

На правах рукописи

Самаке Камара Кадиату

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЕТА
ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК КОРПОРАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж - 2016

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Сапожникова Наталья Глебовна

Официальные оппоненты:

Плотников Виктор Сергеевич, доктор экономических наук, профессор, Севастопольский филиал ФГБОУ ВО «Российский экономический университет» им. Г.В. Плеханова, профессор кафедры экономики и финансов,
Волкова Наталья Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра Первого», доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

Ведущая организация – ФГАОУ ВО Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»

Зашита состоится 18 марта 2016г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.38.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42-в, учебный корпус №5, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» января 2016г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современные рыночные отношения, характеризующиеся интенсивной интернационализацией капитала, высоко конкурентной средой, обусловили новые приоритеты в построении системы информационного обеспечения управления экономической деятельностью корпораций. Особое значение приобретают вопросы организации учета издержек корпораций, неизбежных при осуществлении предпринимательской деятельности и сокращение которых способствует росту доходов, прибыли, рентабельности корпорации. Исследование состава издержек корпораций российскими и зарубежными экономистами свидетельствует о замещении трансформационных издержек трансакционными, развитии трансакционных секторов и отраслей экономики.

Активное реформирование корпоративного учета на основе поступательного развития экономики выявило несоответствие степени разработанности теоретических и организационно-методических вопросов учета трансакционных издержек требованиям времени и информационным потребностям пользователей. В настоящее время документами в области бухгалтерского учета не разработаны определение, типология, состав, принципы формирования и раскрытия информации о трансакционных издержках корпораций, являющихся наряду с трансформационными издержками, объектами корпоративного учета и элементами корпоративной отчетности. Необходимость развития методов учета, в части систематизации информации о трансакционных издержках, которые позволяют проводить мониторинг издержек, принимать обоснованные экономические решения, способствующие минимизации издержек и повышению конкурентоспособности корпораций, обусловили актуальность темы исследования, ее теоретическое и практическое значение.

Степень разработанности проблемы. Неоспоримый вклад в разработку теории трансакционных издержек внесли зарубежные исследователи – Алчиан А., Далман К., Демсец Г., Дженсен М., Кларк Г.М., Коммонс Д., Коуз

Р., Меклинг У., Менар Дж., Милгром П., Мэтьюз Р., Норт Д., Польски М., Робертс Дж., Стиглиц Дж., Уильямсон О., Уоллис Дж., Фишер Т., Ходжсон Д., Чанг С., Эггерсон Т., Эрроу К. и российские ученые – Аузан А.А., Агапова И.И., Капелюшников Р.И., Кузьминов Я.И., Малахов С.В., Нестеренко А.Н., Нуриев Р.М., Олейник А.Н., Радаев В.В., Разумов В.В., Тамбовцев В.Л., Сухарев О.С., Тарушкин А.Б., Шаститко А.Е. и другие.

Значительный вклад в формирование методологии корпоративного учета трансакционных издержек внесли Бельченко С.В., Гареев Б.Р., Герасимова Л.Н., Городнова Н.В., Григорьева Е.М., Ендовицкий Д.А., Искосков М.О., Корнева С.С., Кувалдина Т.Б., Лабынцев Н.Т., Марьясин А.М., Мельник М.В., Насырова Г.А., Панженская И.Г., Плотников В.С., Поленова С.Н., Сапожникова Н.Г., Степанова Т.Е., Стукач В.Ф., Суворова С.П. и другие.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых, необходимо отметить, что в настоящее время не получили должного развития и не доведены до практических разработок вопросы теории и методики учета трансакционных издержек корпораций, в части понятийного аппарата, реализации системного подхода к разработке и внедрению учетных механизмов аналитического обеспечения управления, раскрытию информации во внутренней и внешней корпоративной отчетности. Сложность и многогранность данной проблемы, ее дискуссионность, потребность в адекватном современным условиям учетном обеспечении управления трансакционными издержками, теоретическая и практическая значимость предопределили выбор темы диссертации, основные направления исследования, его цель и задачи.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с направлением научных исследований ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью, и корпоративными отношениями хозяйствующего субъекта», утвержденного Научным советом ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является

ся разработка теоретических и организационно-методических положений и обоснование практических рекомендаций по формированию системы корпоративного учета трансакционных издержек, составлению корпоративной отчетности о трансакционных издержках в целях обеспечения информацией пользователей для принятия экономических решений. В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи:

на основе институционального подхода обосновать роль и значение трансакционных издержек в экономической деятельности корпораций как объектов корпоративного учета;

разработать типологию трансакционных издержек корпораций;

обосновать состав трансакционных издержек корпораций на основании рекомендованной типологии;

сформировать систему счетов, систематизирующих информацию о трансакционных издержках;

разработать систему учетных регистров, обобщающих и раскрывающих состав издержек в различных аналитических разрезах;

предложить комплекс форм внутренней и внешней корпоративной отчетности для принятия экономических решений пользователями.

Область исследования. Исследование выполнено по экономическим наукам в рамках п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является комплекс теоретических и организационно-методических проблем развития системы корпоративного учета трансакционных издержек и формирования внутренней и внешней корпора-

тивной отчетности о трансакционных издержках.

Объектом исследования является система корпоративного учета трансакционных издержек и формирования внутренней и внешней отчетности корпораций.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составили основные положения экономической науки в целом и бухгалтерского учета в частности, законодательные акты и нормативные документы по регулированию деятельности корпораций, национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Методика исследования основана на использованииialectического метода познания, особенностью которого является системный и комплексный подход к изучаемому явлению. Институциональный подход к исследованию трансакционных издержек корпораций способствовал реализации принципа междисциплинарности.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса задач по развитию теории и методики корпоративного учета трансакционных издержек, позволяющих обосновать экономические решения, которые направлены на выбор рациональной учетной политики и повышение результативности деятельности корпорации, и имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

дано определение и раскрыта сущность трансакционных издержек как объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности, обоснована необходимость разработки методики формирования систематизированной информации о данных издержках, необходимой для принятия экономических решений;

систематизирован состав трансакционных издержек корпораций, в настоящее время отражаемых в составе расходов по обычным видам деятельности, управленческих расходов, коммерческих расходов, прочих расходов, подлежащих капитализации, аргументированы предложения по формированию информации об издержках на основе введения типологии издержек, системы счетов, форм внутренней и внешней отчетности;

разработана типология трансакционных издержек корпораций, основанная на осуществляемых трансакциях и включающая издержки, связанные с оформлением юридического лица (корпорации), выбором видов деятельности, обеспечением доступа к активам, привлечением кредитов и займов, оформлением и мониторингом договоров, рекламой и послепродажным обслуживанием, объединением бизнеса, охраной бизнеса в целях обеспечения систематизации информации об издержках в корпоративном учете и отчетности;

предложена методика корпоративного учета трансакционных издержек, на основе использования отражающих счетов («Издержки по оформлению юридического лица», «Издержки по выбору видов деятельности», «Издержки, обеспечивающие доступ к активам», «Издержки по привлечению кредитов и займов», «Издержки по оформлению и мониторингу договоров», «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание», «Издержки по объединению бизнеса», «Издержки по охране бизнеса», «Издержки отчетного периода»), позволяющие группировать и представлять информацию пользователям по видам издержек, периодам, иным аналитическим позициям и запросам;

разработан комплекс регистров корпоративного учета (Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению юридического лица, Ведомость учета трансакционных издержек по выбору видов деятельности, Ведомость учета трансакционных издержек, обеспечивающих доступ к активам, Ведомость учета трансакционных издержек по привлечению кредитов и

займов, Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению и мониторингу договоров, Ведомость учета трансакционных издержек на рекламу и послепродажное обслуживание, Ведомость учета трансакционных издержек по объединению бизнеса, Ведомость учета трансакционных издержек по охране бизнеса, Журнал-ордер учета трансакционных издержек отчетного периода), систематизирующих информацию об издержках на основе предложенных счетов и обеспечивающих составление форм внутренней и внешней корпоративной отчетности;

предложены формы внутренней и внешней корпоративной отчетности, раскрывающие состав трансакционных издержек корпораций и позволяющие создать информационное обеспечение анализа и контроля издержек, разработать мероприятия по их снижению и повышению эффективности деятельности корпораций.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования основных организационно-методических положений в деятельности корпораций. Разработанные в процессе исследования конкретные предложения по формированию состава, типологии, методике организации учета и формированию внутренней и внешней отчетности о трансакционных издержках корпораций способствуют повышению качества учетной информации, обеспечению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения корпоративного учета.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты исследований докладывались и обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях, научных сессиях сотрудников и аспирантов Воронежского государственного университета.

Отдельные результаты исследования используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплин «Современные проблемы корпоративного учета и отчетности», «Методы оценки активов и обязательств в

корпоративном учете и отчетности» для магистрантов направления «Экономика», дисциплины «Корпоративный учет» бакалавров направления «Экономика».

Публикация результатов исследования. Основные результаты исследования опубликованы в 7 работах общим объемом 2,6 п.л., в том числе – 3 в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 199 наименований, 9 приложений. Работа изложена на 158 страницах машинописного текста и содержит 3 рисунка, 42 таблицы.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Дано определение и раскрыта сущность трансакционных издержек как объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности, обоснована необходимость разработки методики формирования систематизированной информации об издержках, необходимой для принятия экономических решений. Открытость современной экономики, многообразие форм взаимодействия и самостоятельность экономических субъектов в выборе видов деятельности, способствуют увеличению количества сделок, связанных обменом правами собственности определяемых как трансакции. Осуществление трансакций корпорациями формирует трансакционные виды деятельности, способствует развитию трансакционных секторов, трансакционных отраслей экономики. Ресурсы корпораций связанные с организацией трансакций, выраженные в стоимостной оценке составляют трансакционные издержки, образующие в совокупности с трансформационными издержками, издержки производства. Трансакционными являются, выраженные в денежной форме, издержки корпораций, возникающие в резуль-

тате осуществления трансакций и связанные с обеспечением доступа к правам собственности, активам, их использованию и защите; поиском и выбором контрагентов; заключением деловых соглашений и контролем за их выполнением; объединением и охраной бизнеса. Трансакционные издержки неизбежны при регистрации, реорганизации и ликвидации корпорации, выборе видов деятельности, привлечении необходимых ресурсов, нарушении условий договоров контрагентами и иными лицами.

Проведенное исследование позволило выявить существенность трансакционных издержек в издержках корпораций, что обуславливает необходимость разработки стратегии их минимизации с целью повышения эффективности деятельности корпорации. В то же время документами системы нормативного регулирования российского бухгалтерского учета трансакционные издержки в качестве объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности до сих пор не рассматриваются, а вопросы организации их учета мало исследованы. Действующая система формирования учетной информации о деятельности корпораций не позволяет систематизировать информацию, характеризующую состав, содержание и величину трансакционных издержек корпораций, провести анализ их видов и не обеспечивает менеджмент информацией, которая необходима для принятия обоснованных экономических решений, связанных с осуществлением трансакций. В экономической деятельности корпораций состав осуществляемых трансакций и трансакционных издержек вариативен и зависит от видов экономической деятельности корпорации, состава активов, собственного капитала и обязательств, инфляционных процессов, иных факторов. На наш взгляд, формирование информации о трансакционных издержках корпораций целесообразно осуществлять на основании методики систематизации учетной информации, которая включает обобщение информации о фактах хозяйственной жизни, связанных с трансакциями в текущем учете, и порядок ее раскрытия в корпоративной внутренней и внешней отчетности. Разработанная в диссертации

методика учета трансакционных издержек корпораций обеспечивает менеджмент релевантной информацией о видах трансакционных издержек, их составе, характере изменений, что позволяет своевременно осуществлять корректировку принятых экономических решений.

2. Систематизирован состав трансакций корпораций и связанных с ними трансакционных издержек, в настоящее время отражаемых в составе расходов по обычным видам деятельности, управленческих расходов, коммерческих расходов, прочих расходов, подлежащих капитализации, аргументированы предложения по формированию информации о трансакционных издержках на основе введения типологии издержек, системы счетов, форм внутренней и внешней корпоративной отчетности.

Осуществление трансакций вызывает необходимость отражения в корпоративном учете связанных с ними фактов хозяйственной жизни, оказывающих влияние на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств корпорации.

Например, оформление корпорациями доступа к правам собственности, в том числе регистрация юридического лица, вызывает необходимость отражения в корпоративном учете фактов хозяйственной жизни, которые связаны с оплатой работ, услуг, включаемой в состав прочих расходов, финансовых вложений. Выбор видов экономической деятельности предполагает оплату работ, услуг, связанных с сертификацией продукции, оформлением лицензий, которая может относиться к расходам по обычным видам деятельности, прочим расходам. Обеспечение доступа к активам полагает оплату регистрации объектов недвижимости, результатов интеллектуальной деятельности, таможенных услуг, которые включаются в первоначальную стоимость (фактическую себестоимость) активов, расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы корпораций. Привлечение кредитов и займов вызывает необходимость отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с оплатой процентов и иных платежей, входящих в первоначальную стоимость (факти-

ческую себестоимость) активов, прочие расходы. Оформление и мониторинг договоров предопределяют оплату информационных, консультационных, посреднических, иных услуг, относимую на управленические, коммерческие, прочие расходы. Охрана бизнеса способствует отражению фактов хозяйственной жизни, связанных с оплатой работ, услуг охранных организаций, сотрудников охраны, иными аналогичными платежами, включаемыми в расходы по обычным видам деятельности, управленические, либо прочие расходы.

Действующая система формирования учетной информации о фактах хозяйственной жизни, вызываемых трансакциями, не позволяет систематизировать информацию, характеризующую состав, содержание и величину трансакционных издержек, провести анализ и выявить тенденции их изменений. В экономической деятельности корпораций трансакционные издержки включаются в первоначальную стоимость и фактическую себестоимость активов, управленические, коммерческие и прочие расходы. Анализ публичной отчетности ряда корпораций, осуществляющих в качестве обычных различные виды деятельности, позволяет сделать вывод о существенности трансакционных издержек (в составе коммерческих расходов, прочих расходов) и необходимости систематизации и раскрытия информации об издержках в корпоративном учете и отчетности (табл. 1).

Таблица 1
Трансакционные издержки корпораций

Показатели	ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат			ОАО «Газпром»			ОАО «Мегафон»		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Удельный вес коммерческих расходов:									
в выручке (%)	9,4	8,4	8,2	24,54	24,9	24,5	11,4	10,2	9,7
в полной себестоимости продаж (%)	11,8	10,0	11,0	33,6	33,0	31,8	16,3	20,7	18,1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Удельный вес трансакционных издержек в прочих расходах:									
курсовые разницы (%)	1,0	21,0	63,5	43,8	13,4	56,2	28,6	18,5	63,6
штрафы, пени, возмещение убытков (%)	2,5	2,0	0,5	-	-	-	-	-	-
проценты по кредитам и займам (%)	51,0	17,2	8,2	11,4	3,8	4,5	32,1	48,1	21,2
дополнительные расходы по привлечению заемных средств (%)	6,9	0,5	1,0	-	-	-	-	-	-
Итого в прочих расходах	61,4	40,7	73,1	55,2	17,2	60,7	60,7	66,6	84,8

Автором обосновано, что систематизация учетной информации о трансакционных издержках корпораций обеспечит разработка методики их учета, включающей типологию трансакционных издержек, состав издержек, документирование фактов хозяйственной жизни (связанных с трансакциями), их оценку, текущую группировку и обобщение в формах внутренней и внешней корпоративной отчетности. Разработанный порядок формирования систематизированной информации о трансакционных издержках корпорации представлен на рис. 1.

3. Разработана типология трансакционных издержек корпораций, включающая издержки, связанные с оформлением юридического лица (корпорации), выбором видов деятельности, обеспечением доступа к активам, привлечением кредитов и займов, оформлением и мониторингом договоров, рекламу и послепродажное обслуживание, объединением бизнеса, охраной бизнеса в целях обеспечения систематизации информации об издержках в корпоративном учете и отчетности.



Рис. 1. Формирование систематизированной информации о трансакционных издержках корпораций

Формирование в корпоративном учете систематизированной информации о трансакционных издержках предполагает разработку типологии издержек, обеспечивающей формирование информации в соответствии с видами, осуществляемых корпорацией трансакций. Состав трансакций и величины трансакционных издержек индивидуальны для каждой корпорации, однако, исследования показывают наличие ряда издержек, присущих корпорациям на различных этапах их жизненного цикла. В табл. 2 представлены разработанные автором типология и состав трансакционных издержек корпораций.

4. Предложена методика корпоративного учета трансакционных издержек на основе использования отражающих счетов («Издержки по оформлению юридического лица», «Издержки по выбору видов деятельности», «Издержки, обеспечивающие доступ к активам», «Издержки по привлечению кредитов и займов», «Издержки по оформлению и мониторингу договоров», «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание»).

ние», «Издержки по объединению бизнеса», «Издержки по охране бизнеса», «Издержки отчетного периода»), позволяющие группировать и представлять информацию пользователям по видам издержек, периодам, иным аналитическим позициям и запросам.

Таблица 2

Типология и состав трансакционных издержек корпораций

Виды издержек	Состав издержек
Оформление юридического лица (корпорации)	Издержки на оплату нотариальных услуг (составления устава и учредительного договора, подготовка решения о собрании учредителей), оплата госпошлин, связанных с регистрацией в Государственной регистрационной палате, Федеральной налоговой службе, внебюджетных фондах и другие аналогичные издержки, связанные с оформлением юридического лица
Выбор видов деятельности	Издержки за оформление лицензий на осуществление отдельных видов деятельности, сертификации работ, услуг, продукции, издержки на оплату информационных и консультационных услуг и иные издержки связанные с выбором видов деятельности
Обеспечение доступа к активам	Издержки на оплату государственных и патентных пошлин, издержки платежей за право использования результатов интеллектуальной деятельности, таможенные пошлины, и сборы, иные аналогичные издержки, связанные с доступом к активам
Привлечение кредитов и займов	Издержки на оплату информационных и консультационных услуг при оформлении кредитных договоров, договоров займа, издержки на выплату комиссии банков, процентов, штраф и сборов и дополнительных издержек, связанных с обязательствами
Оформление и мониторинг договоров	Издержки на подготовку и оформление договоров, на оплату консультационных и юридических услуг, представительские издержки, издержки на проверку контрагентов, иные аналогичные издержки, связанные с оформлением и мониторингом договоров
Реклама и послепродажное обслуживание	Издержки на оплату всех видов рекламы, формирование оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание
Объединение бизнеса	Издержки на оплату услуг независимых экспертов (оценщиков), консультантов, аудиторов, на информационные услуги, иные аналогичные издержки, связанные с объединением бизнеса
Охрана бизнеса	Издержки на оплату услуг охранных агентств, собственную охрану корпорации, иные аналогичные издержки, связанные с охраной бизнеса

Одним из методов систематизации информации корпоративного учета является разработка и использование рабочего плана счетов, содержащего синтетические счета и субсчета, а также счета аналитического учета в соот-

ветствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Рабочий план счетов корпорации по согласованию с Минфином России может включать дополнительные синтетические счета, посредством использования свободных номеров счетов для систематизации информации об объектах учета, необходимой для принятия экономических решений. Действующим в настоящее время Планом счетов бухгалтерского учета трансакционные издержки не предусматриваются в качестве объектов корпоративного учета. Рекомендовать корпорациям для включения в рабочий план счетов номера счетов, по нашему мнению, нецелесообразно, так как конкретное решение вопроса и систематизация информации о трансакционных издержках принимает экономический субъект при формировании учетной политики на основании профессионального суждения. В свою очередь, считаем целесообразным использование корпорациями отражающих счетов, которые позволяют систематизировать необходимую для принятия экономических решений информацию об объектах бухгалтерского учета автономно, не корректируя ее массивы на счетах, предусмотренных действующим Планом счетов. В соответствии с разработанной нами типологией трансакционных издержек считаем целесообразным включить в рабочий план счетов корпораций следующие отражающие счета: «Издержки по оформлению юридического лица»; «Издержки по выбору видов деятельности»; «Издержки, обеспечивающие доступ к активам»; «Издержки по обслуживанию обязательств»; «Издержки по оформлению и мониторингу договоров»; «Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание», «Издержки по объединению бизнеса»; «Издержки по охране бизнеса», «Издержки отчетного периода». Счет «Издержки отчетного периода» отражает кредитовые обороты и в конце отчетного периода закрывается в корреспонденции со счетами учета видов издержек, регистрирующими дебетовые обороты. Особенностью отражающих счетов является возможность систематизации информации об издержках по периодам, нарастающим итогом в течение отчетного периода, группировки по запросам

пользователей. Закрытие отражающих счетов осуществляется в соответствии с учетной политикой корпорации ежемесячно, ежеквартально, по окончанию отчетного года.

В табл. 3 представлена корреспонденция счетов, которая отражает трансакционные издержки, обеспечивающие доступ к активам в части прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Таблица 3
Корреспонденция счетов, отражающая трансакционные издержки,
обеспечивающие доступ к активам
(права на результаты интеллектуальной деятельности)

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Начислена патентная пошлина за регистрацию и экспертизу заявки на выдачу патента	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	08, 91	Издержки отчетного периода
2.	Начислено лицензиатом вознаграждение за право использования результатов интеллектуальной деятельности	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	20, 26, 44, 91	Издержки отчетного периода
3.	Начислен фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	Издержки, обеспечивающие доступ к активам	76	97	Издержки отчетного периода
4.	Списывается фиксированный разовый платеж за право использования результатов интеллектуальной деятельности	-	97	20, 26, 44, 91	-

5. Разработан комплекс регистров корпоративного учета (Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению юридического лица, Ведомость учета трансакционных издержек по выбору видов деятельности, Ведомость учета трансакционных издержек обеспечивающих доступ к активам, Ведомость учета трансакционных издержек по привлечению кредитов и займов, Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению и мониторингу договоров, Ведомость учета трансакционных издержек на рекламу и послепродажное обслуживание, Ве-

домость учета трансакционных издержек по объединению бизнеса, Ведомость учета трансакционных издержек по охране бизнеса, Журнал-ордер учета трансакционных издержек отчетного периода), систематизирующих информацию об издержках на основе предложенных счетов и обеспечивающих составление форм внутренней и внешней корпоративной отчетности.

Отражение фактов хозяйственной жизни корпорации в регистрах является частью учетной процедуры, а содержание регистров составляет основу формирования учетной информации, имеет юридическую значимость и выполняет контрольные функции. Формы и состав учетных регистров находятся под влиянием организационных и информационных потребностей, масштабов деятельности, форм учета, содержания рабочего плана счетов корпорации и других факторов. Для систематизации информации о трансакционных издержках корпораций на счетах синтетического учета в диссертации разработаны формы учетных регистров, содержащих статьи аналитического учета, корреспонденцию счетов и позволяющих формировать информацию в формах внутренней корпоративной отчетности, а также в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Использование разработанных автором регистров, форм внутренней и внешней отчетности позволяет своевременно группировать сведения о трансакционных издержках в целях наблюдения за ними и формирования внутренней и внешней корпоративной отчетности. Например, в регистре «Ведомость издержек по оформлению юридического лица» отражаются дебетовые и кредитовые обороты по одноименному счету в разрезе статей аналитического учета: оплата государственной пошлины, возмещение расходов учредителю, прочие расходы (табл. 4).

6. Предложены формы внутренней и внешней корпоративной отчетности, раскрывающие состав трансакционных издержек корпораций и позволяющие создать информационное обеспечение анализа и кон-

троля издержек, разработать мероприятия по их снижению и повышению эффективности деятельности корпораций.

Таблица 4
Ведомость учета трансакционных издержек по оформлению юридического лица (фрагмент) руб.

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Издержки по оформлению юридического лица» с кредита счетов				С кредита счета «Издержки по оформлению юридического лица» в дебет счета «Издержки отчетного периода»
	60	68	76	Всего	
1. Начислена госпошлина	-	4 500	-	4 500	-
2. Начислено в возмещение расходов учредителю	-	-	10 000	10 000	-
3. Прочие расходы	-	-	-	-	-
.....	-	-	-	-	-
Итого	-	4 500	10 000	14 500	14 500

Информация о трансакционных издержках корпораций систематизируется не только в первичных учетных документах и регистрах, но и составляемой на их основе внутренней и внешней корпоративной отчетности. Внутренние корпоративные отчеты не имеют строго регламентированной структуры, принципов и правил составления и предназначены для принятия экономических решений менеджментом корпорации. Требования к содержанию, периодичности и порядку составления внутренней отчетности определяют менеджеры, заинтересованные в информации внутренней отчетности. В целях обеспечения мониторинга трансакционных издержек нами разработаны формы внутренней отчетности корпорации «Распределение трансакционных издержек» и «Трансакционные издержки отчетного периода» (табл. 5).

Информацию о трансакционных издержках корпораций целесообразно раскрывать в приложениях (пояснениях) к корпоративной отчетности. Корпорации при составлении пояснений могут самостоятельно разрабатывать таблицы, содержащие сведения об объектах учета и элементах

Таблица 5

Трансакционные издержки отчетного периода

Показатели	Отчетные периоды											
	январь			февраль			март			итого I квартал		
	руб.	уд. вес.%	темп роста %	руб.	уд. вес.%	темп роста %	руб.	уд. вес.%	темп роста %	руб.	уд. вес.%	темп роста %
Трансакционные издержки, в том числе:	29 500	100,0	-	23 500	100,0	79,7	26 000	100,0	110,6	79 000	100,0	-
Издержки по оформлению юридического лица	2 500	8,5	-	2 000	8,5	80,0	1 000	3,8	50,0	5 500	7,0	-
Издержки по выбору видов деятельности	2 000	6,8	-	3 000	12,8	150,0	1 000	3,8	33,3	6 000	7,7	-
Издержки, обеспечивающие доступ к активам	2 500	8,5	-	1 000	4,2	40	2 000	7,7	200,0	5 500	7,0	-
Издержки по привлечению кредитов и займов	2 500	8,5	-	2 500	10,6	-	3 000	11,5	120,0	8 000	10,1	-
Издержки по оформлению и мониторингу договоров	4 000	13,6	-	3 000	12,8	75,0	2 000	7,7	66,7	9 000	11,4	-
Издержки на рекламу и послепродажное обслуживание	2 000	6,8	-	2 000	8,5	0	2 000	7,7	-	6 000	7,6	-
Издержки по объединению бизнеса	-	-	-	-	-	-	5 000	19,2	-	5 000	6,3	-
Издержки по охране бизнеса	14 000	47,3	-	10 000	42,6	71,4	10 000	38,5	100,0	34 000	2,9	-
Прибыль до налогообложения	5 195	-	-	4 835	-	93,1	5 050	-	104,4	15 080	-	-
Отношение прибыли до налогообложения к трансакционным издержкам	0,18	-	-	0,21	-	116,7	0,20	-	90,0	0,19	-	-

корпоративной отчетности, отражающие специфику их экономической деятельности и позволяющие принимать пользователям корпоративной отчетности обоснованные экономические решения. При формировании информации о трансакционных издержках корпораций в пояснениях необходимо, на наш взгляд, раскрыть аспекты их учетной политики: классификацию издержек, их содержание, используемые счета, систему учетных регистров, формы внутренней и внешней корпоративной отчетности. В диссертации предложена форма внешней отчетности «Динамика трансакционных издержек», в которой раскрывается информация по видам данных издержек и отчетным периодам.

Таким образом, разработанная методика корпоративного учета трансакционных издержек включает этапы: определение состава трансакционных издержек; разработку типологии трансакционных издержек; организацию первичного учета и документооборота; определение и включение в рабочий план счетов синтетических счетов и субсчетов для учета издержек; обоснование форм учетных регистров и обобщение информации в регистрах; разработку форм внутренней корпоративной отчетности; раскрытие информации в пояснениях к корпоративной отчетности.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. В соответствии с действующими нормативными актами в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности трансакционные издержки не определены в качестве объекта учета и элемента отчетности, что не обеспечивает возможность систематизации информации о данных издержках. В то же время расширение трансакций корпораций вызывает необходимость организации их учета и обеспечения пользователей информацией для принятия экономических решений. В работе дано определение и раскрыта сущность трансакционных издержек, возникающих в результате взаимодействия экономических субъектов.

Исследован состав трансакционных издержек и разработаны предло-

жения по систематизации информации об издержках в корпоративном учете, определены факторы, оказывающие влияние на издержки, в частности политическая стабильность, инфляционные процессы, законопослушность экономических субъектов, действующая система налогообложения, информационная инфраструктура экономики, виды деятельности корпораций, стоимость источников собственного и заемного капитала и др. Уточнение состава и систематизация трансакционных издержек корпораций, проведенные в диссертации, дополняют и расширяют информационные потребности пользователей разных видов корпоративной отчетности.

2. Обоснована типология трансакционных издержек, позволяющая систематизировать информацию об издержках, связанных с оформлением юридического лица, выбором видов деятельности, доступом к активам, привлечение кредитов и займов, оформлением и мониторингом договоров, объединением бизнеса, охраной бизнеса.

3. Разработана методика корпоративного учета трансакционных издержек, на основе использования отражающих счетов, позволяющих группировать информацию в зависимости от типологии трансакционных издержек по видам, отчетным периодам, конкретным запросам пользователей.

4. Предложен комплекс регистров корпоративного учета, систематизирующих информацию о трансакционных издержках и обеспечивающих формирование внутренней и внешней корпоративной отчетности. Основной формой регистров являются ведомости, позволяющие формировать информацию в разрезе установленных корпорацией счетов трансакционных издержек, статей аналитического учета и корреспондирующих счетов.

5. Разработаны формы внутренней корпоративной отчетности «Трансакционные издержки отчетного периода», «Распределение трансакционных издержек отчетного периода», обеспечивающих возможности раскрывающие состав, распределение трансакционных издержек и обеспечивающие возможности их мониторинга.

6. Предложена форма внешней корпоративной отчетности «Динамика трансакционных издержек», включаемая корпорацией в состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, содержащая сведения об объектах учета и элементах корпоративной отчетности, отражающая специфику их экономической деятельности и доступная внешним пользователям. При формировании информации о трансакционных издержках корпораций в пояснениях предлагается раскрыть аспекты их учетной политики: определение издержек, классификацию издержек, содержание издержек, используемые счета, систему учетных регистров, формы внутренней и внешней корпоративной отчетности.

**Основные положения диссертационного исследования
нашли отражения в следующих публикациях:**

Статьи, опубликованные в журналах из перечня ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ:

1. Сапожникова Н.Г. Трансакционные издержки и финансовые вложения / Н.Г. Сапожникова, Кадиату Самаке Камара // Современная экономика: проблемы и решения. – 2014. - №3 (51). - С. 174-183. (авторских 0,75 п.л.).
2. Самаке Камара Кадиату. Внеоборотные активы и трансакционные издержки корпораций: / Кадиату Самаке Камара // Вестник ВГУ. Серия «Экономика и управление». - 2014. – № 4. – С. 67-70. – (авторских 0,45п.л.).
3. Сапожникова Н.Г. Трансакционные издержки в экономической деятельности корпораций / Н.Г. Сапожникова, Камара Кадиату Самаке // Финансы Экономика Стратегия. Научно-практический и методологический журнал. Серия «Инновационная экономика: человеческое измерение». – 2015. – № 5 – С.18-22. – (авторских 0,4 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

4. Самаке Камара Кадиату. Институциональный подход в корпоративном учете / Кадиату Самаке Камара // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы III Международной научно-практической конференции: в 2 ч. – Воронеж: Воронежский ЦНТИ – филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго России. – 2014. – Ч. 1. – С. 79-81 (авторских 0,17 п.л.).

5. Сапожникова Н.Г. Трансакционные издержки, связанные с обслуживанием кредитов и займов / Н.Г. Сапожникова, Кадиату Самаке Камара // Финансово-кредитные отношения и механизм их реализации : сборник статей Всероссийской научно-практической конференции (второе заседание), 1 июля 2014г. – Воронеж: Издательско-полиграфический центр «Научная книга», 2014 г. – С. 152-155. – (авторских 0,23 п.л.).

6. Сапожникова Н.Г. Трансакции в теории прав собственности / Н.Г Сапожникова, Кадиату Самаке Камара // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – №05 (64) май. – Ч. 1. – С.245-249. – (авторских 0,43 п.л.).

7. Самаке Камара Кадиату. Трансакционные издержки и посреднические операции корпораций / Камара Кадиату Самаке // Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России : сборник статей Международной научно-практической конференции (десятое заседание), 4-5 декабря 2014 г. – Воронеж: Издательско-полиграфический центр «Научная книга». – С. 229-231. – (авторских 0,17 п.л.).