

Артем Кривцов

МЕТОДИКА УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК

В статье проанализирована методика учета транзакционных издержек. Предложено два варианта бухгалтерского учета транзакционных издержек: 1) организация учета транзакционных издержек в единой системе бухгалтерского учета; 2) организация учета транзакционных издержек, основанная на выделении отдельной подсистемы счетов управленческого учета.

Ключевые слова: транзакционные издержки, бухгалтерский учет транзакционных издержек, классификация транзакционных издержек, методы учета транзакционных издержек.

Табл. 1. Лит. 11.

Артем Кривцов

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

У статті проаналізовано методику обліку трансакційних витрат. Запропоновано два варіанти бухгалтерського обліку трансакційних витрат: 1) організація обліку трансакційних витрат у єдиній системі бухгалтерського обліку; 2) організація обліку трансакційних витрат, заснована на виділенні окремої підсистеми рахунків управлінського обліку.

Ключові слова: трансакційні витрати, бухгалтерський облік трансакційних витрат, класифікація трансакційних витрат, методи обліку трансакційних витрат.

Artem Kryvtsov¹

THE TECHNIQUE FOR TRANSACTION COSTS ACCOUNTING

The paper analyzes the method of transaction costs accounting and offers two options for accounting of transaction costs: 1. Organization of transaction costs accounting in a single accounting system; 2. Organization of transaction costs accounting basing on the allotment of a separate accounting subsystem for managerial purposes.

Keywords: transaction costs; transaction costs accounting; transaction costs classification; methods of transaction costs accounting.

Постановка проблемы. Инвестиционная политика регионов испытывает воздействие многих факторов, среди которых институциональные факторы, как правило, принимаются во внимание только косвенно. Институциональное преобразование региональной инвестиционной политики требует детального осмысления по причинам, связанным с качеством функционирования институтов, определяющих данную политику. Таким образом, назрела важная научная проблема, связанная с разработкой методологии учета и, как следствие, повышения эффективности управления инвестированием экономики региона. На основе изложенного можно заключить, что создание и реализация обоснованных положений, направленных на формирование базы учета транзакционных издержек, решают задачи повышения эффективности функционирования региональных институтов.

Анализ последних исследований и публикаций. Следует отметить, что общие проблемы институциональных процессов на различных уровнях управления, стратегического развития региона и управление инвестиционной поли-

¹ Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Statistics, Samara Institute (branch) of the Russian Trade and Economic University, Russia.

тикой достаточно подробно освещены в многочисленных научных публикациях как отечественных, так и зарубежных специалистов.

Среди работ по исследованию экономики региона и его инвестиционной деятельности необходимо указать на труды Л.Л. Игонина [2], Ю.Н. Лапыгина [8], Е.Г. Ясина [11] и др.

В рамках теории и практики институциональной экономики и теории транзакционных в РФ издержек стоит отметить исследования С.Г. Кирдина [3], Г.Б. Клейнера [4], А.Е. Шаститко [9] и др.

Нерешенные ранее части общей проблемы. Вместе с тем, следует указать на необходимость всестороннего исследования категории транзакционных издержек в деятельности современной фирмы и оценки их влияния на экономическую устойчивость компании – как с позиций теоретических подходов, так и со стороны практики. Следует представить категорию транзакционных издержек с точки зрения трансформации понятия воспроизводственного цикла и значительных изменений условий, в которых приходится работать современной фирме. В настоящее время категория транзакционных издержек относится к одной из самых сложных, неоднозначно трактуемых и противоречивых в экономической теории.

Цель исследования состоит в разработке методологии повышения эффективности управления процессом инвестирования в экономику региона на основе снижения транзакционных издержек.

Основные результаты исследования. В настоящее время компьютеризация бухгалтерского учета дает огромные возможности ведения аналитического учета в организации, что, в свою очередь, влияет на развитие и применение новых методов управленческого учета. Одним из таких методов является управленческий учет транзакционных издержек. В данном случае аналитический учет призван учитывать элементы транзакционных издержек, к которым относятся:

- издержки поиска информации;
- издержки ведения переговоров;
- издержки составления контракта;
- издержки мониторинга;
- издержки принуждения к исполнению контрактов;
- издержки защиты от третьих лиц;
- налоги;
- издержки измерения;
- издержки связи и договоренностей внутри холдинга (организации).

Однако отражение транзакционных издержек в аналитическом учете организации должно иметь связь с синтетическим учетом, которая может осуществляться с помощью одного из двух предлагаемых методов их учета:

1. Организация управленческого учета транзакционных издержек в единой системе бухгалтерского финансового учета. Данный вариант подразумевает выделение синтетического счета учета транзакционных издержек за счет свободных номеров в 3-м разделе плана счетов с 30-го по 39-й. Допустим, это будет счет 30 «Транзакционные издержки». Также необходимо открыть отражающий счет, например, счет 39 «Отражение затрат».

2. Вариант организации транзакционного учета с выделением отдельной подсистемы счетов управленческого учета. При первом варианте к счету 30 необходимо открыть субсчета согласно классификации транзакционных издержек, утвержденных в организации, допустим: 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 связи и договоренностей внутри холдинга (организации)». По дебету счета 30 отражаются суммы транзакционных издержек в корреспонденции со счетами: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Ежемесячно счет 30 «Транзакционные издержки» закрывают в дебет отражающего счета 39 «Отражение затрат» записью:

Дт счета 39 «Отражение затрат»

Кт счета 30 «Транзакционные издержки».

Собранные на счете 39 суммы распределяют между калькуляционными счетами записью:

Дт счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Кт счета 39 «Отражение общих затрат».

Данный вариант учета достаточно прост, не требует затрат на его осуществление, дает представление об объемах транзакционных издержек для целей принятия управленческих решений. Для повышения информативности управленческого учета в данном варианте можно не ограничиваться только учетом транзакционных издержек, а открыть дополнительно счет учета трансформационных издержек. Следовательно, система управленческого учета будет давать информацию о всех издержках организации. К счету учета трансформационных издержек можно предложить открыть счета второго порядка согласно стоимостной цепочки организации.

Вариант организации транзакционного учета с выделением отдельной подсистемы счетов управленческого учета подразумевает выделение счета 27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счету 37 «Отражение общих затрат» финансового учета. Счет 27 «Распределение общих затрат» позволяет учетную информацию в финансовом учете оперативно переносить в систему управленческого учета, а собранные на счете 37 «Отражение общих затрат» суммы распределяют по калькуляционным счетам финансового учета.

В данном варианте также необходимо открыть счет 30 «Транзакционные издержки» с субсчетами согласно классификации. Рассмотрим, какие затраты можно учитывать на субсчетах счета 30.

На субсчете 30.1 «Издержки поиска информации» учитываются суммы, затраченные на поиск покупателей, поставщиков, а также на поиск информа-

ции о них. В данную категорию могут быть включены: заработная плата менеджеров по продажам, занимающихся поиском новых покупателей; средства, затраченные на поддержание службы безопасности в части сумм, израсходованных на поиск информации и проверку контрагентов.

Субсчет 30.2 «Издержки ведения переговоров» предназначен для учета средств, затраченных на достижение договоренностей между организацией и третьими лицами. К данной категории могут относиться затраты на приемы, обеды, переводчиков, связь и др.

Субсчет 30.3 «Издержки составления контракта» предназначен для учета издержек фиксации достигнутых результатов при ведении переговоров. Данная категория издержек включает в себя издержки, понесенные в результате привлечения работников, юристов для детальной проработки и согласования всех условий контракта, а также проверка его на соответствие законодательству во избежание неблагоприятных последствий.

На субсчете 30.4 «Издержки мониторинга» учитываются затраты на осуществление текущего контроля над работниками организации в части выполнения ими должностных обязанностей и над контрагентами в части выполнения договорных условий.

Субсчет 30.5 «Издержки принуждения к исполнению контрактов» учитывает средства, направленные на принуждение исполнения договорных обязательств контрагентом. Например, затраты на судебные разбирательства, затраты на осуществление дальнейших переговоров.

30.6 «Издержки защиты от третьих лиц» — на данном субсчете учитываются суммы, затраченные на защиту от вмешательства в деятельность организации третьих лиц (правонарушителей); защиту коммерческой тайны, прав собственности и активов организации. Например, средства, затраченные на поддержание службы безопасности в части сумм, израсходованных на охрану складских и производственных помещений.

Субсчет 30.7 «Налоги» предназначен для учета налоговых обязательств. Хотя понятие оптимизация налогообложения находится на грани законности, анализировать их количество все же надо.

На субсчете 30.8 «Издержки измерения» учитываются затраты на измерение различных параметров трансакций. На наш взгляд, в деятельности большинства организаций расходы, учитываемые на данном субсчете, полностью совпадают с субсчетом 30.1 «Издержки поиска информации». Следовательно, учет данной категории целесообразен только в некоторых случаях, например, в деятельности конструкторских бюро, где издержки измерения имеют существенный удельный вес.

Субсчет 30.9 «Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (организации)» применяется только в условиях сложно организованного холдинга, для учета «внутренних» затрат — 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. С помощью этой категории организация может выявить степень бюрократизации управления,

преимущества различных видов географического расположения организации.

На субсчете 30.10 «Прочие трансакционные издержки» следует учитывать издержки, которые по каким-либо причинам не могут учитываться на представленных выше 9 субсчетах. Данная категория подлежит более детальному анализу и изучению.

Выделение трансакционных издержек из общего их объема предоставляет информацию руководству для принятия решений, но все же не полную. Для полноты информации необходимо добавить показатели, отражающие и трансформационные издержки в организации. А для наиболее понятного их восприятия и большей информативности можно распределить трансформационные издержки согласно стоимостной цепочке предприятия.

Рассмотрим модификацию второго варианта учета, дающую самую полную информацию о хозяйственной деятельности организации не только по видам и объемам затрат, но и по месту их осуществления. Для реализации распределения затрат по стоимостной цепочке организации в разрезе трансакционных и трансформационных издержек необходимо в системе управленческого учета открыть два калькуляционных счета: 30 «Трансакционные издержки» и 31 «Трансформационные издержки». На обоих счетах открываются одноименные счета второго порядка под одинаковыми номерами в соответствии со стоимостной цепочкой организации. В свою очередь каждый счет второго порядка счета 30 «Трансакционные издержки» разбивается на 10 счетов третьего порядка исходя из классификации трансакционных издержек.

Стоимостная цепочка производства организации, как правило, состоит из следующих элементов:

1. Закупки и хранение:

- управление закупками;
- работа с поставщиками;
- доставка материальных ресурсов;
- приемка материальных ресурсов;
- выдача запасных частей и товаров;
- хранение, ведение документации.

2. Производство:

- управление производством;
- цех 1;
- цех 2;
- и т.д.;
- контроль качества.

3. Маркетинг и продажа:

- управление сбытом;
- ценообразование и исследование рынков;
- реклама.

4. Управление:

- общее управление;
- ведение бухгалтерского учета;
- управление персоналом;

- административно-хозяйственные функции.

Следовательно, при вышеприведенной стоимостной цепочке счета 30 «Трансакционные издержки» и 31 «Трансформационные издержки» дополнены 4 субсчетами: «Закупки и хранение», «Производство», «Маркетинг и продажа», «Управление». Каждый субсчет счета 30 «Трансакционные издержки» дополнится субсчетами 3-го порядка согласно выше приведенной классификации трансакционных издержек.

В дальнейшем, с помощью драйверов видов деятельности затраты с кредита счетов трансакционных и трансформационных издержек относятся в дебет счета учета «Готовая продукция», на котором формируется достоверная информация о себестоимости продукции на основе ABC-метода.

В результате созданы два полноценных калькуляционных счета по учету трансформационных и трансакционных издержек в системе управленческого учета: 30 «Трансакционные издержки», 31 «Трансформационные издержки». На каждом счете затраты учитываются в разрезе стоимостной цепочки, что дает информацию о месте их возникновения.

С использованием этих счетов можно формировать отчеты об объемах затрат действительно оперативно и развернуто. Для формирования отчета необходимо только выгрузить из программы учета сведения об оборотах счетов трансакционных и трансформационных издержек в разрезе субсчетов. Например, отчет о затратах на маркетинг и продажу будет выглядеть следующим образом (табл. 1).

Таблица 1. Сводный отчет о затратах на маркетинг и продажу товаров за период, авторская разработка

Издержки организации на маркетинг	Издержки поиска информации	Издержки ведения переговоров	Издержки составления контракта	Издержки мониторинга	Издержки принуждения к исполнению контрактов	Издержки защиты от третьих лиц	Налоги	Издержки измерения	Издержки связи и договоренностей внутри холдинга (предприятия)	Прочие трансакционные издержки
Производственные процессы										
3. Маркетинг и продажа:										
3.1. Управление сбытом										
3.2. Ценообразование и исследование рынков										
3.3. Реклама										

Составление данных отчетов не несет за собой больших трудозатрат и может быть автоматизировано. С помощью их можно проанализировать изменение затрат в результате каких-либо нововведений – как в структуре стоимостной цепочки организации, так и в изменениях, влияющих на саму структуру затрат. Помимо анализа результатов от нововведений, данная система отчетов может служить неплохим индикатором деятельности организации. Быстрый рост определенной доли затрат может свидетельствовать о возникновении проблем предприятия на определенном участке стоимостной цепочки.

Таким образом, организация получает полную, достоверную информацию не только о стоимости выпущенной продукции, но и о стоимости большинства процессов, протекающих в ней. С помощью системы транзакционного учета можно регулировать как стоимость произведенной продукции, так и осуществлять регулирование производственных процессов.

Выводы и перспективы дальнейших разработок. Разработка методологии повышения эффективности управления процессом инвестирования экономики региона на базе снижения уровня транзакционных издержек, основанной на методических подходах, технологии, технике, приемах и инструментарии, предложенных для повышения эффективности реализации отдельной функциональной территориальной политики, позволяет системно решать стоящие перед регионом проблемы, качественно использовать имеющиеся ресурсы и выявлять скрытые резервы.

К числу дальнейших направлений поисковых исследований следует отнести разработку методических основ подготовки и отбора специалистов в области управления процессом инвестирования экономики региона, а также формирование теоретических и практических подходов к совершенствованию системы построения иерархии процедур выявления, оценки и снижения транзакционных издержек в структуре разработки и реализации стратегии развития территории.

1. Аuzан А.А. Институциональная экономика. – М.: Экономистъ, 2006. – 254 с.
2. Игонина Л.Л. Муниципальные финансы. – М.: Экономистъ, 2003. – 336 с.
3. Кирдина С.Г. Институциональные матрицы и развитие России. – М.: ИЭиОПП СО РАН, 2000. – 213 с.
4. Клейнер Г.Б. Эконометрические зависимости. Принципы и методы построения. – М.: Наука, 2003. – 104 с.
5. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Пер. с англ. – М.: Дело, 1993. – 192 с.
6. Кривцов А.И. Методология оценки внешней инвестиционной отчетности // Вестник СамГУПС. – 2010. – №2. – С. 33–37.
7. Кузьминов Я.И., Юдкевич М.М. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты. – М.: ГУ ВШЭ, 2006. – 443 с.
8. Лапыгин Ю.Н. Теория менеджмента. – М.: Рид Групп, 2011. – 336 с.
9. Шаститко А.Е. Сигналы и дерегулирование экономики. – М.: ТЕИС, 2003. – 64 с.
10. Эггертсон Т. Экономическое поведение и институты. – М.: Дело, 2001. – 408 с.
11. Ясин Е.Г. Модернизация России: Доклады для 10 конференций. – М.: ГУ ВШЭ, 2009. – 468 с.

Стаття надійшла до редакції 8.10.2012.