

УДК 330.101:338.46
ББК 65.011.212
Я 78

Е.А. Ярушкина

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Южного института менеджмента, г. Краснодар. Тел.: (928)662-25-63, e-mail: lenayr@yandex.ru.

ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК В ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ЕЕ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ

(Рецензирована)

Аннотация. В данной статье рассматривается понятие, классификация и учет трансакционных издержек в образовательных организациях на основе классического институционального подхода. На основе классической классификации трансакционных издержек сделан обзор основных видов трансакционных издержек в образовательной организации, а также определено их влияние на конкурентоспособность организации на рынке образовательных услуг. Особый акцент в работе сделан на описании учета трансакционных издержек образовательной организации в финансовом, управленческом и налоговом учете, а также предложен вариант организации их аналитического учета в разрезе видов осуществляемой деятельности и уровней образования.

Ключевые слова: трансакционные издержки, классификация, хозяйственные операции, бухгалтерский финансовый учет, управленческий учет, налоговый учет.

Е.А. Yarushkina

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Analysis and Audit Department, the Southern Institute of Management, Krasnodar. Tel.: (928)662-25-63, e-mail: lenayr@yandex.ru.

THE CONCEPT, CLASSIFICATION AND ACCOUNTING FOR TRANSACTION EXPENSES IN EDUCATIONAL ORGANIZATIONS AS A METHOD OF COMPETITIVENESS IMPROVING

Abstract. This paper discusses the concept, classification and accounting for transaction expenses in educational institutions on the basis of classical institutional approach. It presents an overview of the main types of transaction expenses in the educational organizations as well as their influence on the competitiveness of the organization in the educational market based on the classic classification of transaction expenses. The author pays her particular attention to the description of account transaction costs of educational organizations in the financial, managerial and tax accounting. The scientific article proposes a variant of the organization of analytical accounting by types of activities undertaken and educational levels.

Keywords: transaction expenses, classification, business operations, financial accounting, management accounting, tax accounting.

В настоящее время одним из актуальных направлений новой институциональной экономической теории является теория трансакционных издержек. В это же время учет трансакционных издержек является центральной проблемой управленческого учета любой организации, а сами трансакционные издержки присущи

любой хозяйственной операции и поэтому существуют в любой сфере экономической деятельности, в том числе и в сфере образовательных услуг, чем и определена актуальность данного исследования.

Само понятие транзакционных издержек первоначально было введено Р. Коузом, который трактовал их как «издержки сбора и обработки информации, издержки проведения переговоров и принятия решений, издержки контроля и юридической защиты выполнения контракта» или «издержки пользования рыночным механизмом» [1]. Позднее это понятие приобрело более широкий смысл и оно стало обозначать любые виды издержек, которые возникают как при взаимодействии экономических субъектов на рынке так и внутри их самих. А в их состав стали включать не только издержки, связанные с взаимодействием непосредственных участников транзакций, но и издержки, связанные с использованием административных механизмов контроля.

В экономической литературе существует множество классификаций и типологий транзакционных издержек. Наиболее распространенной является следующая классификация, включающая пять типов транзакционных издержек. Рассмотрим данную классификацию применительно к образовательным организациям.

1. Издержки поиска информации. Оказание образовательных услуг образовательными организациями происходит на основе заключенного договора. Перед тем, как будет заключен данный договор на оказание образовательных услуг, необходимо получить информацию о потенциальных заказчиках и об основных конкурентах по образовательным услугам, дабы установить какие условия и цены сложились на данный момент на рынке образовательных услуг. Издержки такого рода складываются из затрат времени и ресурсов, необходимых для поиска данной информации, а также из потерь, связанных с неполнотой и несовершенством приобретаемой информации. При этом если информация относительно участников рынка образовательных услуг вся является открытой и размещена в обязательном порядке на сайтах организаций, то информация относительно потенциальных заказчиков является достаточно неполной и

не позволяет оценить возможность заключения договоров и прогнозировать их количество.

2. Издержки ведения переговоров. Данные виды издержек в образовательной организации представляют собой затраты на содержание контрактного отдела, занимающегося заключением и оформлением договоров на оказание образовательных услуг. Основной инструмент экономии такого рода затрат — стандартные типовые договоры. Также к данному виду издержек можно отнести командировочные и представительские расходы образовательной организации.

3. Издержки измерения. Оценка реальной стоимости любого продукта, в том числе и образовательной услуги, это сложная задача, так как продукт или услуга представляет собой комплекс характеристик. В акте обмена неизбежно учитываются лишь некоторые из них, причем точность их оценки и измерения бывает чрезвычайно приблизительной. Иногда интересующие качества товара или услуги вообще неизмеримы, а для их оценки необходимо время, с течением которого будет понятна ценность данного продукта. С этой точки зрения оценить стоимость образовательной услуги в настоящий момент времени достаточно тяжело, так как процесс образования занимает определенный период и для оценки результатов образования также нужно время.

Для повышения стоимости своей образовательной услуги образовательной организации надо повысить ее престиж и значимость в глазах потребителя. Издержками измерения в таком случае для образовательной организации являются затраты на поддержание и поднятие престижа и имиджа своей организации путем проведения PR-кампаний, публикаций положительных статей и отзывов, рекламы в СМИ, затрат на ребрендинг организации.

В условиях усиления конкуренции на рынке образовательных услуг современной России многие образовательные организации в рамках ребрендинга проводят:

— репозиционирование своего бренда путем изменения его основных характеристик посредством введения новых образовательных звеньев в цепочке образовательных услуг, тем самым расширяя

свою целевую аудиторию и потребителей услуг [2];

— рестайлинг визуальных атрибутов бренда путем изменения дизайна, стиля логотипа и т.п. в соответствии с новым позиционированием и новыми характеристиками образовательных услуг, а также в связи с расширением возраста потребителей образовательных услуг;

— внутреннюю и внешнюю коммуникацию путем доведения до сотрудников, потребителей и конкурентов информации о новых образовательных услугах, о их характеристиках, о новых возможностях.

4. *Издержки спецификации и защиты прав собственности.* Любая образовательная организация осуществляет свою деятельность на основании лицензии и свидетельства о государственной аккредитации. Издержки спецификации как раз и представляют собой затраты на их получение и продление. Также в эту категорию затрат входят затраты на услуги юристов, аудиторов, охранных служб, расходы на содержание судов, арбитража, государственных органов, затраты времени и ресурсов, необходимых для восстановления нарушенных прав, а также потери от плохой их спецификации и ненадежной защиты.

В это же время одним из ключевых показателей для оценки эффективности деятельности образовательной организации является научно-исследовательская деятельность, результатом которой может быть получение патентов на изобретение, затраты на регистрацию которых также являются издержками спецификации и защиты прав собственности [3].

5. *Издержки оппортунистического поведения.* По мнению О. Уильямсона оппортунизм представляет собой степень следования экономического агента собственным интересам [4]. При этом экономический агент предоставляет неполную или искаженную информацию, тем самым вводя в заблуждение партнера, что ведет к возникновению информационной асимметрии и усложняет экономическое взаимодействие.

Различают две основных формы оппортунистического поведения. Первая носит название «морального риска» и самой распространенной разновидностью оппортунистического поведения такого рода является отлынивание, когда агент работает

с меньшей отдачей, чем от него требуется по договору [5]. В образовательной организации ведение образовательного процесса осуществляется достаточно большим коллективом работников, поэтому результат образовательного процесса зависит от того какой вклад сделал каждый преподаватель в общий образовательный процесс. На данном этапе «моральный риск» выражается в отлынивании или некачественном ведении образовательного процесса отдельными работниками. Поэтому образовательная организация вынуждена вести контроль за качеством ведения образовательного процесса, вводя в структуру управления не только отдел, занимающийся учебной деятельностью, но и отдел отвечающий за менеджмент качества образования. Вообще системе менеджмента качества образования в последнее время уделяется огромное внимание и образовательная организация, которая не имеет данной системы, не может эффективно и востребовано создавать новые знания и управлять ими. Целью данной системы является повышение качества образовательного продукта и как следствие повышение конкурентоспособности и престижа образовательной организации. Поэтому именно данная система направлена на сокращение издержек оппортунистического поведения, выявление и устранение факторов «морального риска».

Вторая форма оппортунистического поведения — вымогательство. Именно данная форма оппортунистического поведения наносит наибольший вред имиджу и престижу организации и поэтому влияет на ее конкурентоспособность. Устранением данной формы поведения занимается не только отдел менеджмента качества образования, но и отдел экономической безопасности, который обеспечивает выявление, предупреждение и пресечение возможной противоправной и иной негативной деятельности сотрудников образовательной организации в ущерб ее безопасности.

Рассматривая транзакционные издержки можно отметить, что их величина обратно пропорциональна росту масштабов деятельности, то есть их величина с ростом масштабов уменьшается на единицу капитала. Постоянные компоненты есть во всех видах транзакционных издержек: когда

информация собрана, ею может пользоваться любое количество потенциальных продавцов и покупателей; договоры стандартизируются; стоимость разработки законодательства или административных процедур мало зависит от того, какое число лиц подпадает под действие.

Для российской действительности данная схема не всегда работает, так как определенный сектор экономики в лице властных структур создает целый ряд бюрократических барьеров на пути движения отношений собственности. Данные барьеры возникают с целью личного обогащения чиновников, приобретения ими дополнительного статуса и т.п. Объясняется это тем, что государство находит свою персонализацию в чиновниках, т.е. чиновник от имени общества наделяется властными полномочиями и получает право распоряжения общественными ресурсами.

На наш взгляд, опыт рыночной трансформации в России позволяет выделить в составе транзакционных издержек легитимные и нелегитимные. Легитимные транзакционные издержки имеют подтверждение факта совершения хозяйственной операции и на этом основании отражаются в учете собственника. Нелегитимные транзакционные издержки не имеют документального подтверждения факта совершения хозяйственной операции и на этом основании не могут быть отражены в учете.

К нелегитимным издержкам можно отнести взятки чиновникам, создающим административные барьеры в следующих ситуациях:

— при получении доступа к ресурсам и правам собственности на них (регистрация организации, регистрация изменений в статусе предприятия, его уставных документах, получение права на аренду помещения, доступ к кредитам, лизингу оборудования и т.п.);

— при получении права на осуществление хозяйственной деятельности (ее лицензирование, регистрация товаров, сертификация товаров и услуг и т.п.);

— при текущем осуществлении хозяйственной деятельности (санкции за нарушение установленных правил, согласование принимаемых решений с контролирующими организациями, получение различных льгот).

К такому роду издержек также можно отнести лоббирование интересов собственника во властных структурах при получении государственного заказа на изготовление продукции или оказание услуг. Как правило, вознаграждение чиновника составляет определенную долю от стоимости заказа, и получило название «отката». Помимо этого возникают издержки по защите прав собственников от властных структур — налоговой полиции, отдела по борьбе с экономическими правонарушениями и т.п. Иногда, данные услуги предоставляются сами же правоохранительными органами.

В соответствии с выделенными ранее типами транзакционных издержек приведем пример их разграничения по видам: легитимные и нелегитимные в условиях экономики России применительно к образовательным организациям (таблица 1).

В условиях рыночной трансформации экономики России наблюдается тенденция к увеличению транзакционных издержек. Это выражается в увеличении доли транзакционных издержек в структуре затрат организации. Так, расходы на маркетинговую деятельность, на содержание управленческого аппарата, на услуги бухгалтеров и юристов в условиях современного рынка могут превышать стоимость создания самого товара. Количественная оценка прямых потерь от действия не легитимных транзакционных издержек — дело достаточно сложное, как и всякий количественный анализ транзакционных издержек.

Однако вне зависимости от вида транзакционных издержек возникает вопрос их учета. Как каждый объект учета для постановки на учет необходимо его определить по составу и содержанию, оценить, измерить и отразить. При отражении транзакционных издержек возникает вопрос: в каком виде учета транзакционные издержки можно отражать в полной мере? В настоящее время в полной мере транзакционные издержки могут быть отражены лишь в системе управленческого учета. Однако легитимные транзакционные издержки находят также свое отражение и в финансовом и в налоговом учете. В данных видах бухгалтерского учета они отражаются на основании первичных документов, подтверждающих факт совершения данной операции. При отсутствии

Таблица 1

Многообразие трансакционных издержек образовательных организаций

Род трансакционных издержек	Вид трансакционных издержек	
	легитимные	нелегитимные
1 Издержки поиска информации	Консультационные, посреднические услуги	Покупка коммерческой тайны конкурентов
2 Издержки ведения переговоров	Представительские и командировочные расходы	Лоббирование интересов собственника на уровне властных структур. Согласование принимаемых решений с контролирующими организациями. Получение различных льгот. «Откат» при заключении договора
3 Издержки измерения	Участие в выставках образовательных организаций, реклама и PR, ребрендинг	Ускорение процесса сертификации, регистрации продукции с помощью взяток
4 Издержки спецификации и защиты прав собственности	Патенты на изобретение, лицензия, аккредитация, услуги юристов, аудиторов, охранных служб	Услуги налоговых инспекторов и др. органов власти, способных «покуситься» на собственность. Защита собственности с привлечением властных структур в качестве защитников
5 Издержки оппортунистического поведения	Неустойки (штрафы, пени), за ненадлежащее выполнение договора	«Выбивание» долгов при использовании услуг криминальных и властных структур

первичных документов трансакционные издержки не могут быть отражены ни в финансовом, ни в налоговом учете.

В финансовом учете обычной коммерческой организации данный вид издержек отражается в составе следующих счетов, представленных в таблице 2.

У образовательных организаций план счетов бухгалтерского учета зависит от организационно-правовой формы организации. Если образовательная организация является бюджетной, то используется план счетов бюджетных организаций, а если коммерческая или частная, то используется план счетов для коммерческих организаций. Все средства получаемые такими организациями отражаются на счете 86 «Целевое финансирование» и с этого счета идет распределение средств согласно смете доходов и расходов.

По мнению Панженской И.Г. [6] в системе финансового учета необходим отдельный счет, который будет аккумулировать информацию по трансакционным издержкам в разрезе каждой хозяйственной операции. Для этого предлагается ввести отдельный счет «Трансакционные издержки», к которому предлагается открыть субсчета:

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

В данном случае, по нашему мнению, не является целесообразным вести учет по каждой отдельной операции, так как образовательные услуги состоят из множества заключенных договоров, а завершение сделки вообще процесс длительный, который растягивается на несколько отчетных периодов.

По мнению Художниковой О.О. [7] к счету «Трансакционные издержки» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Анализ рынка сбыта или приобретения»;
- 2 «Поиск продавца/ покупателя»;
- 3 «Издержки на ведение переговоров»;
- 4 «Издержки, связанные с покупкой/ продажей товара/ работы/ услуги»;

Таблица 2

Трансакционные издержки в финансовом учете коммерческой организации

Счет	Наименование затрат	Род трансакционных издержек
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	Расходы на служебные командировки аппарата управления	Издержки поиска информации
	— представительские расходы; — почтово-телеграфные расходы, услуги связи	Издержки ведения переговоров
	Оплата услуг аудиторов, юристов, охраны, маркетологов	Издержки спецификации и защиты прав собственности
	Участие в конкурсах продукции, реклама	Издержки измерения
Счет 04 «Нематериальные активы»	Товарные знаки, знаки обслуживания, патенты на изобретения	Издержки спецификации и защиты прав собственности
Счет 97 «Расходы будущих периодов»	Лицензии	Издержки спецификации и защиты прав собственности
Счет 91 «Прочие расходы»	Неустойки (штрафы, пени) за ненадлежащее выполнение договора	Издержки оппортунистического поведения
	Реклама	Издержки измерения

5 «Издержки, связанные с передачей товаров/ работы/ услуги заказчику (комитенту, поручителю, принципалу);

6 «Издержки по осуществлению контроля, связанного с передачей»;

7 «Издержки по завершению договора».

Предложенные Художниковой О.О. субсчета, больше подходят образовательным организациям, однако и в них прослеживается анализ трансакционных издержек в разрезе заключенных договоров.

По нашему мнению в образовательной организации необходимо введение счета «Трансакционные издержки», но субсчета к данному счету должны отражать род данных издержек, поэтому к данному счету предлагаем открыть следующие субсчета:

1 «Анализ рынка образовательных услуг»;

2 «Издержки по привлечению поступающих»;

3 «Издержки на оформление договоров»;

4 «Издержки спецификации и защиты прав собственности»;

5 «Издержки менеджмента качества образования».

Аналитический учет должен быть организован в разрезах видов деятельности образовательной организации (образовательная, научно-исследовательская, издательская и т.д.), а также в разрезе уровней образования, что позволит выявить направления деятельности, не давшие положительного результата, лица и подразделения, ответственные за данные издержки, а также позволит оценить эффективность данных издержек.

В налоговом учете многие из перечисленных выше видов издержек являются нормируемыми, а, следовательно, отражаются только в пределах установленных Налоговым кодексом РФ лимитов. В полной мере трансакционные издержки находят свое отражение в управленческом учете. При этом, так как нет необходимости точного их измерения, подтверждения первичными документами, то в управленческом учете могут быть отражены также нелегитимные трансакционные издержки.

Таким образом, обобщая все выше сказанное, можно сделать следующие выводы. Трансакционные издержки в образовательной организации являются важной и достаточно объемной частью ее

затрат, именно поэтому управление транзакционными издержками является одним из методов повышения эффективности и конкурентоспособности образовательной организации.

Для оптимизации учета транзакционных издержек в образовательной организации необходимо в бухгалтерском учете ввести отдельный счет для учета транзакционных издержек, аналитический учет по которому будет вестись в разрезе видов осуществляемой деятельности, а также по уровням образования, что позволит проследить род транзакционных издержек, подразделение, ответственное

за данные издержки, их эффективность и др. Это позволит выявить затраты не давшие положительного результата, лица и подразделения, ответственные за данные издержки. Также образовательным организациям необходимо вести не только учет данных издержек, а также проводить их анализ с точки зрения определения их влияния на эффективность деятельности организации, так как рост транзакционных издержек не всегда ведет к росту эффективности, а лишь может свидетельствовать об увеличении затрат организации и снижению рентабельности его деятельности.

Примечания:

1. Коуз Р. Фирма, рынок и право // США: экономика, политика, идеологич. 1993. № 2. С. 94
2. Шульгатый О.Л. Интеграция субъектов Российского рынка образовательных услуг: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Майкоп, 2007.
3. Зелинская М.В., Матюшин Я.Б. Российская система образования на пути к экономике знаний // Креативная экономика. 2012. № 8. С. 45-50.
4. Уильямсон О.И. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // THESIS. 1993. Вып. 3. С. 39-49.
5. Кокорев В. Институциональные преобразования в современной России: анализ динамики транзакционных издержек // Вопросы экономики. 1996. № 12. С. 61-63.
6. Панженская И.Г. Методика учета транзакционных издержек // Бухгалтерский учет. 2006. № 19. С. 62-64.
7. Художникова О.О. Бухгалтерский учет транзакционных издержек и остаточного права собственности по посредническим договорам: автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2012.

References:

1. Cose R. Company, the market and the right // USA: economics, politics, ideology. 1993. № 2. Pp. 94.
2. Shulgaty O.L. Integration of subjects of the Russian educational services market: Author's summary of dissertation for Candidate of Economics degree. Maikop, 2007.
3. Zelinskaya M.V., Matyushin Ya.B. The Russian education system towards the knowledge economy // Creative Economy. 2012. № 8. Pp. 45-50.
4. Williamson O.I. Behavioral conditions of modern economic analysis // THESIS. 1993. Vol. 3. Pp. 39-49.
5. Kokorev V. Institutional reforms in modern Russia: the analysis of the dynamics of transaction costs // Questions of economy. 1996. № 12. Pp. 61-63.
6. Panzhinskaya I.G. The treatment of transaction costs // Accounting. 2006. №19. Pp. 62-64.
7. Khudozhnikova O.O. Accounting transaction costs and property rights for residual mediation contracts: Author's summary of dissertation for Candidate of Economics degree. St. Petersburg, 2012.