

УДК 338.24.01

Е. С. Потокينا

ФГБОУ Самарский государственный экономический университет,
Самара, e-mail: Potokina1@mail.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК В ЗЕРНОВОМ ХОЛДИНГЕ

Ключевые слова: управленческий учет, транзакционные издержки, группы затрат, места возникновения затрат, стоимость контракта, оппортунизм.

Увеличение количества транзакций, рост транзакционных издержек в экономике, стратегическая ориентация на развитие контрактного учета обусловили необходимость материализации теорий институциональной экономики в практике предприятий. Неоднозначное понимание транзакционных издержек бухгалтерским сообществом, отсутствие устоявшейся структуры, недостаточное количество исследований с учетом отраслевой специфики, подтверждает неполную проработанность проблемы, а также актуальность выбранного направления исследований. В работе с помощью общенаучных методов исследования раскрыто понимание транзакционных издержек, приложены принципы управленческого учета, освещены концептуальные подходы ученых к заявленной проблеме. Разработана система транзакционных затрат по сельскохозяйственному контракту на выращивание и продажу урожая зерновых культур холдингом. Затраты сгруппированы по статьям для целей управленческого учета, определен состав расходов по каждой статье. Предложена структура, состоящая из издержек на заключение контракта, издержек измерения, мониторинга, оппортунистического поведения, издержек на защиту прав собственности и принуждения, издержек на перевод средств. Работа отличается подходом, нацеленным на исследования особенностей издержек, характерных для сельскохозяйственных контрактов. Сделан вывод о необходимости учета, основанного на использовании современных теорий институциональной экономики, идентификации и структурирования транзакционных затрат в общей системе затрат сельхозпроизводителя, что позволит выйти на оптимальные контракты и экономию издержек.

E. S. Potokina

Samara State University of Economics, Samara, e-mail: Potokina1@mail.ru

MANAGEMENT ACCOUNTING OF TRANSACTION COSTS IN A GRAIN HOLDING COMPANIES

Keywords: management accounting, transaction costs, groups of costs, cost centers, the cost of the contract, opportunism.

The increase in the number of transactions and the growth of transaction costs in the economy, as well as the strategic focus on the development of contract accounting, made it necessary to materialize the theories of institutional Economics in the practice of enterprises. The ambiguous understanding of transaction costs by the accounting community, the lack of a well-established structure confirms the incomplete elaboration of the problem, as well as the relevance of the chosen research direction. In this work, using General scientific research methods, the understanding of transaction costs is revealed, the principles of management accounting are applied, and the conceptual approaches of scientists to the stated problem are highlighted. A system of transaction costs for an agricultural contract for growing and selling grain crops has been developed. Expenses are grouped by items for management accounting purposes, and the composition of expenses for each item is determined. A structure is proposed that consists of the costs of entering into a contract, the costs of measurement, monitoring, opportunistic behavior, the costs of protecting property rights and coercion, and the costs of transferring funds. The work is characterized by an approach aimed at studying the features of costs characteristic of agricultural contracts. The conclusion is made that it is necessary to take into account, based on the use of modern theories of institutional Economics, the identification and structuring of transaction costs in the overall cost system of the agricultural producer, which will allow us to reach optimal contracts and avoid unnecessary costs.

Введение

Управленческий учёт транзакционных издержек необходим для принятия управленческого решения о заключении контракта или об отказе от него. Осно-

вой для менеджерских решений станет информация о затратах по сделке. В настоящее время ни управленческий учет, ни бухгалтерский учет не оперируют понятиями транзакционных издержек. Не-

обходимо идентифицировать подобные затраты в системе издержек сельхозпроизводителей в целях владения информацией об их величине как по завершенным, так и по планируемым контрактам.

Введение института транзакционных издержек в систему управленческого учета станет возможным при установлении группировки расходов и наполнении каждой группы содержанием, а также при выделении мест возникновения, в отношении которых будет вестись учет, анализ и планирование транзакционных издержек.

Цель исследования

Целью исследования является обоснование транзакционных издержек, связанных с заключением контракта на выращивание и продажу урожая зерновых.

Материалы и методы исследования

Теоретической базой исследования послужила институциональная экономическая теория. Методологическую основу исследования составили общенаучные методы: анализ и синтез, структурно – функциональный исследовательский метод, метод монографических исследований, системный подход и обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение

Понятие и признаки классификации транзакционных расходов

Автор рассматривает транзакционные издержки сельхозпроизводителя как расходы, связанные с обеспечением перехода права собственности на урожай зерновых от исполнителя контракта к заказчику.

В соответствии с контрактной теорией прав собственности, базовой единицей в концепции признается акт экономического взаимодействия, сделка, транзакция [1].

С позиций О.И. Уильямсона, сельскохозяйственные контракты относятся к неполным, так как нельзя предвидеть все имеющие к ним отношение будущие непредвиденные обстоятельства [2].

Совместное сотрудничество зарождается когда заказчик находит исполнителя, когда исполнитель проявляет

активность поиска, заказчиком может выступать сама материнская компания холдинга.

Р. Коуз ввел понятие транзакционных издержек, рассматривал их как расходы, обеспечивающие переход прав собственности из одних рук в другие и охрану этих прав [3, 4].

Согласно Д. Норту для формирования, развития, реализации и защиты прав собственников помимо государства как основного гаранта, самим участникам хозяйственного оборота приходится расходовать довольно значительные средства [5].

П.Р. Милгром и Дж. Робертс разделили транзакционные издержки на издержки определения деталей контракта, издержки определения партнеров, издержки непосредственной координации, поиска информации, ведения переговоров и заключения контрактов, на измерение, на спецификацию и защиту прав собственности, оппортунистическое поведение, мониторинг [6].

Д. Норт и Т. Эггертссон в технологическом процессе ведения переговоров выделил издержки до заключения сделки (*activities ex ante*) – издержки поиска, издержки ведения переговоров, издержки составления контракта; издержки после заключения сделки (*activities ex post*) – издержки мониторинга, издержки на принуждение, издержки на защиту прав собственности [5, 7].

При этом у исследователей до настоящего времени не сформировалось устоявшегося понятия транзакционных издержек, в связи с чем, к ним относят постоянные издержки, издержки сверх необходимых трат, издержки по транзакциям внутри сельскохозяйственного производителя и т.п.

Принятие решений на основе величины транзакционных издержек актуально при расширении границ сделок, границ мировой торговли, глобализации экономики. Управление контрактом возложит на учетных специалистов зернового холдинга функции анализа, управленческого учета, планирования, контроля транзакционных издержек.

Внедрение управленческого учета трудоемко и требует материальных затрат на организацию работы по сбору и фиксации информации о транзакционных затратах по видам продукции,

по местам возникновения, по периодам, по процессам [8–10]. В базе данных автоматизированных информационных систем управленческого учета должна быть информация относительно рабочих мест холдинга и единичных калькуляций рабочего места, в результате расчет затрат на взаимодействие сторон не вызовет затруднений. Необходимым методическим обеспечением является классификация издержек по статьям затрат – совокупности затрат, объединенных по признаку однородности.

В целом структуру транзакционных издержек зернового холдинга можно представить в виде следующих групп.

Издержки проведения переговоров и заключения контракта

В целях учета переговорных издержек крупные холдинги с большим объемом договорной работы формируют локальные нормативные акты, регулируют приказами сроки начала и окончания работы по оферте, разграничивают зоны ответственности, для которых могут быть рассчитаны затраты [9] – руководитель предприятия, начальник цеха растениеводства, главный инженер, начальник отдела снабжения, финансовый директор, главный бухгалтер, начальник планового отдела, начальник юридической службы, службы экономической безопасности.

В условиях контрактного сельского хозяйства технологии выращивания адаптируются под биржевые контракты, отношения с переработчиком, экспортные контракты, государственные контракты. Агроном оценивает проекты контрактов на наличие необходимых компетенций у аграриев, инженер и агроном выделяют степень специфичности активов, участвующих в технологическом процессе. Плановый отдел проверяет плановую себестоимость контракта, финансовый директор проверяет соответствие договорных обязательств бюджету сельхозпредприятия. Отдел снабжения оценивает наличие поставщиков в регионе и доступность материальных ресурсов для выполнения контракта. Главный бухгалтер рассматривает оферту на предмет налогового и финансового учета, юрист делает правовую экспертизу оферты, в задачи службы безопасности входит проверка добросовестности заказчика.

При наличии замечаний-вносятся необходимые изменения в текст проекта договора или подготавливается протокол разногласий, в некоторых случаях для урегулирования разногласий проводится согласительная комиссия, состоящая из уполномоченных представителей сторон. После достижения согласий по всем условиям исполнитель и заказчик заключают договор. Каждый из перечисленных процессов сопровождается транзакционными затратами.

Транзакционные издержки на переговоры и заключение контракта включают: временные и материальные затраты на взаимодействие сторон исходя из калькуляции рабочего места; представительские расходы на проведение официального приема для лиц, участвующих в переговорах – кофе брейки, транспортное обеспечение, буфетное обслуживание; оплат услуг переводчиков, консультационные услуги; командировочные расходы.

Затраты на мониторинг

После заключения контракта начинается этап исполнения заказчиком и поставщиком обязательств, который завершается, если сельхозпроизводитель вырастил и поставил урожай зерновых в опционе согласованного количества (объеме) и качестве, а заказчик выполнил свои обязательства по оплате поставленной продукции [11].

Мониторинг выполняет двуединую функцию контроля исполнения контракта и управления изменениями контракта в условиях неопределенности.

Для выработки подхода к учету затрат необходимо использовать структуру направлений мониторинга. В результате получим затраты на:

- мониторинг агротехнических мероприятий;
- мониторинг цен;
- мониторинг финансового положения заказчика / исполнителя.

Мониторинг объемов, сроков и качества выполнения сельхозработ может проводиться на основе оценки информации из управленческих отчетов после каждого технологического этапа.

Мониторинг с выездом на место проводится для более надежной и достоверной оценки произведенных работ и качества зерна.

Параллельно решаются вопросы оплаты, производится представление к применению штрафных санкций.

К осуществлению процесса мониторинга соответствия выполненным работ условиям контрактов могут привлекаться сторонние организации, лаборатории, заказчик и исполнитель обеспечивают возможность выезда на посевные площади и отбора проб.

Значительных временных и трудовых затрат требует мониторинг цен на посадочные материалы, фунгициды, удобрения и услуги привлекаемых сторонних организаций. В период начала поставки урожая отслеживается уровень цен на зерно.

На стадии последующего контроля очень важно не только выявить несвоевременные платежи, но и обнаружить признаки возможного ухудшения финансового состояния заказчика/исполнителя.

Трансакционные издержки в управленческом учете зерновых холдингов на мониторинг: временные и материальные затраты на взаимодействие сторон, командировочные расходы, оплата услуг экспертов, штрафы, пени, неустойки.

Издержки измерения

П. Милгром отмечал, что оценка полученных результатов может оказаться трудной или дорогостоящей задачей, принимаются подходы с целью облегчения измерения результатов или уменьшения значимости точных измерений [6].

С позиций Р. Капелюшника зерно как продукт – это комплекс характеристик касающихся объема и качества измеримых в контракте. Издержки измерения включают затраты на измерение и потери от ошибок измерения [12].

Качество зерна измеряется многими показателями – цвет, запах, зараженность вредителями, влажность и засоренность, натура зерна, количество и качество клейковины и др.

Установлено несколько типов стандартов на зерно: заготавливаемое, семенное, для переработки, в каждом стандарте приведены показатели, по которым можно оценить технологические и пищевые достоинства продукта.

Издержки измерения качества зависят от ориентации продукта на внешний или внутренний рынок. При ввозе и вывозе зерна в управленческом уче-

те отражаются расходы на получение сертификата качества – проведение лабораторных исследований, анализ документов подтверждающих изготовителя продукции.

Качество зерна должно быть заранее прописано заказчиком в виде технических требований и спецификаций, в контракте сигнализируется, какими документами стороны будут руководствоваться при приемке зерна: государственным стандартом, инструкциями госарбитража.

В случае трений организуется комиссия приемка, производится повторный анализ с фиксацией результатов в соответствующих актах, обе стороны могут обратиться в суд.

Трансакционные издержки измерения: затраты времени и ресурсов на выезд представителей истца для приемки зерна, по вызову ответчика; корректировка цены 1 тонны по сравнению с договором из-за поставки по факту зерна низшего класса; судебные издержки.

Издержки оппортунистического поведения

Категорию «оппортунизм» институциональная экономика раскрывает как следование экономическими агентами своим интересам. Учетные действия должны быть направлены на выявление издержек неблагоприятного отбора, а также морального риска.

Неблагоприятный отбор на стадии заключения контракта – оппортунистическое поведение, в результате которого путем манипулирования частной информацией агент добивается заключения контракта на наиболее выгодных для себя условиях [12].

Неблагоприятный отбор обусловлен спросом и предложением на товар, монополизацией зернового рынка, финансовым положением фирм, способностью торговаться, уровнем информатизации внешней среды. В управленческом учете заказчика одним из индикаторов неблагоприятного отбора будет низкая цена, а у исполнителя неоптимальный график бюджетирования.

Моральный риск после заключения контракта возникает вследствие недостаточности усилий, принимаемых агентами для выполнения контракта.

К пост контрактному оппортунистическому поведению относят вымогательство и отлынивание.

Почвой для вымогательства в зерновых холдингах становятся специфические активы – земля, элеваторы, активы по доставке и перевалке зерна, в рамках нашего исследования мы опустим рассмотрение проблемы вымогательства.

Распространенная в сельскохозяйственных контрактах разновидность оппортунистического поведения – отлынивание, характерно как для исполнителя, так и для заказчика.

Требования к качеству выращиваемой зерновой культуры предусмотрены в статьях контракта, при этом процесс выращивания может быть организован как по технологическим картам сельхозпредприятия, согласованным с заказчиком, так и по технологическим картам предоставленным заказчиком, предварительно согласованным с сельхозпроизводителем.

Отлынивание исполнителя – уклонение от проведения отдельных агротехнических мероприятий заложенных в технологическую карту, затраты на которые предусмотрены в стоимости контракта. Видом отлынивания характерным для сельского хозяйства является применение семян низшего класса, применение удобрений и гербицидов другого уровня действия, по стоимости более дешевых, чем в технологической карте.

Отлыниванием называется также ситуация, когда при неблагоприятных погодных условиях сельхозпроизводитель не предпринял никаких действий для спасения урожая.

Для определения издержек, которые непосредственно связаны с оппортунизмом, необходимо применять все имеющиеся методы. Учеными доказана зависимость урожая от сортности семян, от действующего вещества внесенных удобрений, гербицидов, существуют нормативы прибавки урожая чем, собственно, и руководствуются при составлении технологических карт.

Уровень фактически полученной урожайности не полей сельхозпроизводителя служит доказательством отлынивания исполнителя от выполнения технологических приемов. Обладая методиками оценки по интенсивности процес-

сов непогоды, фазе развития растений, коэффициентов потерь на первом этапе определяют утрату от неблагоприятных природно-климатических явлений. На следующем этапе устанавливается недобор по причине не проведения агротехнических мероприятий, проведения с нарушениями технологии и в неоптимальные агротехнические сроки. В результате частичных или грубых нарушений теряется 15-30% урожая.

Использование денежных средств, полученных для реализации сельскохозяйственного контракта, на инвестиционные цели сельхозпредприятия также относится к видам отлынивания.

Отлынивание заказчика проявляется в уклонении от своевременной оплаты поставленной партии урожая зерновых, при этом заказчик согласился с тем, что поставленная продукция соответствует качеству.

Заказчику поставлена продукция в полном объеме, но заказчик оплатил часть суммы и отлынивает от уплаты всей поставки полностью.

На практике не редки ситуации, когда заказчик требует вернуть перечисленную предварительно сумму аванса.

Заказчик отлынивает от приемки выполненных работ, или, приняв работы, отлынивает от подписания акта.

В контракте рекомендуется прописать срок подписания акта, в том случае, если сельхозпредприятие выполнило этапы работ и заказчик внес за них аванс, то расторжение квалифицируется как отлынивание заказчика от выполнения контракта.

Тансакционные издержки оппортунистического поведения: санкции в форме пени, штрафов, неустоек за невыполнение договора или некачественное выполнение договора; проценты за кредит, если исполнитель вынужден покрывать кассовые разрывы кредитованием; издержки на агрохимическую и агротехнологическую экспертизу; издержки взаимодействия.

Издержки на защиту прав собственности и издержки на принуждение

Иск в арбитражный суд с требованием о понуждении судом к исполнению обязательств контракта составляется заказчиком или исполнителем.

Суд привлекает экспертные организации, обладающие специальными познаниями, опытом, квалификацией в определенных областях, а здесь очевидно понадобится агротехническая экспертиза для установления причин не выполнения обязательств по объему и качеству зерна, при этом заказчик выполнил обязательства по финансированию в полном объеме.

Сельскохозяйственные юридические фирмы оказывают правовую поддержку, представляют интересы сельхозпредприятий в судах, предлагают консультационную помощь в составлении претензий, подготовке документов в суд, отстаивают интересы предприятий в судебных заседаниях.

Трансакционные издержки оппортунистического поведения: затраты времени и ресурсов на подготовку документов для рассмотрения дел в арбитражном суде, оплата госпошлины, оплата экспертизы, оплату услуг адвокатов, компенсация убытков контрагенту, штрафы, пени, неустойки и прочие издержки.

Издержки за перевод средств, платеж по транзакции

Оплата банку услуг согласно тарифам по расчетам платежными поручениями, расчетам по аккредитиву, по инкассо, чеками, а также в иных формах, предусмотренных законом, банковскими правилами или применяемыми в банковской практике обычаями.

Заключение

Для принятия управленческого решения относительно заключения контрактов на выращивание зерновых культур холдинг должен располагать объективной информацией об издержках экономического взаимодействия с заказчиками, которые являются существенным фактором формирования стоимости контракта и расходов по контракту. Эволюционирование учета трансакционных издержек происходит в направлении идентификации, эффективного структурирования, применения подходов основанных на принципах управленческого учета.

Библиографический список

1. Плотников В.С. Консолидированный учет и отчетность: Методологический и методический аспекты. Саратов: Издательство Саратовского государственного социально-экономического университета, 2001. 256 с.
2. Уильямсон Оливер И. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа. Oliver E. Williamson. Behavioral Assumptions. In: O.E. Williamson. The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting. N.Y.: The Free Press, 1985, p. 44–52. URL: <https://igiti.hse.ru/> (дата обращения: 02.04.2020).
3. Коуз Р.Г. Природа фирмы. СПб.: Экономическая школа, 1995. С. 11–32.
4. Горский М.А. Трансакционные издержки операций ипотечного кредитования: понятие и классификация // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2020. № 3–2. С. 173–178. URL: <https://www.vaael.ru/ru/article/view?id=1031> (дата обращения: 28.04.2020).
5. Норт Д. К. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. 180 с.
6. Милгром П., Робертс Дж. Экономика, организация и менеджмент. СПб.: Экономическая школа, 1999. 472 с.
7. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001. 51 с.
8. Воронова Е.Ю. Управленческий учет. Люберцы: Юрайт, 2016. 428 с.
9. Фомин Е.П., Черноусова К.С. Учетно-информационная система управленческих расходов по центрам ответственности. Самара: Издательство Самарского государственного экономического университета, 2010. 172 с.
10. Маняева В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга: автореф. дис. ... докт. экон. наук. Самара, 2011. 24 с.
11. Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 05.04.2013 № 44-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/ (дата обращения: 02.04.2020).
12. Капелюшников Р. Категория трансакционных издержек [Электронный ресурс]. URL: <http://boOk.net/index.php?p=chapter&bid=1644&chapter=5> (дата обращения: 02.04.2020).