УДК 338.5+657

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ЭКСПЛИЦИТНЫХ ТРАНЗАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

METHODS OF EVALUATION EXPLICIT TRANSACTION COSTS OF THE ENTITY

М.Ю. МИШЛАНОВА, Т.К.ПАТРИНА
M.YU. MISHLANOVA, T.K PATRINA

(Национальный исследовательский Московский государственный строительный университет)
(Moscow State University of Civil Engineering (National Research University))
E-mail: mishlanova_m@mail.ru; ums.tkp@yandex.ru

В статье рассмотрена учетно-экономическая категория "транзакционные издержки" и кардиналистский подход к их измерению. Приведен краткий обзор работ на данную тему, выявлены проблемы оценки транзакционных издержек в бухгалтерском учете. Предложена методика формирования финансовой отчетности хозяйствующего субъекта на основании учетных регистров с применением счетов синтетического и аналитического учета. Методы являются универсальными, в частности, могут быть использованы в отношении предприятий текстильной промышленности. В статье представлены компоненты системы управленческого учета, обеспечивающей процессы сбора и хранения информации. Авторами разработаны шаблоны регистра учета и динамической функции транзакционных издержек, предложены направления дальнейшего использования предложенных методов.

In the article accounting and economy category "transactional costs" and cardinal approach to their meas-urement. A brief review of works on this topic, the authors identify the problems of evaluation of transac-tion costs in accounting. The technique of formation of financial reporting economic entity on the basis of accounting registers with the use of accounts of synthetic and analytical accounting. The methods are universal, in particular, can be used in relation to the textile industry. The article presents the components of management accounting system, which provides collection and storage of information. The authors have developed templates register and dynamic function of transaction costs, proposed areas for future use of the proposed methods.

Ключевые слова: транзакции, транзакционные издержки, измерение транзакционных издержек, кардиналистский подход, бухгалтерский учет.

Keywords: transactions, transaction costs measuring transaction costs, cardinal approach, accounting.

В классическом понимании транзакционные издержки представляют собой затраты и потери, неизбежно возникающие при заключении и совершении любых сделок в различных сферах экономической деятельности, включая текстильную промышленность [1]. Базовые транзакции экономической деятельности включают информационное обеспечение, контрактинг, предупреждение оппортунистического поведения, обеспечение технологических процессов и качества продукции, спецификацию и защиту прав собственности. Все типы транзакций влекут за собой возникновение затрат различных ресурсов, которые можно рассматривать как "...затраты на эксплуатацию экономической системы" [2]. По определению Т.Б. Кувалдиной под тран-

закционными издержками как учетно-экономической категории "...следует понимать явные, неявные, частично-явные затраты живого и овеществленного труда, которые непосредственно не связаны с процессом производства товаров, работ, услуг, но способствуют его успешной реализации и приводят к уменьшению экономических выгод организации" [3].

К проблеме измерения транзакционных издержек возможно применить ординалистский подход, основанный на том, что имплицитные (неявные) транзакционные издержки не поддаются прямому измерению, и кардиналистский подход, который позволяет осуществить прямое количественное измерение эксплицитных (явных) затрат некоторых транзакций. Источниками информации кардиналистского подхода служат статистические данные, результаты анкетирования, бухгалтерская документация.

Для формирования деловой стратегии хозяйствующего субъекта В.В. Радаевым [4] рассмотрены транзакционные издержки, измерение которых проведено на качественных данных углубленных интервью с элементами экспертных количественных оценок и количественных данных анкетного опроса руководителей предприятий. Данные для проведения анализа и количественной оценки издержек по методике, предложенной В.Л. Тамбовцевым [5], могут быть получены из опросов предпринимателей и анализа судебных дел по экономическим преступлениям. В.Е. Кокорев [6] производит относительное измерение долей накладных расходов хозяйствующего субъекта по отношению к остальным статьям себестоимости продукции. А.И.Татаркин [7] предложил расчет транзакционных издержек посредством рассмотрения структуры баланса корпорации с целью выделения данных издержек в статьях расходов.

Потребность в определении размера транзакционных издержек хозяйствующего субъекта приводит к необходимости формирования базы учетной информации, включая первичное фиксирование, стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение фактов хозяйственных операций, связанных с транзакционными издержками. В качестве обеспечения процесса сбора и обработки информации о транзакционных издержках может выступать бухгалтерская процедура учета как последовательность решения учетных задач путем квалификации фактов хозяйственной жизни и их анализа. В настоящее время методика сбора информации о транзакционных издержках и отражения их в бухгалтерском учете является недостаточно проработанной [7...9] и др. Главная проблема в том, что данные издержки не являются общепризнанными объектами бухгалтерского учета. Действующий порядок отражения расходов в бухгалтерском учете не позволяет сформировать единой информационной базы, характеризующей состав, содержание и величину транзакционных издержек, так как последние в значительной степени отличаются многообразием и зависимостью от комплекса внешних и внутренних факторов.

Для измерения транзакционных издержек можно предложить методику формирования финансовой отчетности хозяйствующего субъекта на основании учетных регистров с применением счетов синтетического и аналитического учета. Для организации учета транзакционных издержек авторы предлагают рассмотреть два направления.

Первое из них предполагает введение в систему счетов синтетического учета, отражающего счета "Транзакционные издержки", позволяющего аккумулировать расходы и осуществлять их классификацию в соответствии с требованиями управления. Такие счета позволяют регистрировать сведения о транзакциях непрерывно, накопительно, с периодическим определением конечного сальдо, а также систематизировать издержки по периодам с нарастающим итогом. Счет "Транзакционные издержки" – балансирующий счет, регистрирующий кредитовые обороты. Он позволяет формировать счета учета отдельных издержек накопительно, не закрывая в течение года, отражая в виде сальдо итоги соответствующих расходов. Закрытие счетов осуществляется в корреспонденции с отражающими счетами.

И.Г. Панженская [10] предлагает использовать специальный синтетический счет 47 "Транзакционные издержки" и дополнительные аналитические уровни к нему, что позволит систематизировать и обобщить информацию о транзакционных издержках. В работе О.О.Художниковой [11] выдвинуто предложение рассматривать транзакционные издержки, используя стадии экономического жизненного цикла продукта или договора. Предлагается открыть счет 22 "Транзакционные издержки", к которому можно открыть ряд субсчетов. При этом в разрезе каждого из субсчетов предполагается ведение аналитического учета. "Такой подход к бухгалтерскому учету транзакционных издержек будет способствовать повышению аналитичности учетных данных и соответствовать информационным запросам внутренних и внешних пользователей" [11].

Однако осуществление ведения учета транзакционных издержек возможно без применения специальных дополнительных синтетических счетов. Авторы статьи могут рекомендовать использование текущих счетов учета с формированием на них аналитических счетов. Количество уровней в аналитических счетах хозяйствующий субъект определяет самостоятельно, закрепляя свое решение в учетной политике по бухгалтерскому учету. Для учета транзакционных издержек рекомендуется открывать отражающие счета, соответствующие видам транзакций: "Информационное обеспечение", "Ведение переговоров и заключение контракта", "Координация и обеспечение гарантий", "Предупреждение оппортунистического поведения", "Обеспечение технологических процессов", "Спецификация и защита прав собственности". В табл. 1 представлены примеры корреспонденции счетов бухгалтерского учета транзакционных издержек, в основу положен принцип, представленный в работе Н.Г. Сапожниковой [12].

Таблица 1

Вид затрат	Корреспонденция счетов			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Маркетинговые услуги, выполненные сторонней организацией	информационное обеспечение	60,76	26	транзакционные издержки
Маркетинговые услуги, выполненные собственными силами организации		69, 70	26	
Консультационные или информационные услуги, связанные с приобретением основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, финансовых вложений		60, 76	04, 08, 10, 15, 58, 91	
Подготовка документации, регистрация и размещение информации на электронных площадках		76	20, 25, 91	
Начисление процентов по кредитам и займам	ведение переговоров и заключение контракта	66, 67	91	
Представительские расходы		71, 76	20, 26, 90	
Начисление процентов по полученным кредитам и займам, связанных с созданием инвестиционного актива		66	08	
Расходы на судебные издержки	предупреждение оппортунистического поведения	76	26, 91	
Расходы на юридические услуги		76	26, 91	
Штрафные санкции за нарушение сроков, соответствия качества, объемов работ	обеспечение технологических процессов	76	91	
Затраты на ремонт и сертификацию измерительной техники		60,76	25, 26,97	
Затраты на неисправимый брак		20	28	
Затраты на исправления брака		20, 70, 69	28	
По разработке и использованию товарных знаков	спецификация и защита прав собственности	60, 76	08	
Регистрационные и лицензионные сборы по оформлению права собственности		76	08	
Оплата услуг юридического и нотариального сопровождения по оформлению прав собственности		60, 71	26, 91	
Патентные пошлины		76	08	
Стоимость услуг по оценке объектов собственности		60, 76	08, 91	
Судебные издержки, связанные с восстановлением прав на собственность		76	26, 91	

Для получения дифференцированной информации о транзакционных издержках учет необходимо вести по конкретным договорам и сделкам (ПБУ 2/2008), подразделениям и службам. В современных условиях процессы сбора и обработки информации о транзакционных издержках можно обеспечить, используя систему управленческого учета по ряду компонентов: документообеспечение, группировка и оценка информации, планирование, нормирование, лимитирование, обобщение и хранение информации в контрольных счетах, анализ и контроль. При этом задачами такого учета транзакционных издержек являются: идентификация транзакционных издержек, полное и своевременное их отражения в системе учета. Объекты управления и виды транзакционных издержек хозяйствующий субъект формирует самостоятельно, причем элементы и процедуры управленческого учета могут быть прописаны в учетной политике или в отдельном внутреннем (локальном) документе. Для аналитического обобщения информации первичных учетных документов необходимо определить содержание обобщаемой информации, форму регистра, характер записей. Формирование системы регистров является одним из способов ведения управленческого учета.

Содержание регистров составляет основу формирования учетной информации, имеет юридическую значимость и выполняет контрольные функции. В настоящее время хозяйствующие субъекты самостоятельно разрабатывают формы и состав учетных регистров, основываясь на организационных и информационных потребностях, масштабах деятельности и других факторов. В табл. 2 представлен шаблон учетных регистров, обеспечивающих управленческий учет исключительно транзакционных издержек. В связи с тем, что управленческий учет формируется по месту возникновения затрат, основными условиями его реализации являются структура управления, состав обязанностей и ответственности.

Таблица 2

Виды транзакций					
Дата	Наименование хозяйственной операции	Основание (первичный документ)	Группа транзакционных издержек	Центр ответственности (место возникновения затрат)	Сумма
				Итого:	

Так как регистр является документом внутреннего учета, то он может содержать дополнительные сведения, например, привязку к счетам бухгалтерского учета или к строкам бухгалтерско-финансовой отчетности и т.п. Представленная система учета позволит не делить транзакционные издержки по статьям затрат и в максимально сжатые сроки проводить их анализ по составу и количеству, при условии своевременного разнесения информации в регистрах. Однако предложенный вид ведения учета транзакций трудоемок, что требует автоматизации, которая приведет к снижению трудовых затраты на данном участке и возможных ошибок. Такой подход к решению вопроса позволит обеспечить своевременный сбор и обработку информации для проведения оценки и анализа транзакционных издержек в рамках каждого вида транзакций, не перегружая бухгалтерский учет введением дополнительных синтетических либо аналитических счетов. Однако предложенный вид ведения учета транзакций является трудоемким, что требует автоматизации для снижения трудовых затрат на данном участке и возможных ошибок.

Для обеспечения анализа изменения величины транзакционных издержек хозяйствующий субъект может применять самостоятельно разработанные формы внутренней отчетности "Динамическая функция транзакционных издержек" (табл. 3). Динамический анализ можно проводить как в абсолютных, так и в относительных показателях за установленные периоды с определением темпов изменения транзакционных издержек.

Таблица 3

Виды транзакций	Период				
	1 период		2 период		Темп роста (снижения), %
	Абсолютные показатели, руб.	Относительные показатели уд. вес, %	Абсолютные показатели, руб.	Относительные показатели уд. вес, %	

ВЫВОДЫ

Проблема количественного измерения эксплицитных транзакционных издержек может быть решена методами, предложенными в данной статье. Методы являются универсальными, в частности, могут быть использованы в отношении предприятий текстильной промышленности. На основе данных методов может быть разработана и внедрена программа регулярного мониторинга, который, в свою очередь, является обеспечением решении задачи минимизации транзакционных издержек. В настоящее время транзакционная оптимизация остро актуальна, так как транзакционные издержки достигают значительной величины в затратах хозяйствующих субъектов [13].

ЛИТЕРАТУРА

1. *Couse R.H.* The Nature of the Firm (1937). Режим доступа: http://www3.nccu.edu.tw/~jsfeng/CPEC11.pdf. (Дата обращения: 27.12.2016).
2. *Эрроу К.* Информация и экономическое поведение // Вопросы экономики. – 1995, № 5. С.30...42.
3. *Кувалдина Т.Б.* Транзакционные издержки как экономическая и учетная категория // Мат. Междунар. научн.-практич. конф.: Современная концепция и перспективы формирования учетно-аналитической и налоговой системы на предприятиях реального сектора экономики в условиях глобализации экономических процессов и перехода на международные стандарты финансовой отчетности. 28-30 апреля. – Орел, 2008.
4. *Радаев В.В.* Формирование новых российских рынков: транзакционные издержки, формы контроля и деловая этика. – М.: Центр политических технологий, 1998.
5. *Тамбовцев В.Л.* Теоретические вопросы институционального проектирования // Вопросы экономики. – 1997, №3. С.82...94.
6. *Кокорев В.Е.* Институциональные преобразования в современной России: анализ динамики транзакционных издержек // Вопросы экономики. – 1996, №12. С.63...66.
7. *Татаркин А.И., Дубровский В.Ж.* Проблемы корпоративного развития. – Екатеринбург: Ин-т экономики УрО РАН, 1999.
8. *Поленова С.Н.* Трансакционные издержки: вопросы группировки и бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2014, №7 (301). С.2...13.
9. *Федотова Е.И., Волостнов Н.С.* Транзакционные издержки как объект бухгалтерского учета в рыночных условиях // Приволжский научный журнал. – 2014, №3-2 (31). С.51...52.
10. *Панженская И.Г.* Методика учета транзакционных издержек // Бухгалтерский учет. – 2006, №19. С. 63...66.
11. *Художникова О.О.* Бухгалтерский учет транзакционных издержек и остаточного права собственности по посредническим договорам: Дис....канд. экон. наук. – СПб., 2012.
12. *Сапожникова Н.Г.* Формирование систематизированной информации о транзакционных издержках корпораций // Международный бухгалтерский учет. – 2013, №40 (286). С.27...37.
13. *Mishlanova M., Haritonov V.* Assessing Transaction Environment Conditions for Investment and Construction // MATEC Web Conf. 5th International Scientific Conference “Integration, Partnership and Innovation in Construction Science and Education”. Volume 86, 2016. Режим доступа: http://dx.doi.org/10.1051/matecconf/20168604067. Дата обращения: 27.12.2016.

REFERENCES

1. Couse R.H. The Nature of the Firm (1937). Rezhim dostupa: http://www3.nccu.edu.tw/~jsfeng/CPEC11.pdf. (Data obrashhenija: 27.12.2016).
2. Jerrou K. Informacija i jekonomicheskoe povedenie // Voprosy jekonomiki. – 1995, № 5. S.30...42.
3. Kuvaldina T.B. Tranzakcionnye izderzhki kak jekonomicheskaja i uchetnaja kategorija // Mat. Mezhdunar. nauchn.-praktich. konf.: Sovremennaja koncepcija i perspektivy formirovanija uchetno-analiticheskoj i nalogovoj sistemy na predprijatijah real'nogo sektora jekonomiki v uslovijah globalizacii jekonomicheskih processov i perehoda na mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetno-sti. 28-30 aprelja. – Orel, 2008.
4. Radaev V.V. Formirovanie novyh rossijskih rynkov: tranzakcionnye izderzhki, formy kontrolja i delovaja jetika. – M.: Centr politicheskih tehnologij, 1998.

5. Tambovcev V.L. Teoreticheskie voprosy institucional'nogo proektirovanija // Voprosy jekonomiki. – 1997, №3. S.82...94.

6. Kokorev V.E. Institucional'nye preobrazovanija v sovremennoj Rossii: analiz dinamiki tranzakcionnyh izderzhek // Voprosy jekonomiki. – 1996, №12. S.63...66.

7. Tatarkin A.I., Dubrovskij V.Zh. Problemy korporativnogo razvitija. – Ekaterinburg: In-t jekonomiki UrO RAN, 1999.

8. Polenova S.N. Transakcionnye izderzhki: voprosy gruppirovki i buhgalterskogo ucheta // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2014, №7 (301). S.2...13.

9. Fedotova E.I., Volostnov N.S. Tranzakcionnye izderzhki kak ob#ekt buhgalterskogo ucheta v rynochnyh uslovijah // Privolzhskij nauchnyj zhurnal. – 2014, №3-2 (31). S.51...52.

10. Panzhenskaja I.G. Metodika ucheta tranzakcionnyh izderzhek // Buhgalterskij uchet. – 2006, №19. S. 63...66.

11. Hudozhnikova O.O. Buhgalterskij uchet tranzakcionnyh izderzhek i ostatochnogo prava sobstvennosti po posrednicheskim dogovoram: Dis....kand. jekon. nauk. – SPb., 2012.

12. Sapozhnikova N.G. Formirovanie sistematizirovannoj informacii o tranzakcionnyh izderzhkah korporacij // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2013, №40 (286). S.27...37.

13. Mishlanova M., Haritonov V. Assessing Transaction Environment Conditions for Investment and Construction // MATEC Web Conf. 5th International Scientific Conference “Integration, Partnership and Innovation in Construction Science and Educa-tion”. Volume 86, 2016. Rezhim dostupa: http://dx.doi.org/10.1051/matecconf/20168604067. Data obrashhenija: 27.12.2016.

Рекомендована кафедрой экономики и управления в строительстве. Поступила 28.12.16.