

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ДОГОВОРОВ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ В АТОМНОЙ ЭНЕРГЕТИКЕ

© 2009 Е.С. Шапорева\*

**Ключевые слова:** электроэнергетика, энергосервис, ценообразование, контракт, подрядчик, заказчик, издержки, транзакция, трансформация, доходы, расходы.

Рассматриваются особенности отражения в учете и отчетности предприятия транзакционных издержек, возникающих при рассмотрении контрактных отношений между объектами атомной энергетики и энергосервисной компанией. Предложена система оптимизации учета транзакционных издержек. Сделан вывод о том, что для организации аналитического учета в энергосервисной компании транзакционные издержки должны быть отражены на отдельных аналитических счетах в зависимости от времени их возникновения, заказчика и требований, предъявляемых в конкретном договоре.

В настоящее время, в результате проводимой в энергетической отрасли реформы, касающейся создания конкурентных рынков электроэнергии, в регионах Российской Федерации территориальные организации осуществляют свою деятельность с привлечением энергосервисных компаний, свободно конкурирующих на рынках предоставляемых услуг и ведущих самостоятельный бизнес. «Внедрение конкурентных отношений в электроэнергетику является главным направлением реформ. Конкурентный рынок электроэнергии - это рынок, основанный на принципах свободного ценообразования, предполагающий наличие равноправных участников, а также развитой инфраструктуры»<sup>1</sup>.

Для объективной характеристики особенностей учетных процедур, осуществляемых в рамках деятельности отдельных организаций на рынке электроэнергии, целесообразно рассматривать энергосервисную деятельность как коммерческую деятельность самостоятельных компаний, направленную на обеспечение внутренних потребностей организаций - производителей электроэнергии (в том числе и объектов ФГУП «Росэнергоатом») путем предоставления услуг по техническому и ремонтному обслуживанию энергопроизводящих предприятий.

В данном аспекте учетных проблем, рассмотрение контрактных отношений между объектом атомной энергетики и энергосервисной компанией, когда атомная электро-

станция является заказчиком, а энергосервисная компания - исполнителем этих заказов, можно выделить специфические требования к организации учета, возникающие при выполнении работ в данной отрасли. Для этого, изначально, необходимо рассмотреть условия договора на выполнение предприятием - подрядчиком, ремонтных работ на атомной электростанции, с целью признания и отражения в учете и отчетности данных организаций, их доходов и расходов.

Особенность данных договорных отношений обусловлена необходимостью соблюдения определенной техники безопасности выполнения работ и выполнения специальных требований, характерных для режимного предприятия, что в свою очередь накладывает дополнительные требования к организации учетного отражения, условий договора и их последующего исполнения.

Возникновение дополнительных обязательств исполнителя договорных условий перед заказчиком по обеспечению безопасности работы АЭС влечет за собой образование специфических затрат у исполнителя, которые должны быть обусловлены условиями заключенного договора на ремонтные и другие работы еще до момента принятия этих обязательств по заключенному контракту.

По нашему мнению, к таким затратам можно отнести расходы на получение лицензии, выданной органами государственного регулирования безопасности; расходы на

\* Шапорева Екатерина Сергеевна, преподаватель Балаковского института экономики и бизнеса, филиала Саратовского государственного социально-экономического университета, соискатель. e-mail: kati2112@yandex.ru.

обучение и аттестацию персонала в Учебно-курсовом комбинате (далее - УКК) или в Учебно-техническом центре (далее - УТЦ) по профилю выполняемых работ; расходы на периодическое повышение квалификации; расходы на проведение дополнительных медицинских обследований работников ремонтного предприятия; расходы на осуществление дополнительного контроля на этапах проведения ремонтных работ и т.д.

В российской практике бухгалтерского учета и на рассматриваемых предприятиях, ожидаемые неизбежные издержки учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов" в целом, без осуществления группировки затрат в аналитическом учете. Данная методика учета, по мнению автора, не позволяет организациям отслеживать и осуществлять контроль издержек, возникающих до момента подписания договора, то есть транзакционных издержек, и группировать их по видам деятельности компании, времени возникновения затрат и условий их признания и отражения в учете и отчетности, исходя из требований предъявляемых в договоре конкретным заказчиком.

По нашему мнению, обоснование времени признания в учете возникновения затрат на этапе заключения договоров имеет принципиальное значение. Это позволяет изучать весь процесс возникновения издержек по конкретному договору в комплексе и дает возможность компании отследить преддоговорные затраты по каждому договору или по группе договоров в качестве обособленных объектов учета. В свою очередь, это позволяет связывать в системном учете ожидаемые неизбежные издержки с выполнением условий того договора, в котором такие затраты фигурируют, и тем самым уточнять стоимостную оценку контракта по справедливой стоимости, с последующим отражением ее в учете.

По мнению автора, расходы исполнителя, связанные с заключением договоров на ремонтные работы, носящие транзакционный характер, целесообразно отражать в учете по дебету субсчета "Преддоговорные расходы" счета 97 "Расходы будущих периодов" с отдельным отражением на дополнительных субсчетах затрат, сгруппированных в зависимости от: заказчика фигурирующего в догово-

ре; видов затрат; времени их образования и так далее, с последующим списанием их со счета продажи соответствующих услуг.

Объединение преддоговорных издержек в отдельный аналитический класс счетов, в зависимости от их отношения к договору, ставит перед бухгалтерским учетом ряд проблем, таких как, определение затрат по моменту их возникновения, составу и содержанию. Решение данных проблем будет способствовать более объективному признанию затрат в бухгалтерском учете и даст возможность проведения более глубокого анализа эффективности затрат на предприятии.

Ожидаемые неизбежные издержки, возникающие до момента заключения контракта и связанные с заключением договора, носят транзакционный характер и могут рассматриваться при отражении в учете как особые транзакционные издержки.

Понятие транзакции и транзакционных издержек, впервые ввел в научный оборот Р. Коуз. По его мнению, к транзакционным издержкам следует относить издержки, возникающие при использовании ценового рыночного механизма и издержки, связанные с использованием административных механизмов контроля: "Транзакционные издержки включают также любые потери, возникающие вследствие неэффективности совместных решений, планов, заключаемых договоров и созданных структур; неэффективных реакций на изменившиеся условия; неэффективной защиты соглашений"<sup>2</sup>.

Расходы, формирующие себестоимость любых продаж, мы предлагаем классифицировать по трем группам издержек организации. По нашему мнению, к первой группе следует относить трансформационные расходы - расходы, связанные с непосредственным процессом производства, выполнения работ, оказания услуг. К ним относятся расходы на материалы, заработную плату, аренду и т.д. По второй группе следует отражать транзакционные издержки, которые имеют непроизводственное содержание и включают в себя расходы организации, связанные с предпроизводственной стадией. Например, затраты, связанные с заключением договоров, то есть: издержки сбора и обработки информации, ведения переговоров, подготовки и согласования проектов деловых соглашений, издер-

жки контроля и юридической защиты исполнения заключенного контракта и т.д. Третья группа издержек объединяет в себя, частично как трансформационные, так и трансакционные издержки, представляющие собой затраты, связанные с реализацией продукции, работ, услуг.

Особенное внимание, мы обращаем на трансакционные издержки, которые рассматриваются как “издержки рыночного экономического воздействия, в каких бы формах оно ни протекало. Трансакционные издержки охватывают издержки принятия решений, выработки планов и организации предстоящей деятельности, включающие затраты на ведение 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 ввиду изменения обстоятельств; издержки по обеспечению соблюдения участниками достигнутых договоренностей”<sup>3</sup>.

Таким образом, к трансакционным издержкам будут относиться все издержки, возникающие в процессе заключения договоров, включающие затраты по проведению переговоров, принятию решений по заключению контракта и по обеспечению условий выполнения контрактных обязательств.

Специфика трансакционных издержек, обеспечивающих заключение договоров на оказание услуг между энергосервисной компанией - ремонтным предприятием и субъектом атомной энергетики, зависит от ряда признаков, которые целесообразно объединить в группы и подгруппы.

Первая группа объединяет издержки по времени возникновения - преддоговорные и на момент подписания договора. К преддоговорным издержкам могут быть отнесены расходы на получение лицензии, выданной органами государственного регулирования безопасности. К издержкам на момент подписания договора, можно отнести расходы на проведение дополнительных медицинских обследований работников ремонтного предприятия. Вторая группа включает постконтрактные издержки, к которым относятся расходы на исполнение договора и затраты, связанные с изменением условий договора. К таким издержкам можно отнести затраты на

осуществление дополнительного контроля на этапах проведения ремонтных работ. Третья группа объединяет издержки в зависимости от типов затрат - общие и специфические, однократные или регулярно повторяющиеся. К общим издержкам относятся расходы на получение лицензии для проведения ремонтных работ. К специфическим и однократным издержкам относятся затраты на обучение и аттестацию персонала в УКК или УТЦ. К регулярно повторяющимся издержкам относятся расходы на периодическое повышение квалификации персонала ремонтной компании.

Для организации аналитического учета в энергосервисной компании трансакционные издержки должны быть отражены на отдельных аналитических счетах в зависимости от времени их возникновения и от требований условий, предъявляемых в конкретном договоре.

Одной из основных особенностей договора на выполнение предприятием - подрядчиком ремонтных работ на атомной электростанции является то, что подобные договоры в электроэнергетике заключаются на проведение плановых ремонтных работ в течение года. Содержание, объем работ, и сроки определяются техническим заданием и календарным планом, утвержденным со стороны заказчика и согласованным со стороны подрядчика. Проведение плановых ремонтных работ и заключение контракта не менее, чем на год, определяет долгосрочный характер взаимоотношений между заказчиком и подрядчиком.

Данная особенность договорных отношений позволяет сделать вывод о необходимости группировки всех трансакционных издержек, возникающих при заключении контрактов, с привязкой к определенному заказчику. Это связано с тем, что одна энергосервисная компания может обслуживать различные субъекты энергетической отрасли, к которым можно отнести атомные электростанции, тепловые электростанции и гидроэлектростанции. Таким образом, у одной подрядной организации, могут быть заключены долгосрочные контракты по различным направлениям деятельности с несколькими основными заказчиками и с возможностью многолетнего сотрудничества и перезаключения контрактов с ними.

В связи с этим, по нашему мнению, для оптимизации аналитического учета транзакционных издержек, их следует объединять на счете 97 "Расходы будущих периодов" с группировкой на отдельных субсчетах по каждому конкретному заказчику. Например, издержки, связанные с заключением договора с атомной электростанцией должны быть объединены в аналитическом учете с указанием номера конкретного договора или группы договоров (счет 97 "Расходы будущих периодов", субсчет "Преддоговорные издержки договора □...").

Аналитическая учетная процедура может быть осуществлена и по ожидаемым неизбежным издержкам, которые невозможно отнести к конкретному договору, носящим общий для организации характер. Подобные преддоговорные затраты рекомендуется объединять на субсчете "Общие транзакционные издержки" счета 97 "Расходы будущих периодов".

При отражении в учете общих транзакционных издержек, возникают проблемы их признания и отнесения к определенному отчетному периоду. В российских нормативных документах по учету признание и отнесение в отчетный период преддоговорных затрат рассматривается только для отражения договоров на капитальное строительство в ПБУ 2/94, "Расходы подрядчика, связанные с получением (заключением) договоров на строительство, которые могут быть отдельно выделены, и существует уверенность в том, что договор будет заключен, могут относиться к данному договору и до его заключения учитываться как расходы будущих периодов. Данные расходы могут учитываться подрядчиком так же, как затраты того отчетного периода, в котором они произведены"<sup>4</sup>.

Иной способ учета преддоговорных издержек рассматривается в Положениях о концепциях финансового учета США (Statements on Financial Accounting Concepts - SFAC), где содержится понятие первоначальных прямых затрат, которое по своей сути близкое к понятиям транзакционных издержек и ожидаемых неизбежных затрат.

В соответствии с Положениями о концепциях финансового учета США, первоначальные прямые затраты, определяются как затраты, возникающие и непосредственно связанные с ведением переговоров, заключением контрактов на оказание работ, выполнение услуг. "При использовании метода учета выполнения конкретных работ и метода завершения оказания услуг, первоначальные прямые затраты признаются в качестве таковых в период, когда признается доход от оказания услуг"<sup>5</sup>.

Следовательно, учитывая это положение, первоначальные прямые затраты должны быть отражены в учете в том же отчетном периоде, что и доходы, полученные от оказания соответствующей услуги.

В соответствии с данными Положениями о концепции финансового учета признание дохода осуществляется в случае, когда договор на оказание услуги носит долгосрочный характер и растягивается на несколько учетных периодов. При этом используется метод пропорционального распределения работ, что позволяет учитывать доходы и расходы в каждом отчетном периоде пропорционально, в зависимости от доли выполненных работ в их общем объеме.

Предлагаемый способ отражения в учете и отнесения к отчетному периоду преддоговорных затрат, по нашему мнению, является наиболее оптимальным способом учета общих транзакционных издержек, возникающих в преддоговорном периоде по результатам заключения договоров энергосервисной компанией и энергетическими организациями.

<sup>1</sup> *Пантелей В.В.* Мировой опыт реформирования электроэнергетики // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. 2007. □ 6 (32). С. 88-91.

<sup>2</sup> *Плотников В.С., Шестопалова В.В.* Финансовый управленческий учет в холдингах. М., 2004. С. 80.

<sup>3</sup> *Плотников В.С., Шестопалова В.В.* Указ. соч. С. 83.

<sup>4</sup> ПБУ 2/94 Учет договоров на капитальное строительство. М., 2008. С. 45.

<sup>5</sup> *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. М., 2007. С. 78.