

Счетоводство и одита в информационата глобализация: сборник научни статии. – Свищов: Стопанска академия «Д.А.Ценов», 2009. – 640 с. – С. 305-315.

Д.э.н, профессор, заведующая кафедры бухгалтерского учета и аудита
Валентина Федоровна Максимова,
Одесский национальный экономический университет

ГОСТИНИЧНЫЙ БИЗНЕС: КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК

Современные требования к учету и контролю в контексте глобализации, развитие бухгалтерского учета как важного фактора преодоления экономического кризиса ставят перед научным обществом задачу нахождения путей усовершенствования системы управления предприятием.

Одним из них, мы полагаем, является поиск возможных вариантов внедрения понятия «транзакционные издержки» в систему бухгалтерского учета предприятий, решение проблемы бухгалтерского отражения и контроля таких расходов, анализа их эффективности.

Исследованию категории транзакционных издержек посвятили свои работы многие ученые-экономисты: Р. Коуз,¹ Дж. Коммонс,² К. Далман,³ К. Менар,⁴ Р.И. Капелюшников,⁵ С.В. Малахов,⁶ Р.М. Нуреев,⁷ А.З.Рысьмятов,⁸ А.Е. Шаститко⁹ и др.

Однако в их трудах не предлагается единой точки зрения на понятие «транзакционные издержки» из-за полемики вокруг внутреннего наполнения базовой для институциональной экономической теории категории «транзакция».

Также прослеживается явное игнорирование авторами при формулировке определения транзакционных издержек той части расходов,

¹ Коуз Р. Природа фирмы // Природа фирмы: Пер. с англ.; Под ред. О. Уильямсона и С. Уинтера. – М.: Дело, 2001. – С. 33-52.

² Commons J.R. Institutional Economics // American Economic Review. – December 1931. – Vol. 21 (4). – P. 648-657.

³ Dahlman C.J. The problem of Externality // The Journal of Law and Economics. – April 1979. – Vol. 22. – № 1. – P. 148.

⁴ Менар К. Экономика организаций: Пер. с фр. / К. Менар; Под ред. А.Г. Худокормова. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 30-31.

⁵ <http://www.libertarium.ru/libertarium/10623>, С.1-2.

⁶ Малахов С.В. Некоторые аспекты теории несовершенного конкурентного равновесия. (Двухфакторная модель транзакционных издержек) / С. Малахов // Вопросы экономики. – 1998. – № 10. – С. 77–86.

⁷ Нуреев Н.М. Курс Микроэкономики. 2-е изд., изм. – М.: НОРМА, 2002. — С. 81-82.

⁸ <http://ej.kubagro.ru/2008/02/pdf/04.pdf>, С. 1-9.

⁹ Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория. – 3-е изд. Перер. И допол. – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – С. 188.

которая направлена на управление ними, то есть внутренних издержек трансакций.

Данные выводы свидетельствуют о том, что развитие теории трансакционных издержек находится на стадии описания их видовых характеристик и формирования подходов к раскрытию закономерностей образования издержек трансакций.

Другой проблемой является недостаточное количество исследований по вопросу роли трансакционных издержек в современных условиях функционирования различных отраслей экономики.

Цель статьи состоит в возможности проследить многообразие классификационных признаков трансакционных издержек, а также предложить способы их классификации для выбранной отрасли народного хозяйства с возможностью проведения дальнейших исследований по данной проблеме.

Появлению понятия трансакционных издержек в традиционной экономической теории предшествовало мнение о «бесплатности» взаимодействия экономических агентов между собой, что соответствовало модели совершенной конкуренции.

Новые социально-экономические условия поставили перед наукой задачу ввести в обиход термин, констатирующий факт наличия потерь в процессе функционирования независимых экономических агентов, в результате чего базовой единицей анализа был признан акт экономического взаимодействия – трансакция. Это понятие было введено Дж. Коммонсом, под которым он понимал «... не обмен товарами, а отчуждение и присвоение прав собственности и свобод, созданных обществом».¹⁰

Емкое понятие «трансакция» предложено в работе А.Е. Шаститко, которое он трактует как «... деятельность человека в форме отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе, которые осуществляются в процессе планирования, контроля за выполнением обещаний, а также адаптации к непредвиденным обстоятельствам».¹¹

Исходя из этого, можно сделать вывод, что областью применения трансакций являются не только экономика, но и политика, социология, то есть те виды человеческой деятельности, которые обусловлены взаимодействием между отдельными индивидами или их объединениями.

Родоначальник понятия трансакционных издержек, Р. Коуз, использовал его для объяснения такой иерархической структуры, как фирма, требующая немало расходов для своего создания и поддержания, и относил к ним лишь расходы, связанные с использованием ценового

¹⁰ Commons J.R. Institutional Economics // American Economic Review. – December 1931. – Vol. 21 (4). – P. 652.

¹¹ Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория. – 3-е изд. Перер. И допол. – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – С. 188.

механизма. Позднее его определение транзакционных издержек подверглось модификации, в результате чего в состав таких издержек были включены расходы, возникающие при использовании административных механизмов контроля.

Одним словом, к транзакционным издержкам Р. Коуз относил расходы, связанные с поиском информации, затраты на ведение переговоров, работу по измерению свойств товара (услуги), издержки по спецификации и защите прав собственности, а также траты, связанные с преодолением оппортунистического поведения контрагентов.¹²

Исходя из последнего определения, видно, что транзакционные издержки занимают немалую часть совокупных издержек хозяйствующего субъекта. В результате возникает вопрос: можно ли перенести данное утверждение на определенную отрасль народного хозяйства Украины. Другими словами, можно ли выделить сектор экономики, который по всем направлениям своей деятельности будет нести транзакционные издержки.

Настаиваем, что к одной из таких отраслей принадлежит сфера оказания гостиничных услуг. Рассмотрим деятельность таких предприятий с точки зрения совокупности процессов, совершаемых в процессе кругооборота капитала, исходя из особенностей гостиничного бизнеса.

На сегодняшний день в теории учета принято делить деятельность предприятия на обычную и чрезвычайную, первая из которых в свою очередь делится на операционную, финансовую и инвестиционную. Мы считаем, что данное деление является достаточно условным. В связи с этим обратимся к экономическому пониманию функционирования гостиничного хозяйства.

Кругооборот капитала – это его движение, в течение которого он последовательно проходит три стадии, принимает три формы, в каждой форме выполняет соответствующие функции.

Капитал проходит следующие три стадии: стадию производства и две стадии обращения. О том, что капитал прошел ту или иную стадию свидетельствует изменение его функциональной формы, которые он принимает в процессе кругооборота: денежную (Д), производственную (П) и товарную (Т').

В экономической теории весьма распространено деление экономики на секторы: первичный, вторичный и третичный. Первичный сектор включает сельское и лесное хозяйства, охоту и рыболовство; вторичный – промышленность и строительство. К третичному сектору относится производство услуг (торговля, транспорт, связь, образование, здравоохранение, наука, культура, бытовые и коммунальные услуги, гостиничный бизнес и т.д.). Первичный и вторичный секторы объединяют

¹² Коуз Р. Природа фирмы // Природа фирмы: Пер. с англ.; Под ред. О. Уильямсона и С. Уинтера. – М.: Дело, 2001. – С. 33-37.

в сферу материального производства, которое, по мнению К. Маркса, является основой существования и развития общества.

Применительно к гостиничному хозяйству, где готовый продукт не имеет материально-вещественной формы, а сам процесс деятельности определяется понятием «использование ресурсов с целью предоставления услуг», мы можем следующим образом охарактеризовать стадии кругооборота капитала.

На стадии деньги – товар (Д – Т) авансовый в основном в форме денег капитал изменяет свою форму и переходит в форму реальных факторов сферы производства услуг. Реальные процессы этой стадии имеют место в сферах финансовых инвестиций – формировании авансового капитала, капитальных инвестиций, материально-технического обеспечения в части приобретения средств труда, энергоресурсного обеспечения.

На стадии производства гостиничного продукта (П) использование средств труда и рабочей силы совершается в сферах материально-технического обеспечения в результате оказания технических услуг, производства гостиничного продукта. Капитал из формы средств производства принимает форму гостиничного продукта (гостиничной услуги). На завершающей стадии (Т' – Д'), которая имеет место в сферах реализации гостиничного продукта и текущего финансового обеспечения, он снова переходит в денежную форму в большем объеме.

Исходя из собственно экономического рассмотрения совокупного процесса деятельности гостиничного хозяйства, представим предприятие гостиничного хозяйства как целостную экономическую систему в виде ряда подсистем. Экономическую природу процессов этих сфер деятельности гостиничного хозяйства характеризует такое содержание основных групп хозяйственных операций:

1) сфера финансового инвестирования: создание общих видов деятельности, приобретение акций и других ценных бумаг, начисление дивидендов;

2) сфера текущего финансового обеспечения: осуществление мероприятий, необходимых и достаточных для поддержания финансовой устойчивости предприятия в оперативном и текущем режимах функционирования;

3) сфера капитального инвестирования: подготовка различных инвестиционных проектов, выполнение ремонтно-строительных работ, приобретение основных средств, введение их в эксплуатацию;

4) сфера материально-технического обеспечения: определение потребностей, выбор поставщиков и заключение договоров с ними, поддержание активов предприятия в надлежащем состоянии, доставка их в нужное подразделение, регулирование отклонений от норм, техническое обслуживание подразделений;

5) сфера энергоресурсного обеспечения: приобретение всех видов энергоресурсов (топливо, свет, вода, тепло), поддержание в рабочем состоянии сетей и оборудования, выполнение финансовых расчетов;

6) сфера производства гостиничного продукта: поддержание необходимого санитарно-гигиенического состояния номеров и уровня комфорта в жилых помещениях, поддержание порядка и безопасности, решение вопросов, связанных с бронированием, приемом гостей, прибывающих в гостиницу, их регистрацией и размещением по номерам, обеспечение обслуживания гостей в номерах, оказание бытовых услуг гостям.

7) сфера реализации гостиничного продукта: организация рекламных мероприятий, проведение различных PR-акций, сдача номера и проведение конечного расчета.

То есть в данной сфере момент реализации наступает при сдаче номера и проведении конечного расчета. Признание же дохода наступает, когда гость (проживающий) оплачивает стоимость гостиничных и дополнительных услуг, которые включают в себя возмещаемые расходы – себестоимость, прибыль и добавленную стоимость.

8) сфера маркетинговых исследований: разработка и внедрение проектов по модернизации производства гостиничного продукта, освоение новых сегментов рынка, дифференциация услуг;

9) экологическая сфера: реализация мероприятий относительно поддержания экологической безопасности.

Конечно, данная сфера более развита на предприятиях материального производства, где имеется значительное негативное влияние на окружающую природную среду. Однако она может иметь место и на предприятиях гостиничного бизнеса в связи с оказанием автотранспортных услуг, проведением различных экологических программ, например, внедрение концепции экологического номера.

На основании выделенных сфер функционирования гостиничного хозяйства определим транзакционные издержки, присущие таким подсистемам.

Сферам финансового инвестирования и текущего финансового обеспечения присущи издержки поиска информации о финансовых активах и ситуации на финансовом рынке, издержки ведения переговоров по привлечению и размещению финансовых активов, а также издержки заключения соглашений между участниками финансового рынка.

Сфере капитального инвестирования присущи издержки, связанные с выходом на рынок, издержки поиска информации о контрагентах.

Последний вид издержек можно также наблюдать в процессе функционирования сфер материально-технического обеспечения, энергоресурсного обеспечения, производства гостиничного продукта, реализации гостиничного продукта и сферы экологической защиты.

Кроме того, данные сферы несут издержки ведения переговоров по поводу купли-продажи продукции, товаров, работ, услуг.

Мы не можем настаивать на выделении именно девяти сфер функционирования гостиничного хозяйства. Так, сфера энергоресурсного обеспечения напрямую связана со сферами капитального инвестирования, материально-технического обеспечения, производства гостиничного продукта и экологической защиты.

С другой стороны, была создана модель гостиничного хозяйства многопрофильного уровня, что не всегда можно наблюдать на практике.

В итоге, для оценки эффективности транзакционных издержек в гостиничном хозяйстве такие расходы можно классифицировать по сфере возникновения, а именно:

- 1) транзакционные издержки сферы финансового инвестирования;
- 2) транзакционные издержки сферы текущего финансового обеспечения;
- 3) транзакционные издержки сферы капитального инвестирования;
- 4) транзакционные издержки сферы материально-технического обеспечения;
- 5) транзакционные издержки сферы энергоресурсного обеспечения;
- 6) транзакционные издержки сферы производства гостиничного продукта (гостиничных услуг);
- 7) транзакционные издержки сферы реализации гостиничного продукта (гостиничных услуг);
- 8) транзакционные издержки сферы маркетинговых исследований;
- 9) транзакционные издержки сферы экологической и других видов защиты.

Существуют и прочие общепризнанные классификации транзакционных издержек, выдвинутые различными авторами. Остановимся в первую очередь на той из них, которая была предложена Р. Коузом и выплывает из его определения таких расходов.

Р. Коуз представил транзакционные издержки в следующих формах:

- издержки поиска информации;
- издержки ведения переговоров;
- издержки измерения;
- издержки спецификации и защиты прав собственности;
- издержки оппортунистического поведения.

Такой классификации расходов придерживаются многие экономисты, такие как, например, Р.М. Нуреев.¹³ Другие же дополняют или, наоборот, корректируют изложенные пять форм транзакционных издержек.

Так, К. Далман выделяет издержки сбора и обработки информации,

¹³ Нуреев Н.М Курс Микроэкономики. 2-е изд., изм. – М.: НОРМА, 2002. — С. 421.

издержки проведения переговоров и принятия решений, издержки контроля и издержки юридической защиты выполнения контракта пользованием рынка.¹⁴

К. Менар выделяет четыре типа трансакционных издержек:

- издержки вычленения, обусловленные различной степенью технологической делимости производственных операций;
- кодирования затрат на передачу сигнала, расшифровку и обучение пользователя;
- издержки масштаба, обусловленные существованием системы обезличенного обмена и требующие системы обеспечения соблюдения контрактов;
- издержки оппортунистического поведения, обусловленные затратами на наказание нарушителей контрактных соглашений.¹⁵

А.Е. Шаститко предлагает фактически свою классификацию трансакционных издержек, пытаясь суммировать типологии предыдущих экономистов. Он выделяет шесть видов трансакционных издержек:

- издержки выявления альтернатив;
- издержки осуществления расчетов;
- издержки измерения;
- издержки заключения контракта;
- издержки спецификации и защиты прав собственности;
- издержки оппортунистического поведения.¹⁶

Недостатком классификации, выдвинутой Р. Коузом и претерпевшей десятки изменений у различных авторов, является ее невозможность практического применения. В ее составе авторы выделяют такие трансакционные издержки, большая часть которых не может быть оценена в денежном эквиваленте.

Другой наиболее употребляемой классификацией трансакционных издержек является их представление в виде расходов, предшествующих сделке (*ex ante*), расходов, возникающих в течение сделки и расходов, имеющих постконтрактный характер (*ex post*), которую можно найти в работах таких исследователей, как Р.М. Нуреев,¹⁷ А.З. Рысьмятов,¹⁸ Р.И. Капелюшников¹⁹ и другие.

Р.М. Нуреев не углубляется в содержание каждого классификационного вида трансакционных издержек, и даже не выделяя

¹⁴ Dahlman C.J. The problem of Externality // The Journal of Law and Economics. – April 1979. – Vol. 22. – № 1. – P. 148.

¹⁵ Менар К. Экономика организаций: Пер. с фр. / К. Менар; Под ред. А.Г. Худокормова. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 30-31.

¹⁶ Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория. – 3-е изд. Перер. И допол. – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – С. 8-9.

¹⁷ Нуреев Н.М. Курс Микроэкономики. 2-е изд., изм. – М.: НОРМА, 2002. — С. 421-422

¹⁸ <http://ej.kubagro.ru/2008/02/pdf/04.pdf>, С. 7-8.

¹⁹ <http://www.libertarium.ru/libertarium/10623>, С.2.

признак констатирует, что «... трансакционные издержки возникают до процесса обмена (ex ante), в процессе обмена и после него (ex post)».²⁰

А.З. Рысьмятов, ссылаясь на совместную работу Дж. Уоллисона и Д. Норта, к трансакционным издержкам, возникающим до обмена, относит затраты на получение информации о ценах и возможных альтернативах, о качестве товара и надежности агентов.²¹

К издержкам, возникающим в процессе обмена, А.З. Рысьмятов относит затраты, связанные с ожиданием в очередях, получением нотариально заверенных документов, страховки и осуществлением расчетов, а к издержкам, возникающим после обмена – затраты по защите контракта, а также проверке и контролю их выполнения.²²

Р.И. Капелюшников к предварительным трансакционным издержкам относит сбор информации, к тем расходам, которые приходится на момент ее оформления – затраты на переговоры и заключение контракта, а к постконтрактным расходам экономист относит издержки по установлению мер безопасности против оппортунистического поведения, а также по восстановлению нарушенных прав собственности.²³

Мы находим данный классификационный признак – момент возникновения трансакционных издержек, - одним из ключевых в собственной классификации таких расходов. Однако исходя из специфики рассматриваемой отрасли считаем необходимым видоизменить здесь некоторые моменты.

Во-первых, понятие «сделка» имеет достаточно широкую трактовку. Очевидно, что основной гостиничной услугой является возможность предоставления номера. Следовательно, в нашей классификации примем за основу момент приема гостей, прибывающих в гостиницу.

Во-вторых, применим данный классификационный признак лишь к сферам производства и реализации гостиничного продукта, а не ко всем девяти подсистемам, выделенным нами в предыдущем изложении.

Это объясняется их главенствующей ролью над всеми остальными подсистемами гостиничного хозяйства, которые создают благоприятные условия для функционирования сфер производства и реализации гостиничного продукта и всей системы в целом.

В-третьих, к трансакционным издержкам, возникающим до момента приема гостей, относятся расходы, связанные с бронированием, к расходам, возникающим на момент приема гостей – регистрационные затраты, а к расходам, возникающим после момента приема гостей – затраты, связанные с проведением конечного расчета.

²⁰ Нуреев Н.М Курс Микроэкономики. 2-е изд., изм. – М.: НОРМА, 2002. — С. 421-422.

²¹ <http://ej.kubagro.ru/2008/02/pdf/04.pdf>, С. 8-9.

²² <http://ej.kubagro.ru/2008/02/pdf/04.pdf>, С. 8.

²³ <http://www.libertarium.ru/libertarium/10623>, С. 2.

Также Р.И. Капелюшников делит транзакционные издержки на две группы по степени возможности определения для предприятия их реальной стоимости, выраженной в денежном эквиваленте:

- явные транзакционные издержки – все расходы, которые имеют определенную рыночную цену в денежном выражении и могут быть отражены в бухгалтерских документах, например, затраты на рекламу, услуги адвоката;

- неявные транзакционные издержки – не выраженные в денежной форме расходы, которые не могут быть зафиксированы в бухгалтерских документах, например, затраты, складывающиеся от потерь свободного времени.²⁴

С.В. Малахов, рассматривая природу возникновения транзакционных издержек, предлагает разделить их на два вида: денежные транзакционные издержки (*T*) и неденежные (*S*) – издержки поиска информации и ожидания.²⁵

В результате рассмотрения существующих классификационных группировок, с учетом внесенных уточнений, представляется целесообразной и достаточной для организации учета транзакционных издержек, для получения информации с целью их контроля и анализа следующая иерархическая структура (табл. 1).

Таблица 1

Классификация транзакционных издержек в гостиничном бизнесе

Транзакционные издержки по сферам функционирования гостиничного хозяйства (в порядке их нумерации в тексте)								
Сферы 1-5			Сферы 6-7			Сферы 8-9		
Д (денежные)		НД (неденежные)	Д		НД	Д		НД
Л (легальные)	НЛ (нелегальные)	-	Л	НЛ	-	Л	НЛ	-
-			До момента приема гостей		-			-
-			На момент приема гостей		-			-
-			После момента приема гостей		-			-

Полностью соглашаясь с такой классификацией транзакционных издержек, считаем ее базовой основой для всех дальнейших исследований. Более того, представляется возможным аккумулировать информацию, описывающую классификационную модель транзакционных издержек, на

²⁴ <http://www.libertarium.ru/libertarium/10623>, С. 2.

²⁵ Малахов С.В. Некоторые аспекты теории несовершенного конкурентного равновесия. (Двухфакторная модель транзакционных издержек) / С. Малахов // Вопросы экономики. – 1998. – № 10. – С. 79.

одноименном счете «Трансакционные издержки», к которому целесообразно будет открыть субсчета: «Ведение переговоров», «Обеспечение интересов сторон», «Корректировка договорных условий», «Заключение контрактов» и другие.

Результатом исследования явилась классификационная модель трансакционных издержек, возникающих в процессе функционирования сферы оказания гостиничных услуг. Анализу послужила та часть расходов, которая подчиняется критериям унификации и оценки их эффективности. Отсюда можно прийти к выводу о возможности учитывать такой элемент суммарных расходов, как трансакционные издержки, а, значит, анализировать и сокращать их. Дальнейшие разработки в данном направлении позволят не только иначе взглянуть на проблему учета трансакционных издержек, но и найти пути ее разрешения.

Литература

1. Коуз Р. Природа фирмы // Природа фирмы: Пер. с англ.; Под ред. О. Уильямсона и С. Уинтера. – М.: Дело, 2001. – С. 33-52.
2. Commons J.R. Institutional Economics // American Economic Review. – December 1931. – Vol. 21 (4). – P. 648-657.
3. Dahlman C.J. The problem of Externality // The Journal of Law and Economics. – April 1979. – Vol. 22. – № 1. – P. 148.
4. Менар К. Экономика организаций: Пер. с фр. / К. Менар; Под ред. А.Г. Худокормова. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 159 с.
5. Капелюшников Р.И. Категория трансакционных издержек. <http://www.libertarium.ru/libertarium/10623>
6. Малахов С.В. Некоторые аспекты теории несовершенного конкурентного равновесия. (Двухфакторная модель трансакционных издержек) / С. Малахов // Вопросы экономики. – 1998. – № 10. – С. 77–86.
7. Нуреев Н.М Курс Микроэкономики. 2-е изд., изм. – М.: НОРМА, 2002. — 572 с.
8. Рысьмятов А.З. Теоретические и методологические основы трансакций и трансакционных издержек / А.З. Рысьмятов, Е.А. Следева, А.А. Набока // Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2008. – №02(36). – С. 1–9 – Шифр Информрегистра: 0420800012\0025. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2008/02/pdf/04.pdf>
9. Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория. – 3-е изд. Перер. И допол. – М.: Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – С. 188.