

## СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ПРИ КАЧЕСТВЕННОМ ИЗМЕНЕНИИ ПРОИЗВОДСТВА

© 2008 А.В. Ефремов\*

**Ключевые слова:** трансакционные издержки, управленческий учет, качественные изменения, центр ответственности, возникновение затрат, пищевые предприятия, издержки.

Рассматриваются альтернативные варианты организации качественных изменений производства в рамках экономических соглашений и их влияние на организацию учета. Для целей стратегического управленческого учета экономические соглашения формируют информацию, раскрывающую деятельность организации. Следствием агентских (совместных) отношений является возникновение трансакционных издержек, играющих не только важную общеэкономическую роль, но и занимающих значительное место в общих издержках при выполнении производственной программы.

Концептуальный подход экономических соглашений нацеливает на увязывание между собой трех сегментов: характеристики агента и его мотивов, вариантов координации действий, роли ценностей и общих благ.

Для экономистов возникают понятия неопределенности и информации, причем неопределенность выводится либо из асимметричности информации, либо из особого контекста ситуации. Введение фактора асимметричности информации в рассмотрении различных экономических проблем позволяет понять процесс возникновения провалов рынка. Особый интерес представляет то, как теория стимулов увязывает контракты с решением проблем координации, обусловленных существованием асимметричной информации между агентами. В теории стимулов акцент делается на двух видах проблем: “отбор худших”, отражающий проблемы, предшествующие взаимодействию, в том числе и подписанию контракта, и “моральный риск”, связанный с последствиями уже совершившегося взаимодействия.

Теория трансакционных издержек вменяет контрактам более сложную роль по сравнению с теорией стимулов. Контракты рассматриваются как механизм структурирования взаимных приспособлений участников сделки и ограничения расточительных действий, направленных на перераспределение выигрыша от сделки.

Ключевое различие между управленческими структурами и институтами заключается

в том, что институциональная среда задается как совокупность фундаментальных политических, социальных и юридических правил. Управленческие структуры представляют собой экономические соглашения между агентами, определяющие режим кооперации и взаимодействия между ними. Причем управленческие структуры и институты взаимосвязаны между собой. При этом институциональная среда рассматривается как набор параметров, влияющих на сравнительные издержки различных способов организации.

Если идентификация цен признается ключевой характеристикой рынков, а способность одного агента обеспечить преобладание своих решений над решениями других агентов ключевой характеристикой организаций, тогда все многообразие способов организации трансакций очень сложно свести к двум соглашениям (“рынку” и “иерархии”). В юридической форме партнерства отношения между партнерами прямо не регулируются ценовой системой, но и об “иерархии” в распределении ресурсов вряд ли можно говорить. В случае союзов, некоммерческих фондов, кооперативов, совместной деятельности и так далее их участники достаточно плотно координируют свои действия через контракты, не будучи вовлеченными в интегрированные организации.

О.И. Уильямсон предложил называть эти соглашения “гибридными формами”: “Гибрид-

\* Ефремов Александр Владимирович, ст. преподаватель Волгоградского филиала Московского государственного экономического института.

ные формы представляют собой институциональные сочетания, фиксируемые либо в долгосрочных, либо автоматически пролонгируемых краткосрочных контрактах между партнерами, сохраняющими автономию в принятии решений и право собственности на активы, остающимися конкурентами в одних сферах деятельности, тогда как в других - координирующими действия с помощью формальных соглашений”<sup>1</sup>.

Так как координация происходит без интеграции, это способствует сохранению мощных стимулов и эффективной работе. Поэтому гибридные соглашения должны найти особое распространение в среде организаций пищевой промышленности.

Гибридные формы развиваются в контексте повторяющихся трансакций, часто между ограниченным числом участников, использующих либо автоматически продлеваемые краткосрочные контракты, либо долгосрочные контракты, предусматривающие механизмы согласования. При этом механизм адаптации, характерный для гибридных форм, отличается как от ценового (рыночного), так и от иерархического (организационного). Сложность связана с тем, что участвующие стороны остаются независимыми и сохраняют автономию в принятии основных экономических решений. Сказанное особенно верно тогда, когда координация затрагивает качественные изменения производственной программы. По существу, гибридные формы представляют экономические соглашения, фиксируемые контрактными отношениями между партнерами, сохраняющими право собственности на активы и относительную автономию в принятии решений.

С этих позиций мы предлагаем рассмотреть альтернативные варианты организации качественных изменений производственной программы в рамках экономических соглашений и их влияние на организацию учета.

Особенностью совместной деятельности, формируемой договорами, является то, что интересы их участников должны совпадать. В других же договорах (купли-продажи, займа и т. д.) интересы участников могут быть противоположны. Экономические соглашения должны постоянно корректироваться в последующих дополнительных соглашениях.

Для целей стратегического управленческого учета экономические соглашения формируют информацию, раскрывающую часть деятельности организации (отчетный сегмент),

осуществляемой с целью извлечения экономических выгод (или дохода) совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

Под совместно осуществляемыми операциями предполагается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) с использованием собственных активов. При этом каждый участник договора несет свою часть расходов и обязательств, а также получает долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора.

На пищевых предприятиях совместно осуществляемые операции имеют место при наличии взаимоотношений различных экономических агентов, участвующих в разработке и внедрении новых сортов продукции.

Следствием агентских (совместных) отношений является возникновение трансакционных издержек, играющих не только важную общеэкономическую роль, но и занимающих значительное место в общих издержках при выполнении производственной программы.

Понятию контрактного поведения придается в теории прав собственности совершенно особенное значение, потому что в договоре находит реализацию фундаментальное право собственника на передачу (отчуждение) собственности: средством, через которое права собственности влияют на экономическое поведение, являются контракты, и любой обмен благ предполагает передачу каких-то определенных прав собственности, т.е. предполагает контрактное отношение. Именно контракт четко фиксирует, что же конкретно предложит обмену. “Функция контракта, - отмечает S. Pejovich, - состоит в спецификации пучка прав, подлежащих обмену. Законченные контракты дорого заключать и зачастую дорого защищать”<sup>2</sup>.

В соответствии с контрактным взглядом на теорию прав собственности базовой единицей как в ней, так и в родственных ей концепциях признается акт экономического взаимодействия, сделка, трансакция. Категория трансакции охватывает как материальные, так и контрактные аспекты обмена. Она понимается предельно широко и используется для обозначения обмена как товарами, так и различными видами деятельности или юридическими обязательствами как долговремен-

ного, так и краткосрочного характера, требующими детализированного документального оформления и предполагающими простое взаимопонимание сторон. Издержки по осуществлению трансакций выступают главным фактором, определяющим структуру и динамику различных социальных институтов.

Оливер Уильямсон сыграл ключевую роль в идентификации характеристик, необходимых для моделирования конкретной сделки и объясняющих вариации в трансакционных издержках. В своих попытках сделать концепт трансакционных издержек более операционным, применимым к анализу альтернативных организационных структур, он постепенно выделил три основных измерения, значимых для объяснения величины издержек, возникающих при совершении любой конкретной сделки. Эти измерения таковы: степень неопределенности внешней среды, частота совершения сделки и степень специфичности вовлеченных в нее активов.

Неопределенность, сопровождающая осуществление трансакции, проистекает из двух потенциальных источников. Внутренний источник неопределенности заключается в поведении участников сделки в условиях, когда невозможно или слишком дорого фиксировать и (или) проверить реакцию партнера. Внешний источник неопределенности обусловлен невозможностью точного предсказания открывающихся возможностей, что стимулирует оппортунизм. Важный вопрос заключается в том, наблюдается ли интерференция различных типов неопределенностей, усиливается ли их амплитуда и часто ли они возникают. Основное предсказание на основе теории гласит, что частые и усиливающие друг друга неопределенности приводят к росту издержек на рынке, способствуя тем самым централизации трансакций в рамках фирмы.

Другим фактором, влияющим на издержки и определяющим тем самым выбор управленческой структуры, является частота осуществления трансакции или одного и того же типа сделок. Причинно-следственная связь здесь такова: чем чаще агент совершает определенную сделку, тем лучше он узнает ее характерные особенности и тем ниже возникающие трансакционные издержки.

Третья характеристика трансакций была определена как степень специфичности вовлеченных в нее активов. Эта переменная в

современной литературе о трансакционных издержках чаще всего подвергалась эмпирическому тестированию. Степень специфичности активов следует признать особенно важным фактором для объяснения выбора между альтернативными управленческими структурами, а также для понимания внутренних характеристик этих структур.

Концепцию трансакционных издержек пока нельзя признать полностью устоявшейся. С одной стороны, идентифицируя трансакции как любые обмены на рынке, трансакционные издержки сводят к издержкам использования ценового механизма. С другой стороны, существует более широкое толкование трансакций: это любые формы организации экономической деятельности. В последнем случае трансакционные издержки означают издержки, связанные с альтернативными вариантами организации.

Представляется, что в современной литературе превалирует именно второй подход, потому что он лучше подчеркивает идею существования альтернативных и конкурирующих вариантов организации обменов как ключевой характеристики рыночной экономики. Таким образом, мы предлагаем назвать трансакцией любой трансферт прав пользования товарами и (или) услугами между технологически разделяемыми единицами. Следует заметить, что предлагаемое определение не сводится исключительно к трансферту прав собственности. Это было бы равносильно признанию трансакциями исключительно трансфертов на рынке. Акцент, сделанный на праве пользования, позволяет расширить концепцию: теперь принимаются во внимание трансакции и внутри организаций (например, между подразделениями мультидивизиональной фирмы), и в рамках экономических соглашений (например, франшиза), при которых передача прав не связана с трансфертом прав собственности. Таким образом, трансферт прав собственности представляет собой частный случай более широкого процесса.

Ближайшее последствие сформулированного выше подхода заключается в том, что расширяется и наше понимание концепции трансакционных издержек. Здесь целесообразно привести определение трансакционных издержек О.И. Уильямсона, согласно которому они включают в себя "сравнительные затраты на планирование, адаптацию и мониторинг выполнения задачи, характерные

для альтернативных структур управления”<sup>3</sup>. Другими словами, трансакционные издержки возникают при любых вариантах организации трансакций, включая рынки, поэтому ключевой вопрос касается выбора наиболее эффективной из доступных альтернатив управленческой структуры, а также роли институциональной среды в качестве детерминанта этого выбора. Наиболее показательным примером понятий подобным образом трансакционных издержек будут издержки, связанные с подготовкой и реализацией контракта. Они состоят из предварительных издержек разработки, согласования и включения в текст контракта гарантий его выполнения, а также из последующих издержек, связанных с неполнотой контракта и необходимостью его корректировки по мере осуществления из-за выявления пропусков, ошибок и непредвиденных обстоятельств.

Предварительные издержки связаны с подготовкой условий, необходимых для осуществления трансакции. Здесь особенно значимы четыре аспекта. Во-первых, существуют издержки поиска партнера, заинтересованного в совершении сделки. Во-вторых, необходимо оценить общие условия сделки, не забывая о вероятности наступления некоторых непредсказуемых заранее событий. В-третьих, даже предсказуемые события подчас очень трудно оценить так, чтобы точно определить условия осуществления трансакции. Вот почему так много контрактов сознательно остаются неполными. В-четвертых, необходимы гарантии (залог, депозит и т.д.), особенно в случае трансакций, приводящих к возникновению взаимной зависимости между их участниками и (или) осуществляемых между партнерами с неизвестной или сомнительной репутацией. Последующие издержки касаются в основном применения положений подписанного контракта. Во-первых, обычно требуются ресурсы для доведения сделки до конца, т.е. для проверки выполнения ее сторонами контрактных обязательств. Во-вторых, за исключением полностью самореализующихся соглашений совершение трансакции может потребовать вмешательства третьей стороны, суда или приемлемого для сторон сделки арбитра. Издержки, возникающие в процессе вмешательства третьей стороны, особенно высоки, если некоторые характеристики трансакции нельзя наблюдать напрямую или

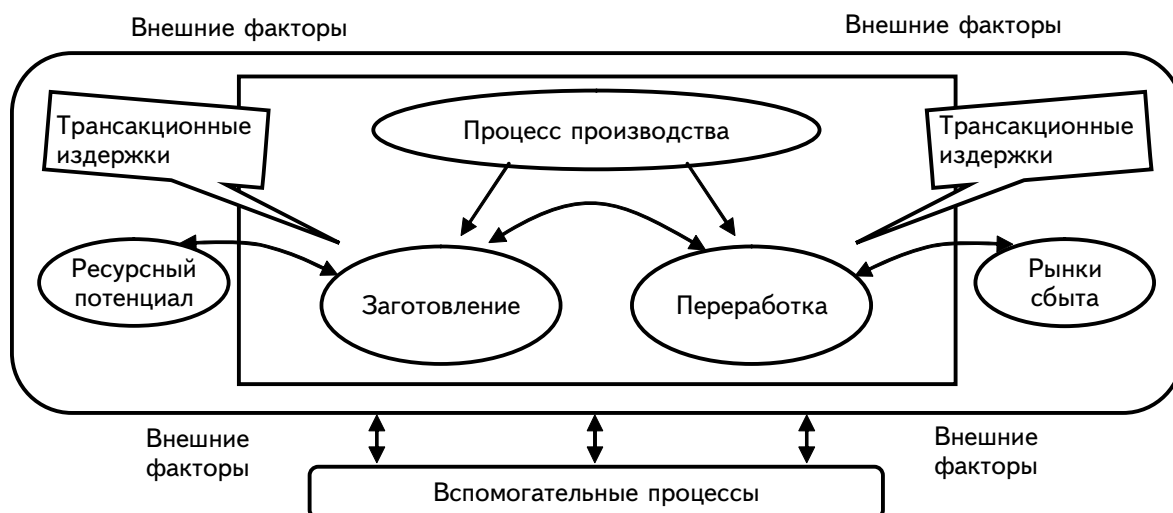
это доступно лишь ее непосредственным участникам, а не третьей стороне. В-третьих, учитывая неполноту контрактов и изменение обстоятельств, появляется потребность в адаптации к ним способов организации взаимодействия, т.е. потребность в связанной с издержками процедуре перезаключения контрактов.

Таким образом, любой вариант организации взаимодействий требует ресурсов. Совершение сделок на рынке означает использование ценового механизма: поиск и сравнение цен, их интерпретация, осуществление платежей и т.д. Перенесение трансакций внутрь фирмы оборачивается ростом административных издержек. Планирование трансакций в рамках межфирменных соглашений рождает потребность во внимательной разработке контрактов и процедур контроля над их исполнением.

Трансакционные издержки можно определить как издержки экономического воздействия, в каких бы формах оно ни протекало. Профессор Р.И. Капелюшников следующим образом определяет трансакционные издержки: “Трансакционные издержки охватывают издержки принятия решений, выработки планов и организации предстоящей деятельности, ведения переговоров о ее содержании и условиях, когда в деловые отношения вступают двое или более участников; издержки по изменению планов, пересмотру условий сделки и разрешению спорных вопросов, когда это диктуется изменившимися обстоятельствами; издержки обеспечения того, чтобы участники соблюдали достигнутые договоренности.

Трансакционные издержки включают также любые потери, возникающие вследствие неэффективности совместных решений, планов, заключаемых договоров и созданных структур; неэффективных реакций на изменившиеся условия; неэффективной защиты соглашений. Одним словом, они включают все, что так или иначе отражается на сравнительной работоспособности различных способов распределения ресурсов и организации производственной деятельности”<sup>4</sup>.

Выделение нового класса издержек поставило сразу ряд проблем: определение по моменту, составу и содержанию трансакции; оценка измерения; бухгалтерское отражение и анализ их эффективности. С точки зрения трансакционного подхода различные формы организации людей - это не что иное, как орудия по экономии трансакционных издер-



**Рис. Учетно-информационные потоки издержек при качественных изменениях производственной программы**

жек. По большому счету, именно стремление к снижению транзакций и послужило одной из основных причин объединения предприятий в консолидированные группы.

Различные институты обладают неодинаковой эффективностью с точки зрения экономии транзакционных издержек, как и они сами неоднородны по своему составу. Поэтому одни организационные формы могут обладать преимуществами в экономии издержек одного типа, другие - другого. Их многообразие обусловлено множеством типов транзакционных издержек и соответственно множественностью возможных способов их экономии. Для каждого типа сделок создаются специальные координирующие и защитные механизмы. Транзакционные издержки - это неизбежные издержки организации в условиях системы рыночной экономики. Они многообразны по своему содержанию, а их объем и структуру во многом определяют организационные формы предприятий, их внутренние и внешние контрактные взаимоотношения.

На формирование и движение учетной информации в технологических процессах предприятий оказывают влияние не только внутренние управляемые и неуправляемые факторы, но и внешние. Чтобы показать влияние факторов на учет издержек качественных изменений производственной программы предприятий, нами рассмотрены данные предприятия в неразрывной цепочке технологических процессов и в разрезе стадий процесса производства и переработки (см. рисунок).

К основным процессам в данном случае мы относим действия на каждом этапе каждой стадии процесса производства и переработки продукции. Виды вспомогательной деятельности следующие: разработка стратегии, учет и управление персоналом, его развитие и повышение его роли в деловых процессах, учет информационных ресурсов, учет финансовых и материальных ресурсов, выполнение программ по защите окружающей среды, внешние контакты, управление связями с общественностью, учет изменений и улучшений (прогресса).

Институциональная среда очерчивает общие правила производства и обмена товаров и услуг: от нее зависят рамки транзакций и выбор способа их организации. В чем именно заключаются эти способы и соглашения, лежащие в основе сделок? Данный вопрос, по существу, предопределяет развитие теории транзакционных издержек, тем самым открывая путь к анализу экономических соглашений через выделение альтернативных способов организации транзакций и параметрирование экономических соглашений.

<sup>1</sup> Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, "отношенческая контрактация". СПб., 1996.

<sup>2</sup> Pejovich S. Fundamentals of economics: a property of rights approach. Dallas, 1981.

<sup>3</sup> Уильямсон О.И. Указ. соч.

<sup>4</sup> Капелюшников Р.И. Категория транзакционных издержек // Как это делается: финансовые, социальные и информационные технологии: Сб. науч. ст. / Ин-т коммерческой инженерии. М., 1994.