

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК

Определена сущность и значение транзакционного учета и его центральных понятий – транзакций и транзакционных издержек. Рассмотрены основные виды транзакционных издержек и элементы транзакционного учета затрат. Разработаны формы первичных документов для учета транзакционных издержек.

Управленческий учет в условиях современной рыночной экономики предназначен для решения важнейших проблем предприятия, которые можно условно разделить на 2 группы:

1. Оперативные задачи, или задачи уровня отдельного вида производства, к которым можно отнести определение безубыточного объема производства, планирование ассортимента и структуры выпускаемой продукции, а также принятие решений по ценообразованию.

2. Задачи перспективного характера, или задачи уровня предприятия в целом. К ним относятся: принятие решений о реструктуризации бизнеса, проблема освоения новых видов продукции, границы фирмы в условиях ограниченности ресурсов.

Все эти задачи в настоящее время экономисты отечественных предприятий пытаются решить в основном при помощи внедрения и использования двух наиболее известных в нашей стране методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: стандарт-кост и директ-костинг. Однако эти методы не всегда дают корректные результаты, которые можно принять для проведения управленческих решений в рамках организации. А уж тем более эти методы не способны действовать в условиях сложной организационной структуры, представляющей собой холдинг компаний, производственные организации которых зачастую располагается за пределами страны, в которой находится управляющая компания, что объективно вызвано международным разделением труда.

В тоже время, эти задачи позволяет решить совершенно новый метод управленческого учета – транзакционный учет, основанный на неоинституциональной теории. Транзакционный учет затрат можно выделить как самостоятельный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции имеющий свою совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые обеспечивают исчисление фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции. Центральными понятиями теории транзакционного учета затрат являются транзакции и транзакционные издержки.

Транзакция – это деятельность человека в форме отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе, которые осуществляются в процессе планирования, контроля за выполнением обещаний, а также адаптации к непредвиденным обстоятельствам. Транзакционные издержки – это ценность ресурсов (денег, времени, труда и т.п.), затрачиваемых на планирование, адаптацию и обеспечение контроля выполнения взятых индивидами обязательств в процессе отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе.

Транзакционный учет рассматривает основные задачи современного управленческого учета, связанные с объяснением выделения новой классификации затрат на производство при осуществлении организацией транзакций, при которой затраты делятся на 2 группы: транзакционные и трансформационные издержки.

Рассмотрим вопрос соотношения транзакционных и трансформационных издержек. Транзакционные издержки – это элемент издержек производства наряду с трансформационными издержками, которые являются объектом анализа в традиционной неоклассической теории.

Существует не только взаимодополняемость транзакционных и трансформационных издержек, но и их заменяемость. Предлагаемый подход дает возможность объяснить существование форм хозяйственной деятельности или взаимодействия между экономическими агентами, которые не обеспечивают минимизации средних

трансформационных издержек в долгосрочном аспекте (если речь идет о конкурентном режиме функционирования экономической системы), и наоборот. Известно, что ограниченные блага обладают комплексом характеристик, которые можно разделить на две группы: физические и правовые. Первая группа включает такие свойства, как размер, форма, вкус, цвет, запах, химический состав, вес, расположение в пространстве и во времени. Ко второй группе относят правомочия, составляющие права собственности.

Двум типам характеристик благ соответствуют две функции: трансформационная и трансакционная, которые позволяют создавать их и изменять. Трансформационной называется функция, если ее осуществление направлено на изменение физических свойств вещи. Трансакционной считается функция, если изменяются характеристики вещи, относящиеся к правам собственности. Таким образом, ресурсы, связанные с реализацией трансформационной функции, образуют элементы трансформационных издержек, а те ресурсы, использование которых обуславливает изменение правовых характеристик вещи, формируют трансакционную составляющую издержек производства.

Именно структура и динамика трансакционных издержек (включая трансформационными издержками и технологией) определяют формы организации хозяйственной деятельности, содержание и характер реальных трансакций.

В силу того, что трансакционные издержки являются центральной категорией в новой институциональной экономической теории, а также ввиду существования достаточно сложных методологических проблем, сопряженных с формулировкой определения трансакционных издержек, необходимо более подробно рассмотреть отдельные виды трансакционных издержек. В их числе: издержки выявления альтернатив, издержки осуществления расчетов, издержки измерения, издержки заключения контрактов, издержки спецификации и защиты прав собственности.

Одним из основных видов трансакционных издержек можно выделить издержки выявления альтернатив. В силу того, что неопределенность существует в любой реальной хозяйственной системе, также как момент противоположности экономических интересов действующих субъектов, следует признать и всеобщее распространение трансакционных издержек. В то же время один из фундаментальных моментов функционирования экономической системы – это индивидуальный выбор вне зависимости от того, какая из хозяйственных систем является объектом изучения. В свою очередь принятие решения предполагает сопоставление альтернатив. Однако альтернативы изначально не даны лицу, принимающему решение. Вот почему их выявление – результат хозяйственной деятельности, так как это связано с издержками.

В условиях неопределенности неизбежно возникают издержки, обусловленные поиском наиболее выгодной цены (как со стороны покупателей, так и со стороны продавцов – для трансакции сделки) других условий контракта, а также подбором потенциальных контрагентов (с точки зрения достоверности выдаваемых ими обещаний).

Существование данного вида трансакционных издержек определяется, прежде всего, дифференциацией цен на один и тот же продукт, не обусловленной различиями в транспортных расходах. В основе же такой дифференциации цен лежит феномен неопределенности, проявляющийся во фрагментарности и неоднородности информации, которую получает каждый экономический агент.

Аналогичная проблема возникает с потенциальными контрагентами, которые также оказываются неоднородными. Именно разброс цен на одно и то же благо (то есть в пределах относительно небольшого региона) является одним из признаков незрелости рынка. С этой точки зрения закон единой цены действует в чистом виде тогда, когда трансакционные издержки пренебрежимо малы или равны нулю.

Следующим видом трансакционных издержек являются издержки измерения. Любое благо имеет множество измерений, поскольку обладает комплексом полезных свойств. В связи с определением данного вида трансакционных издержек можно было бы выделить три категории благ: исследуемые, опытные и доверительные.

Блага с запретительно высокими издержками измерения качества до их приобретения (потребления) называются опытными (experience). Блага со сравнительно дешевой процедурой предварительного определения их качества называются "исследуемыми" (search). Качество последних может быть относительно легко оценено до покупки, качество же других – главным образом в процессе потребления. Для доверительных (credence) благ характерны высокие издержки измерения качества как ex ante, так и ex post.

Информация о свойствах благ распределяется неравномерно между контрагентами, что и является содержанием феномена асимметрии информации, которая вынуждает сторону, обладающую относительно меньшей информацией, нести относительно более высокие издержки (через использование экспертов, затраты времени и т.п.), связанные с восстановлением симметрии в обладании ею.

Издержки заключения контракта. Поскольку в условиях неопределенности сложно предугадать развитие событий, контракты, с одной стороны, призваны придать устойчивость взаимоотношениям, но с другой – разработка условий контракта, согласование их между сторонами также требует ресурсов и времени. Разработка контракта, содержащего обещания, предполагает проекцию действий участников контракта на будущее. Однако для этого формализованный контракт должен содержать кодифицированную информацию, а также предполагать понимание (раскодирование) указанных в нем условий. Кроме того, разработка контракта предполагает предварительную коммуникацию. Когда рассматриваются издержки заключения контрактов, требуется учитывать свойства трансакций, которые они обеспечивают. В экономической теории трансакционных издержек выделяют три ключевых свойства трансакций: частота, уровень неопределенности и специфичность актива. Если уровень неопределенности невысок, так же как частота повторного осуществления сделки и специфичность актива, то разработка стандартного контракта не представляет больших трудностей. В силу стандартности контракта достаточно широки возможности использования государства как организации со сравнительными преимуществами в осуществлении насилия, которое одновременно через судебную систему позволяет снимать спорные вопросы.

Система трансакционного учета состоит из трех основных элементов:

1. Группировка затрат по экономическим элементам или статьям калькуляции в разрезе трансформационных и трансакционных издержек.
2. Выстраивание стоимостных цепочек трансакций, выполняемых предприятием, и дальнейшая группировка по месту трансакций в стоимостной цепочке (по функциям производственно-хозяйственной деятельности).
3. Анализ затрат организации распределенных по функциям производственно-хозяйственной деятельности.

Рассмотрим более подробно каждый из элементов трансакционного учета.

При методе трансакционного учета затрат, затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), необходимо разделять на трансформационные и трансакционные. Таким образом если затраты группируются на предприятии по экономическим элементам, то: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов и прочие затраты делятся на две составляющие: трансформационную и трансакционную. Аналогичным образом поступают с классификацией затрат по статьям калькуляции: сырье и материалы, покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций, топливо и энергия на технологические цели, расходы на оплату труда основных производственных рабочих, отчисления во внебюджетные фонды, расходы на подготовку и освоение производства, расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, общехозяйственные расходы, общепроизводственные расходы, потери от брака, коммерческие расходы. В общем виде такое разделение можно представить на примере распределения материальных затрат (схема 1).

При таком разделении следует учитывать, что не все затраты будут делиться на трансформационные и трансакционные. Так, например, стоимость материалов, предназначенная для отпуска в производство составляет только трансформационную часть затрат, трансакционная же часть (поиск поставщика, контроль и т.д.) процесса может учитываться в другой статье затрат или экономическом элементе.

При необходимости более детального анализа затрат предприятия трансакционные издержки необходимо также классифицировать на следующие элементы:

1. Издержки выявления альтернатив;
2. Издержки измерения;
3. Издержки заключения контракта;
4. Издержки спецификации и защиты прав собственности;
5. Издержки оппортунистического поведения.

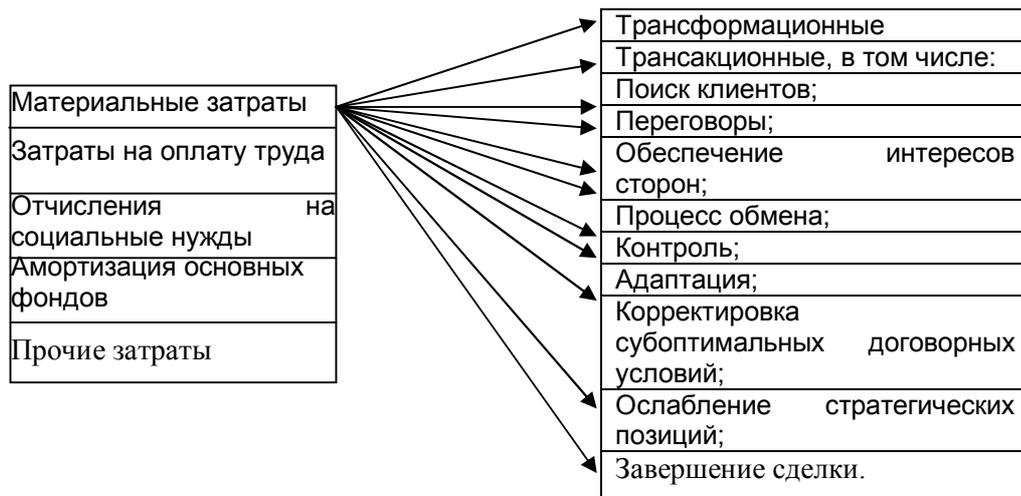


Схема 1. Распределение материальных затрат на трансформационные и трансакционные.

Данную классификацию предлагает профессор А.А. Аузан (2). Однако другие отечественные ученые, занимающиеся управленческим учетом организаций предлагают следующую классификацию трансакционных издержек. Например, Панженская И.Г. предлагает следующее подразделение трансакционных издержек (6):

1. Поиск клиентов;
2. Переговоры;
3. Обеспечение интересов сторон;
4. Процесс обмена;
5. Контроль;
6. Адаптация;
7. Корректировка субоптимальных договорных условий;
8. Ослабление стратегических позиций;
9. Завершение сделки.

Плюс в рамках каждой составляющей рекомендуется открывать аналитические разделы по конкретным контрактам.

Первые четыре из перечисленных выше составляющих отражают сумму затрат до заключения договора. Их можно охарактеризовать как издержки по согласования сторон. Трансакционные издержки с пятого по девятый элемент появляются после заключения договора, например при обмене услугами. 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 трансакций использовать следующую классификацию (4):

1. Затраты по поиску выгодных деловых связей, партнеров, инвесторов, клиентов, которые могут принять участие в реорганизационной процедуре.

2. Затраты, связанные с преодолением негативного влияния конкуренции, преодоления ценового давления конкурентов, защитой своего рыночного сегмента, борьбой за нового потребителя и т.п.

3. Затраты, связанные с ошибками и нарушениями (например, применительно к отражению реорганизационных процедур в правовом, бухгалтерском и налоговом аспектах).

4. Расходы на оплату услуг посредников, оказывающих свои услуги при подготовке и в процессе осуществления реорганизационной процедуры.

5. Затраты на отладку механизмов согласования интересов участников бизнес-отношений при проведении реорганизационных процедур.

6. Потери, связанные с утратой или невостребованностью определенной части вновь созданной стоимости из-за несовершенства механизмов производства, возникшие в результате проведения реорганизации.

Варламова В.В. считает целесообразным использовать 18 аналитических позиций (3):

1. Поиск клиентов.
2. Проведение переговоров по налаживанию контактов.
3. Обеспечение интересов сторон.
4. Проведение презентаций.
5. Проведение выставок.
6. Проведение семинаров.
7. Реклама.
8. Процесс обмена информацией.
9. Использование сайтов в Интернете.
10. Телефонные переговоры.
11. Телеграфные расходы.
12. Контроль.
13. Адаптация.
14. Корректировка договоров.
15. Реализация стратегии аутсорсинга.
16. Завершение сделки.
17. Расчётные операции.
18. Электронные расчёты.

Практически каждое из производственных предприятий может применить любую из приведенных выше классификаций в зависимости от необходимой степени детализации транзакционных издержек.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает каждую операцию, каждый факт хозяйственной деятельности подтверждать первичными учетными документами и систематизировать их в регистрах бухгалтерского учета (1). В связи с этим, регистры по учету транзакционных издержек могут выглядеть примерно следующим образом (Таблица 1).

Таблица 1. Примерная форма регистра по учету транзакционных издержек. Карточка аналитического учета транзакционных издержек.

Контракт А												
дата	Содержание операции	В кредит счета	Дебет счета 47 "Транзакционные издержки"									итого
			47/1	47/2	47/3	47/4	47/5	47/6	47/7	47/8	47/9	
01.02	Проведение переговоров по налаживанию контактов	71		2000								2000
17.02	Транспортные расходы, связанные с проведением переговоров	76				500						500
Итого				2000		500						2500

Такие регистры должны составляться на каждый контракт. Для того, чтобы более точно контролировать и регулировать трансакционные издержки целесообразно составлять смету по каждому отдельному контракту. В таблице 2 приведена примерная форма сметы трансакционных издержек предприятия.

Таблица 2. Смета трансакционных издержек по контрактам на 2010 год.

<i>контракт</i>	<i>Норма расхода</i>	<i>Фактические издержки</i>	<i>Отклонение</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4 (3-2)</i>
А	60000	61000	1000
Б	23000	25000	2000
В	12000	10000	- 2000
Г	5000	5100	100
итого	100000	101100	1100

Для того, чтобы обобщить и систематизировать все затраты по всем контрактам необходимо занести всю информацию о них в журнал – ордер. (Таблица 3).

Таблица 3. Примерная форма журнала – ордера по учету затрат.

№ п/п	<i>В дебет счетов</i>		<i>С кредита счетов</i>							<i>Итого</i>
	<i>№ счета</i>	<i>Наименование счета</i>	<i>10</i>	<i>20</i>	<i>25</i>	<i>26</i>	<i>69</i>	<i>70</i>	<i>71</i>	
1	25	Общепроизводственные расходы	3000	15000	-	-	1400	5000	-	24400
2	20	Основное производство	2100	-	600	2300	2800	10000	-	17800
3	26	Общехозяйственные расходы	800	-	-	-	250	900	-	1950
4	47	Трансакционные издержки	-	-	-	-	-	-	2000	2000
Итого			5900	5000	600	2300	4450	15900	2000	46150

Также необходимо создать справочник контрактов как объектов учета с минимальным количеством информации: код, номер, наименование и ИНН контрагента. Кроме этого важным является составление реестра контрагентов. Большинство заносимой в реестр информации будет браться из специальных справочников. Так, для примера из справочников будут выбраны исполнитель, подразделение, место перехода прав собственности, условия поставки, роль в сделке. Реестр контрактов удобно размещать на внутренней стороне обложки папки с контрактами. При этом целесообразно, чтобы сведения о каждой папке хранились в едином источнике, причем может быть удобным то, чтобы в регистрах бухгалтерского и налогового учета применялась внутренняя нумерация договоров вместо той, которая указывается в договоре на момент его заключения. Бывает и так, что договору при его заключении не присваивается никакого номера, кроме даты его заключения, поэтому внутренний номер устранил затруднения с учетом контракта как документа.

Следует также отметить, что трансакционные издержки – это определенная и порой весьма значительная статья расходов. Поэтому эти издержки необходимо включать в себестоимость продукции (товаров, работ, услуг), и, следовательно, на их сумму уменьшать налогооблагаемую прибыль. В отчете о прибылях и убытках необходимо для трансакционных издержек выделить отдельную одноименную статью “Трансакционные издержки”.

И в заключение первого элемента системы трансакционного учета следует отметить, что в рамках организации внутрифирменного управления качеством необходим не только анализ трансакционных издержек, но и ряд других мероприятий. Это может быть, например, обучение потенциальных субпоставщиков или адаптация степени вертикальной интеграции в системе создания благ, чтобы постоянно ориентировать организационную структуру и производственный процесс предприятий-партнеров на реализацию требований к качеству.

Вторым основным элементом системы трансакционного учета является выстраивание стоимостных цепочек трансакций, выполняемых предприятием их, группировка и дальнейшее отнесение затрат, сгруппированных по функциям производственно-хозяйственной деятельности на себестоимость конкретных изделий,

работ, услуг. Полученные затраты группируют по функциям производственно-хозяйственной деятельности: функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие, например, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, реклама, НИОКР и т.п..

Группировка затрат по функциям производственно-хозяйственной деятельности в общем виде происходит по основной цепочке взаимодействующих транзакций. (схема 2)



Схема 2. Основная цепочка взаимодействующих транзакций.

В результате мы видим, что распределение затрат происходит минимум по трем основным процессам предприятия, но для получения достоверной информации о себестоимости произведенной продукции этого разделения недостаточно, необходимо детально исследовать каждый процесс осуществляемый предприятием, так как каждый процесс может быть убыточным, что в конечном итоге повлияет на финансовый результат организации.

Например, затраты группы транзакций поставки можно условно объединить в следующую логистическую цепочку:

1. Планирование необходимого объема закупки ресурсов;
2. Выбор наиболее оптимального поставщика материалов;
3. Закупка материалов;
4. Перемещение материалов на склад организации;
5. Складирование материалов;
6. Проверка качества материалов;
7. Решение проблем с качеством материалов.

Данная логистическая цепочка может быть расширена или сокращена в зависимости от конкретных условий процесса закупки на предприятии.

Процесс производства намного более сложен и включает в себя следующие группы элементов: разработка и ведение стратегии организации, разработка продуктов и услуг, производство. Разработка и ведение стратегии организации включает: мониторинг внешней среды, разработка концепции бизнеса и стратегии организации, разработка организационной структуры и отношений между подразделениями, разработка и установление целей организации.

Разработка продуктов и услуг включает: разработка концепции нового продукта или услуги, разработка, монтаж и оценка прототипа продукта или услуги, усовершенствование существующих продуктов или услуг, тестирование эффективности новых или усовершенствованных продуктов или услуг, подготовка производства, управление процессом разработки процессов или услуг. В производство необходимо включать: все существующие процессы трансформации ресурсов в продукты или услуги на предприятии, а также управление процессом производства.

Группу транзакций, осуществляемых при реализации продуктов или услуг можно разделить на три подгруппы: изучение рынков и клиентов (определение потребностей и желаний клиентов, измерение удовлетворенности клиентов, мониторинг изменений в ожиданиях рынка и клиентов); маркетинг и продажи (маркетинг продуктов и услуг целевым сегментам покупателей, обработка заказов покупателей); обслуживание клиентов (выставление счета клиентам, доставка продукции, управление процессом доставки, предоставление послепродажного обслуживания, работа с запросами и вопросами клиентов).

Заключительной частью транзакционного учета является анализ затрат, распределенных по функциям производственно-хозяйственной деятельности организации, составляющих себестоимость продукции. Данный раздел включает следующие основные блоки:

– анализ затрат, формируемых по группам транзакций, заключающийся в их сравнении со сметой (планом) и с предыдущим периодом, в изучении структуры стоимостной цепочки предприятия, т. е. удельного веса каждой группы транзакций в общей сумме затрат;

– дальнейший анализ каждой группы трансакций предприятия, разделения осуществляемых трансакций на трансформационные и трансакционные издержки, которые в свою очередь также подразделяются на более мелкие элементы;

– рассмотрение структуры и динамики изменения трансакционных и трансформационных издержек.

Трансакционный учет затрат совмещает в себе главную идею неинституциональной экономической теории разделения затрат предприятия при осуществлении трансакций на трансформационные и трансакционные, а также группировку затрат по функциям (группам последовательно осуществляемых трансакций) и принципы отнесения издержек на единицу продукции из функционального учета затрат и результатов деятельности предприятия (activity based costing, или ABC-метод). Такое совмещение позволяет определить стоимость и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям, и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Федеральный закон “О Бухгалтерском учете” от 21.11.1996 N 129-ФЗ.
2. Аузан А.А. Институциональная экономика М.: Экономистъ, 2004.
3. Варламова В.В. Управленческий учет трансакционных издержек Экономический вестник Ростовского Государственного Университета, 2008, том 6, № 1, часть 3.
4. Гуденица О.В. Стратегический учет и аудит собственности коммерческой организации при реорганизационных процедурах. Ростов н/Д.:Терра, 2005.
5. Норт Д., Институты, институциональные изменения и функционирование экономики, М.: Начала, 1997.
6. Панженская И.Г. Методика учета трансакционных издержек // Бухгалтерский учет, № 19, 2006.
7. Управленческий и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности: монография, под редакцией проф. Лабинцева Н.Т., М.: Финансы и статистика, 2009.