

Выделение трансакционных издержек в бухгалтерской отчетности академических институтов¹



Е. В. Попов,
д. э. н., руководитель центра
экономической теории
e-mail: epopov@mail.ru



М. В. Власов,
к. э. н., с. н. с. центра
экономической теории
e-mail: Mvlassov@mail.ru



Н. В. Орлова,
аспирант
e-mail: natalygal@mail.ru

Институт экономики УрО РАН, г. Екатеринбург

В статье освещаются проблемы оценки трансакционных издержек в академическом секторе, такие как разграничение трансформационной и трансакционной деятельности академического института и выделение трансакционных издержек в данных бухгалтерского учета. Указаны источники информации о трансакционных издер-

жках в системе бухгалтерского учета академического института. Предложена система мероприятий по введению автоматизированной системы учета трансакционных издержек с помощью кодирования аналитических счетов учета расходов в системе бухгалтерского учета академического института.

Ключевые слова: экономическая теория, экономика знаний, трансакционные издержки, научная результативность, бухгалтерский учет.

Ускорение инновационного развития экономики является одним из важнейших факторов, способствующих скорейшему выходу страны из системного экономического кризиса, охватившего весь мир, повышению конкурентоспособности России на мировом рынке. Нарастание мощи российской науки стало одним из приоритетных направлений государственной политики.

Осуществляя финансирование научных исследований, государство ожидает повышение научной результативности (увеличение количества изданных монографий, число публикаций в ведущих российских и зарубежных журналах, количество патентов и др.). Что обуславливает важность оценки эффективности использования материальных средств научными организациями. Для решения, данной задачи, необходимо систематизировать и формализовать факторы, стоимостного выражения научной продукции.

Согласно экономико-теоретическим канонам затраты на выпуск продукции подразделяются на транс-

формационные и трансакционные издержки [1]. И если первые могут быть определены в рамках классической функции Кобба–Дугласа [2], то оценка трансакционных издержек применительно к выпуску научной продукции представляет собой достаточно сложную задачу, возможно формализуемую лишь на основе введения трансакционной функции [3].

Целью настоящей работы является *выделение и оценка трансакционных издержек в бухгалтерской отчетности учреждений академического сектора науки.*

Логика решения данной задачи обуславливает выполнение следующих этапов исследования. Во-первых, следует выделить и систематизировать трансакционные издержки учреждений академического сектора науки. Во-вторых, разработать алгоритм оценки трансакционных издержек с использованием данных бухгалтерского учета. Проведение данного исследования возможно только на основе привлечения результатов эмпирических исследований.

Высоко оценивают актуальность исследования трансакционных издержек приращение аналитики Всемирного банка, по их мнению «расходы на обеспечение научных учреждений информационными

¹ Исследование поддержано проектом «Экономика знания: институты регионального развития» Программы фундаментальных исследований РАН № 28 «Экономика и социология знания».

ресурсами и на ведение переговоров, оказывает позитивное влияние на продуктивность научной деятельности от 10 до 100 раз более сильное, чем прирост заработной платы» [4].

Проблемой оценки трансакционных издержек занимались многие отечественные и зарубежные исследователи. Первопроходцем в этой области был Гарольд Демсетц. Он попытался дать количественную оценку трансакционным издержкам, возникающим при совершении сделок на нью-йоркской фондовой бирже (NYSE), что нашло отражение в его статье 1968 года «Издержки трансакции» [5]. Трансакционными издержками при торговле ценными бумагами он считал спрэд (разницу между ценой продажи и ценой покупки акции), комиссионные выплаты брокерам и налоги с продаж.

Попытку оценки трансакционных издержек в масштабах экономики страны впервые предприняли в 1987 г. Д. Норт и Дж. Уоллис [6]. Они применили методику количественной оценки, основанную на разграничении трансформационных и трансакционных издержек.

Д. Норт и Дж. Уоллис отдельно рассмотрели частный и государственный секторы экономики США и в каждом из них определили так называемые трансакционные отрасли: в частном секторе это торговля, финансы, посредническая деятельность; в государственном — государственные финансы, национальная оборона, полиция, почтовые услуги и др. В каждой из этих отраслей они выделяют работников, непосредственно занятых в производстве трансакционных услуг, и устанавливают их долю в общей численности занятых. Определяется валовая заработная плата работников трансакционного сектора и объем использованного ими капитала. Суммирование этих показателей по всем трансакционным отраслям дает возможность оценить объем трансакционного сектора в экономике в целом.

Принцип разделения хозяйственной деятельности на трансформационный и трансакционный секторы, предложенный Нортом и Уоллисом, вполне применим для количественной оценки трансакционных издержек отдельного хозяйствующего объекта, например, академического института. В отношении академического института, первое, что нужно сделать — выделить трансформационные и трансакционные виды деятельности и, соответственно, разделить расходы (издержки) организации на трансформационные и трансакционные в соответствии с тем видом деятельности, который они обслуживают.

Работа Д. Норта и Дж. Уоллиса до сих пор является основополагающей в области эмпирической оценки трансакционных издержек и имеет множество последователей.

Российские исследователи уделяют большое внимание проблеме оценки трансакционных издержек. Свой вклад в теорию изучения трансакционных издержек внесли А. А. Аузан [7], А. Е. Шаститко [8], Р. Р. Тухбатов [9], Н. Г. Устинова [10], Е. В. Ягин [11], М. М. Пронина [12], В. А. Бабин [13], А. В. Шмачко [14]. Попытки оценить трансакционные издержки на практике предпринимали А. В. Сарайкин [15],

М. В. Сыров [16], О. И. Воловщиков [17], Д. Б. Пяткин [18], А. Ю. Заруднева [19].

Работы, посвященные эмпирической оценке трансакционных издержек основываются на следующих общих моментах:

- в основу методики оценки берется принцип разделения трансформационных и трансакционных операций Д. Норта и Дж. Уоллиса;
- подсчет трансакционных издержек производится на основании бухгалтерской информации. При этом подробно анализируются статьи расходов хозяйствующего субъекта в соответствии с гл. 25 Налогового Кодекса РФ и в разрезе аналитического учета, ведущегося на предприятии. Статьи расходов делятся на трансформационные и трансакционные и подсчитывается сумма трансакционных издержек.

Данный подход представляется весьма рациональным и позволяет произвести оценку трансакционных издержек организации исходя из информации, находящейся «под рукой» — предоставленной бухгалтерией. Однако подобный подход не позволяет учесть такую категорию трансакционных издержек, как временные потери или упущенная выгода. Кроме того, вышеуказанные исследователи оценивали трансакционные издержки в отраслях материального производства, а в нашем случае, когда объектом исследования является научная организация, имеет место особая специфика, вытекающая из особенностей процесса интеллектуального производства. На данный момент трансакционные издержки генерации знаний в академическом секторе науки остаются малоисследованной областью экономической науки.

Особенности трансакционных издержек научно-учреждения обусловлены спецификой его производственной (трансформационной) деятельности по генерации нового знания. Чтобы оценить трансакционные издержки, необходимо выделить в деятельности организации трансформационные и трансакционные операции.

Основной производственной (трансформационной) деятельностью научных организаций является, согласно их уставам, проведение фундаментальных исследований, цель которых — генерация нового научного знания. Расходы, связанные с производственной (трансформационной) деятельностью подразделяются на: материальные затраты, затраты на оплату труда, сумму начисленной амортизации, прочие расходы.

Помимо фундаментальных исследований академические институты осуществляют и другие виды деятельности, относящиеся опосредованно к сфере фундаментальных исследований, и, следовательно, составляющих трансакционную деятельность научной организации. К ним относятся:

- издательская деятельность;
- информационно-библиотечное обеспечение научных исследований и архивная деятельность;
- организация научных конференций и участие в конференциях;
- инновационная деятельность;

Таблица 1

Экономические статьи расходов учреждений академического сектора, в которых содержатся сведения о транзакционных издержках

Статья расходов	Наименование экономической статьи расходов
210	Оплата труда
212	Прочие выплаты
220	Приобретение услуг
221	Услуги связи
226	Прочие услуги
290	Прочие расходы
310	Увеличение стоимости основных средств
340	Увеличение стоимости материальных запасов

- рекламно-выставочная деятельность;
- обучение и подготовка кадров;
- осуществление международных научных связей;
- правовая деятельность;
- связи с общественностью.

Издержки учреждений академического сектора, связанные с осуществлением этих видов деятельности, обслуживающих процесс генерации (приращения) новых знаний, являются *транзакционными издержками приращения знаний*.

Бухгалтерией учреждений академического сектора ежегодно составляется аналитическая справка к годовому бухгалтерскому отчету по экономическим статьям расходов в разрезе статей бюджетной классификации. Данные о транзакционных издержках академического института *частично* содержатся в этой справке (табл. 1).

В табл. 2 сгруппированы аналитические статьи расходов по видам транзакционных издержек.

Аналитическая справка к годовому отчету не содержит исчерпывающих сведений о транзакционных издержках. Например, в статье 226 «Приобретение услуг, Прочие услуги» содержатся сведения о расходах, имеющих как трансформационный, так и транзакционный характер. Как правило, по данной статье сумма расходов может быть очень велика, чтобы ее можно было проигнорировать. Следовательно,

требуются дополнительные усилия по анализу содержания статьи 226 «Приобретение услуг, Прочие услуги», вплоть до просмотра и группировки вручную отдельных бухгалтерских проводок.

Также для более полной картины транзакционных издержек может потребоваться анализ счета расчетов с подотчетными лицами и анализ движения денежных средств по расчетному счету.

Таким образом, если система бухгалтерского учета в академическом институте не настроена на выделение операций, связанных с транзакционными издержками, сама процедура выделения транзакционных издержек в бухгалтерской отчетности представляется достаточно трудоемкой.

В целях увеличения эффективности анализа транзакционных издержек предлагается ввести *автоматизированную систему учета* транзакционных издержек с помощью кодирования аналитических счетов учета расходов в системе бухгалтерского учета организации.

Возможности для анализа транзакционных издержек должны быть заложены при открытии (или переименовании) счетов бухгалтерского учета путем присвоения им определенных кодов согласно специально разработанной номенклатуре затрат. В первую очередь определяется, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам. Степень детализации зависит от потребностей руководства в той или иной информации. При этом данные первичных бухгалтерских документов обобщаются на счетах управленческого учета в разрезе структуры транзакционных издержек, характерной для данной организации.

Организационные мероприятия по созданию системы управленческого учета транзакционных издержек представлены на рис. 1.

В целях учета разрабатывается номенклатура видов затрат, каждому виду издержек присваивается регистрационный (номенклатурный) номер [20].

Таблица 2

Группировка экономических статей расходов по видам транзакционных издержек

	Вид транзакционных издержек	Статья	Наименование статьи расходов	Наименование расхода
1.	Информационные издержки	210	Оплата труда	Компенсации на приобретение литературы
		220	Приобретение услуг	Услуги связи
		226	Прочие услуги	Приобретение программного обеспечения
		310	Увеличение стоимости основных средств	Приобретение книг для пополнения библиотечного фонда Патентование товарных знаков
2.	Издержки измерения			
3.	Издержки ведения переговоров и заключения контрактов	210	Оплата труда	Суточные в командировках, научных экспедициях
		220	Приобретение услуг	Оплата проезда по служебным командировкам
		226	Прочие услуги	Командировочные расходы в части проживания Информационные услуги, литература, выставки Издательские расходы Расходы на подписку на периодические издания
4.	Издержки спецификации и защиты прав собственности	226	Прочие услуги	Оплата патентных услуг
5.	Издержки оппортунистического поведения	226	Прочие услуги	Расходы на страхование
				Расходы гражданской ответственности владельцев ТС
				Штрафы, пени, недоимки по налогам

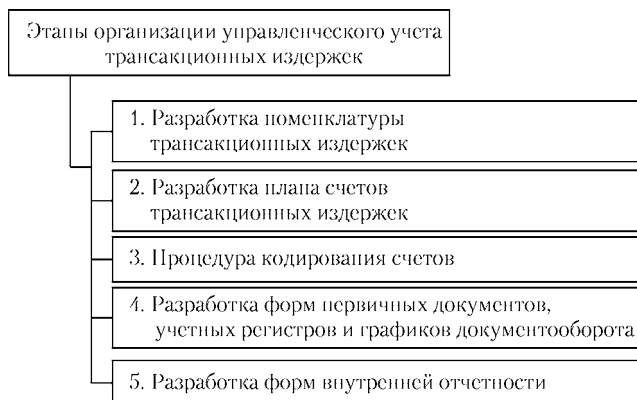


Рис. 1. Построение системы управленческого учета транзакционных издержек

Для учета, оценки и анализа транзакционных издержек необходимо внести соответствующие коррективы в рабочий план счетов организации [20]. Например, каждому аналитическому счету, соответствующему конкретной статье затрат, присваивается дополнительный признак — вид транзакционных издержек (001–005 в соответствии с классификацией транзакционных издержек). Таким образом мы получим детализацию затрат в разрезе видов транзакционных издержек. Находить сумму транзакционных издержек можно будет путем фильтрации операций по кодам счетов аналитического учета.

Признаки статей затрат формируются бухгалтером-аналитиком при настройке системы управленческого бухгалтерского учета. Например, кодировка аналитического счета «Оплата за интернет» будет выглядеть следующим образом:

221.001.005,

где 221 — балансовый счет «Услуги связи»; 001 — первый уровень аналитического учета, отражающий вид транзакционных издержек «Информационные издержки»; 005 — второй уровень аналитического

учета, отражающий непосредственно статью затрат «Оплата за интернет».

В управленческом учете информация распределяется согласно признакам классификации затрат в автоматическом режиме. Режим работы бухгалтерии, обрабатывающей первичные документы, с внедрением данной системы учета существенно не изменится.

Таким образом, оценка и анализ транзакционных издержек генерации новых знаний могут осуществляться в рамках системы бухгалтерского учета, предусмотренной в учреждениях академического сектора. При сборе и группировке информации о транзакционных издержках бухгалтер-аналитик оперирует данными бухгалтерских счетов организации. Анализируя обороты по счетам, он формирует отчеты об отклонениях от принятых нормативов (плановых значений) по структурным подразделениям.

Используя вышеприведенную методику, авторы провели эмпирическое исследование. В ходе исследования была проведена оценка транзакционных издержек ряда учреждений академического сектора УрО РАН за 4 года (2005–2008 гг.).

Результаты исследования показали, в общем объеме расходов академического института доля транзакционных издержек колеблется на уровне 7,5–10%. Изучение видовой структуры транзакционных издержек выявило, что наибольший удельный вес в их общем объеме занимают информационные издержки (40–50%) и издержки ведения переговоров и заключения контрактов (40–50%). Динамика структуры транзакционных издержек академического института отражена в табл. 3.

Результаты эмпирического исследования позволяют сделать вывод о том, что транзакционные издержки, особенно информационные издержки и издержки ведения переговоров и заключения контрактов, в силу своего значительного удельного веса в общем объеме расходов академического института могут выступать фактором, влияющим на результа-

Таблица 3

Изменение структуры транзакционных учреждений академического сектора УрО РАН, 2005–2008 гг.

	Вид транзакционных издержек	Статья	Наименование статьи расходов	Наименование расхода
1.	Информационные издержки	210	Оплата труда	Компенсации на приобретение литературы
		220	Приобретение услуг	Услуги связи
		226	Прочие услуги	Приобретение программного обеспечения
		310	Увеличение стоимости основных средств	Приобретение книг для пополнения библиотечного фонда Патентование товарных знаков
2.	Издержки измерения			
3.	Издержки ведения переговоров и заключения контрактов	210	Оплата труда	Суточные в командировках, научных экспедициях
		220	Приобретение услуг	Оплата проезда по служебным командировкам
		226	Прочие услуги	Командировочные расходы в части проживания Информационные услуги, литература, выставки Издательские расходы Расходы на подписку на периодические издания
4.	Издержки спецификации и защиты прав собственности	226	Прочие услуги	Оплата патентных услуг
5.	Издержки оппортунистического поведения	226	Прочие услуги	Расходы на страхование
				Расходы гражданской ответственности владельцев ТС
				Штрафы, пени, недовымки по налогам

тивность научной деятельности. Степень этого влияния авторы планируют выявить в ходе дальнейшего исследования.

Теоретическая значимость проведенного исследования заключается в выделении транзакционного и трансформационного секторов в деятельности академического института, проанализирована структура расходов академического института и выделены источники информации для анализа транзакционных издержек.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в разработке системы мероприятий по введению *автоматизированной системы учета* транзакционных издержек с помощью кодирования аналитических счетов учета расходов в системе бухгалтерского учета научной организации.

Таким образом, анализ полученных теоретических и практических результатов исследования позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, в деятельности академического института можно выделяются транзакционные и трансформационные операции, и, соответственно трансформационные и транзакционные издержки.

Во-вторых, в результате анализа системы бухгалтерского учета и отчетности академического института определены источники информации о транзакционных издержках. На основании данных, полученных их бухгалтерских отчетов, дана эмпирическая оценка размера и структуры транзакционных издержек одного из академических институтов.

В-третьих, предложена система мероприятий по введению *автоматизированной системы учета* транзакционных издержек с помощью кодирования аналитических счетов учета расходов в системе бухгалтерского учета научной организации.

Список использованных источников

1. О. И. Уильямсон. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация. СПб.: Лениздат, 1996.
2. C. W. Cobb, P. H. Douglas. A Theory of Production//American Economic Review, Vol. 18 (Suppl.), 1928.
3. E. V. Popov. Transaction Function //International Advances in Economic Research. Vol. 14, No. 4, 2008.
4. L. Pritchett, D. Filmer. What Education Production Function Really Show: A Positive Theory of Education Expenditures. World Bank Working Paper 1795, July 1997.
5. H. Demsetz. Cost of Transacting//Quarterly Journal of Economics, V. 81, № 1, 1968.
6. J. J. Wallis, D. C. North. Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870–1970//Long-term Factors in American Economic Growth. Ed. by Engerman S. Chicago, 1987.
7. Институциональная экономика: новая институциональная теория: учебник/под ред. А. А. Аузана. М.: ИНФРА-М, 2007.
8. А. Е. Шастинко. Новая институциональная экономическая теория. М.: ТЕИС, 2002.

9. Р. Р. Тухбатов. Транзакционные издержки и пути их сокращения в условиях перехода к инновационной экономике. Дисс. ... канд. экон. наук. М., 2007.
10. Н. Г. Устинова. Транзакционные издержки фирмы в условиях информационной экономики. Дисс. ... канд. экон. наук. Саратов, 2007.
11. Е. В. Ягин. Транзакционные издержки как проблема современных рыночных отношений. Дисс. ... канд. экон. наук. Чебоксары, 2004.
12. М. М. Пронина. Транзакционные издержки на рынке интеллектуальной собственности. Дисс. ... канд. экон. наук. СПб, 2007.
13. В. А. Бабин. Теория и методология транзакционных издержек производственных систем. Дисс. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2007.
14. А. В. Шмачко. Неинституциональная теория фирмы и транзакционные издержки. Дисс. ... канд. экон. наук. Орел, 2007.
15. А. В. Сарайкин. Разработка моделей оценки и сокращения транзакционных издержек машиностроительных корпораций. Дисс. ... канд. экон. наук. Набережные Челны, 2005.
16. М. В. Сыров. Оптимизация транзакционных издержек инновационного процесса. Дисс. ... канд. экон. наук. М., 2006.
17. О. И. Воловщиков. Методы и процедуры оценки транзакционных издержек промышленного предприятия. СПб., 2005.
18. Д. Б. Пяткин. Принципы и методы снижения транзакционных издержек в предпринимательских структурах. Дисс. ... канд. экон. наук. СПб, 2004.
19. А. Ю. Заруднева. Влияние институтов товарного знака на минимизацию транзакционных издержек фирмы. Дисс. ... канд. экон. наук. Волгоград, 2005.
20. М. А. Вахрушина. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. 6-е изд., испр. Москва: Омега-Л, 2007.

Extraction of the transactional costs from the accounting reports of the academic institutes

E. V. Popov, Doctor of economic sciences, Institute of Economics of UB RAS, Head of the Center of Economic Theory.

M. V. Vlasov, Candidate of economic sciences, Institute of Economics of UB RAS, Senior Researcher of Center of Economic Theory.

N. V. Orlova, Institute of Economics of UB RAS, Postgraduate Student.

The article covers the questions of the transactional costs evaluation in the academic sector, such as the transformational and transactional activities delimitation in the operation of the academic institute. The transactional costs information sources in the accounting system of the academic institute are indicated. The system of measures for data processing automation in the evaluation of transactional costs by the encoding of the outlay sub-accounts in the accounting system of the academic institute is proposed.

Keywords: economic theory, economy of knowledge, transactional costs, scientific productivity, accounting.