

УДК 378.1

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

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ОРГАНИЗАЦИИ

Рассматриваются виды и классификации транзакционных издержек организации, выявлены проблемы, связанные с бухгалтерским и управленческим учетом транзакционных издержек. Предлагаются методы отражения в учете транзакционных издержек для принятия управленческих решений.

Транзакционные издержки, транзакция, классификации издержек, управленческий учет

С возникновением институциональной экономической теории во второй половине XX в. в науке появился особый вид издержек – транзакционные. Транзакционные издержки возникают вследствие взаимодействия сторон отношений, это затраты экономических агентов на поиск информации, заключение контрактов, оформление прав собственности, принуждение контрагентов к исполнению взятых обязательств. По мнению ряда авторов, транзакционные издержки – это издержки на организацию заключения контрактов или договоров между заказчиками и поставщиками [1].

В условиях рыночной экономики России наблюдается тенденция к увеличению транзакционных издержек, что выражается в увеличении доли транзакционных издержек в структуре затрат организации. Так, расходы на маркетинговую деятельность, содержание управленческого аппарата, услуги бухгалтеров и юристов в условиях современного рынка могут превышать стоимость создания самого товара. Выявлено, что данные издержки могут составлять третью часть всех затрат организации.

В литературе имеется множество определений транзакционных издержек: издержки по обмену правами собственности (В. С. Плотников, В. В. Шестаков), издержки по осуществлению и защите контрактов (В. И. Ткач, Ж. Лоран), издержки измерения перехода прав собственности (Й. Барчель), издержки оппортунистического поведения (О. Уильямс), издержки отношений собственности (О. А. Лыкова), издержки контроля за поведением исполнителя (М. Йенсен, У. Хеклинг), издержки, связанные с реализацией агентских отношений (Д. В. Курсеев), и др.

Существует множество классификаций транзакционных издержек. Наиболее ранняя из них – классификация Норта–Эггертссона, в которой выделяется шесть категорий транзакционных издержек: издержки поиска информации, издержки ведения переговоров, издержки составления контракта, издержки мониторинга (контроля), издержки принуждения к исполнению контрактов, издержки защиты от третьих лиц [2].

Транзакционные издержки способны значительно повлиять на финансовый результат организации, поэтому их необходимо своевременно учитывать и контролировать. Главной проблемой учета транзакционных издержек является то, что действующий в настоящее

время порядок отражения расходов не позволяет сформировать единую информационную базу, характеризующую состав, содержание и величину транзакционных издержек. Ни бухгалтерский, ни управленческий учет не содержат такого понятия, как «транзакционные затраты». Это категория в основном теоретическая. На практике чаще используется другое понятие – «накладные расходы». Они представляют собой дополнительные к основным затратам расходы для обеспечения процессов производства и обращения.

В зависимости от отражения в бухгалтерском учете и отчетности транзакционные издержки подразделяются на явные, которые находят свое отражение в учете (затраты по подбору персонала через кадровые агентства, реклама, представительские расходы, охрана бизнеса и руководителей, регистрационные и лицензионные сборы, оплата услуг аудиторов и оценщиков, арбитражные расходы и др.), и неявные, которые невозможно измерить, оценить и отразить в учете (потери времени на поиск клиентов, сотрудников, проведение переговоров, осуществление контроля работы сотрудников и др.).

Все применяемые методы ведения бухгалтерского учета основываются на классификации затрат по экономическим элементам или статьям затрат, в которых место транзакционных издержек не определено. Для выявления и оценки транзакционных издержек организации более целесообразно разработать методику их управленческого учета.

Под транзакционными издержками в управленческом учете понимаются издержки и потери, которые формируются на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств (снабжение, производство, переработка, реализация) при взаимодействии как внутри организации, так и внешних взаимодействий.

При этом под потерями понимаются неявные издержки, связанные с выбором альтернативных вариантов (упущенная выгода), принятием неэффективных управленческих решений, планов, заключенных договоров с экономическими субъектами (внешние потери), с внутренними разногласиями, трениями между сотрудниками, между руководством и сотрудниками, в ходе определенных обстоятельств и событий внутри организации (внутренние потери).

Для решения задачи учета транзакционных издержек все затраты организации необходимо разделить на трансформационные, связанные с процессом производства, и транзакционные.

Транзакционные издержки возникают в основном в следующих сферах деятельности организации:

- логистика: учет движения материалов, комплектующих и готовой продукции;
- снабжение: поставка предприятию достаточного для непрерывной работы количества таких ресурсов, как рабочая сила, материалы, комплектующие и производственные мощности;
- качество: контролирование качества отделом технического контроля, маркировка;
- модернизация: изменения в информационной системе предприятия;
- управление: взаимодействие всех управленческих служб организации.

Транзакционные издержки организации в зависимости от места возникновения можно разделить на следующие виды:

- издержки, связанные с регистрацией предприятия;
- издержки, относящиеся к обязательной сертификации товаров и услуг;
- издержки на лицензирование отдельных видов деятельности;

- издержки, связанные с маркировкой продукции знаками;
- издержки на деятельность проверяющих органов;
- издержки, связанные с участием в тендерах;
- издержки, связанные с продвижением товаров на рынке (поиском информации и ведением договорных отношений).

И. Г. Панженская предлагает следующую классификацию транзакционных издержек: поиск клиентов, переговоры, обеспечение интересов сторон, процесс обмена, контроль, адаптация, корректировка субоптимальных договорных условий, ослабление стратегических позиций, завершение сделки [3]. Первые четыре из перечисленных составляющих отражают сумму затрат до заключения договора. Их можно охарактеризовать как издержки по согласованию сторон. Транзакционные издержки с пятого по девятый элемент появляются после заключения договора. Между этими группами издержек существует обратная зависимость: чем выше издержки до заключения контракта, тем ниже издержки, возникающие после заключения контракта.

О. В. Гуденица предлагает для учета транзакций использовать следующую классификацию [4]:

- затраты по поиску выгодных деловых связей, партнеров, инвесторов, клиентов;
- затраты, связанные с преодолением негативного влияния конкуренции, ценового давления конкурентов, защитой своего рыночного сегмента, борьбой за нового потребителя и т. п.;
- затраты, связанные с ошибками и нарушениями;
- расходы на оплату услуг посредников;
- затраты на отладку механизмов согласования интересов участников бизнес-отношений;
- потери, связанные с утратой или невостребованностью определенной части вновь созданной стоимости из-за несовершенства механизмов производства.

В. В. Варламова считает целесообразным использовать восемнадцать аналитических позиций: 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, завершение сделки, расчетные операции, электронные расчеты [5].

К транзакционным расходам в системе управления организацией относятся:

- внешние транзакционные издержки: расходы по построению, поддержанию и совершенствованию организационной структуры организации. Эти расходы связаны с управлением персоналом, инвестициями в информационные технологии;
- внутренние транзакционные издержки: расходы по управлению организацией. Здесь можно выделить две группы издержек:
 - информационные затраты – расходы, связанные с принятием решений, мониторингом и контролем исполнения распоряжений, проверкой выполнения служебных обязанностей, агентские издержки, издержки по обработке информации и т. д.;
 - расходы, связанные с физическим перемещением товаров и комплектующих по технологическим цепочкам. Примером могут служить внутрифирменные накладные расходы: транспортные и прочие, связанные с перемещением незавершенной продукции.

Из множества классификаций для учета транзакционных издержек организации наиболее подходит следующая:

- информационные издержки – складываются из затрат времени и ресурсов, необходимых для поиска данной информации, а также из потерь, связанных с неполнотой и несовершенством приобретаемой информации (консультационные, посреднические услуги);
- издержки ведения переговоров и заключения договоров. Основным инструментом экономики такого рода затрат – стандартные типовые договоры. Также к данному виду издержек можно отнести командировочные и представительские расходы;
- издержки измерения (проверка качества продукции, стандартизация, маркировка, сертификация);
- издержки координации, к которым относятся издержки связи внутри организации. Данная категория позволяет определить уровень внутренних транзакционных издержек – это затраты на связь между подразделениями, затраты на содержание систем бухгалтерского учета, определенная доля затрат управления предприятием. Внутренние издержки напрямую зависят от географического расположения организации, количества структурных подразделений, взаимоотношений между данными подразделениями;
- издержки спецификации и защиты прав собственности, к которым относятся затраты на услуги юристов, аудиторов, охранных служб, судебные расходы, оплата услуг государственных органов, затраты времени и ресурсов, необходимых для восстановления нарушенных прав. К этой же группе расходов относятся получение патентов на изобретения, лицензирование, аккредитация;
- издержки оппортунистического поведения, к которым относятся неустойки (штрафы, пени) за ненадлежащее выполнение договоров.

Также к транзакционным издержкам можно отнести транспортные расходы, налоги, издержки по подбору персонала [6], издержки связи и договоренностей внутри холдинга. Налоги можно отнести к категории транзакционных издержек, поскольку они являются платой за предоставление транзакционных благ со стороны государства: деньги, система мер и весов, стандарты качества, судебная система, система принуждения к исполнению контрактов и др.

Та часть транзакционных издержек, которая может быть подтверждена документально и оценена, находит свое отражение в системе бухгалтерского учета. Данные расходы учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91.2 «Прочие расходы», но при этом никак не выделены на счетах аналитического учета.

Учет транзакционных издержек можно осуществить следующими способами:

- отражение транзакционных издержек в разрезе аналитики к счетам бухгалтерского учета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91.2 «Прочие расходы». В качестве аналитики может выступать отдельный договор или выбран другой способ, указанный в учетной политике организации;
- выделение для учета транзакционных издержек специального счета «Транзакционные издержки» в рамках бухгалтерского (финансового) учета (счет 24 можно использовать для организаций производственной сферы, счет 47 – для организаций сферы торговли), на котором будет вестись учет в разрезе субсчетов по видам издержек. Данный счет закрывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» или счет 90 «Продажи» ежемесячно, по мере выполнения договоров или согласно другим критериям, которые отражены в учетной политике;

– разработка методики учета транзакционных издержек в рамках системы управленческого учета без отражения на счетах бухгалтерского учета.

Неявные транзакционные издержки целесообразно учитывать на отдельном забалансовом счете 015 «Транзакционные издержки (неявные)» в разрезе договоров и подразделений. Неявные транзакционные издержки списываются по мере окончания договоров или иным способом, указанным в учетной политике. Списание неявных транзакционных издержек происходит по окончании отчетного периода.

К неявным транзакционным издержкам относится упущенная выгода. В финансовом учете упущенная выгода может быть представлена в виде штрафов, неустоек, просроченной дебиторской задолженности. В системе управленческого учета важно выделять упущенную выгоду как самостоятельную статью, что позволит принимать более адекватные управленческие решения.

В управленческом учете транзакционные затраты можно распределять между договорами двумя методами:

- прямо на соответствующий договор;
- распределение затрат в соответствии с затраченным временем, количеством и стоимостью договоров и другими показателями, характеризующими затраченные ресурсы, израсходованное время и обеспечивающими соответствующий уровень качества работ, т. е. затраченное время с учетом уровня квалификации.

Управленческий учет транзакционных издержек в организации должен быть направлен на выявление, анализ, планирование и воздействие на величину издержек по транзакциям.

Эффективным считается такое управление транзакционными издержками, которое обеспечивает надлежащие учет и отчетность, логичную классификацию транзакционных издержек и возможность их полного анализа, отнесение внутренних транзакционных издержек на соответствующие подразделения, т. е. установление личной ответственности, прогнозирование и планирование транзакционных издержек, составление смет расходов на будущий период с учетом других показателей. Это позволит выявить затраты, не давшие положительного результата, лица и подразделения, ответственные за данные издержки.

Определение величины транзакционных издержек возможно на базе расчета прямых затрат ресурсов, необходимых для осуществления деятельности функциональных единиц, относящихся к транзакционным (материально-техническое обеспечение, маркетинг и т. д.). В дальнейшем осуществляется распределение затрат ресурсов, не относящихся непосредственно к какой-либо единице, пропорционально величине затрат, рассчитанных ранее, и распределение затрат на внутренние и внешние.

При этом к внутренним транзакционным издержкам относятся общие затраты на внутреннюю координацию (стоимость услуг подразделений, выполняющих управленческие функции); стоимость услуг подразделений, выполняющих коммерческие функции (маркетинг и сбыт, материально-техническое обеспечение); стоимость услуг подразделений, обслуживающих инфраструктуру; издержки оппортунизма со стороны внутренних агентов. К внешним транзакционным издержкам относятся расходы, связанные с информационным обеспечением (мониторингом рынка); издержки, связанные с ведением переговоров; издержки на оценку качества заключаемых договоров и соглашений; издержки по спецификации и защите прав собственности; издержки измерения; издержки, связанные с риском неисполнения договорных отношений.

Следующий шаг – расчет совокупных издержек и определение доли транзакционных издержек в общих затратах.

На основе данных об объеме, структуре, местах возникновения транзакционных издержек организация может управлять своими транзакциями (сделками). Внесение корректировок в отдельные процессы, осуществляемые организацией, могут привести к существенной дополнительной прибыли. Учет транзакционных издержек также может позволить предприятиям принимать более обоснованные решения в области ценообразования, взаимоотношений внутри организации. Также с помощью транзакционных издержек возможно определить оптимальный размер организации и количество осуществляемых видов деятельности.

Уменьшить издержки можно несколькими способами: выявить и устранить излишние транзакции, стабилизировать работу предприятия, автоматизировать ручной труд. Упразднение излишних транзакций – один из основных способов оптимизации затрат предприятия.

Оптимизация предполагает не только снижение размера транзакционных издержек, но также и их рост, который связан с различного рода новшествами в технологиях, маркетинге, управлении производством, обеспечением качества товаров и услуг. Рост, как и снижение, должны происходить в отдельных направлениях и по отдельным статьям затрат, тогда как в общем объеме они могут оставаться неизменными.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Stigler G. The Economics of Information // J. of Political Economy. 1961. Vol. 69, № 3. P. 213–235.
2. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001. 407 с.
3. Кузьминов Я. И., Юдкевич М. М. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты. М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. 444 с.
4. Мельник М. В. Транзакционные издержки как объект управленческого учета // Управленческий учет. 2008. № 11. С. 17–26.
5. Варламова В. В. Управленческий учет транзакционных издержек // Эконом. вестн. Ростов. гос. ун-та. 2008. Т. 6, № 1. С. 222–225.
6. Лабынцев Н. Т. Управленческий и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности / под ред. Н. Т. Лабынцева. М.: Финансы и статистика, 2009. 176 с.

T. N. Lebedeva

Saint Petersburg State Electrotechnical University «LETI»

MANAGEMENT ACCOUNTING OF TRANSACTION COSTS OF A FIRM

The questions connected with management accounting of transaction costs of a firm are considered in the article. The article describes types and classification of transaction costs in the organization, problems related to accounting and management accounting of transaction costs are identifies. Methods of recording transaction costs for managerial decision-making are suggested.

Transaction costs, transaction, expenses, management accounting
