

## 2.5. МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Герасимова Л.Н., д.э.н., проф. кафедры  
«Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»

ФГОБУ ВПО «Финансовый  
университет при Правительстве РФ»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассматриваются вопросы учета одной из наиболее значительных статей расхода промышленных организаций – транзакционных издержек. Показан один из вариантов механизма регулирования транзакционных издержек. Рассмотрена методика построения модели учета этих издержек, позволяющая обеспечить получение информации, необходимой для осуществления контрольных и управленческих функций, и возможности данной методики по снижению этих издержек.

Для эффективного управления организацией необходима система отчетных данных, достоверно отражающих затраты производства, работ и услуг.

Одним из элементов затрат производства в современном мире являются транзакционные издержки, информация о которых играет важную роль при принятии эффективных экономических решений. Формирование базы данных, связанной с этой компонентой производственных затрат, приводит к необходимости создания учетной модели, основывающейся на методах оценки издержек, а также принципах их отражения в учете и отчетности промышленных организаций. Под транзакционными 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.

Впервые понятие «транзакционные издержки» было введено в экономическую науку в 1930 г. Р. Коузом и получило широкое распространение. В своей статье «Природа фирмы» он определил транзакционные издержки как издержки функционирования рынка [4].

Американский экономист О. Уильямсон классифицировал транзакционные издержки на две группы:

- *ex ante* – издержки по составлению проекта договора, ведению переговоров, обеспечению гарантий соглашений. Данные издержки необходимо детально прорабатывать (содержание контракта, его проект, проведение переговоров и обеспечение гарантий реализации соглашений) с целью обеспечения полноты договора, отсутствия в нем пробелов, связанных со спорными вопросами;
- *ex post* – издержки, возникающие в результате неэффективной адаптации и корректировки условий договора, в случаях наличия ошибок, упущений, непредвиденных возмущений. Такие контрактные издержки связаны с несоответствием механизма сделок обстоятельствам их реализации, это затраты организации по устранению данных нарушений, по урегулированию возникающих конфликтов с использованием структур управления [1].

Состав транзакционных издержек промышленных организаций значительно шире вышеприведенных двух групп и может составлять значительную статью расходов, имеющую явную тенденцию к росту.

Рост транзакционных издержек вызывают такие факторы:

- колебания системы денежного обращения;
- административные барьеры;
- сложность контрактно-договорных отношений;
- внедрение инноваций и развитие инновационной деятельности;
- высокая стоимость экономической информации;
- низкая мобильность сырьевых, трудовых и капитальных ресурсов, значительный рост уровня деловых рисков;
- неразвитость инфраструктуры рынка;
- резкое снижение эффективности хозяйственной системы в целом [2, 3].

В связи с этим целесообразно разработать механизм регулирования транзакционных издержек, одним из вариантов которого может быть создание соответствующей модели учета таких затрат. При создании учетной модели транзакционных издержек организация самостоятельно проводит их классификацию и детализацию по выбранным параметрам, которые обеспечивают получение информации, необходимой для осуществления контрольных и управленческих функций.

Создание учетной модели основывается на систематизации учетной информации по общепризнанным методам и процедурам. К ним традиционно относятся первичное наблюдение, стоимостное измерение, группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни, связанных с транзакционными издержками.

В данную модель целесообразно ввести свободные счета Плана счетов. Например, одним из вариантов методики учета транзакционных издержек может служить создание синтетического счета 30 «Учет транзакционных издержек». Этот счет можно использовать для отражения расходов либо для классификации транзакционных издержек в соответствии с требованиями управления.

Данный подход позволит определить величину совокупных издержек как на определенную дату, так и за период, поскольку регистрация сведений осуществляется накопительным итогом с начала отчетного года. Аналитический учет ведется в зависимости от вида транзакционных издержек, имеющих в организации, на соответствующих субсчетах счета 30.

Также необходимо учесть, что количественное измерение транзакционных издержек на сегодняшний день является серьезной проблемой. Для решения данного вопроса в конкретизированном аналитическом учете необходимо выделять группы этих издержек с учетом их определяемости. Из всей совокупности целесообразно выделить группы транзакционных издержек, поддающихся прямой количественной оценке. Как правило, такие затраты носят явный характер и отражаются в финансовой отчетности, например, затраты на лицензирование, страхование, переводчика.

Также необходимо сформировать субсчета с издержками, носящими вероятностный характер, которые остаются за пределами анализа. Величина этой части издержек в разрезе различных отраслей промышленности может быть весьма значительна. К таким издержкам можно, например, отнести затраты, связанные с деятельностью проверяющих органов, согласованием решений с контролирующими организациями, расходы на защиту собственности и соглашений и т.д.

Игнорирование этих расходов при калькулировании затрат себестоимости продукции может существенно исказить конечные результаты. С этой целью и вводится подробный аналитический учет части транзакционных издержек, носящих вероятностный характер.

При этом конечные результаты всегда могут быть пересчитаны с учетом косвенных характеристик.

Следует признать, что часть транзакционных издержек, относящихся к категории неизмеримых, все равно может оставаться за рамками конкретизированного аналитического учета. Однако игнорировать данный вид затрат, особенно в условиях роста стоимости транзакций, было бы неправомерным.

Рассмотрим учет наиболее существенных видов транзакционных издержек. Для них целесообразно определить соответствующие субсчета по счету 30. Одним из вариантов перечня субсчетов может быть следующий:

- 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 осуществлением контроля»;
- 30.7 «Учет издержек по защите от третьих лиц».

Охарактеризуем наполняемость указанных субсчетов.

Субсчет 30.1 «Учет издержек по поиску информации» отражает суммы, затраченные на поиск покупателей, поставщиков, а также на поиск информации 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 «Учет коммуникационных издержек» предназначен для учета средств, затраченных на достижение договоренностей между организацией и третьими лицами. К данной категории могут относиться затраты на оформление и составление договоров, оказание консультационных и юридических услуг, приемы, обеды, транспортное обеспечение, оплата услуг переводчиков, связь.

Субсчет 30.3 «Учет издержек по оформлению юридического лица» используется для отражения расходов на оформление и подготовку учредительных документов и государственную регистрацию.

Кроме того, на данном субсчете целесообразно отражать издержки, связанные с проверкой наименования и получения юридического адреса организации, составлением устава или учредительного договора, а также на подготовку решения о собрании учредителей, открытие расчетных счетов, изготовление печати, внесение госпошлин, регистрацию в Государственной регистрационной палате, в инспекции Федеральной налоговой службы, в социальных фондах и др.

Субсчет 30.4 «Учет издержек по интеллектуальной деятельности» используется для учета расходов по предоставлению прав пользования результатами интеллектуальной деятельности.

Это оплата пошлины на получение патентов, свидетельств, а также поддержание в силе патента, продление срока действия патента, восстановление его действия. Организация самостоятельно выбирает способ отражения транзакционных издержек, связанных с наличием у нее патентов, свидетельств. Но необходимо обращать внимание, в какую группу включать возникающие издержки для их отражения по счетам.

Оплата патентной пошлины, связанной с регистрацией заявки и экспертизой заявки на выдачу патента, составляет фактические затраты, связанные с их созданием (первоначальную стоимость).

При отказе в выдаче патента или отзыве заявки патентная пошлина относится на прочие расходы организации. При использовании патента в производственной деятельности либо для управленческих нужд организации патентные пошлины, связанные с поддержанием в силе патента, продлением срока действия патента, включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Транзакционные издержки, связанные с поддержанием патента в силе, подлежат постоянному контролю, так как возрастают в течение срока полезного использования патента. Если патент в отчетном периоде не используется в производстве продукции, то транзакционные издержки по поддержанию его в силе включаются в состав прочих расходов.

Промышленные организации, как правило, имеют высокотехнологичное оборудование, значительные транспортные средства, вычислительную технику, требующие оценки и контроля качества. В связи с этим возникает целый ряд транзакционных издержек, связанных экспертизой, гарантийным послепродажным обслуживанием и другими подобными родами затратами. Субсчет 30.5 «Учет контрольно-оценочной деятельности по качеству ресурсов» может быть использован для отражения таких расходов.

Но при формировании модели учета транзакционных издержек необходимо учитывать, что в зависимости от характера хозяйственной жизни организации, расходы на проведение экспертиз гарантийного послепродажного обслуживания могут быть учтены как расходы по обычным видам деятельности либо могут капитализироваться в стоимости данных активов.

Субсчет 30.6 «Учет издержек по приобретению и осуществлению контроля» включает издержки, связанные с контролем дочерних компаний материнскими либо наличием существенного влияния инвестора на ассоциированные компании.

В группе компаний возникает различного рода деятельность, приводящая к возникновению транзакционных издержек. Это организация финансовых потоков группы, формирование информационных потоков дочерних и зависимых компаний, кадровое обеспечение, правовое регулирование, функции планирования, консолидация отчетности, маркетинговые исследования рынков сбыта, продажа продукции. Материнская компания также осуществляет деятельность, связанную с созданием группы и ее функционированием.

В случае, когда приобретаемая организация утраивает статус юридического лица, и ее активы и обязательства отражаются в бухгалтерском балансе организации-покупателя, транзакционные издержки необходимо учитывать в составе расходов по обычным видам деятельности.

Субсчет 30.7 «Учет издержек по защите от третьих лиц» отражает расходы организации по защите собственных интересов, возникающие при нарушении партнерами условий договоров, уклонении от соблюдения условий договоров. Перечень издержек достаточно обширен и определяется управленческой структурой организации. Это могут быть неустойки, связанные с нарушением условий договоров, штрафы, пени, другие убытки (судебные, юридические, командировочные расходы).

Конечно, перечень транзакционных издержек будет варьироваться у различных организаций, как и систе-

ма субсчетов и конкретизация аналитического учета. Тем не менее, наличие модели учета транзакционных издержек позволит организациям существенно их снизить, что приведет к дополнительному конкурентному преимуществу.

Учитывая сложность количественного измерения вероятностных транзакционных издержек, на микроуровне для определения их стоимости целесообразно использовать следующую формулу (1):

$$C_{ти} = ОП + П + ПЗ, \quad (1)$$

где

**ОП** – официальные платежи, связанные с процессом заключения сделки;

**П** – потери от неофициальных платежей, сопровождающих заключение сделки;

**ПЗ** – потери, связанные с защитой от третьих лиц (например, недобросовестное поведение партнера по сделке).

Перспективным направлением развития методов определения вероятностных транзакционных издержек промышленных организаций является их интеграция с задачами, решаемыми с помощью линейного программирования. В качестве критерия целесообразно использовать показатель, либо себестоимость продукции, либо маржинальный доход. Поиск оптимального значения по критерию максимизации маржинального дохода организации в условиях ограничения вероятностных транзакционных издержек и их предельным значениям, установленным соответствующими структурами, определяется по формуле (2):

$$Z = (P_1 - \sum a_{i1}) * X_1 + (P_2 - \sum a_{i2}) * X_2 + \dots + (P_n - \sum a_{in}) * X_n. \quad (2)$$

Система ограничений приобретает следующий вид (3):

$$\begin{cases} a_{11}X_1 + a_{12}X_2 + \dots + a_{1n} + X_n \leq b_1; \\ a_{21}X_1 + a_{22}X_2 + \dots + a_{2n} + X_n \leq b_2; \\ \dots \dots \dots \\ a_{m1}X_1 + a_{m2}X_2 + \dots + a_{mn} + X_n \leq b_m; \\ X_j \geq 0, \end{cases} \quad (3)$$

где

$a_{ij}$  – нормативная величина вероятностных транзакционных издержек, приходящаяся на единицу изделия;

$b_i$  – максимальные объемы допустимых вероятностных транзакционных издержек;

$p_i$  – рекомендуемые соответствующей структурой (например, отделом управленческого учета) вероятностные транзакционные издержки, относящиеся на минимально заданный объем  $j$ -го вида продукции  $x_j$ .

Информация о возможности варьирования вероятностными транзакционными издержками, при которых маржинальный доход организации остается оптимальным либо отклонения имеют допустимую величину, может быть получена посредством решения обратной задачи линейного программирования по критерию максимума затраченных ресурсов  $y_i$ , что позволит руководителям организации принимать на основании этой информации оптимальные управленческие решения как для подразделения, так и для организации в целом (4):

$$t = b_1 y_1 + b_2 y_2 + \dots + b_m y_m \quad (4)$$

Система ограничений имеет следующий вид (5):

$$\begin{cases} a_{11} y_1 + a_{21} y_2 + \dots + a_{m1} y_m \geq (p_1 - \sum a_{i1}); \\ a_{12} y_1 + a_{22} y_2 + \dots + a_{m2} y_m \geq (p_2 - \sum a_{i2}); \\ \dots \dots \dots \end{cases} \quad (5)$$

$$a_{1n} y_1 + a_{2n} y_2 + \dots + a_{mn} y_m \geq (p_n - \sum a_{in});$$

$$y_j \geq 0.$$

Поскольку оценка вероятностных транзакционных издержек необходима прежде всего крупным промышленным компаниям, занимающимся производством продукции массового характера, а также компаниям, функционирующим в добывающих отраслях, автомобилестроении, строительной промышленности, нефтегазовой, фармацевтической отрасли, предлагается использовать экономико-математическую модель расчета вероятностных транзакционных издержек, интегрирующую различные методы их оценки, с учетом корректирующих коэффициентов внутренней, внешней среды и отраслевой, которые дают возможность использование более точного и детального подхода к оценке вероятностных транзакционных издержек.

Модифицированная и адаптированная модель, в основе которой лежат корректирующие коэффициенты, позволяет:

- иметь достоверную и объективную информацию о величине вероятностных транзакционных издержек в сопоставимой отрасли;
- оценить зависимость величины вероятностных транзакционных издержек от влияющих на них факторов;
- осуществлять прогноз значений вероятностных транзакционных издержек;
- определить неэффективные сферы деятельности.

Следовательно, у руководителей организации появляется финансовый инструмент, с помощью которого можно не только оперативно и с достаточной точностью оценить величину вероятностных транзакционных издержек, но и управлять данной величиной, снижая ее, а также идентифицировать неэффективные сферы деятельности организации и предлагать различные способы изменения соответствующих показателей.

Таким образом, обеспечить конкурентоспособность продукции организация может не столько наличием новых средств коммуникации, сколько низким уровнем транзакционных издержек.

В связи с этим к основным направлениям политики снижения транзакционных издержек необходимо отнести систематическое формирование базы данных о потенциальных клиентах и конкурентах.

Важнейшим направлением в этой области является системное накопление информации о потенциальных стратегических партнерах, оказывающих значительное влияние на рыночные транзакции.

## Литература

1. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
2. Герасимова Л.Н. Формирование системы управленческого учёта материальных затрат на предприятиях молочной промышленности [Текст] / Л.Н. Герасимова // Управленческий учет. – 2011. – №9.
3. КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] : сб. статей / Р. Коуз ; пер. с англ. Б. Пинскера; науч. ред. Р. Капелюшников. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с.

## Ключевые слова

Издержки; модель; учет; факторы; классификация.

Герасимова Лариса Николаевна

## РЕЦЕНЗИЯ

Последние два века капиталистическая экономика развивалась в основном за счет интенсивного использования факторов производства. Главной задачей переходного периода для Российской Федерации является интенсивный экономический рост, при котором снижение издержек играет немаловажную роль. Одним из основных показателей эффективности предприятия является прибыль. Основными путями роста прибыли является увеличение объема производства, цены реализации, снижение издержек производства. Но и первый, и второй пути сдерживаются рынком. Поэтому наиболее реальным должен стать фактор, предусматривающий минимизацию издержек.

Введение в экономический анализ понятия трансакционных издержек явилось крупным теоретическим достижением. Признание «небесплатности» самого процесса взаимодействия между людьми позволило совершенно по-новому осветить природу экономической реальности: «Без понятия трансакционных издержек, которое по большей части отсутствует в современной экономической теории, невозможно понять, как работает экономическая система, продуктивно проанализировать целый ряд возникающих в ней проблем, а также получить основу для выработки политических рекомендаций».

Научная статья «Методология учета трансакционных издержек промышленных организаций» написана на актуальную тему и посвящена вопросу учета трансакционных издержек в промышленности. Актуальность статьи во многом обусловлена тем, что трансакционные издержки допускают значительную экономию на масштабах деятельности. Постоянные компоненты есть во всех видах трансакционных издержек, поэтому, когда информация собрана, ею может пользоваться любое количество продавцов и покупателей, следовательно, стоимость разработки законодательства или административных процедур, которые тоже являются трансакционными издержками, мало зависит от того, какое число лиц подпадает под действие.

Статья Герасимовой Л.Н. является современной работой, в которой на базе проведенного анализа охарактеризованы виды и состав трансакционных издержек промышленных организаций. Автором предлагается учетная модель, отражающая механизм регулирования трансакционных издержек, и их глубокий анализ.

Исходной базой для анализа является деление издержек на два основных класса – трансформационные (связанные с физическим воздействием на предмет) и трансакционные: «Трансформационные издержки есть издержки, связанные с превращением затрат в готовую продукцию, издержки по осуществлению трансформационной функции. Трансакционные издержки зависят от затрат труда, земли, капитала и предпринимательского таланта, которые используются в процессе рыночного обмена».

Автором проанализированы требования признания трансформационных и трансакционных издержек производительными. Показано, что экономические агенты стремятся минимизировать общую сумму тех и других издержек, т.е. не делают между ними различия. Но и функция трансформации, и функция трансакции требует реальных затрат.

В статье предлагаются наиболее актуальные способы учета трансакционных издержек и их вероятностной обработки. В статье показано, что перспективным направлением развития методов определения вероятностных трансакционных издержек промышленных организаций является их интеграция с задачами, решаемыми с помощью линейного программирования.

Практическая значимость результатов статьи состоит в возможности реального использования рассмотренных автором способов учета трансакционных издержек при различных обстоятельствах.

В связи с вышеизложенным, статья Герасимовой Л.Н. является актуальной, носит научный характер и может быть рекомендована к публикации в журнале.

*Гетьман В.Г., д.э.н., проф., зав. кафедрой «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)