

13. РЕИНЖИНИРИНГ РЕИНЖИНИРИНГА

13.1. ТРАНСАКЦИОННЫЕ ИЗДЕРЖКИ – ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

Грибова И.Ю., аудитор,
член НП АПР ОРНЗ 20301016151

ООО «Алеутия»;
ООО «Аудит, анализ, бухгалтерский учет»

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

В экономической науке имеется такое направление, как институциональная экономика. В 1937 г. Р. Коузом в институциональную экономику было введено понятие «транзакционных издержек». Р. Коуз в 1991 г. стал лауреатом Нобелевской премии по экономике «за открытие и прояснение точного смысла транзакционных издержек».

Рассмотрим само понятие «транзакционных издержек». По Р. Коузу это издержки сбора и обработки информации, издержки проведения переговоров и принятия решения, издержки контроля и юридической защиты контракта. Однако, предлагаю копнуть немного глубже и проследить путь возникновения термина «издержки обращения». Формулировку указанного термина находим у К. Маркса. В «Капитале» в т. 2 в главе 6 «Издержки обращения» рассмотрено понятие издержек обращения, как то: затраты на сортировку, хранение, упаковку и транспортировку, которые очень близки по своей сути к производственным затратам. Эти издержки увеличивают стоимость реализуемого товара. Кроме того, имеются еще и издержки, не увеличивающие стоимость товара, а именно:

- изучение потребительского спроса;
- рекламу;
- зарплату продавцов и т.п.

Цитирую: «...торговые сделки, которые совершаются между покупателем и продавцом; им требуется время, чтобы договориться о сделке, тем более, что здесь происходит борьба, в которой каждая сторона стремится нанести ущерб другой; друг против друга стоят дельцы...При этом дело нисколько не меняется от взаимных стараний присвоить себе избыточное количество стоимости.. При всех обстоятельствах время, употребляемое на это, представляет издержки обращения, ничего не прибавляющие к совершающим свое превращение стоимостям. Это – издержки, необходимые для того, чтобы превратить стоимости из товарной формы в денежную форму...»¹.

Таким образом, задолго до неоинституционалиста Р. Коуза, в 60х годах 19 века было введено понятие издержек обращения при купле-продаже. Есть еще ряд факторов, которые необходимо учесть. Развитие микроэкономических структур в каждой стране индивидуально, да и временной разрыв между выходом в свет «Капитала» и статьи «Природа фирмы» почти 70 лет. А 70 лет – это несколько поколений. Раз уж социум развивается, развились и виды издержек. Если К. Маркс эти издержки отдельно не перечислил, поскольку его труд был фундаментален, то Р. Коузу ничего другого не оставалось, кроме как покопаться в из-

держках и найти что-нибудь «абсолютно новое». От переименования чистых издержек обращения в транзакционные смысл и природа издержек не поменялись. Теорию Р. Коуза продолжил О. Уильямсон, разделив транзакционные издержки на издержки *ex ante* и *ex post*, т.е. издержки до заключения сделки и издержки после. К издержкам «до» относятся расходы на составление проекта соглашения и проведения переговоров по нему; к издержкам «после» относятся затраты, связанные с использованием системы управления, расходы, возникшие по причине плохой адаптации контракта, затраты на тяжбы, затраты, связанные с исполнением контрактных обязательств. Интересно отметить, что О. Уильямсон взял на себя роль бухгалтера и перечислил статьи затрат.

Р. Коуз указывает, что выделение «транзакционных издержек» сможет привести к разнообразию форм деловой практики, а также, что немаловажно, что при отсутствии транзакционных издержек отсутствует экономическая основа для существования фирмы. Теория транзакционных издержек якобы объясняет проблемы эффективности тех или иных экономических операций. И в экономике, в которой транзакционные издержки отсутствуют, действие социальных институтов становится не важным, соответственно, не важна и экономическая формация, поскольку люди могут договориться о любом выгодном решении без затрат [2]. Замечательная абстракция.

Чтобы окончательно прояснить термин «транзакционные издержки» предлагаю перейти к практике.

В СССР, как известно всем без исключения, рыночная экономика отсутствовала. Однако, в старом Плане счетов находим сч. 43 «Коммерческие издержки» и сч. 44 «Издержки обращения». И хотя не было фирм, были организации (заводы, фабрики, магазины, продуктовые базы и т.п.), которые заключали договоры. И возникали различного рода издержки как до, так и после заключения договоров, существовали торговые операции, приносящие издержки. Однако формы деловой практики почему-то не разнообразились. Мало того, отсутствовало такое понятие, как деловая практика. Может быть вопрос упирается в государственное (партийное) регулирование? Последователи данной теории (С. Чанг) утверждали, что в плановой экономике указанные издержки очень высоки, и поэтому она (плановая экономика) неэффективна. «В самом широком смысле слова «транзакционные издержки» состоят из тех издержек, существование которых невозможно себе представить в экономике Робинзона Крузо» С. Чанг [3]. И хотя экономика Робинзона Крузо существовала только в воображении, т.е. опять-таки являлась замечательной абстракцией, предлагаю поверить на слово С. Чангу – а вдруг он и вправду проанализировал в широком масштабе транзакционные издержки всех советских заводов и фабрик, и на этом основании вывел тенденцию к росту данных издержек в плановой экономике в большем объеме, чем в рыночной. Полагаю, в данном случае будет не лишним вспомнить, что все предприятия принадлежали государству, а значит указанные издержки были в разы ниже, поскольку отсутствовала необходимость в предварительной проверке контрагентов, существенных затратах на проработку контрактов, в разы были ниже расходы на тяжбы по исполнению конкретных

¹ Маркс К. «Капитал», т. 2, гл. 6 с. 126-130.

обязательств. Тезис же о том, что при отсутствии трансакционных издержек отсутствует экономическая основа существования фирмы, напоминает извечный спор на тему: что первично, курица или яйцо?

В настоящее время в современном плане счетов имеется сч. 44, разделенный на субсчета «Коммерческие расходы» и «Издержки обращения». Итак, при заключении договора (контракта) у фирмы (юридического лица) возникают «трансакционные издержки». Что особенно интересно, возникают не только они, но и другие издержки, не относящиеся к трансакционным. Кстати, теория трансакционных издержек не поясняет, что делать с издержками нетрансакционными. Бухгалтерия юридического лица учитывает все виды издержек обращения на сч. 44. Допустим, что количество ежедневно проводимых сделок – свыше 100. Вопрос: а будет ли эта компания учитывать отдельно и анализировать трансакционные издержки с целью разноразличия деловой практики? Ведь для этого у компании возникнет необходимость в дополнительной рабочей силе, которая отделит трансакционные издержки от нетрансакционных. Соответственно, возникнут дополнительные затраты. И затраты эти будут складываться из многих составляющих:

- заработная плата работника;
- страховые взносы;
- затраты на организацию рабочего места;
- затраты на электроэнергия и т.п.

А, учитывая тот фактор, что в большинстве случаев под одним брендом объединяется, как правило, группа компаний, расходы на содержание рабочей силы, отделимой зерна от плевел, возрастут. Так стоит ли упорно цепляться за 77-летний устаревший и отживший свое термин? Актуальность использования термина в текущем периоде весьма сомнительна, тем более, что само понятие «трансакционные издержки» в практике почему-то не прижилось. Экономическая сущность их не определена. В чем существенная разница между трансакционными и чистыми издержками обращения, не выяснено. И поэтому-то возникли вопросы к статье «Методология учета трансакционных издержек промышленных организаций» Герасимовой Л.Н., д.э.н., профессора кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» [4]. Автор статьи идет дальше О. Уильямсона, и в значительной мере расширяет перечень трансакционных издержек. Далее следуют цитаты из текста статьи и мои комментарии.

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

Вопрос по первой цитате.

Почему только промышленных организаций? В нашей стране существуют добывающие организации, транспортные компании, строительные компании, торговые дома и т.д. и т.п. На каком основании сделан вывод о том, что данная статья расходов обязательно должна иметь тенденцию к росту?

II. «Рост трансакционных издержек вызывают такие факторы:

- колебание 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»

Обсудим вторую цитату по пунктам перечисленным ниже.

1. Под словом «трансакционные издержки» понимают издержки, так или иначе связанные с отчуждением собственности. Непонятно, к каким последствиям может привести «колебание системы денежного обращения», в каком месте и с какой скоростью она «колеблется». Под системой денежного обращения в экономике понимают либо систему обращения металлических денег, либо систему обращения кредитных и бумажных денег. Видимо (это уже догадка), расходы на перевозку металлических денег в мешках будут значительнее, чем на перевозку бумажных.
 2. «Сложность контрактно-договорных отношений»? Совсем непонятно, откуда она берется. В 90-х годах в России был введен Гражданский кодекс, в котором не только четко определено понятие сделки, но также регламентированы отдельные виды обязательств. Если исходить из элементарного предположения, что в любой организации (сюда не включаются ИП и прочая мелочь) существует либо юрист, либо юридический отдел, либо заключен договор на обслуживание с юридической компанией, то заключение контрактов особой сложности не представляет, поскольку на текущий момент они уже максимально стандартизированы, и при заключении сделки вопросы возникают в части индивидуальности условий ее исполнения.
 3. «Низкая мобильность сырьевых, трудовых и капитальных ресурсов, значительный рост уровня деловых рисков»? А что это такое? И почему все ресурсы свалены в одну кучу? И почему все ресурсы обязаны быть мобильными? Поскольку рассматриваемые трансакционные издержки имеют место в одной отдельно взятой организации, рассмотрим и вышеупомянутые ресурсы применительно к одной отдельно взятой организации. Под капитальными ресурсами, как я догадываюсь, понимаются капитальные вложения. Если, например, вложения осуществлены в недвижимое имущество либо производственное оборудование, то почему они вообще должны быть мобильными, т.е. подвижными? Как может быть мобильным здание цеха? Непонятно, в чем должна заключаться мобильность трудовых ресурсов? Наверное, каждый рабочий, работающий на заводе во Владивостоке должен быть готов в любое время по желанию администрации переехать на работу в Саратов? Что касается мобильности сырьевых ресурсов, то в данном случае моя фантазия оказалась полностью истощена. Я с большим трудом представляю себе необходимость в постоянном перемещении сырья по разным точкам вместе с перемещением цехов, которые его перерабатывают. Особенно, если учесть, что расходы по перевозке сырья совсем не дешевое удовольствие. И руководители организаций, как правило, об этом осведомлены.
 4. «Внедрение инноваций и развитие инновационной деятельности»? В результате инновации получается либо усовершенствованный продукт, либо усовершенствованная технология. Каким боком это относится к расходам на заключение контрактов?
 5. «Высокая стоимость экономической информации»? Весьма спорно. С массовым распространением Интернета в России цена экономической информации значительно упала.
- III. «В связи с этим целесообразно разработать механизм регулирования трансакционных издержек, одним из вариантов которого может быть создание соответствующей модели учета таких затрат...В данную

модель целесообразно ввести свободные счета Плана счетов».

Обсудим цитату под номером три.

Полагаю, что регулировать нужно не только транзакционные издержки, и единственным механизмом регулирования любых издержек может являться только жесткое администрирование, иначе говоря СВК. Под жестким администрированием подразумевается разработка регламентов внутри организации, позволяющих контролировать процессы проведения переговоров и заключения сделок вплоть до подписания соответствующего контракта. Очевидно, существует необходимость следить за соблюдением данных регламентов. Введение дополнительных счетов в План счетов даст нулевой результат. Мало того, необходимо жесткое нормирование издержек. Нормы и нормативы организация разрабатывает самостоятельно. Система внутреннего контроля (или СВК) прямо прописана в ст. 19 Федерального Закона №402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» [5] и в Федеральном стандарте №8 аудиторской деятельности (Постановление Правительства РФ №696 от 23.09.2002 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» [6]).

IV. «..количественное измерение транзакционных издержек на сегодняшний день является серьезной проблемой...Из всей совокупности целесообразно выделить группы транзакционных издержек, подвергающихся прямой количественной оценке... Также необходимо сформировать субсчета с издержками, носящими вероятностный характер.. Игнорирование этих расходов при калькулировании затрат себестоимости продукции может существенно исказить конечные результаты...»

Обсудим цитату под номером четыре.

В России в настоящее время применяется система директ-костинга. Рассматриваемые транзакционные издержки согласно РСБУ учитываются, как правило, на сч. 44 «Расходы на продажу». Затраты в бухучете не калькулируются. Калькулируется себестоимость. При калькулировании себестоимости продукции данные расходы не учитываются, а списываются непосредственно в Дт сч. 90.07 «расходы на продажу». Даже при применении стандарт-костинга счет 44 не закрывается на счет 20 с последующим распределением на счет 43, т.е. издержки обращения всегда учитываются отдельно. Как будет называться этот метод учета? Несмотря на новое название, Р.Коуз не изменил сущности издержек обращения, они по-прежнему добавочной стоимости не создают. Следует сначала доказать, что издержки обращения создали добавочную стоимость, и только на этом основании включать в себестоимость.

V. «30.1 «Учет издержек по поиску информации».

Обсудим цитату номер пять.

На этом субсчете предполагается учет заработной платы менеджеров, занятых поиском новых клиентов, а также расходы службы безопасности на проверку контрагентов. Мне жаль разочаровывать автора статьи, но содержать отдельного менеджера, занятого только поиском новых клиентов далеко не по карману среднестатистическому предприятию. Поэтому менеджер и продает имеющимся уже клиентам продукцию, и ищет новых клиентов. Все происходит одновременно. Зарплата среднестатистического менеджера делится на оклад, премии от продаж, премии за поиск

новых клиентов. И все это учитывается на счете 44. Отсутствует необходимость разбивать эти расходы на отдельные счета. Достаточно расширить статьи затрат. Расходы на проверку новых контрагентов незначительны. Для этого может быть использован официальный сайт ФНС России с сервисом «Проверь себя и контрагента», запрос через систему «Контур» выписки из ЕГРЮЛ по конкретному контрагенту, запрос налоговой и бухгалтерской отчетности у контрагента с соответствующими отметками, отзывы в Интернете и пр. и все это не стоит ничего. Надо ли выделять данные расходы на отдельный субсчет?

VI. 30.2 «Учет коммуникационных издержек».

Обсудим цитату номер шесть.

Под коммуникационными издержками, как я понимаю, подразумеваются представительские расходы. А они учитываются на том же сч. 44 по соответствующей статье затрат. Поскольку данные расходы являются нормируемыми, они отслеживаются бухгалтерией организации.

VII. 30.3 «Учет издержек по оформлению юридического лица».

Обсудим цитату номер семь.

А издержки-то одноразовые. Так и зачем для них отдельный субсчет создавать? К тому же, никакого отношения к заключению контрактов они вообще-то не имеют. Так почему они включены в состав транзакционных издержек?

VIII. 30.4 «Учет издержек по интеллектуальной деятельности».

Обсудим цитату номер восемь.

В понимании автора статьи, в этот субсчет должны быть включены расходы на не получение патентов, свидетельств, видимо и всяких товарных знаков, а также на продление срока их действия. Поясню на примере: В 2013 году моя организация заплатила госпошлину за регистрацию товарного знака и выдачу свидетельства в сумме 16 200 рублей. Расход капитализирован. Срок полезного использования товарного знака составил 104 месяца (свыше 8 лет). Таким образом, вопрос о продлении срока действия товарного знака возникнет только через 8 лет, и тогда компания снова заплатит госпошлину. Ну очень актуальные и, главное, весьма значительные расходы. А еще они имеют прямое отношение к заключаемым контрактам.

IX. 30.5 «Учет контрольно-оценочной деятельности по качеству ресурсов».

Обсудим цитату номер девять.

Действительно, многие производственные предприятия имеют большое количество технических средств производственного характера. Могут ли возникнуть расходы на проведение экспертиз гарантийного послепродажного обслуживания, если гарантийное послепродажное обслуживание предполагает БЕСПЛАТНОЕ обслуживание?

Кроме того, расходы на текущий ремонт основных средств в соответствии с РСБУ в принципе не могут быть капитализированы, поскольку это противоречит требованиям ПБУ 6/01. Опять-таки неясно, какое отношение данные расходы имеют к заключению контрактов?

X. 30.6 «Учет издержек по приобретению и осуществлению контроля».

Обсудим цитату номер десять.

Затраты на контроль дочерних компаний материнскими? А какие это такие затраты? Например, за кон-

троль дочерней компании отвечает финансовый отдел управляющей компании. Но этот же финотдел отвечает также и за многое другое. И вычленив конкретно затраченное на контроль время невозможно в принципе, поскольку в финотделе не принято считать, кто и сколько времени затратил на контроль дочерней компании, и сколько затратил на контроль материнской. Требуется доказательство автора статьи, в чем необходимость в разбивке времени каждого финансиста на составляющие. Почему расходы на контроль дочерней компании попадают в транзакционные расходы, а на контроль материнской не попадают?

XI. 30.7 «Учет издержек по защите от третьих лиц».

Обсудим цитату номер одиннадцать.

Штрафы, пени, неустойки и прочие судебные издержки, перечисленные на данном субсчете, действительно имеют отношение к работе с контрактами. Данные расходы согласно ПБУ 10/99 в настоящий момент учитываются в составе прочих расходов (или доходов по ПБУ 9/99). Возникают данные расходы по 2 причинам:

1) неисполнение самой организацией договорных обязательств. И тогда контрагент выставляет штрафы, пени и неустойки, а организация принимает их в расход; либо;

2) неисполнение контрагентом договорных обязательств.

И тогда организация тратится на арбитражный суд, адвоката и принимает в доход штрафы, пени и неустойки.

Расходы по пп. 1 возникают по вине работников самой организации, расходы по пп. 2 возникают по вине контрагента. В работах неинституционалистов шла речь именно о затратах, связанных с «оппортунистическим поведением» контрагентов. Соответственно штрафы, пени и неустойки, принимаемые в расход самой организацией, под транзакционные издержки не подпадают. Они являются количественными ошибками в управлении организацией.

XII. Метод прогнозирования транзакционных издержек, оптимизация по критерию максимизации маржинального дохода.

Обсудим цитату номер двенадцать.

Как уже написано выше, к транзакционным издержкам по факту относятся расходы, учитываемые на сч. 44. Их довольно сложно нормировать и прогнозировать. Немного сложнее спрогнозировать расходы на арбитражные суды. Как известно, Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязывает организации проводить инвентаризацию активов и обязательств. Соответственно, организация обязана провести инвентаризацию как дебиторской, так и кредиторской задолженности. При инвентаризации выявляется просроченная дебиторка / кредиторка. На основании Приказа Минфина №34-н от 29.07.1998 г. организация создает резервы по сомнительным долгам. Затраты на арбитраж, таким образом, достаточно легко прогнозируются без всяких матмоделей по формуле: Оплата услуг юриста (если юрист сторонний, и его зарплата не отражена на сч. 26) +госпошлина +прочие расходы (командировочные, разъездные). Размер госпошлины определяется в соответствии со ст.333.21 НК РФ (часть вторая) [7].

Выводы

В заключение следует отметить, что передо мной отнюдь не стояла задача каким-либо образом умалить ценность трудов Р. Коуза и его последователей, хотя, с моей точки зрения, необходимость в практическом применении в бухучете данной теории отсутствует. Однако факт, что имеются желающие впихнуть транзакционные издержки в имеющуюся си-

стему бухучета, невзирая ни на какие противоречия с существующими методиками учета, вызывает опасения.

Литература

1. Маркс К. Капитал [Текст] / Карл Маркс // Маркс К. Соч. Т. 24. М., 1949.
2. Coase R. The Nature of the Firm // *Economica*. Vol. 4. №16, November 1937.
3. Chuehg S.N.S. The myth of social costs. L. 1978.
4. Герасимова Л.Н. «Методология учета транзакционных издержек промышленных организаций [Текст] / Л.Н. Герасимова // *Аудит и финансовый анализ*. – 20134. – №3.
5. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Текст] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Издержки; механизм регулирования; калькулирование; модель; учет; прогнозирование; классификация.

Грибова Ина Юрьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность статьи заключена в обсуждении категориального понятия институционализма «транзакционные издержки» применительно к современной экономической системе. Поставив задачей минимизацию издержек, следует определиться с природой этих издержек и факторами их возникновения.

Научная новизна работы состоит в исследовании возможности применения на практике теоретических тезисов и обсуждении значимости перехода к новой учетной модели с выделением в учете транзакционных издержек, как части издержек обращения.

Практическая значимость работы состоит в изучении вопроса практического применения подхода Л.Н. Герасимовой, д.э.н., профессора кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» к построению методологии учета транзакционных издержек, расширению их содержания, созданию механизма регулирования транзакционных издержек.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Суйц В.П., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

Хорин А.Н., д.э.н., профессор, кафедра учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова

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