

УДК 378.1

Т. Н. Лебедева

Санкт-Петербургский государственный электротехнический университет «ЛЭТИ» им. В. И. Ульянова (Ленина)

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ОРГАНИЗАЦИИ

Рассматриваются виды, классификация и особенности транзакционных издержек, представлена группировка транзакционных издержек по хозяйственным процессам, происходящим в организации, а именно в ходе процессов снабжения, производства и реализации. Показана динамика транзакционных издержек организации в зависимости от стадий ее жизненного цикла. Выявлены проблемы, связанные с оценкой и отражением в учете транзакционных издержек. Представлены существующие методики учета транзакционных издержек. Рассмотрены счета бухгалтерского учета, на которых отражаются транзакционные издержки. Предлагается способ учета транзакционных издержек, выраженных в денежной форме (явных), на обособленном счете бухгалтерского учета. Неявные транзакционные издержки, связанные с потерей времени, предлагается учитывать на обособленном забалансовом счете бухгалтерского учета. Представлены особенности управленческого учета транзакционных издержек.

Транзакционные издержки, транзакция, классификации издержек, бухгалтерский учет

В настоящее время в структуре затрат любой организации большой удельный вес занимают издержки, связанные с взаимодействием экономических субъектов на рынке. В рамках неинституциональной экономической теории данные издержки получили название транзакционных.

Термин «транзакционные издержки» введен в 30-е гг. XX в. американским экономистом Р. Коузом. Категория «транзакции» понимается предельно широко и используется для обозначения как обмена товарами и услугами, так и обмена юридическими обязательствами сделок, сопровождаемых взаимными уступками [1].

По мнению экономиста К. Эрроу, транзакционные издержки – это издержки эксплуатации экономической системы, и их действие сравнимо с процессом трения в физике [2]. Изучение транзакционных издержек нашло свое отражение в работах отечественных экономистов А. Нестеренко, С. Малахова, А. Шеститко и др. Р. Метьюз предложил следующее определение: «Фундаментальная идея транзакционных издержек в том, что они состоят из издержек составления и заключения контракта, а также издержек надзора за соблюдением контракта и обеспечения его выполнения в противоположность производственным издержкам, которые суть издержки собственно выполнения контракта» [3].

Разнообразие транзакционных издержек обуславливает необходимость их классификации по признаку последовательности, в которой они возникают в процессе сделок: до совершения сделки, в момент совершения, после совершения сделки. Различные исследователи объединяют транзакционные издержки в следующие группы: издержки поиска информации, издержки ведения переговоров, издержки измерения и контроля, издержки спецификации и защиты прав собственности, издержки «оппортунистического» поведения, издержки «политизации» [4].

Доля транзакционных издержек в общей сумме всех затрат организации достаточно велика. В США и Западной Европе транзакционные издержки составляют до 50 % стои-

мости производимых товаров и оказанных услуг. В России, где наблюдается более слабое правовое обеспечение рыночных отношений, дефицит коммерческой тайны, низкий уровень договорной дисциплины, эта величина значительно выше.

Оптимизация величины транзакционных издержек является актуальным направлением в повышении эффективности деятельности организации. Основная проблема оценки транзакционных издержек связана с трудностями их измерения, поскольку помимо затрат как таковых они включают в себя и трудозатраты или затраты, связанные с потерей времени.

Транзакционные издержки не всегда принимают денежную форму, и их величину в некоторых случаях невозможно привести к стоимостному измерителю. Так, например, на сбор и обработку информации при выборе контрагентов требуется время. В этом случае затраты времени можно измерить заработной платой работников, занятых обработкой информации, однако по истечении некоторого времени альтернативы могут быть уже недоступны, а возможности упущены.

На основе анализа, проведенного рядом экономистов, было выявлено, что динамика транзакционных издержек может изменяться в зависимости от различных факторов. Рост транзакционных издержек может быть обусловлен выходом на внешний рынок, формированием деловой репутации, установлением новых экономических отношений с иностранными контрагентами. Снижение транзакционных издержек зачастую связано с формированием доверительных отношений с партнерами, накоплением опыта в области поставок, разработкой отлаженного механизма работы с контрагентами. Дефицит информации о контрагентах, ценах на товар, ситуации на рынке является одним из важных факторов, оказывающим влияние на увеличение транзакционных издержек.

В настоящее время отсутствует единая методика оценки и отражения в финансовом и управленческом учете транзакционных издержек. Связано это еще и с тем, что транзакционные издержки, которые нельзя выразить в денежной форме, не отражаются в бухгалтерских документах.

Транзакционные издержки возникают при взаимодействии организации с внешней средой. Внутри фирмы осуществляется внутрифирменная координация (посредством административного и управленческого воздействия, норм и правил), которая составляет часть трансформационных издержек. Поэтому транзакционные издержки возникают в организации в ходе хозяйственных процессов снабжения и реализации, не затрагивая процесса производства.

Рассмотрим транзакционные издержки, возникающие в процессе снабжения. В бухгалтерском учете в соответствии с нормативными документами расходы, связанные с приобретением актива, включаются в его первоначальную стоимость. Поэтому издержки процесса снабжения не отражаются на отдельном счете бухгалтерского учета, а записываются на тех же счетах учета, что и активы, с приобретением которых они связаны. Таким образом, возникает сложность оценки величины транзакционных издержек, появляющихся в процессе приобретения товаров, работ, услуг, поскольку они отражаются на разных счетах бухгалтерского учета и увеличивают стоимость имущества, используемого в производственной деятельности.

Рассмотрим транзакционные издержки, возникающие в процессе реализации. К наиболее часто встречающимся из них относятся: информационные, консультационные услуги, услуги связи, Интернет, представительские расходы, юридические расходы, судебные расходы, оплата таможенных платежей, рекламные расходы, расходы на страхование, оплата услуг посредников и др.

Транзакционные издержки процесса реализации учитываются на бухгалтерском счете 44 «Расходы на продажу». В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского уче-

та финансово-хозяйственной деятельности сказано, что в организациях, осуществляющих производственную деятельность, на счете 44 отражаются расходы на рекламу, представительские расходы, комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям, другие аналогичные по назначению расходы [5]. В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 отражаются все издержки обращения данных организаций, которые, являясь сбытовыми расходами, относятся к транзакционным.

Идентификация транзакционных издержек с позиции объекта бухгалтерского учета предполагает их систематизацию в отдельную группу. Исчисление себестоимости продукции в организациях основывается на традиционной классификации издержек, которая основывается на действующих нормативных документах.

В бухгалтерском учете все издержки организации делятся на прямые, общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие и отражаются на соответствующих счетах, предусмотренных планом счетов бухгалтерского учета. При этом деление затрат на прямые и косвенные организация производит самостоятельно в зависимости от специфики своей деятельности и отражает это в своей учетной политике.

Если организация для целей управления примет решение вести обособленный учет транзакционных издержек, то их необходимо будет систематизировать в отдельную группу с целью отражения на отдельном счете бухгалтерского учета. Однако на практике зачастую проблематично выделить такие издержки из общей массы затрат предприятия. Отдельные виды транзакционных издержек, имеющих денежное выражение, находят отражение на таких синтетических счетах, как счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы», счет 44 «Расходы на продажу» и др.

Однако в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета счета 25 и 26 находятся в группе счетов затрат на производство, поэтому на них могут отражаться только затраты, связанные с производством, в частности, на счетах 25 и 26 отражаются внутрифирменные затраты по управлению производством.

Та часть транзакционных издержек, которая не относится к основной деятельности организации, отражается на счете 91.2 «Прочие расходы».

В Плане счетов бухгалтерского учета в разделе IV «Готовая продукция и товары» имеются неиспользованные счета 47–49, которые организация может использовать для своих нужд. Для учета транзакционных издержек предлагается использовать, например, счет 47 «Транзакционные издержки» и открывать к нему субсчета по видам расходов. Также рекомендуется на каждом субсчете вести аналитический учет по конкретным контрагентам или подразделениям.

Те транзакционные издержки, которые сложно выразить в денежной форме, так как они связаны в основном с потерей времени, рекомендуется учитывать на забалансовом счете 015 «Транзакционные издержки (неявные)» в разрезе контрагентов или подразделений. По данным издержкам целесообразно вести учет затраченных часов, установив фиксированное значение часовой тарифной ставки.

Наиболее целесообразным представляется ведение учета транзакционных издержек в рамках системы управленческого учета, что повысит качество контроля затрат. При этом можно организовать учет транзакционных издержек в следующих разрезах:

- по центрам ответственности;
- по объектам (продукция, работы, услуги или вид деятельности предприятия, требующие определения связанных с ними издержек);
- по местам возникновения.

Проблема учета транзакционных издержек состоит в том, что данные издержки не являются общепризнанными объектами бухгалтерского учета. Транзакционные издержки не связаны с производственным процессом напрямую, включают в себя затраты на подготовку и реализацию сделок. В бухгалтерском учете транзакционные издержки не выделяются в отдельную группу и не учитываются обособленно, что приводит к возникновению сложности их количественного измерения. Сложности учета транзакционных издержек на уровне организаций заключаются также в существовании значительного количества теневых транзакционных издержек, которые нельзя выразить в денежной форме.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Коммонс Дж. Р. Правовые основания капитализма. М.: Изд. дом НИУ ВШЭ, 2011.
2. Коуз Р. Фирма, рынок и право / пер. с англ. М.: Новое издательство, 2007.
3. Commons J. R. Institutional economics // American economic rev. 1931. Vol. 21, No. 12.
4. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина РФ от 31 окт. 2001 г. № 94н).

T. N. Lebedeva

Saint Petersburg Electrotechnical University «LETI»

ACCOUNTING OF TRANSACTION COSTS OF A FIRM

Types, classification and features of transaction costs are considered, and the classification of transaction costs during business processes, specifically the processes of supply, production and sales, is presented. The dynamics of transaction costs of the organization depending on the stages of its life cycle is shown. The problems associated with the assessment and accounting for transaction costs are identified. The existing methods of transaction costs accounting are presented. Accounts which reflect transaction costs are considered. A method of accounting for transaction costs in money (explicit costs) on a distinct account is proposed. It is proposed to keep implicit transaction costs associated with the loss of time segregated on a separate off-balance sheet account. The features of management accounting of transaction costs are presented.

Transaction costs, transaction, classification of expenses, accounting