуг аудитора	Издержки по объединению бизнеса	76	26, 44	Издержки отчетного периода
4.	Отражаются расходы по формированию консолидированной финансовой отчетности персоналом корпорации, либо по договору аутсорсинга	Издержки по объединению бизнеса	76	26, 44	Издержки отчетного периода

При осуществлении вклада в уставный капитал, трансакционные издержки включают оплату информационных, консультационных, посреднических и иных услуг. Составление консолидированной финансовой отчетности предусматривает проведение переоценки активов и обязательств, тестирование активов на обесценение, с определением справедливой стоимости, что может вызвать необходимость привлечения независимого эксперта – оценщика и оплаты его услуг.

Трансакционные издержки, связанные с охраной бизнеса, включают расходы на обязательное и добровольное страхование, оплату услуг охранных агентств, содержание собственной охраны корпорации и относятся к расходам по обычным видам деятельности, либо к прочим (табл. 3.13).

Таблица 3.13

**Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки по охране бизнеса**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1.	Отражаются расходы на оплату услуг охранных агентств (содержание собственной охраны корпорации)	Издержки по охране бизнеса	76, 70, 69	26, 44, 91	Издержки отчетного периода
2.	Начислены страховые взносы, начисленные согласно договору страхования	Издержки по охране бизнеса	76, 70, 69	20, 25, 26, 44, 91	Издержки отчетного периода

### 3.3. Формирование внутренней и внешней корпоративной отчетности о трансакционных издержках

В качестве основы учетного процесса выступает бухгалтерская процедура, определения которой раскрываются в отечественных и зарубежных источниках. По мнению Я.В.Соколова бухгалтерская процедура есть последовательность решения учетных задач путем квалификации фактов хозяйственной жизни, т.е. их регистрации, группировки и интерпретации (анализа). Этапы процедуры включают: инвентарь, вступительный баланс, журнал, Главная книга, оборотные ведомости, заключительный баланс. Цель процедуры – создать возможности для принятия решений. [120].

Основоположником классической процедуры бухгалтерского учета считается И.Ф. Шер, утверждавший принцип непрерывности в учете и определявший процедуру «от баланса начинательного до баланса окончательного» [120].

В «Трактате о счетах и записях» Л. Пачоли представлена процедура от счетов к балансу, основу которой составляет определение остатков по счетам, формирование пробного бухгалтерского баланса, с выделением Вступительного инвентаря [120].

Под процедурой бухгалтерского учета М.И. Кутер понимает логически выдержанную строгую последовательность выполнения бухгалтерских действий по отражению информации в процессе регистрации, накопления и обработки учетных данных с целью формирования финансовой отчетности и управленических сводок. [102].

Зарубежными авторами учетная процедура определяется как последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности и закрытия счетов. Процедура также называется учетным циклом, который включает следующие этапы: анализ содержания хозяйственных операций и отражение их в учетных регистрах; регистрация операций в журнале; перенос хозяйственных операций из журнальных записей в книги; подготовка финансовой отчетности. Отмечается, что наиболее слож-

ной частью учетной процедуры является анализ содержания хозяйственных операций и составление корреспонденции счетов, требующий знания концепций бухгалтерского учета [102].

На наш взгляд, бухгалтерская процедура предполагает последовательность выполнения действий по формированию систематизированной информации об объектах учета в соответствии с принятой корпорацией учетной политической. Одной из составляющих бухгалтерской процедуры является систематизация фактов хозяйственной жизни корпорации в регистрах учета.

Рассматривая сущность формы счетоводства, Я.В. Соколов определяет регистры как технические средства, предназначенные для фиксации информации, бухгалтерского наблюдения [121]. По определению М.И. Кутера учетные регистры представляют собой носители данных определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой информации об активах, капитале и обязательствах экономического субъекта, а история развития бухгалтерского учета – прежде всего эволюция учетных регистров [102].

Содержание регистров составляет основу формирования учетной информации, имеет юридическую значимость и выполняет контрольные функции. Формы и состав учетных регистров находятся под влиянием организационных и информационных потребностей, масштабов деятельности, форм учета, содержания рабочего плана счетов корпорации и других факторов.

Формирование системы регистров является одним из способов ведения корпоративного учета, необходимость накапливания в них учетных данных предусматривается документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. В процессе реформирования бухгалтерского учета в России порядок применения корпорациями учетных регистров была существенно изменен. В настоящее время корпорации самостоятельно разрабатывают формы учетных регистров.

Для обобщения информации первичных учетных документов корпорации необходимо определить содержание обобщаемой информации, форму регистра, характер записей. При отражении объектов учета в регистрах не допускаются

пропуски или изъятия информации, систематизация которой осуществляется методом двойной записи. Создание информационно-коммуникационных корпоративных систем вызывает необходимость стандартизации учетных регистров на основе обязательных реквизитов, включающих: наименование регистра; наименование корпорации, составившей регистр; дата начала и окончания ведения регистра (период за который составлен регистр); метод группировки фактов хозяйственной жизни (хронологическая, систематическая); величина натурального или денежного измерения актов хозяйственной жизни с указанием единицы измерения; наименование должностей лиц, ответственных за ведение регистра; подписи лиц с указанием фамилий и инициалов, ответственных за ведение регистра. Формы регистров корпоративного учета утверждает руководитель корпорации по представлению лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в корпорации.

Оформление регистра допускается на бумажном носителе или в виде электронного документа. Факты хозяйственной жизни должны отражаться в учетных регистрах в установленной последовательности и группироваться по соответствующим счетам, а регистр должен рассматриваться как контрольный носитель информации, за ведение которого несет ответственность лицо, его составившее и подписавшее. Разрабатывая форматы регистров, необходимо иметь принимать во внимание их классификации, используемые в учетной теории и практике.

Систематизация информации о трансакционных издержках корпораций на счетах синтетического учета предполагает разработку форм учетных регистров, содержащих статьи аналитического учета, корреспонденцию счетов и позволяющих формировать информацию в формах внутренней корпоративной отчетности, а также в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Использование регистров, форм внутренней и внешней отчетности позволяет своевременно группировать сведения о трансакционных издержках, в целях мониторинга и формирования внутренней и внешней корпоративной от-

четности. Предлагаемые регистры учета трансакционных издержек представлены в Приложениях 1-8.

В регистре «Ведомость издержек по оформлению юридического лица» отражаются дебетовые и кредитовые обороты по одноименному счету в разрезе статей аналитического учета: оплата государственной пошлины, возмещение расходов учредителю, прочие расходы (табл. 3.14).

Таблица 3.14

**Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению юридического лица (фрагмент) руб.**

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по оформлению юридического лица» с кредита счетов				С кредита счета «Издержки по оформлению юридического лица» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	Всего	
1	2	3	4	5	6
1. Начислена госпошлина	-	4 500	-	4 500	-
2. Начислено в возмещение расходов учредителю	-	-	10 000	10 000	-
3. Прочие расходы	-	-	-	-	-
.....	-	-	-	-	-
Итого	-	4 500	10 000	14 500	14 500

В регистре «Ведомость издержек по выбору видов деятельности» отражаются дебетовые и кредитовые обороты по одноименному счету в разрезе статей аналитического учета: расходы за рассмотрение заявления о лиценировании вида деятельности; расходы по возмещению информационных, консультационных посреднических и иных услуг, связанных с лиценированием; прочие расходы, связанные с лиценированием; расходы по сертификации продукции, работ, услуг (табл. 3.15).

Таблица 3.15

**Ведомость учета трансакционных издержек по выбору видов деятельности (фрагмент) руб.**

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по выбору видов деятельности» с кредита счетов				С кредита счета «Издержки по выбору видов деятельности» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6
1. Начислено за рассмотрение заявления о лицензировании вида деятельности	2 000	-	-	2 000	-
2. Начислено в возмещение информационных, консультационных посреднических и иных услуг, связанных с лицензированием	-	5 000	-	5 000	-
3. Начислены прочие расходы, связанные с лицензированием	-	-	-	-	-
4. Начислено за работы по сертификации продукции, работ, услуг	-	-	-	-	-
.....	-	-	-	-	-
<b>Итого</b>	<b>2 000</b>	<b>5 000</b>	<b>-</b>	<b>7 000</b>	<b>7 000</b>

В регистре «Ведомость издержек, обеспечивающих доступ к активам» отражаются дебетовые и кредитовые обороты по одноименному счету в разрезе статей аналитического учета: оплата государственной пошлины, оплата патентной пошлины, вознаграждения начисленные лицензиару, фиксированные разовые платежи, таможенные пошлины и сборы, оплата информационных, консультационных посреднических и иных услуг, связанных с обеспечением доступа к активам, прочие издержки (табл.3.16).

Таблица 3.16

**Ведомость учета трансакционных издержек, обеспечивающих  
доступ к активам (фрагмент) руб.**

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки, обеспечивающие доступ к активам» с кредита счетов					С кредита счета «Издержки, обеспечивающие доступ к активам» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Госпошлина за регистрацию прав на недвижимое имущество	-	2 500	-	-	2 500	-
2. Патентная пошлина за регистрацию и экспертизу заявки на выдачу патента	-	-	5 000	-	5 000	-
3. Начислено лицензиару за право использования результатов интеллектуальной деятельности	-	-	3 500	-	3 500	-
4. Начислен фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	-	-	-	-	-	-
5. Таможенные пошлины и сборы	-	-	-	-	-	-
6. Информационные, консультационные, посреднические и иные услуги, связанные с поступлением:	-	-	-	-	-	-
основных средств	-	-	2 000	-	2 000	-
нематериальных активов	-	-	3 000	-	3 000	-
финансовых вложений	-	-	5 000	-	5 000	-
Материально-производственных запасов	-	-	-	-	-	-
7. Банкам за расчетно-кассовое обслуживание	-	-	5 000	-	5 000	-
8. Производные инструменты:	-	-	-	-	-	-
услуги брокеров	-	-	-	-	-	-
первоначальная маржа	-	-	-	-	-	-
вариационная маржа	-	-	-	-	-	-
9. Прочие издержки, связанные с обеспечением доступа к активам	-	-	-	-	-	-
<b>Итого</b>	<b>-</b>	<b>2500</b>	<b>23500</b>	<b>-</b>	<b>26000</b>	<b>26000</b>

Регистр, систематизирующий информацию о трансакционных издержках, связанных с обслуживанием обязательств отражает обороты по дебету и кредиту одноименного счета в разрезе статей аналитического учета: проценты по кредитам и займам, проценты и дисконт по векселям, дополнительные расходы,

связанные с привлечением заемных средств, в том числе оценка залога, юридические и иные консультационные услуги (табл.3.17).

Таблица 3.17

**Ведомость учета трансакционных издержек по привлечению кредитов и займов (фрагмент) руб.**

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по привлечению кредитов и займов» с кредита счетов					С кредита счета «Издержки по привлечению кредитов и займов» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	66	67	76	91	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Начислены проценты по займам, привлеченным для приобретения:	-	-	-	-	-	-
основных средств	8 000	-	-	-	8 000	-
нематериальных активов	-	5 000	-	-	5 000	-
финансовых вложений	-	-	-	7 500	7 500	-
материально-производственных запасов	-	-	-	-	-	-
инвестиционных активов	-	-	-	-	-	-
1. Начислены проценты по кредитам, привлеченным для приобретения:	-	-	-	-	-	-
основных средств	-	-	-	2 000	2 000	-
нематериальных активов	-	-	-	-	-	-
финансовых вложений	-	-	-	-	-	-
материально-производственных запасов	-	-	-	-	-	-
инвестиционных активов	-	-	-	-	-	-
3. Начислены проценты и дисконты по выданным векселям	-	-	-	-	-	-
по размещенным облигациям	-	-	-	-	-	-
4. Отражаются дополнительные расходы по привлечению заемных средств, в том числе:	-	-	-	-	-	-
кредитов	-	-	-	2 000	2 000	-
займов	-	-	-	1 500	1 500	-
векселей	-	-	-	-	-	-
облигаций	-	-	-	-	-	-
Итого	8 000	5 000	3 500	12 500	29 000	29 000

Регистр, систематизирующий информацию о трансакционных издержках, связанных с оформлением и мониторингом договоров отражает обороты по дебету и кредиту одноименного счета в разрезе статей аналитического учета: оформление и мониторинг договоров, представительские расходы, выбытие активов, штрафные санкции, судебные расходы, прочие расходы (табл. 3.18).

Таблица 3.18

**Ведомость учета трансакционных издержек, по оформлению и мониторингу договоров (фрагмент) руб.**

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по оформлению и мониторингу договоров» с кредитом счетов					С кредита счета «Издержки по оформлению и мониторингу договоров» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Оформление и мониторинг договоров	12 000	-	-	-	12 000	-
2. Представительские расходы (кроме рекламы)	-	-	15 000	-	15 000	-
3. Выбытие активов (кроме готовой продукции, работ, услуг)	-	-	-	-	-	-
4. Штрафные санкции за нарушение условий договоров	-	-	8 000	-	8 000	-
5. Судебные расходы	-	-	5 000	-	5 000	-
6. Прочие расходы	-	-	-	-	-	-
Итого	12 000	-	28 000	-	40 000	40 000

Регистр, систематизирующий информацию о трансакционных издержках на рекламу и послепродажное обслуживание отражает обороты по дебету и кредиту одноименного счета в разрезе статей аналитического учета: расходы на рекламу, формирование оценочных обязательств на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, прочие расходы (табл. 3.19).

Регистр, систематизирующий информацию о трансакционных издержках по объединению бизнеса отражает обороты по дебету и кредиту одноименного счета в разрезе статей аналитического учета (табл. 3.20).

Таблица 3.19

Ведомость учета трансакционных издержек на рекламу и  
после продажное обслуживание (фрагмент) руб.

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание» с кредитом счетов					С кредита счета «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	76	96	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Расходы на рекламу	10 000	-	-	-	10 000	-
2. Оценочные обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	-	-	18 000	-	18 000	-
3. Прочие расходы	-	2 000	-	-	2 000	-
Итого	10 000	2 000	18 000	-	30 000	30 000

Таблица 3.20

Ведомость учета трансакционных издержек по объединению бизнеса  
(фрагмент) руб.

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание» с кредитом счетов					С кредита счета «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	58	60	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Расходы, связанные с участием в других корпорациях	35 000	-	-	-	35 000	-
2. Расходы на оплату аудиторских услуг	-	-	25 000	-	25 000	-
3. Расходы на подготовку консолидированной отчетности	-	-	15 000	-	15 000	-
Итого	35 000	-	40 000	-	75 000	75 000

Регистр, систематизирующий информацию о трансакционных издержках по охране бизнеса отражает обороты по дебету и кредиту одноименного счета в разрезе статей аналитического учета: содержание охранных подразделений

корпорации, услуги частных охранных предприятий, страховые платежи, прочие расходы (табл. 3.21).

Таблица 3.21

**Ведомость учета трансакционных издержек по охране бизнеса  
(фрагмент), руб.**

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по охране бизнеса» с кредита счетов					С кредита счета «Издержки по охране бизнеса» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	69	70	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Содержание охранных подразделений корпорации	-	24 000	80 000	-	104 000	-
2. Услуги частных охранных предприятий	100 000	-	-	-	100 000	-
3. Страховые платежи	-	-	-	-	-	-
4. Прочие расходы	-	-	-	-	-	-
Итого	100 000	24 000	80 000	-	204 000	204 000

Систематизацию трансакционных издержек отчетного периода, целесообразно осуществлять в учетных регистрах, формирующих дебетовые и кредитовые обороты одноименного счета. Совокупность фактов хозяйственной жизни, отражаемых по кредиту счета «Издержки отчетного периода» обобщается в журнале-ордере с раскрытием корреспонденции по дебетуемым счетам (табл. 3.22). В ведомости по счету «Издержки отчетного периода» отражается списание трансакционных издержек отчетного периода (месяца) в системе предусмотренных учетной политикой корпорации счетов (табл. 3.23).

Информация о трансакционных издержках корпораций систематизируется не только в первичных учетных документах и регистрах, но и составляемой на их основе внутренней и внешней корпоративной отчетности. Внутренние корпоративные отчеты не имеют строго регламентированной структуры, принципов и правил составления и предназначены для принятия экономических решений менеджментом корпорации. Требования к содержанию, периодичности и порядку составления внутренней отчетности определяют менеджеры, заинтересованные в информации внутренней отчетности.

Таблица 3.22

## Журнал ордер учета трансакционных издержек отчетного периода (фрагмент)

Статьи аналитического учета	В кредит счета «Издержки отчетного периода»										В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	07	08	10	26	60	66	68	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Издержки по оформлению юридического лица	-	-	-	-	-	-	4 500	10 000	-	14 500	14 500
2. Издержки по выбору видов деятельности	-	-	-	-	2 000	-	-	5 000	-	7 000	7 000
3. Издержки, обеспечивающие доступ к активам	2 500	-	-	-	-	-	-	23 500	-	26 000	26 000
4. Издержки по привлечению кредитов и займов	-	10 000	2 500	-	-	8 000	5 000	3 500	-	29 000	29 000
5. Издержки по оформлению и мониторингу договоров	-	-	-	-	12 000	-	-	28 000	-	40 000	40 000
6. Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	-	-	-	18 000	10 000	-	-	2 000	-	30 000	30 000
7. Издержки по объединению бизнеса	-	-	-	35 000	-	-	-	40 000	-	75 000	75 000
8. Издержки по охране бизнеса	-	-	-	-	100 000	-	24 000	80 000	-	204 000	204 000
Итого:	2 500	10 000	2 500	53 000	124 000	8 000	33 500	192 000	-	425 500	425 500

Таблица 3.23

## Ведомость учета трансакционных издержек отчетного периода (фрагмент)

Отчет- ный пе- риод	В дебет счета «Издержки отчетного периода» с кредита счетов								В кредит счета «Из- держки отчетно- го пери- ода»	
	Из- держ- ки по оформ- лению юри- диче- ского лица	Из- держ- ки по вы- бору видов дея- тель- ности	Из- держ- ки, обес- печи- ваю- щие доступ к акти- вам	Из- держ- ки по при- влече- нию креди- тов и займов	Из- держ- ки по оформ- лению и мон- иторингу дого- воров	Из- держки на ре- кламу и после- продаж- ное об- служи- вание	Из- держки по объ- едине- нию бизне- са	Из- держки по охра- не бизне- са		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Январь	2 500	2 000	2 500	2 500	4 000	2 000	-	14 000	29 500	29 500
Февраль	2 000	3 000	1 000	2 500	3 000	2 000	-	10 000	23 500	23 500
Март	1 000	1 000	2 000	3 000	2 000	2 000	5 000	10 000	26 000	26 000
Апрель	750	500	2 000	5 000	3 000	2 000	10 000	10 000	33 250	33 250
Май	500	500	2 500	1 500	5 000	2 000	10 000	20 000	42 000	42 000
Июнь	850	-	1 000	1 500	5 000	2 000	20 000	20 000	50 350	50 350
Июль	2 000	-	1 500	1 500	2 500	4 000	10 000	20 000	37 500	37 500
Август	2 000	-	2 000	1 500	2 500	4 000	5 000	20 000	37 000	37 000
Сен- тябрь	2 000	-	1 500	1 500	3 000	3 000	10 000	20 000	41 000	41 000
Октябрь	500	-	2 000	2 000	3 000	2 000	5 000	20 000	34 500	34 500
Ноябрь	400	-	3 000	2 000	2 000	2 000	5 000	20 000	34 400	34 400
Декабрь	500	-	5 000	1 500	5 000	3 000	5 000	20 000	40 000	40 000
Итого	14 500	7 000	26 000	29 000	40 000	30 000	75 000	204 000	425 500	425 500

Основными требованиями к составлению внутренней отчетности являются своевременность, краткость, целесообразность, адресность, объективность, сопоставимость, экономичность. Классификация внутренних отчетов возникла по различным признакам: по уровням управления, по содержанию, по объему информации, по формам представления.

По содержанию информации внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические. Комплексные итоговые отчеты представляются за определенный период (декаду, месяц, квартал, год) и включают показатели, позволяющие осуществлять оценку и контроль деятельности подразделений корпорации. Тематические отчеты предполагают контроль по наиболее важным, для успешного функционирования корпорации показателям. Аналитические отчеты составляются по запросам менеджеров и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов отдельных аспектов деятельности корпорации. По уровням управле-

ния различают оперативные, текущие и сводные отчеты. Оперативные представляются на нижнем уровне управления ежедневно, еженедельно и ежемесячно. В текущих отчетах информация агрегируется для среднего уровня управления, отчетность представляется с периодичностью от ежемесячной до ежеквартальной. Сводные отчеты представляются для принятия стратегических решений в масштабе корпорации, являются основой контроля ее деятельности. Периодичность представления сводных отчетов от ежемесячных до ежегодных.

По объему информации внутренние отчеты подразделяются на сводки, промежуточные и общие отчеты. Сводки содержит сведения о наиболее важных показателях деятельности подразделений корпорации и составляются за непродолжительный период времени (день, неделя, декада). Промежуточные отчеты включают информацию о деятельности подразделений корпорации в разрезе контролируемых показателей. Обобщающие отчеты составляются в целом по корпорации, агрегируя сведения итоговых отчетов.

По формам представления внутренние отчеты могут составляться в табличной, графической и текстовой формах.

В целях обеспечения мониторинга трансакционных издержек нами разработаны формы внутренней отчетности корпорации «Трансакционные издержки отчетного периода» и «Распределение трансакционных издержек отчетного периода» (табл. 3.24, 3.25). Отчеты о трансакционных издержках являются тематическими, текущими и их информацию целесообразно включать в состав обобщающих отчетов.

Целью внешней корпоративной отчетности является формирование уместной и правдивой информации об экономическом потенциале и тенденциях развития корпорации. Полезность информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной. Информация уместна с точки зрения заинтересованных пользователей, если ее наличие или отсутствие оказывает или способно оказать влияние на экономические решения пользователей, при оценке прошлых, настоящих или будущих событий, подтверждении или изменении ранее сделанных оценок.

Таблица 3.24

## Трансакционные издержки отчетного периода

Показатели	Отчетные периоды											
	Январь			Февраль			Март			Итого I квартал		
	руб.	уд. вес.%	темп роста %	руб.	уд. вес.%	темп роста %	руб.	уд. вес.%	темп роста %	руб.	уд. вес.%	темп роста %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Трансакционные издержки, в том числе:	29 500	100,0	-	23 500	100,0	79,7	26 000	100,0	110,6	79 000	100,0	-
Издержки по оформлению юридического лица	2 500	8,5	-	2 000	8,5	80,0	1 000	3,8	50,0	5 500	7,0	-
Издержки по выбору видов деятельности	2 000	6,8	-	3 000	12,8	150,0	1 000	3,8	33,3	6 000	7,7	-
Издержки, обеспечивающие доступ к активам	2 500	8,5	-	1 000	4,2	40	2 000	7,7	200,0	5 500	7,0	-
Издержки по привлечению кредитов и займов	2 500	8,5	-	2 500	10,6	-	3 000	11,5	120,0	8 000	10,1	-
Издержки по оформлению и мониторингу договоров	4 000	13,6	-	3 000	12,8	75,0	2 000	7,7	66,7	9 000	11,4	-
Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	2 000	6,8	-	2 000	8,5	0	2 000	7,7	-	6 000	7,6	-
Издержки по объединению бизнеса	-	-	-	-	-	-	5 000	19,2	-	5 000	6,3	-
Издержки по охране бизнеса	14 000	47,3	-	10 000	42,6	71,4	10 000	38,5	100,0	34 000	2,9	-
Прибыль до налогообложения	5 195	-	-	4 835	-	93,1	5 050	-	104,4	15 080	-	-
Отношение прибыли до налогообложения к трансакционным издержкам	0,18	-	-	0,21	-	116,7	0,20	-	90,0	0,19	-	-

Таблица 3.25

## Распределение трансакционных издержек отчетного периода (руб.)

Трансакционные издержки	Затраты, связанные с приобретение активов					Расходы по обычным видам деятельности			Расходы на продажу	Прочие расходы	Всего
	Основные средства	Нематериальные активы	НИОКР	Финансовые вложения	Материалы	Основное производство	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы			
Издержки по оформлению юридического лица	-	14 500	-	-	-	-	-	-	-	-	14 500
Издержки по выбору видов деятельности	-	7 000	-	-	-	-	-	-	-	-	7 000
Издержки, обеспечивающие доступ к активам	10 000	5 000	-	5 000	6 000	-	-	-	-	-	26 000
Издержки привлечению кредитов и займов	4 000	-	5 000	-	5 000	10 000	-	-	-	5 000	29 000
Издержки по оформлению и мониторингу договоров	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	5 000	6 000	4 000	10 000	5 000	40 000
Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	-	10 000	-	-	-	-	5 000	5 000	10 000	-	30 000
Издержки по объединению бизнеса	10 000	20 000	5 000	10 000	5 000	10 000	5 000	5 000	5 000	-	75 000
Издержки по охране бизнеса	4 000	20 000	50 000	16 000	14 000	30 000	20 000	30 000	20 000	-	204 000
Итого	30 000	83 500	62 000	28 000	32 000	55 000	36 000	44 000	45 000	10 000	425 500

Информация корпоративной отчетности является полезной, если она обеспечивает правдивое представление экономических явлений для отражения, которых она предназначена. Правдивость корпоративной отчетности обеспечивают полнота, нейтральность, отсутствие ошибок. Полнота предполагает включение в корпоративную отчетность информации, необходимой пользователю для понимания экономических явлений, включая все необходимые описания и пояснения. Нейтральность предполагает отсутствие предвзятости при формировании информации, что не позволяет манипулировать мнением пользователей. В то же время, уместная информация корпоративной отчетности может оказывать влияние на решения пользователей.

Правдивость информации корпоративной отчетности не означает точность во всех отношениях, но предполагает отсутствие ошибок, пропусков фактов хозяйственной жизни при составлении.

Качественными характеристиками, повышающими полезность, уместность и правдивое представление информации корпоративной отчетности являются сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность. Сопоставимость является качественной характеристикой, позволяющей пользователям выявлять тенденции изменений объектов учета и элементов корпоративной отчетности в течение ряда отчетных периодов, установленных корпорацией.

Последовательность предполагает использование единых методов формирования информации при составлении отчетности и основывается на единстве учетной политики. Проверяемость позволяет пользователям удостовериться в достоверности информации корпоративной отчетности и может быть прямой, либо косвенной. Прямая проверяемость предполагает подтверждение числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения, а косвенная – проверку исходных данных для модели, формулы и пересчет полученных результатов на основе единой методологии.

Для принятия экономических решений пользователями, информация корпоративной отчетности должна предоставляться своевременно. Полезность информации снижается с увеличением срока ее давности. В то же время, инфор-

мация может оставаться своевременной в течение длительного времени для выявления тенденций развития корпорации и иных целей.

Понятность информации обеспечивает ее четкие и лаконичные классификация, систематизация и представление. Корпоративная отчетность составляется для пользователей, обладающих определенными знаниями в бизнесе и экономической деятельности, изучающих и анализирующих информацию. Исключение сложной для понимания пользователями, информации о деятельности корпорации, из корпоративной отчетности, упрощает корпоративную отчетность, снижая ее полезность для принятия экономических решений. Для понимания информации о сложных экономических явлениях и процессах может потребоваться привлечение консультанта.

Корпоративная внешняя отчетность предполагает наличие в составе приложений (пояснений), раскрывающих существенную информацию о корпорации, ее финансовом положении, финансовых результатах, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий периоды, методах оценки и существенных статьях.

При оценке показателей корпоративной отчетности, необходимо соблюдать определенные допущения и требования к раскрытию информации об учетной политике, информации в финансовой отчетности, а также конкретных статей отчетности. По всем суммам, отраженным в корпоративной отчетности должна раскрываться сравнительная информация за предыдущие периоды. В интересах пользователей в корпоративной отчетности не следует изменять представление и классификацию показателей, за исключением изменений, связанных с появлением новых видов деятельности, а также нормативными документами, регулирующими порядок ведения учета.

При формировании корпоративной отчетности раскрываются существенные показатели, а несущественные объединяются в статью «прочие». Российские нормативные документы и международные стандарты финансовой отчетности не содержат критериев существенности, которые являются предметом профессионального суждения работников бухгалтерских подразделений, а по-

рядок определения качественных характеристик существенности относится к компетенции главного бухгалтера. Для определения существенности корпорации необходимо определить количественный критерий (уровень) существенности и закрепить его в учетной политике.

Для разных объектов корпоративного учета можно закрепить несколько уровней существенности в зависимости от их значимости в деятельности корпорации. Методика расчета уровня существенности раскрывается в учетной политике корпорации и пояснениях к корпоративной отчетности. Нормативные акты в области бухгалтерского учета не содержат конкретных требований к порядку формирования пояснений, однако, необходимо иметь в виду, что информация должна быть представлена в такой форме, чтобы минимизировать риск разглашения коммерческой тайны, а затраты на ведение корпоративного учета и составление корпоративной отчетности не должны превышать выгоды от ведения учета.

На наш взгляд, информацию о трансакционных издержках корпораций целесообразно раскрывать в приложениях (пояснениях) к корпоративной отчетности. Пример оформления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в виде набора таблиц содержится в приказе Министерства финансов Российской Федерации.

Корporации при составлении пояснений, могут самостоятельно разрабатывать таблицы, содержащие сведения об объектах учета и элементах корпоративной отчетности и отражающие специфику их экономической деятельности и позволяющие принимать пользователям корпоративной отчетности обоснованные экономические решения.

Пояснения могут содержать текстовой материал, таблицы, схемы, диаграммы и другие виды раскрытия информации. При формировании информации о трансакционных издержках корпораций в пояснениях необходимо раскрыть аспекты их учетной политики: определение издержек, классификацию издержек, содержание издержек, используемые счета, систему учетных регистров, формы внутренней и внешней корпоративной отчетности. Форма рас-

крытия информации о трансакционных издержках в системе внешней корпоративной отчетности представлена в табл. 3.26.

Таблица 3.26  
Динамика трансакционных издержек

Наименование показателя	на 31.12.2012	на 31.12.2013	на 31.12.2014
1	2	3	4
Издержки по оформлению юридического лица	98 750	-	-
Издержки по выбору видов деятельности	6 875	8 595	7 000
Издержки, обеспечивающие доступ к активам	7 500	9 400	10 000
Издержки по привлечению кредитов и займов	7 000	8 000	7 000
Издержки по оформлению и мониторингу договоров	10 000	12 625	12 000
Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	11 250	14 125	15 000
Издержки по объединению бизнеса	8 000	-	15 000
Издержки по охране бизнеса	6 250	7 875	10 000
Прибыль до налогообложения	6 494	8 125	8 443
Рентабельность трансакционных издержек	0,04	0,13	0,11
Итого	155 625	60 620	76 000

Таким образом, методика корпоративного учета трансакционных издержек включает этапы:

- исследование состава трансакционных издержек;
- разработка типологии трансакционных издержек;
- организация первичного учета и документооборота;
- определение и включение в рабочий план счетов синтетических счетов и субсчетов для учета издержек;
- разработка форм учетных регистров и обобщение информации в регистрах;
- разработка форм внутренней корпоративной отчетности;
- раскрытие информации в пояснениях к корпоративной отчетности (Рис. 3.2).

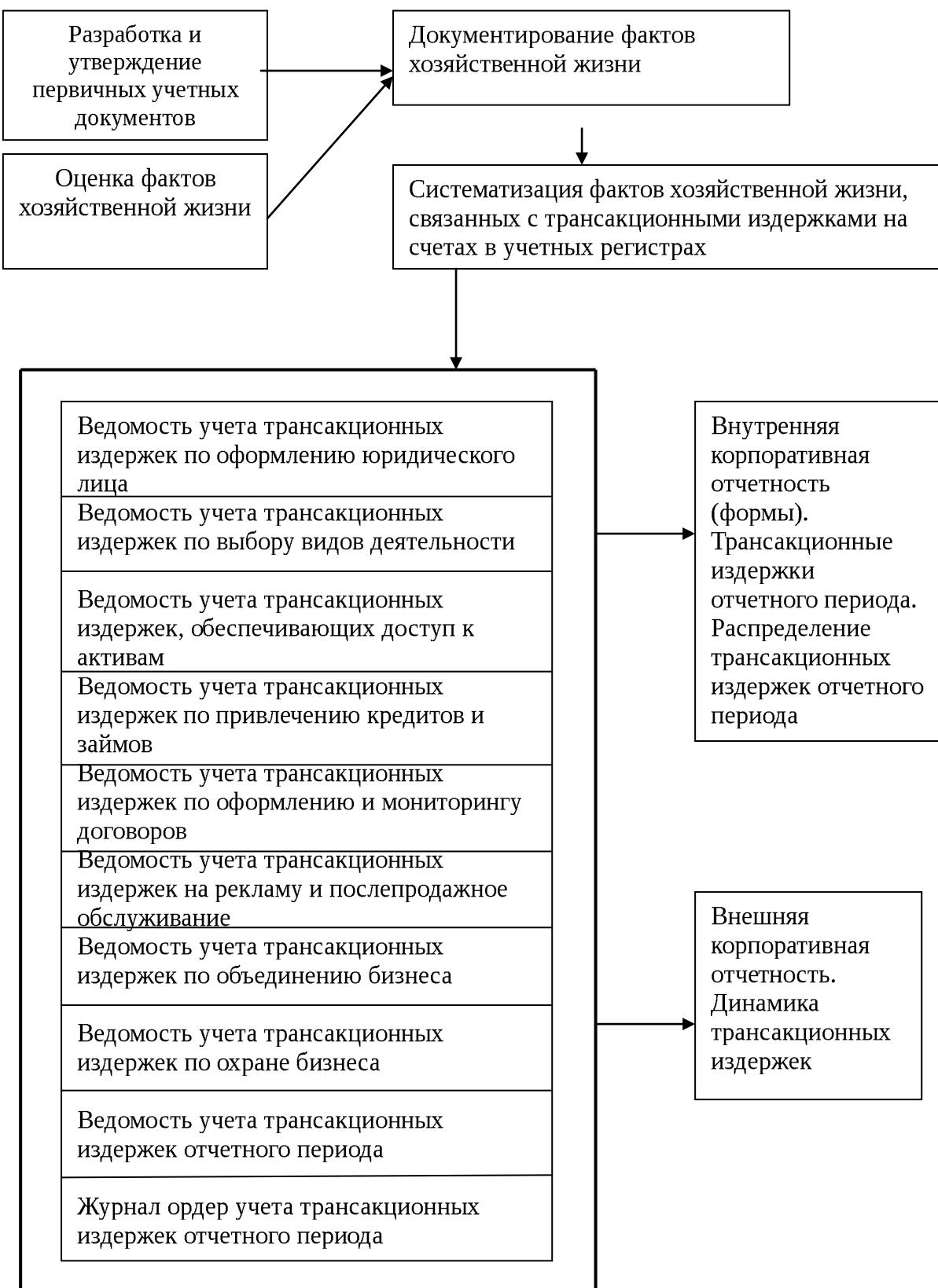


Рис. 3.2 Методика формирования информации о трансакционных издержках корпораций

## ВЫВОДЫ

Методика корпоративного учета трансакционных издержек, на основе использования отражающих счетов, позволяет группировать информацию в зависимости от видов трансакционных издержек, отчетных периодов, конкретных запросов пользователей, а также систематизировать сведения об объектах учета автономно, не корректируя ее массивы на счетах. Корпорациям целесообразно включать отражающие счета в рабочий план счетов при формировании учетной политики на основании профессионального суждения лиц, ответственных за организацию и ведение учета.

В исследовании рекомендован следующий состав счетов, систематизирующих информацию о трансакционных издержках корпораций: «Издержки по оформлению юридического лица»; «Издержки по выбору видов деятельности»; «Издержки, обеспечивающие доступ к активам»; «Издержки по привлечению кредитов и займов»; «Издержки по оформлению и мониторингу договоров»; «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание», «Издержки по объединению бизнеса»; «Издержки по охране бизнеса», «Издержки отчетного периода». По окончании отчетного периода (месяца, квартала) счета по учету трансакционных издержек закрываются в корреспонденции со счетом «Издержки отчетного периода». В исследовании разработан и представлен комплекс регистров корпоративного учета, систематизирующих информацию о трансакционных издержках и обеспечивающих формирование внутренней и внешней корпоративной отчетности.

Основной формой регистров являются ведомости, формирующие информацию в разрезе установленных корпорацией счетов трансакционных издержек, статей аналитического учета и корреспондирующих счетов. Использование разработанных в исследовании учетных регистров:

систематизирует информацию о трансакционных издержках в корпоративном учете;

обеспечивает возможность разработки форм внутренней корпоративной отчетности (тематических, аналитических, текущих, промежуточных, общих и

др.);

позволяет сформировать показатели внешней корпоративной отчетности, в составе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Предложены формы внутренней корпоративной отчетности, раскрывающие состав и распределение трансакционных издержек. Требования к содержанию, периодичности и порядку составления внутренней отчетности определяют менеджеры, использующие информацию внутренней отчетности для принятия экономических решений. В целях мониторинга трансакционных издержек разработаны формы внутренней отчетности корпорации «Трансакционные издержки отчетного периода», «Распределение трансакционных издержек отчетного периода». Отчеты о движении трансакционных издержек являются тематическими, аналитическими, текущими (ежемесячными) и их информацию целесообразно включать в состав обобщающих внутренних отчетов. Разработана форма внешней корпоративной отчетности, раскрывающая динамику трансакционных издержек, включаемая корпорацией в состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах корпорации. При формировании информации о трансакционных издержках корпораций в пояснениях необходимо раскрыть аспекты их учетной политики: определение издержек, классификацию издержек, содержание издержек, используемые счета, систему учетных регистров, формы внутренней и внешней корпоративной отчетности.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе проведенного исследования были и получены следующие научные результаты:

1. Дано определение и раскрыта сущность трансакционных издержек, возникающих в результате взаимодействия экономических субъектов. В соответствии с действующими нормативными актами в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности трансакционные издержки не определены в качестве объекта учета и элемента отчетности, что не обеспечивает возможность систематизации информации об издержках. В то же время расширение трансакционных секторов экономики, вызывает необходимость организации их учета и обеспечения пользователей информацией для принятия экономических решений. Состав издержек вариативен и связан с направлениями стратегии корпорации, этапами жизненного цикла корпорации, находится под воздействием экономических, политических, юридических и иных факторов.

2. Исследован состав трансакционных издержек и разработаны предложения по систематизации информации об издержках в корпоративном учете, определены факторы, оказывающие влияние на издержки, в частности политическая стабильность, инфляционные процессы, законопослушность экономических субъектов, действующая система налогообложения, информационная инфраструктура экономики, виды деятельности корпораций, стоимость источников собственного и заемного капитала и др. Диверсификация, видов деятельности корпораций (инновационных, инвестиционных, финансовых) способствует наращиванию трансакционных издержек, формирование информации о которых в настоящее время, требует дополнительных затрат. Исследование состава и систематизация трансакционных издержек корпораций, предложенные в диссертации дополняют и расширяют информационные потребности пользователей разных видов корпоративной отчетности.

3. Обоснована типология трансакционных издержек, позволяющая систематизировать информацию об издержках, связанных с оформлением юридиче-

ского лица (регистрация, взаимодействие с банками и др.), выбором видов деятельности (лицензирование, сертификация продукции, работ, услуг), доступом к активам (патентные пошлины и платежи, таможенные пошлины, услуги брокеров, первоначальная и вариационная маржа, консультационные и информационные услуги и др.), привлечение кредитов и займов (процентные и дополнительные платежи), оформлением и мониторингом договоров (юридические услуги, представительские расходы, проверка контрагентов и др.), рекламой и послепродажным обслуживанием, объединением бизнеса (оплата экспертов, консультантов, аудиторов и др.), охраной бизнеса (услуги охранных агентств, содержание подразделений охраны и др.).

4. Разработана методика корпоративного учета трансакционных издержек, на основе использования отражающих счетов, позволяющих группировать информацию в зависимости от типологии трансакционных издержек по видам, отчетным периодам, конкретным запросам пользователей, а также систематизировать информацию об объектах учета автономно, не корректируя ее массивы на счетах, предусмотренных действующим планом счетов. Корпорациям целесообразно включать отражающие счета в рабочий план счетов при формировании учетной политики на основании профессионального суждения лиц, ответственных за организацию и ведение учета. В исследовании рекомендован следующий состав счетов, систематизирующих информацию о трансакционных издержках корпораций: «Издержки по оформлению юридического лица»; «Издержки по выбору видов деятельности»; «Издержки, обеспечивающие доступ к активам»; «Издержки по привлечению кредитов и займов»; «Издержки по оформлению и мониторингу договоров»; «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание», «Издержки по объединению бизнеса»; «Издержки по охране бизнеса», «Издержки отчетного периода». По окончании года счета по учету трансакционных издержек закрываются в корреспонденции со счетом «Издержки отчетного периода».

5. В исследовании разработан и представлен комплекс регистров корпоративного учета, систематизирующих информацию о трансакционных издержках

и обеспечивающих формирование внутренней и внешней корпоративной отчетности. Основной формой регистров являются ведомости, позволяющие формировать информацию в разрезе установленных корпорацией счетов трансакционных издержек, статей аналитического учета и корреспондирующих счетов. Использование разработанных в исследовании учетных регистров:

систематизирует информацию о трансакционных издержках в корпоративном учете;

обеспечивает возможность разработки форм внутренней корпоративной отчетности (тематических, аналитических, текущих, промежуточных, общих и др.);

позволяет сформировать показатели внешней корпоративной отчетности, в составе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

6. Предложены формы внутренней корпоративной отчетности, раскрывающие состав и распределение трансакционных издержек. Требования к содержанию, периодичности и порядку составления внутренней отчетности определяют менеджеры, использующие информацию внутренней отчетности для принятия экономических решений. В целях мониторинга трансакционных издержек разработаны формы внутренней отчетности корпорации «Трансакционные издержки отчетного периода», «Распределение трансакционных издержек отчетного периода». Отчеты о движении трансакционных издержек являются тематическими, аналитическими, текущими (ежемесячными) и их информацию целесообразно включать в состав обобщающих внутренних отчетов.

7. Разработана форма внешней корпоративной отчетности «Динамика трансакционных издержек», включаемая корпорацией в состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, содержащие сведения об объектах учета и элементах корпоративной отчетности, отражающие специфику их экономической деятельности и доступные внешним пользователям. При формировании информации о трансакционных издержках корпораций в пояснениях необходимо раскрыть аспекты их учетной политики: определение

издержек, классификацию издержек, содержание издержек, используемые счета, систему учетных регистров, формы внутренней и внешней корпоративной отчетности.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

### Законодательные акты, инструкции и положения по ведению бухгалтерского учета

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II. Принят Государственной думой РФ 21.10.1994 № 51-ФЗ (в ред. 23.05.2015) // СПС Консультант Плюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть 2. Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. 06.04.2015) // СПС Консультант Плюс.
3. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402 - ФЗ // Москва: Проспект, – 2015. - 24 с.
4. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним : федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 122 – ФЗ // СЗ РФ. – 1997. - № 30. – ст. 3549.
5. О государственной регистрации юридических лиц: федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ // СЗ РФ. – 2001. - № 33. – ст. 3431.
6. О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг: Федеральный закон от 5 марта 1999 г. № 46-ФЗ // СЗ РФ. – 1999. - № 10. – ст. 1163.
7. Об официальном бухгалтерском учете: проект федерального закона / [www.ipbr.ru](http://www.ipbr.ru)
8. О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий : указ президента Российской Федерации от 16 ноября 1992 г. № 1392 // Ведомости съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ – 1992. – 347. - ст. 2722.
9. О лицензировании отдельных видов деятельности: постановление Правительства Российской Федерации от 11 февраля 2002 г. № 135 // СЗ РФ – 2002. – № 9. – ст. 928.
10. Положение о федеральной службе по финансовым рынкам: поста-

новление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 317 // СЗ РФ – 2004 – № 27. – ст. 2780.

11. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства Российской Федерации от 06 марта 1998 г. № 283 // СЗ РФ – 1998 – № 11. – ст. 129.

12. Кодекс корпоративного поведения. Одобрено на заседании Правительства Российской Федерации от 28.11. 2001 г. №49. // СПС «Консультант Плюс».

13. О форвардных, фьючерсных и опционных биржевых сделках. Письмо Государственного комитета Российской Федерации по антимонопольной политике и поддержке новых экономических структур и Комиссии по товарным биржам от 30 июня 1996 г. № 16-15/АК. // СПС «Консультант плюс».

14. Положение о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг: Утв. Приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 16 марта 2003 г. №05-5/пз-н. // СПС «Консультант Плюс».

15. Положение о стандартах эмиссии ценных бумаг порядка государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, государственной регистрации отчетов об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг. Утв. Банком России 11.08.2014г. №428-п// СПС «Консультант плюс».

16. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров // СПС «Консультант Плюс».

17. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: одобрена приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180 // СПС «Консультант Плюс».

18. О принятии объектов недвижимости к бухгалтерскому учету :

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 8 апреля 2003 г. № 16 – 00 - 14/121 // СПС «Консультант Плюс».

19. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010г. № 66н // СПС «Консультант Плюс».

20. Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 мая 2003 г. № 44н // СПС «Консультант Плюс».

21. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000г. № 94н // под ред. А.С. Бакаева. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2014. - 174 с. - Серия: Правовая библиотека.

22. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н // СПС «Консультант Плюс».

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н. - Москва: Проспект, 2015. – 240 с.

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. № 154н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/2001 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001г. № 44н. Москва: Проспект, 2015.

П52 - 240 с.

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001г. № 26н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

28. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998г. № 56н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

29. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010г. № 167н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

30. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999г. № 32н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

31. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

32. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 апреля 2008г. № 48н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

33. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8 ноября 2010 г. № 143н Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

34. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 92н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

35. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. №153н Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

36. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и

кредитам» ПБУ 15/08 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 107н Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

37. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2002г. № 66н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

38. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002г. № 114н. Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

39. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

40. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 ноября 2003 г. № 105 н Москва: Проспект, 2015. - 240 с.

41. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов : утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н // СПС «Консультант Плюс».

42. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н // СПС «Консультант Плюс».

43. О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги: Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 1994 г. № 142 // СПС «Консультант Плюс».

44. О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации: Письмо Министерства финансов Российской Федерации № ПЗ-7/2011 // СПС «Консультант Плюс».

тант Плюс».

45. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 15 сентября 1999 г. № 04 – 02 – 05 / 11 // СПС «Консультант Плюс».

46. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 8 апреля 2003 г. № 16-00-14 / 121 // СПС «Консультант Плюс».

47. Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 05 мая 2003 г. № 16-00-14 / 150 // СПС «Консультант Плюс».

48. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30 октября 2006 г. № 07-05-06 / 262 // СПС «Консультант Плюс».

49. О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства : Информация Министерства финансов Российской Федерации № ПЗ-8/2011 // СПС «Консультант Плюс».

50. О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации : Информационное сообщение Министерства финансов от 29.12.2009г. // СПС «Консультант Плюс».

51. О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности : Информационное сообщение Министерства финансов от 29.12.2009г. // СПС «Консультант Плюс».

52. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности : Информационное сообщение Министерства финансов от 14.09.2012г. // СПС «Консультант Плюс».

Монографии, учебники, методические пособия  
и сборники научных трудов

53. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов. – Москва: КНОРУС, 2006. – 344с.

54. Андронов В. В. Корпоративный менеджмент в современных экономических отношениях / В.В. Андронов ; науч. ред. В. С. Балабанов ; Рос. акад.

- предпринимательства. – Москва: Экономика, 2003. – 478с.
55. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / В.П. Астахов. – Москва: Март, 2006. – 576с.
56. Бакаев А.С. Стратегия трансформации бухгалтерского учета в рыночной экономике / А.С. Бакаев. – Москва: РИО ВЗФЭИ, 2005. – 200с.
57. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь / А.С. Бакаев. – Москва: «Бухгалтерский учет», 2006. – 164с.
58. Баканов М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. - Москва: Финансы и статистика, 2006. – 536с.
59. Бандурин А.В. Деятельность корпораций / А. В. Бандурин. – Москва: БУКВИЦА, 1999. – 600с.
60. Бельченко С.В. Управление трансакционными издержками интегрированной группы предприятий: модели и методы / С.В. Бельченко, Л.А. Халиков, М.В. Щепилов. – Москва: ЗАО «Гриф и К», 2011. – 172 с.
61. Бертонеш М., Найт Р. Управление денежными потоками / М. Бертонеш, Р. Найт. – Санкт-Петербург: Питер, 2004. – 240с.
62. Бетге Й Балансоведение: учебник / Й Бетге [пер. с нем. У.У. Оздемирова]. – Москва: Бухгалтерский учет. 2000. – 418с.
63. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия / И.Н. Богатая. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2001. – 320с.
64. Большой бухгалтерский словарь – / [под ред А.Н. Азрилияна] - Москва: Институт новой экономики, 1999. – 574с.
65. Большой коммерческий словарь – Москва: Война и мир, 1996. – 400с.
66. Большой экономический словарь [под ред А.Н. Азрилияна] - Москва: Фонд «Правовая культура», 1994. – 528с.
67. Бреславцева Н.А. Бухгалтерское дело: учебное пособие / Н.А. Бреславцева, О.В. Медведева, Г.Г. Нор-Аревян – Москва: Приориздат, 2004. – 160с.
68. Брокгауз Ф.А. Энциклопедический словарь 1907 г. Современная версия / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. – Москва: Эксмо, 2002. – 672с.
69. Буренин А.Н. Рынки производных финансовых инструментов. / А.Н.

Буренин – Москва: ИНФРА-М, 1996. – 368с.

70. Бусыгин А.В. Эффективный менеджмент: учебник / А.В. Бусыгин. – Москва: «Финпресс», 2000. – 1056с.

71. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. / отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664с.

72. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учебник / под ред. Н.Т. Лабынцева. – Москва: Финансы и статистика, 2008. – 798с.

73. Бухгалтерский учет: бухгалтерская финансовая отчетность: учебник / под ред. Н.Т. Лабынцева. – Москва: Финансы и статистика, 2005. – 204с.

74. Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб. пособие / под. ред. В.Д. Новодворского. - Москва: ИНФРА-М, 2003. – 464с.

75. Веблен Т. Теория праздного класса. - Москва: Прогресс, 1984. – 336с.

76. «Великая трансформация» Карла Поланьи: прошлое, настоящее, будущее. / [под общ. ред. Р.М. Нуриева]. – Москва: Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2006. – 406с.

77. Вахрушина М.А. Управленческий учет / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова - Николаева, М.И. Сидорова. – Москва: «БИНФА», 2008. – 173с.

78. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность: учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – Москва: ОМЕГА-Л, 2007. – 399с.

79. Виноградова М.Ю. Формирование транзакционных издержек в логистике хозяйственных связей: автореф. Дис... канд. Экон. Наук / М.Ю. Виноградова. – Санкт-Петербург, 2002. - 44 с.

80. Виханский О.С. Менеджмент: человек, стратегия, организация, прогресс / О.С. Виханский, А.И. Наумов. – Москва: Изд-во МГУ, 1995. – 416с.

81. Галанов В.А.: Производные финансовые инструменты: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 080105 «финансы и кредит» / В.А. Галанов. Москва: ИНФРА-М, 2011. – 207 с.

82. Гильфердинг Р. Финансовый капитал. Новейшая фаза в развитии капитализма / Р. Гильфердинг; пер. с нем. - Москва: Государственное социально-экономическое издательство, 1931. – 447с.

83. Грант Р.М. Современный стратегический анализ. / Р.М. Грант. – Санкт-Петербург: Питер, 2008. – 560с.
84. Грэй, С. Дж. Финансовый учет : глобальный подход [учеб.-метод. пособие : пер. с англ. ] / С. Дж. Грэй, Б.Е. Нидлз – Москва: Волтерс Клювер, 2006.
85. Гуреев В.А. Проблемы защиты прав и интересов акционеров в Российской Федерации // В.А. Гуреев. – Волтерс Клювер, 2007. – 208с.
86. Де Сото Эрнандо: Иной путь. Невидимая революция в третьем мире. Экономика. Catallaxy 1995. – 320с.
87. Друри К. Управленческий и производственный учет : пер. с англ.; учебник / К. Друри. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 419с.
88. Ендовицкий Д.А.: Производные инструменты: учет и отчетность: монография / Д.А. Ендовицкий, Н.Г. Сапожникова, Воронеж. гос. ун-т. Воронеж: Издательско-поли. Центр Воронежского государственного университета, 2013. – 183с.
89. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: Учебник / Под ред. А. А. Аузана. – Москва: 2005. – 415с.
90. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учебник / под. общ. ред. А. А. Аузана. – Москва: ИНФРА – М., 2011. – 447с.
91. Институциональная экономика : Учебник / А. Олейник [и др.]. - Москва: ИНФРА – М, 2007. – 704с.
92. Искусков М.О. Управление трансакционными издержками: монография / М.О. Искусков. – Тольятти: Кассандра, 2011. - 124 с.
93. Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности: учебник. - Москва: 1990. – 415с.
94. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковалев — Москва: Финансы и статистика, 1999. – 768с.
95. Коновалов А.А. Трансакционные издержки поиска информации / А.А. Коновалов, Е.В. Попов. - Екатерингбург: Институт экономики УрО РАН, 2006. - 41 с.

96. Корнева С.С., Степанова Т. Е.: Посредничество как трансакционный институт: Сущность, виды, тенденции развития; дис. на соискание ученой степени кандидата экон. Наук, спец. 080001 «Экономическая теория», Самара 2008 г., ст. 176.
97. Корнейчук Б.В. Информационная экономика. – Санкт-Петербург: Питер, 2006. – 400с.
98. Котляров С.А. Управление затратами / С.А. Котляров. – Санкт-Петербург: Питер, 2001. - 160 с.
99. Коуз Р. Г. Фирма, рынок, право / Р. Г. Коуз; Пер. с англ. – Москва: «Дело ЛТД», Catallaxy, 1993. – 192с.
100. Кузьминов Я.И. Курс институциональной экономики: учебник / Я.И. Кузьминов. - Москва: Юристъ, 2003. – 442с.
101. Кураков Л.П. Трансакционные издержки в современной рыночной экономике / Л.П. Кураков Г.Е. Яковлев, Е.В. Ягин. - Чебоксары: Издательство Чувашского ун-та, 2006. – 124с.
102. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Кутер. - Москва: Финансы и статистика, 2004. – 592с.
103. Лесных В.В. Институциональная экономика: учеб. Пособие / В.В. Лесных, В.В. Ильяшенко. - Екатеринбург : Изд-во Урал. Гос экон. Ун-та, 2009. – 368с.
104. Малова Т.А. Капитализация в условиях российской экономики: Теоретические и практические аспекты / Т.А. Малова – Москва: Издательство ЛКИ, 2007. – 208с.
105. Марочная В.Д. Стратегический менеджмент: учебник / В.Д. Марочная, С.А. Кузнецова. - Москва: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2001. - 288 с.
106. Менар К. Экономика организаций / К. Менар. - Москва: ИНФРА-М, 1996. - 159 с.
107. Митчелл УК. Экономические циклы. Проблема и ее постановка. – Москва Л, 1930. – 109с.

108. Нестеренко А. Н. Экономика и институциональная теория / А. Н. Нестеренко; отв. ред. акад. Л. И. Абалкин. – Москва: Эдиториал УРСС, 2002. – 416с.
109. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. - Москва: Фонд экономической книги «Начала», 1997. - 180 с.
110. Олейник А.Н. Институциональная экономика : учебное пособие / А.Н. Олейник – Москва: ИНФРА-М, 2000. - 416 с.
111. Панков В.В. Институциональный подход к теории учета / Бухгалтерский учет и аудит: сб. науч. трудов - Москва Компания Спутник, 2007. – 94с.
112. Плотников В. С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова; под ред. В.И. Бариленко. – Москва: ИД ФБК - ПРЕСС, 2004. – 256с.
113. Поленова С.Н.: Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России; монография / С.Н. Поленова. – Москва: Дашков, 2012. - 317 с.
114. Поппер К.Р. Открытое общество и его враги. - Москва: Феникс, 1992. Т. 1: Чары Пла-она. – 437с.
115. Радаев В.В. Формирование новых российских рынков: трансакционные издержки, формы контроля и деловая этика / В.В. Радаев. - Москва: Центр политических технологий, 1998. – 328с.
116. Разумов В.В. Неоинституционализм: теория и возможности его прикладного применения: монография / В.В. Разумов. - Москва: МАКС Пресс, 2005. - 208 с.
117. Сапожникова Н.Г. Корпоративный учет и отчетность : методология и практика : монография / Н.Г. Сапожникова; Воронеж. Гос. Ун-т. - Воронеж: Изд-во Воронеж Гос. Ун-та, 2009. – 414с.
118. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности : автореф. Дис. Д-ра экон. Наук. / Н.Г. Сапожникова. - Воронеж, 2009. – 48с.

119. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет и отчетность: учебное пособие для студ. вузов, обуч. По укрупненной группе направлений подгот. «Экономика и управление» (квалификация (степень) «магистр», род ред. Д.А. Ендовицкого. Москва: кнорус, 2015. – 356с.
120. Соколов Я.В.Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней : учеб. пособие / Я.В. Соколов, - Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638с.
121. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов – Москва: Финансы и статистика, 2000. – 496с.
122. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни, учебное пособие / Я.В. Соколов. - Москва: Магистр: ИНФРА – Москва: 2011. 286 с.
123. Стукач В.Ф., Шумакова О.В. Проблемно-ориентированный анализ трансакционных издержек в сельскохозяйственных организациях: монография / В.Ф. Стукач, О.В. Шумакова. - Омск: Издательство ОмГАУ, 2008. - 148 с.
124. Сухарев О.С. Основные понятия институциональной и эволюционной экономики: Краткий курс лекций. - Москва: Брянск, 2004. – 128с.
125. Тарушкин А.Б. Институциональная экономика: учебное пособие / А.Б. Тарушкин – Санкт-Петербург: Питер, 2004. – 368с.
126. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма : Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация / О. И. Уильямсон. – Санкт-Петербург: Лениздат, 1996. – 702с.
127. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты : Манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжсон : Пер.с англ. – Москва: Дело, 2003. – 464с.
128. Хотинская Г.И. Особенности механизма формирования затрат и пути их снижения на предприятиях бытового обслуживания населения ( на примере непроизводственных видов услуг) Г.И. Хотинская. - Москва: МТИ Минбыта РФ, 1985, 48с.
129. Художникова О.О.: Бухгалтерский учет трансакционных издержек и остаточного права собственности по посредническим договорам; автореферат;

специальность 080012 «Бухгалтерский учет, статистика» Санкт-Петербург, 2012, 20с.

130. Чайковская Л.А. Бухгалтерский учет и процесс его институциональных изменений / Л.А. Чайковская // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы теории, практика. - Пенза: РИО ПГСХА. 2010 – 621с.

131. Чекмарев О.П. Институциональная экономика: курс лекций / О.П. Чекмарев Санкт-Петербург: СПБГАУ, 2004. - 236 с.

132. Шанк Дж. Статегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. - Санкт-Петербург: Бизнес Микро, 1999. – 288 с.

133. Шаститко А.Е. Теоретические вопросы неоинституционализма: Введение в экономический анализ / Под ред. В.Л. Тамбовцева. - Москва: 1996. – 134с.

134. Шаститко А. Е. Неоинституциональная экономическая теория. - Москва:-1999. – 465с.

135. Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория / А. Е. Шаститко – Москва: ТЕИС, 2002. – 591с.

136. Шилова Л.Ф. Проблемы учетно-аналитического обеспечения бухгалтерской (финансовой) отчетности: монография / Л.Ф. Шилова. - Йошкар-Ола: Стринг, 2009. – 180с.

137. Эггерссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггерссон – Москва: Дело, 2000. – 408с.

#### Статьи в периодических изданиях

138. Архиереев СИ. Трансакционная архитектоника / Экономическая теория. - Киев-33. - 2004. - № 1. - С. 74.

139. Варламова В.В. Управленческий учет трансакционных издержек / В.В. Варламова // Terraconomics – 2088. – С. 222-225.

140. Волкова Н.Н., Тарасенко О.Н. Учет доходов и расходов от предпри-

нимательской деятельности в НИИ аграрного сектора / Н.Н. Волкова, О.Н. Тарасенко // Вклад молодых учетных в решение проблем аграрной науки. – Воронеж: 2005. – С. 161-164.

141. Бугров П.М., Волкова Н.Н., Широбоков В.Г. Вопросы бухгалтерского учета чрезвычайных расходов в сельскохозяйственных предприятиях / П.М. Бугров, Н.Н. Волкова, В.Г. Широбоков // Новые контуры социально-экономического развития. – Воронеж: 2001. – С. 628-631.

142. Гареев Б.Р., Галимов И.Р. Учет и анализ трансакционных издержек / Б.Р. Гареев, И.Р. Галимов // Аудит и финансовый анализ – 2013. - №1. – С.331-334.

143. Герасимова Л.Н.: Современные пути снижения трансакционных издержек промышленных организаций / Л.Н. Герасимова // Инновационное развитие экономики – 2014. - № 1(18).

144. Головина Т.А. Основные концепции оптимизации себестоимости продукции / Т.А.Головина // Управленческий учет. - 2005. - №4. - С. 63-76.

145. Городнова Н.В. Экономический анализ трансакционных издержек интегрированных структур в строительстве / Н. В. Городнова // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. № 28 (157). - С. 16-25.

146. Капелюшников Р.И. Рональд Коуз или сотворение рынков. // «США: экономика, политика, идеология». - 1993, - № 1. - С. 15-24.

147. Капелюшникова Р.И. Категория трансакционных издержек // как это делается: финансовые, социальные и информационные технологии. - 1994. - №3. - С.27.

148. Лабынцев Н.Т. ТАИ и методика их учета / Н.Т. Лабынцев, А.Н. Паращенко // Учет и статистика. - 2011. - № 3(23). - С.5-10

149. Малахов С.В. В защиту либерализма: ( к вопросу о равновесии трансакционных издержек и издержек коллективного действия ). // Вопросы экономики. - 1998. - № 8. - С. 114-123.

150. Малахов С. Трансакционные издержки и макроэкономическое равновесие // Вопросы экономики. - 1998. - №11. – С.78-96.

151. Марьин А.М. Финансовый подход к измерению трансакционных издержек / А.М. Марьин // Банковское дело. – 2010. - №5. – С. 64-70.
152. Мельник М.В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета // Управленческий учет. 2008. - №11. - С. 17-26.
153. Насырова Г. А.: Трансакционные издержки в страховании: классификация и методы оценки // Экономика и управление. – 2012. - № 7 (81) – С. 32-35.
154. Нуриев Р.М.: Теория развития институциональной концепции становления рыночной экономии // Вопросы экономики - 2000 - №6. - С.126-145.
155. Олейник А. Издержки и перспективы реформы в России: институциональный подход / А. Олейник // МЭИМО. - 1998. - №1. - С. 18-29.
156. Панженская И.Г. Методическое обеспечение финансового учета и управленческого учета трансакционных издержек. УДК 336.717.6 ББК 65.05 П 16.
157. Поленова С.Н. Трансакционные издержки: вопросы группировки и бухгалтерского учета / С.Н. Поленова // Проблемы учета. – 2014. - № 7 (301). – С. 2-13
158. Радаев В.В. Российский бизнес: структура трансакционных издержек // Общественные науки и современность. 1999. - № 6. - С.5-19.
159. Сапожникова Н.Г. Типологии трансакционных издержек в корпоративном учете и отчетности / Н.Г. Сапожникова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского гос. Политех. ун-та. Экономические науки. - 2008. - Т.5, № 64. - С.251-256.
160. Сапожникова Н.Г. Формирование систематизированной информации о трансакционных издержках корпораций / Н.Г. Сапожникова // Экономический анализ : теория и практика. - 2013. - № 38. - С.49-58.
161. Сапожникова Н.Г. Самаке К.К. Трансакции в теории прав собственности // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2014. - № 5-1. - С.245-249.
162. Сколько стоит IPO // Финансовый директор. – 2007. – №1. – С. 11.
163. Степанова Т.Е. Трансакционные институты: содержание и роль в раз-

витии мировой экономики / Т.Е. Степанова // Мировая экономика и международные экономические отношения. – 2010. - №12. – С. 997-404.

164. Стрижак Е.О. Трансакция как экономическая категория / Е.О. Стрижак // электронный материал [www.rusnauka.com](http://www.rusnauka.com) ( дата обращения:21.10.2015).

165. Фишер Т. Координация управления качеством в свете теории транзакционных издержек. // Проблемы и практики управления. – 1999. - № 3. - С. 62-67.

166. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами / Г.И. Хотинская // Менеджмент в россии и за рубежом. - 2002. - № 4. - С. 23-30.

167. Шнейдман Л.З. Оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России / Л.З.Шнейдман // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 11. - С.6-9.

168. Шутов В.В. Учет факторов транзакционных издержек в интегральном показателе экономической эффективности сельхозпредприятий / В.В. Шутов // Вопросы экономики. - 1998. - № 3. - С. 32-36.

169. Финансовые итоги деятельности сельскохозяйственных организаций Омской области: стат. сб. / Омский облкомстат. - Омск, 2004. – С. 61.

170. Цыпленков В.В.: Институциональное развитие бухгалтерского учета и высшего профессионального образования // Бухгалтерский учет. – 2012. - №6 - С. 118-120.

171. Эрроу К. Информация и экономическое поведение: вопросы теория / К. Эрроу // Вопросы экономики. - 1995. - № 5. - С. 98-107.

172. Arrow K.J. Political and economic evaluation of social effects and externalities / KJ Arrow // The analysis of public output. Ed by Margolis J. – 1970.

173. Alt J.E. & Shepsle K.A. 1990, “Perspectives on Positive Political Economy”, Cambridge, UK: Cambridge University Press.

174. Barzel Y. Measurement costs and organization of markets. // Journal of law and Economics. -1982. - V.25. p.94.

175. Clark G.M. Business Acceleration and Law of Demand; A Technical Factor j.in Economic Cycles // J. of Political Economy. Vol. 25.

176. Coase R.H. The Problem of Social Cost // Journal of law and Economics,

31 – 44, October. - 1960.

177. Commons J.R. Institutional Economics / Y.R. Commons // American Economic Review. 1931. - Vol. 21. - P. 648 – 657.
178. Dahlman J. The problem of externality. - «Journal of Law and Economics», 1979, v. 22, # 1.
179. Demsetz Harold. The Cost of Transacting / Harold Demsetz // Quarterly Journal of Economics. – 1968. - Vol. 82(1). – P. 33 – 53.
180. Eggertsson T. Economic Behavior and institutions. - Cambridge University Press, 1990. p. 79.
181. Honore A.M. Ownership / A.M. Honore // Oxford essays in jurisprudence. / Ed. by A. W. Guest. - Oxford, 1961.
182. Jensen M.C., Meckling W.H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. «Journal of Financial Economics», 1973, v. 3, # 5.
183. Milgrom P. Roberts J. Bargaining costs, influence costs, and the organization of economic activity.-In: Perspectives on positive political economy. Ed. by J.E. Ah and K.A. Shepsle. Cambridge, 1990.
184. Milgrom P.R., Roberts J. Economics, organization and management. - Englewood Cliffs, 1992. p.93 -117.
185. Mitchell W.C. Business Cycles. - Berkeley, Calif., 1913.
186. North D., Wallis J. Measuring the Transactional Sector in the American Economy, 1870-1970 // Long-term factors in American Economic Growth. Vol. 51 of the Income and Wealth Series / Ed. By S. Engermen and R. Gallman. - Chicago: University of Chicago Press, 1986, chap.3. - P. 95 -161.
187. North D., Wallis J. Integration Institutional Change in Economic history. A Transaction Cost Approach / D. North // Journal of Institutional and Theoretical Economics. - 1994. - Vol. 150 (4). - P. 609 – 624.
188. North, D. C. Government and the Cost of Exchange in History / D. C. North // Journal of Economic History. – 1984. - № 44. – P. 255-264.
189. North D.C. Institutions / D.C North // Journal of Economic Perspectives.

– Winter. - 1991. - Vol. 5.Nº 1. - P.97-112.

190. Polski Margaret M., Measuring transaction costs and institutional change in the U.S.A commercial banking industry. Mirneo Indiana University. 2001

191. Stiglitz J. Symposium on Organizations and Economics // Journal of Economic Perspectives. 1991. vol. 5. Nº2.

192. Shueng S. On the New Institutional Economics – Contract Economics: Blackwell publishers, 1992. p.52.

193. Stigler G. The economics of information p. 213-225.

194. Smith, Adam An Inquiring into the Nature and Causes of the Wealth of Nations / Adam Smith // Chicago : University of Chicago Press, 1976.

195. Veblen T. Why Is Economics Not An Evolutionary Science? // Quarterly J. of Economics, July. 1898.-P. 389.

196. Wallis J.J. North D.C. Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870-1970 / J.J. Wallis // Long-term factors in American Economic Growth: - Ed. by Engerman S. Chicago, 1987. P. 100.

197. Williamson O.E. The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a theory of the Firm. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1964; Williamson O.E. The Economics of Antitrust: Transaction Cost Considerations, University of Pennsylvania Law Review, 122: 1439-1469, June. - 1974.

198. Williamson O.E. The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting. - N.Y.,1985. p. 22.

199. IXIEME CONFERENCE INTERNATIONALE DE MANAGEMENT STRATEGIQUE- AIMS 2000 Montpellier - 24-25-26 Mai 2000.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению  
юридического лица (фрагмент) тыс. руб.

на                            201    г.

*Корпорация*

*Место нахождения*

*Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по оформлению юридического лица» с кредитита счетов				В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	Всего	
1	2	3	4	5	6
1. Начислена государственная пошлина					
2. Начислено в возмещение расходов учредителю в возмещение оплаты государственной пошлины					
3. Прочие расходы					-
.....					
Итого					

Бухгалтер

Дата

**Ведомость учета трансакционных издержек по выбору  
видов деятельности (фрагмент) тыс. руб.**

на                            201    г.

*Корпорация  
Место нахождения  
Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по выбору видов деятельности» с кредита счетов				В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6
1. Начислено за рассмотрение заявления о лицензировании видов деятельности, в том числе по видам					
1.					
2.					
3.					
и др.					
2. Начислено в возмещение информационных, консультационных посреднических и иных услуг, связанных с лицензированием видов деятельности, в том числе по видам:					
1.					
2.					
3.					
и др.					
3. Начислены прочие расходы, связанные с лицензированием, в том числе оплата услуг:					-

консультационных; информационных; юридически; и др.				
4. Начислено за работы по сертификации продукции, работ, услуг, в том числе по видам продукции 1. 2. 3. работ 1. 2. 3. услуг 1. 2. 3. и др.				
.....				
Итого				

Бухгалтер

Дата

**Ведомость учета трансакционных издержек, обеспечивающих доступ  
к активам (фрагмент) тыс. руб.**

на                            201    г.

*Корпорация*

*Место нахождения*

*Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки, обеспечивающие доступ к активам» с кредитом счетов					В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Госпошлина за регистрацию прав на недвижимое имущество, в том числе по видам активов: 1. 2. 3. и др.						
2. Патентная пошлина за регистрацию и экспертизу заявки на выдачу патента, в том числе по видам НИОКР 1. 2. 3. и др.						
3. Начислено лицензиару за право использования результатов интеллектуальной деятельности, в том числе по лицензиарам: 1. 2. 3. и др.						
4. Начислен фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной						

деятельности, в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.						
5. Таможенные пошлины и сборы						
6. Информационные, консультационные, посреднические и иные услуги, связанные с поступлением:						
основных средств, в том числе по видам: 1. 2. 3. и др.						
нематериальных активов, в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.						
финансовых вложений в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.						
материально - производственных запасов в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.						
7. Банкам за расчетно-кассовое обслуживание: в том числе по наименованиям банков						
8. Производные инструментыб						

услуги брокеров: форвард фьючерс опцион своп						
первоначальная маржа: форвард фьючерс опцион своп						
вариационная маржа: форвард фьючерс опцион своп						
9. Прочие издержки, связанные с обеспечением доступа к активам, по видам активов: 1. 2. 3. и др.						
Итого						

Бухгалтер

Дата

Ведомость учета трансакционных издержек, по обслуживанию обязательств  
(фрагмент) тыс. руб.

на 201 г.

*Корпорация*

*Место нахождения*

*Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по обслуживанию обязательств» с кредита счетов					В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	66	67	76	91	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Начислены проценты по заемам, привлеченным для приобретения:						
основных средств в том числе по видам активов						
1.						
2.						
3.						
и др.						
нематериальных активов						
в том числе по видам активов						
1.						
2.						
3.						
и др.						
финансовых вложений						
в том числе по видам активов						
1.						
2.						
3.						
и др.						
материально - производственных запасов						
в том числе по видам активов						
1.						
2.						
3.						

и др.					
инвестиционных активов в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.					
1. Начислены проценты по кредитам, привлеченным для приобретения:					
основных средств в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.					
нематериальных активов в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.					
финансовых вложений в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.					
материально – производственных запасов в том числе по видам активов 1. 2. 3. и др.					
инвестиционных активов 3. Начислены проценты и дисконты					
по выданным векселям в том числе по видам векселей 1. 2. 3.					

и др.						
по размещенным облигациям в том числе по видам облигаций						
1.						
2.						
3.						
и др.						
4. Отражаются дополнительные расходы по привлечению заемных средств, в том числе:						
кредитов						
займов						
векселей						
облигаций						
Итого						

Бухгалтер

Дата

**Ведомость учета трансакционных издержек, связанных с оформлением  
и мониторингом договоров (фрагмент) тыс. руб.**

на                            201     г.

*Корпорация  
Место нахождения  
Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по оформлению и мониторингу договоров» с кредита счетов					В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Оформление и мониторинг договоров, в том числе по видам договоров 1. 2. 3.						
2. Представительские расходы (кроме рекламы), в том числе: комиссионные сборы за посреднические услуги; представительские расходы: проведение переговоров (наименование корпораций); заседание совета директоров корпорации; транспортное обеспечение участников мероприятий; оплата услуг переводчиков не состоящих в штате корпорации; и др.						
3. Выбытие активов (кроме готовой продукции, работ, услуг) числе оплата услуг: консультационных;						

информационных; юридически; и др.						
4. Штрафные санкции за нарушение условий договоров, в том числе по видам санкций и договоров						
5. Судебные расходы, в том числе по видам издержек и судебных дел						
6. Прочие расходы						
Итого						

Бухгалтер

Дата

Ведомость учета трансакционных издержек на рекламу и после  
продажное обслуживание (фрагмент) тыс. руб.

на 201 г.

*Корпорация*

*Место нахождения*

*Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание» с кредитом счетов					В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	76		...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Расходы на рекламу, в числе: разработка рекламных изделий; оплата рекламных услуг; оформление витрин; оформление выставок; и др.						
2. Оценочные обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, в том числе: по видам обязательств						
3. Прочие расходы						
Итого						

Бухгалтер

Дата

Ведомость учета трансакционных издержек по объединению бизнеса  
(фрагмент) тыс. руб.

на 201 г.

*Корпорация*

*Место нахождения*

*Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание» с кредита счетов					В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	58	60	76	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Расходы, связанные с участием в других корпорациях, в том числе: дочерних компаниях; ассоциированных компаниях; совместной деятельности						
2. Расходы на оплату аудиторских услуг обязательный аudit инициативный аudit						
3. Расходы на подготовку консолидированной отчетности, в том числе оплата услуг: независимых экспертов (оценщиков); аутсорсинговых корпораций						
Итого						

Бухгалтер

Дата

Ведомость учета трансакционных издержек по охране бизнеса  
(фрагмент), тыс. руб.

на 201 г.

*Корпорация*

*Место нахождения*

*Структурное подразделение*

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по охране бизнеса» с кредита счетов					В дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	69	70	...	Всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Содержание охранных подразделений корпорации: оплата труда; отчисления на социальные нужды; материальные затраты; прочие						
2. Услуги частных охранных предприятий						
3. Страховые платежи, в том числе по видам договоров: 1. 2. 3.						
4. Прочие расходы						
Итого						

Бухгалтер

Дата

Долгосрочные факторы оказывающие влияние на развитие  
на американской экономике (Д.Норт и Дж.Уоллис)

Таблица А	Сотрудники в профессиях связанных с трансакциями							
	"рабочие типа 1" тыс. руб.							
Занятие	1970	1960	1950	1940	1930	1920	1910	1900
Бухгалтера	712	477	390	238	192	118	39	23
Адвокаты и судьи	273	213	184	182	161	123	115	108
Персональные и трудовые отношения	296	99	53					
Руководители хозяйств	94	50	53	55	68	93	50	17
Менеджеры	6 463	5 489	5 155	3 770	3 614	2 803	2 462	1 697
Канцелярия	14 208	9 617	7 232	4 982	4 336	3 385	1 987	877
Работники торговли	5 625	4 801	4 133	3 450	3 059	2 058	1 755	1 307
Мастера	1 617	1 199	867	585	551	485	318	162
Инспекторы	201	169	144	116	100	93	68	30
Охранники и полиция	747	543	478	397	317	228	162	121
Итого	30 236	22 657	18 689	13 775	12 398	9 386	6 956	4 342
Итого в % от всех работников	38%	33%	32%	27%	25%	22%	19%	15%

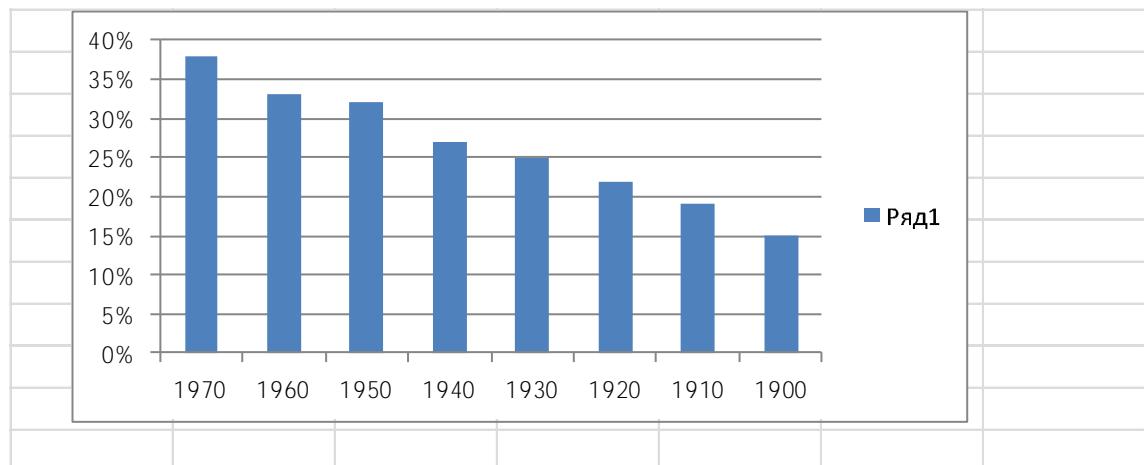


Таблица Б

Процент Национального дохода / ВНП уходящий на сотрудников 1го типа в нетрансакционной промышленности, 1870-1970

Годы	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
1870	2,16	2,37								
1880	2,5	2,74								
1890	4,18	4,66								
1900	4,7	4,98	3,32	4,62						
1910			4,3	5,49	4,32	5,87				
1920					7,25	8,85				
1930					6,84	9,2	6,03	8,12	6,21	8,35
1940					6,5	9,23	6,23	8,85	6,67	10,43
1950									7,98	10,45
1960									9,52	12,25
1970									10,4	14,11

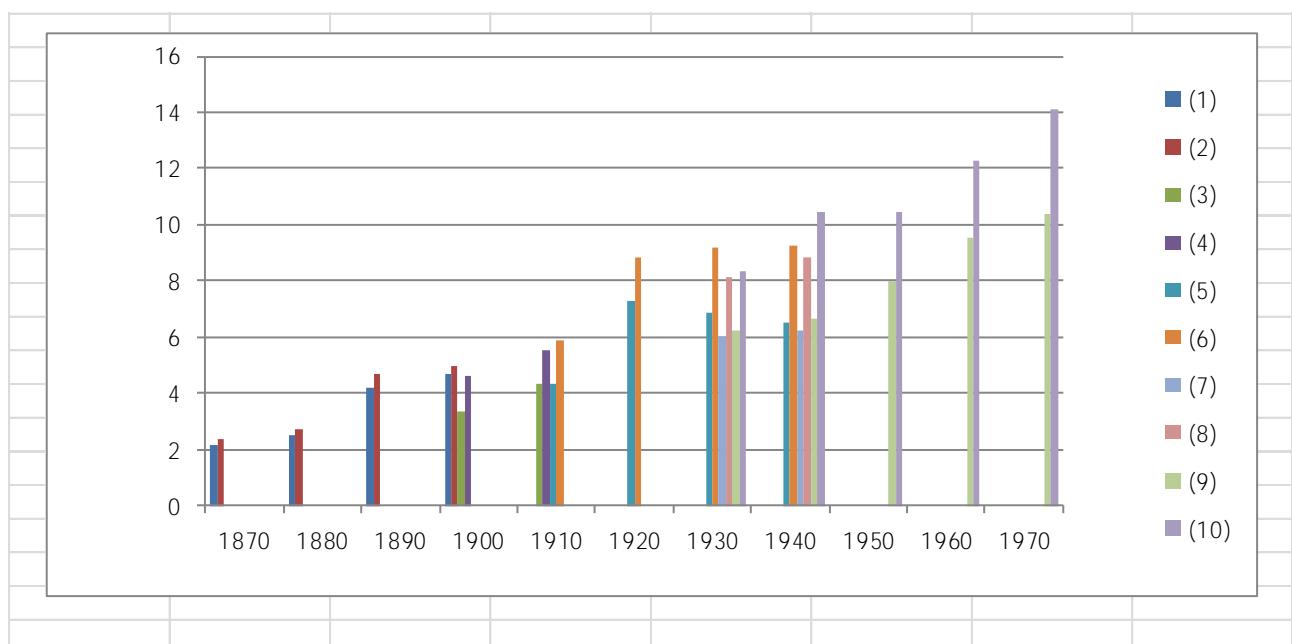


Таблица В

Ресурсы используемые в торговле, в миллиарды долларов  
и в процентах от ВНП, 1865-1972

Годы		Миллиарды \$ (1)	Проценты от ВНП (2)
1870	(1869)	1,27	16,14
1880	(1879)	1,72	18,02
1890	(1889)	2,22	18,07
1900	(1899)	3,1	19,15
1910	(1909)	5,64	19,07
1920	(1919)	13,74	19,57
1930	(1929)	16,45	18,74
1940	(1939)	18,09	20,54
1950	(1948)	52,25	21,87
1960	(1958)	92,3	21,18
1970	(1972)	216,4	18,25

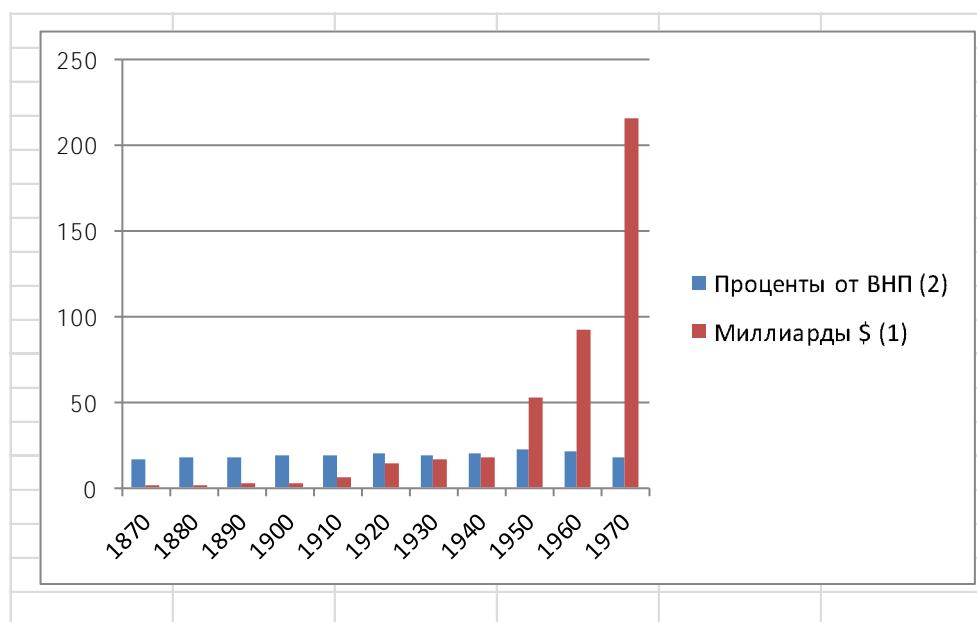


Таблица Г

Ресурсы используемые в сфере финансов, страхования и недвижимости в миллиарды долларов и в процентах от ВНП, 1865-1972

Годы			Миллиарды \$ (1)	Проценты от ВНП (2)
1870	(1869)		0,31	4,19
1880	(1879)		0,453	4,75
1890	(1889)		0,845	6,87
1900	(1899)		1,29	7,96
1910			—	8,12
1920			5,5	8,28
1930			9,5	12,61
1940			9,6	9,88
1950			23,1	10,45
1960	(1958)		55,7	10,61
1970	(1972)		120,8	12,16

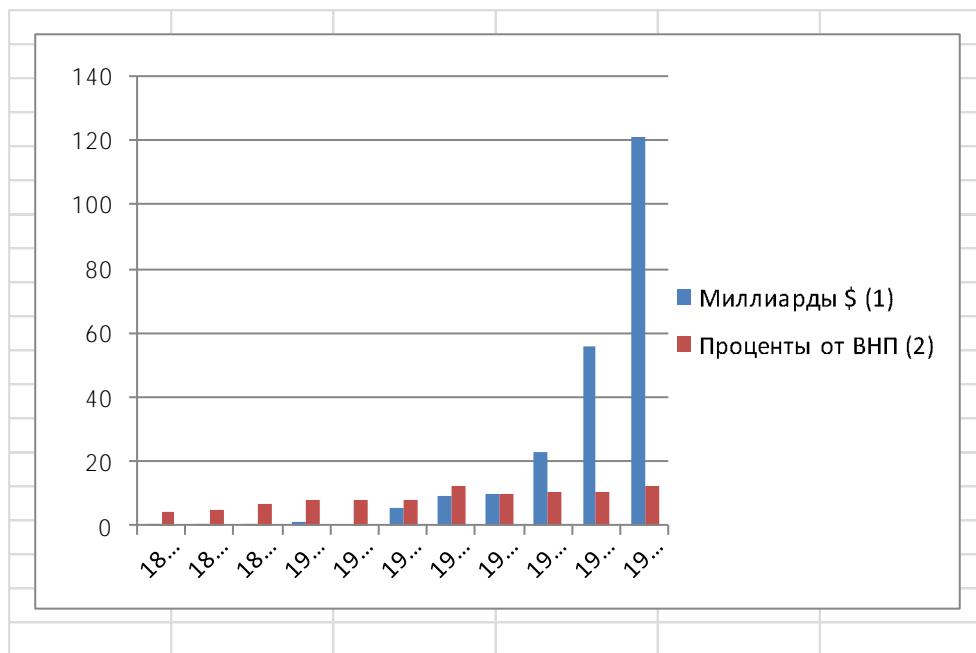
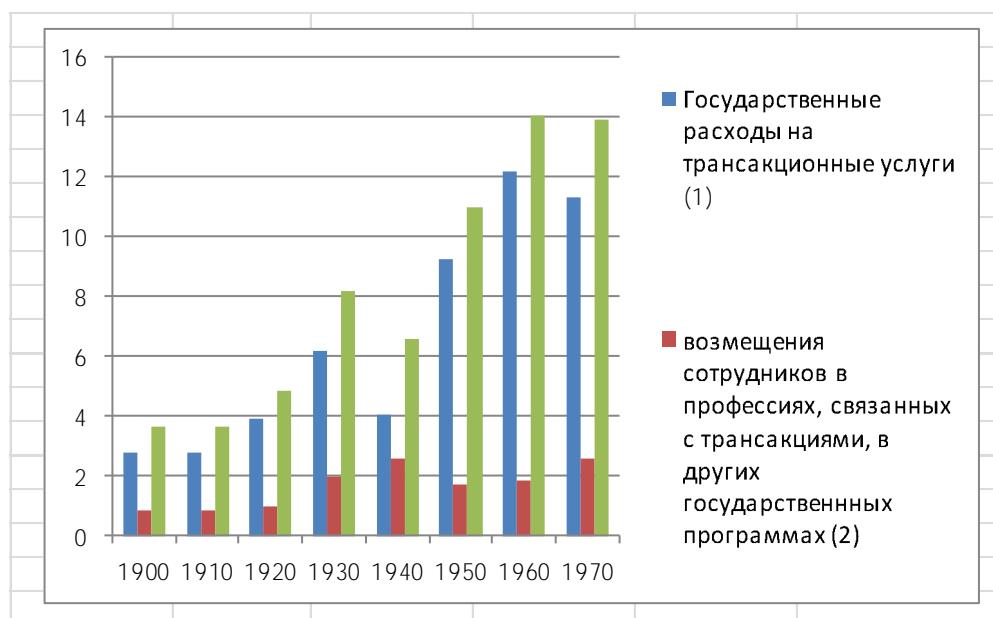


Таблица Д

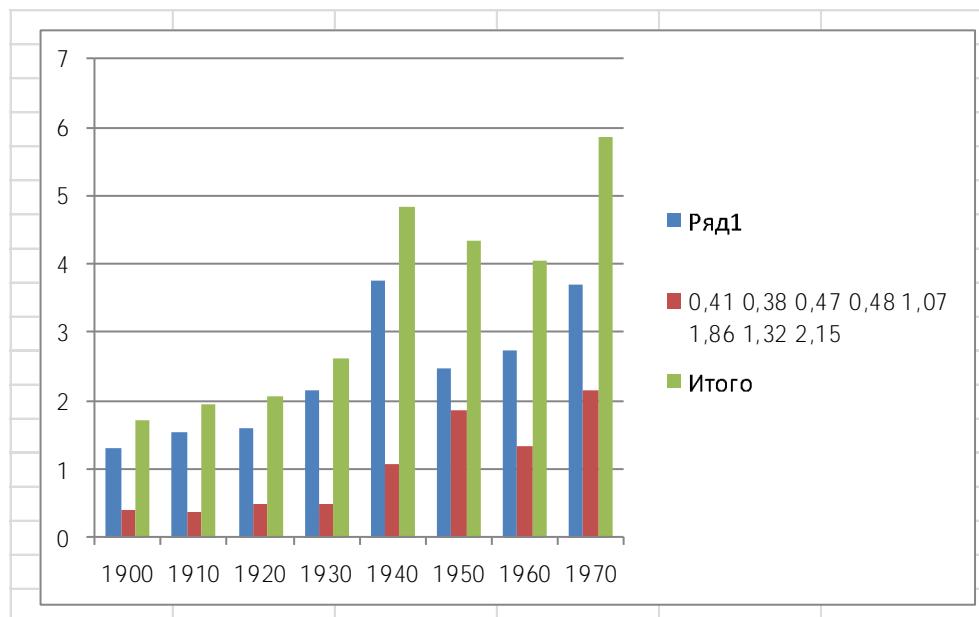
Государственные расходы на трансакционные услуги и возмещения сотрудников в профессиях, связанных с трансакциями, в социальных программах в процентах от ВНП, 1902-70

		Государственные расходы на трансакционные услуги (1)	возмещения сотрудников в профессиях, связанных с трансакциями, в других государственных программах (2)	Итого (3)
1900	(1902)	2,8	0,87	3,67
1910	(1913)	2,8	0,86	3,66
1920	(1922)	3,9	0,97	4,87
1930	(1932)	6,2	1,97	8,17
1940		4,04	2,56	6,6
1950		9,24	1,71	10,95
1960		12,18	1,86	14,04
1970		11,3	2,6	13,9



Оплата труда работников, связанных с трансакциями и в правительстве,  
в процентах от ВНП, 1900-1970

Годы		Проценты от ВНП Работники типа 1	Проценты от ВНП Военные сотрудники	Итого	
1900	(1902)	1,3	0,41	1,71	
1910	(1913)	1,55	0,38	1,93	
1920	(1922)	1,6	0,47	2,07	
1930	(1932)	2,14	0,48	2,62	
1940		3,76	1,07	4,83	
1950		2,47	1,86	4,33	
1960		2,73	1,32	4,05	
1970		3,71	2,15	5,86	



## Трансакционный сектор в процентах от ВНП

Годы	Частный (1)	Общественный		Итого	
		I (2)	II (3)	I (4)	II (5)
1870	22,49	3,6	1,7	26,09	24,19
1880	25,27	3,6	1,7	28,87	26,97
1890	29,12	3,6	1,7	32,72	30,82
1900	30,43	3,67	1,71	34,1	32,14
1910	31,51	3,66	1,93	35,17	33,44
1920	35,1	4,87	2,07	39,98	37,17
1930	38,19	8,17	2,62	46,35	40,81
1940	37,09	6,6	4,83	43,69	41,92
1950	40,3	10,95	4,33	51,25	44,63
1960	41,3	14,04	4,05	55,35	45,36
1970	40,8	13,9	5,86	54,71	46,66

