

АНАЛИЗ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРОВ ПОСТАВКИ

Трансакционные (преддоговорные) издержки в настоящее время являются спорным вопросом бухгалтерского и налогового учета. Без разрешения данного вопроса представляется затруднительным их экономический анализ, определение их значения для формирования затрат, прибыли и доходности деятельности организации в целом и конкретной поставки (сделки).

Ключевые слова: поставка; трансакционные издержки; договор поставки; экономический анализ трансакционных издержек; бухгалтерский учет трансакционных издержек; договорные отношения.

M. N. Meretskaya

Finance University under the Government of the Russian Federation

ANALYSIS OF DELIVERY CONTRACT TRANSACTION COSTS

Transaction (precontractual) costs are currently a disputable matter of accounting and taxation, which makes it difficult to carry out their economic analysis, determine their importance in calculating total costs, profit and profitability of the enterprise in general and a delivery deal in particular.

Keywords: delivery; transaction costs; delivery contract; transaction costs economic analysis; transaction costs accounting; contractual relations.

Договорные отношения представляют собой очень сложную и нередко запутанную систему взаимодействий, состоящую из множества фактов хозяйственной деятельности, как правило, связанных с формированием доходов и расходов контрагентов. Субъекты предпринимательской деятельности, сталкиваясь с нетипичными операциями, в том числе на этапе преддоговорных соглашений (договоренностей), зачастую, не в состоянии определить, куда относить полученные расходы и как их учитывать в бухгалтерском и налоговом учете, какое влияние они оказывают на прибыль организации.

Преддоговорные отношения могут формироваться в течение длительного времени, задолго до подписания контракта и связаны со значительными трансакционными издержками. В связи с этим, представляется необходимым сформировать универсальный подход к отражению в бухгалтерском учете трансакционных издержек вне зависимости от того, заключен (подписан) договор сторонами, либо нет, начата реализация обязательств сторон, либо нет. Для этих целей мы предлагаем использовать только счет 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». На указанный счет можно отнести расходы по конкретному факту хозяйственной жизни. Если трансакционные издержки велики и предприятие ведет систематическую деятельность по поиску партнеров, то представляет-

ся необходимым ежеквартально создавать оценочное обязательство по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Каждая компания вправе выбрать вариант бухгалтерского учета, наиболее приемлемый для ее учетной политики и особенностей деятельности.

Если учитывать транзакционные издержки обособленно от стоимости закупок сырья, материалов, товаров (у покупателя) и от коммерческих расходов у продавца, то это позволит сформировать адекватную себестоимость запасов, что является основой для проведения объективного экономического анализа [1].

Остается спорным вопрос о транзакционных издержках в налоговом учете для целей налога на прибыль и вычета по налогу на добавленную стоимость.

В Налоговом кодексе РФ содержится перечень затрат, который сходен с транзакционными издержками, в том числе:

- расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции.

Признание расходов по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом, в размере прямых затрат, определяемых в соответствии со ст. 318 и 319 Налогового кодекса РФ [2].

Однако представляется, что налогоплательщик, вне зависимости от выбранного способа бухгалтерского учета (прочие расходы либо оценочное обязательство) должен быть готов отстаивать свои интересы в суде по спорам с налоговыми органами.

Таким образом, мы подошли к экономическому анализу поставки. Ретроспективный анализ качества поставки — это методика экономического анализа, направленная на определение доли несовершенных сделок при понесенных затратах. Данный вид экономического анализа применяет методику теории экономического анализа и показатели доли совершенных и несовершенных сделок, доли транзакционных издержек по договорам и долю каждого вида подобных издержек в общей сумме по каждой поставке. Цель определения последнего показателя — выявить те транзакционные издержки, которые необходимо сократить, выявить тенденцию их роста и найти способы избежать дополнительных расходов в случае отмены поставки.

Алгоритм ретроспективного анализа качества договоров поставки выглядит следующим образом:

1. Рассчитать показатели долей совершенных и несовершенных сделок:

$$\delta = \frac{D}{\sum D},$$

где δ — доля совершенных или несовершенных сделок; D — количество совершенных или несовершенных сделок; $\sum D$ — общее количество сделок.

2. Рассчитать показатели долей транзакционных издержек по договорам совершенных и несовершенных сделок:

$$\delta = \frac{ТИ}{\sum ТИ},$$

где δ — доля трансакционных издержек по договорам совершенных или несовершенных сделок в общей сумме трансакционных издержек; $ТИ$ — трансакционные издержки по договорам совершенных или несовершенных сделок; $\sum ТИ$ — общая сумма трансакционных издержек.

Рассчитать показатели долей каждого вида трансакционных издержек заключенных и незаключенных договоров поставки. Формула расчета имеет точно такой же вид, как предыдущая.

3. Определить в рамках ретроспективного анализа сделки показатели рентабельности и эффективности по заключенным договорам поставки, благодаря которым каждый договор покажет, насколько совершенная по нему сделка способствовала росту прибыли.

Трансакционные издержки должны входить в цену каждого договора поставки вместе со стоимостью страховки и другими расходами, формируя тем самым общую стоимость договора. Во-первых, нужно определить долю трансакционных издержек в общей стоимости договора. Во-вторых, использовать показатель стоимости договора в виде выручки и определить тем самым рентабельность. В третьих, зная долю трансакционных издержек в общей сумме расходов, можно оценить их влияние на результативность сделки (а также оценить необходимость затрат).

1. Факторная модель стоимости договора поставки выглядит следующим образом: *Стоимость договора поставки = (Цена 1 ед. продукции \times Объем поставляемой продукции) + Трансакционные издержки + Страховка + Транспортные расходы + Иные расходы.*

Данная модель может корректироваться в зависимости от характера сделки и понесенных расходов. Например, в цену готового изделия помимо затрат на материалы, зарплату рабочим, упаковку могут уже входить затраты на страховку, транспорт и, возможно, постоянные трансакционные издержки, либо предприятие учитывает те же расходы на страховку отдельной строкой расходов.

$$\delta = \frac{ТИ}{СД},$$

где δ — это доля трансакционных издержек в стоимости договора; $ТИ$ — трансакционные издержки; $СД$ — стоимость договора.

$$P = \frac{\Pi}{СД},$$

где P — рентабельность сделки по данному договору поставки; Π — чистая прибыль, полученная в результате сделки по данному договору (за минусом налогов на прибыль и иных вычетов); $СД$ — стоимость договора поставки.

$$\delta' = \Pi \delta,$$

где δ' — доля прибыли, приходящаяся на трансакционные издержки; Π — прибыль; δ — доля трансакционных издержек в стоимости договора.

Эффективность определяется на основе расчетов долей и рентабельности, а также исходя из данных экономического анализа прошлых периодов. Разумеется, чем больше договоров предприятие заключит и совершит сделок по ним, а также, чем выше окажутся показатели по сравнению с прошлым периодом, можно делать вывод о том, насколько эффективна деятельность компании в данном секторе.

Вторым аспектом экономического анализа является перспективный анализ сделки. Его роль — оперативный мониторинг за ходом заключения сделки и осуществления поставки с целью предотвращения лишних расходов. Данный вид анализа является новым направлением, в современной практике нет сформировавшегося представления о том, каким образом транзакционные издержки влияют на цену договора и результат сделки. Контроль за уровнем транзакционных издержек в отечественной практике носит общий характер в совокупности всех затрат по сделке. Метод данного анализа — сопоставление этапов заключения сделки и осуществления поставки с уровнем расходов по ним. В основе методики лежит предварительный расчет нормы и возможных отклонений размера транзакционных издержек, исходя из данных прошлых периодов, а также сопоставление с возможной прибылью от совершения сделки.

Процесс поставки делится на несколько этапов:

- преддоговорный (на данном этапе поставщик и покупатель несут информационные транзакционные издержки);
- заключение сделки (издержки по проведению переговоров играют основную роль);
- исполнение обязательств (включаются измерительные, специфические и оппортунистические издержки (последние два вида не обязательны, так как являются следствием специфических обстоятельств, таких как арбитраж и т. д.)).

Используя данные прошлых сделок или статистические расчеты компании (предельная норма транзакционных издержек, которая определяется как частное, полученное путем деления общей суммы транзакционных издержек за определенный период на количество совершенных сделок), перспективный анализ использует метод соотношения текущих затрат с нормой. Также важную роль играет расчет общей суммы транзакционных издержек, которая не должна превышать соответствующую норму подобной величины. Также важно учитывать долю транзакционных издержек в общей сумме расходов компании в определенный период, так как превышение подобной нормы чревато появлением дефицита средств по текущей операционной деятельности компании. Несмотря на простоту и логичность в расчетах подобного анализа, он является трудоемким, так как требует постоянного мониторинга со стороны специалиста.

Еще одним важным аспектом перспективного анализа является оперативное определение состояния сделки — ее качественный анализ. Здесь анализируется каждый этап сделки как деловые отношения: информация, полученная от третьих лиц о контрагенте, его поведение и позиция во время переговоров, характер выполнения обязательств, своевременная оплата или поставка, желание продолжать партнерство в будущем. Качественный анализ определяет справедливость транзакционных издержек по конкретной сделке, а также указывает менеджерам необходимое направление в бизнесе. Данный тип анализа является результатом умозаключения одного или группы лиц и имеет под собой основу накопленного делового опыта и понимания текущей ситуации на рынке.

Результаты ретроспективного анализа, описанного выше, служат фундаментом для расчетов перспективного анализа, который проводится в операционном режиме. Результаты ретроспективного анализа помогают не только отслеживать уровень транзакционных издержек, но и оценить работу менеджеров.

Если представить предприятие, как совокупность договорных отношений, значение бухгалтерского учета и анализа транзакционных издержек возрастает во много раз. Сформировав информационную базу транзакционных издержек по каждому договору поставки, можно воспользоваться инструментарием экономического анализа для определения выгоды от заключения каждого договора поставки и эффективности сделки. Польза перспективного экономического анализа в том, чтобы определить не только справедливость расходов, а также скорректировать направление деятельности компании.

Список использованной литературы

1. Коуз Р. Фирма, рынок, право : пер. с англ. / Р. Коуз. — М. : Новое издательство, 2007. — 224 с.
2. Милгром П. Экономика, организация и менеджмент : в 2 т. / П. Милгром, Дж. Робертс ; пер. с англ. под ред. И. И. Елисеевой, В. Л. Тамбовцева. — СПб. : Экон. шк., 2004. — Т. 1. — 468 с.

References

1. Coase R. *The Firm, the Market and the Law*. Chicago & London, The University of Chicago Press, 1988. 226 p. (Russ. ed.: Kouz R. *Firma, rynok, pravo*. Moscow, Novoe izdatelstvo Publ., 2007. 224 p.).
2. Milgrom P., Roberts J. *Economics, Organization and Management*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1992. XVII, 621 p. (Russ. ed.: Milgrom P., Roberts Dzh. *Ekonomika, organizatsiya i menedzhment*. Saint Petersburg, Ekonomicheskaya shkola Publ., 2004. Vol. 1. 468 p.).

Информация об авторе

Мерецкая Мария Николаевна — аспирант, кафедра экономического анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, Ленинградский проспект, 49, e-mail: skip_88@mail.ru.

Author

Meretskaya Maria Nikolaevna — PhD student, Dep-t of Economic Analysis, Finance University under the Government of the Russian Federation, 49 Leningradskiy pr., 125993 Moscow, Russia, e-mail: skip_88@mail.ru.