

## МОДЕЛЬ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ ЗАТРАТ В КОНТЕКСТЕ НЕОИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО ПОДХОДА

Екатерина Юрьевна ВОРОНОВА <sup>а\*</sup>,  
Анна Антоновна ВЕКШИНА <sup>б</sup>

<sup>а</sup> доктор экономических наук, доцент,  
заведующая кафедрой учета, статистики и аудита,  
Московский государственный институт международных отношений (университет)  
Министерства иностранных дел Российской Федерации (МГИМО МИД России),  
Москва, Российская Федерация  
voronovaeu@inno.mgimo.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-3176-0128>  
SPIN-код: 3140-1040

<sup>б</sup> преподаватель кафедры учета, статистики и аудита,  
Московский государственный институт международных отношений (университет)  
Министерства иностранных дел Российской Федерации (МГИМО МИД России),  
Москва, Российская Федерация  
vekshina\_a\_a@my.mgimo.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-8134-307X>  
SPIN-код: 5338-4545

\* Ответственный автор

### История статьи:

Рег. № 436/2022  
Получена 12.09.2022  
Получена в  
доработанном виде  
25.10.2022  
Одобрена 15.11.2022  
Доступна онлайн  
15.12.2022

УДК 338

JEL: D2, M41, M49

### Аннотация

**Предмет.** Теоретико-методологические особенности формирования учетно-аналитического обеспечения оптимизации трансформационных и транзакционных затрат.

**Цели.** Обоснование необходимости классификации затрат по их принадлежности к транзакциям, а также раскрытие теоретико-методологических особенностей в рамках формирования учетно-аналитического обеспечения оптимизации затрат.

**Методология.** В ходе исследования были применены общенаучные (анализ, сравнение и интерпретация) и экономико-статистические методы. При обобщении результатов исследования использованы табличная и графическая формы представления.

**Результаты.** Раскрыто понятие «транзакционные затраты» и обоснована необходимость декомпозиции себестоимости на трансформационную и транзакционную части. Систематизированы теоретико-методологические особенности учетной и аналитической моделей оптимизации трансформационных и транзакционных затрат. В условиях цифровой среды предложено интегрировать цифровые технологии в систему управленческого учета затрат, что будет способствовать их оптимизации.

**Выводы.** Обоснована необходимость разделения себестоимости на трансформационные и транзакционные затраты,

**Ключевые слова:** учетно-аналитическое обеспечение, транзакционные затраты, трансформационные затраты, неоинституциональный подход

обусловленная тем, что данные виды затрат имеют различные подходы к формированию как учетного, так и аналитического обеспечения оптимизации их уровня. Организация учета и анализа затрат по их принадлежности к транзакциям способна улучшить качество учетно-аналитического обеспечения, а следовательно, и информационную базу для принятия управленческих решений. Кроме того, отмечено повышение роли ценностно-ориентированного подхода к управлению затратами, заключающегося в создании полезных эффектов на максимальном уровне при оптимальном, а не минимальном уровне затрат. В настоящее время сокращению затрат успешно способствуют достижения цифровых технологий, которые могут быть использованы при ведении финансово-хозяйственной деятельности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

**Для цитирования:** Воронова Е.Ю., Векшина А.А. Модель учетно-аналитического обеспечения оптимизации затрат в контексте неоинституционального подхода // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 12. – С. 1360 – 1381. <https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1360>

В системе ключевых индикаторов эффективности финансово-хозяйственной деятельности важное место занимают показатели уровня затрат, в условиях нестабильности оптимизация которых необходима для обеспечения конкурентоспособности хозяйствующего субъекта. Новые вызовы, такие как пандемия COVID-19, внешнеторговые ограничения, создают предпосылки для инновационных идей по выявлению резервов оптимизации затрат, всегда очевидных при использовании традиционных подходов. Это предопределяет необходимость изучения вопроса об интеграции концепции транзакционных издержек в учетно-аналитическую модель оптимизации затрат, а именно, их деление на трансформационную часть, связанную с преобразованием факторов производства, координацией и планированием, и транзакционную часть, связанную с совершением транзакций, то есть подтверждением и отчуждением прав собственности. Необходимость такой классификации обуславливается существенными различиями в организации учетно-аналитического обеспечения трансформационных и транзакционных затрат.

Термин «транзакционные издержки» был введен английским теоретиком неоклассической школы Р. Коузом, определившим данный тип затрат как «издержки использования механизма цен; издержки осуществления транзакций обмена на открытом рынке; рыночные издержки» [1, с. 11–12].

Становление транзакционных издержек одной из центральных идей неинституционального анализа способствовало формированию ряда подходов к их толкованию. О. Уильямсон понимал транзакционные издержки как сравнительные затраты на планирование, адаптацию и мониторинг выполнения задачи, характерные для альтернативных структур управления [2]; Т. Эггертссон – как затраты, возникающие когда индивиды обмениваются правами собственности на экономические активы и обеспечивают свои исключительные права [3]. Определение транзакционных издержек также представлено в работах Д. Норта [4], М. Дитриха [5], К. Далмана [6] и др.

Среди отечественных авторов стоит отметить А.Е. Шаститко [7], понимающего под транзакционными издержками затраты ресурсов (денег, времени, труда и т.п.) для планирования, адаптации и контроля за выполнением взятых индивидами обязательств в процессе отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе.

В статье О.В. Сафоновой предложены авторские определения категории транзакционных издержек в зависимости от позиции к их изучению, а именно, общеэкономической, узко экономической и политико-экономической [8, с. 65].

Различные подходы к пониманию транзакционных издержек обуславливают существование нескольких вариантов их классификации, цель которых состоит в идентификации и упорядочивании, что в последующем используется при аналитической оценке. Вклад в систематизацию транзакционных издержек был внесен такими специалистами, как Э. Фуруботн и Р. Рихтер [9], Р.И. Капелюшников [10], К. Менар [11] и др. Применяемая классификация затрат является элементом учетного обеспечения оптимизации их уровня и во многом предопределяется методикой их анализа. Для трансформационных и транзакционных затрат используются различные критерии классификации, основные типы которых обобщены в *табл. 1*.

Главная проблема учета транзакционных издержек заключается в трудности их количественного измерения, так как помимо затрат, имеющих денежную оценку, они включают в себя трудозатраты, а также потери, в некоторых случаях которые невозможно привести к стоимостному измерителю [12, с. 63], а значит, и отразить в учете. Отметим, что при формировании информации о транзакционных издержках в качестве источников могут быть использованы не только первичные бухгалтерские документы, но и статистические данные и результаты анкетирования.

Более того, методика отражения информации о трансакционных затратах в финансовой отчетности во многом определяется отраслевой спецификой компании. К.А. Шарафутдинова и М.В. Власов [13, с. 883] на основе анализа бухгалтерской отчетности торгового и промышленного предприятий выявили, что счета, применяемые для учета одних и тех же трансакционных затрат, различны. Так, издержки поиска информации могут отражаться в учете торгового предприятия на счете 44 «Расходы на продажу» в разрезе информационных и коммуникационных услуг, включая расходы на связь и рекламу; а в учете промышленного предприятия – на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе возникающих затрат на права использования объектов интеллектуальной собственности. Вариантом отражения издержек оппортунистического поведения в учете торгового предприятия является счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»; а в учете промышленного предприятия – счет 20 «Основное производство».

В схематичном виде модель формирования учетного обеспечения оптимизации затрат в зависимости от принадлежности издержек к трансакциям представлена на *рис. 1*.

Аналитическое обеспечение оптимизации трансформационных затрат предложено осуществлять по следующим направлениям: структурно-динамическая оценка затрат; факторный анализ; маржинальный анализ; целевое управление затратами; стратегический анализ затрат, ключевые аспекты которых представлены далее.

Структурно-динамический анализ затрат организуется в соответствии с выбранным классификационным признаком:

- (1) по направлениям деятельности (обычная и прочая);
- (2) по элементам (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты);
- (3) по статьям (закреплены учетной политикой компании);
- (4) по функциям (себестоимость продаж, коммерческие расходы, управленческие расходы);
- (5) по степени управляемости (управляемые, слабо управляемые и неуправляемые).

Факторный анализ совокупных затрат проводится по ресурсному и функциональному принципу (*табл. 2*). Ресурсный принцип предполагает

использование показателей ресурсоемкости, расчет которых требует предварительной классификации затрат по элементам, в то время как функциональный принцип состоит в использовании показателей затрат, расчет которых основывается на их группировке по функциям. Отметим, если базисные значения затрат установлены на целевом уровне, то результаты анализа позволяют сделать вывод об их контролируемости. Превышение динамики относительных показателей ресурсоемкости 3%-ного уровня может свидетельствовать о наличии возможных проблем относительно контролируемости затрат. В функциональном принципе о контролируемости затрат говорит не превышающая динамика коэффициентов 10%-ного уровня<sup>1</sup>. При преобладании материальных или трудовых затрат строится структурно-логическая модель анализа соответствующих элементов затрат (рис. 2). В связи с тем, что система бухгалтерского (управленческого) учета предоставляет аналитические данные о количестве израсходованных материалов и затраченном времени на единицу продукции, факторный анализ затрат может быть организован в разрезе статей прямых материальных и трудовых затрат. Модель прямых материальных затрат направлена на выявление неиспользованных, текущих и перспективных резервов сокращения материальных затрат, а модель прямых трудовых затрат – на определение факторов, существенно влияющих на изменение суммы заработной платы. Источником учетного обеспечения в случае построения таких моделей служат данные управленческого учета.

Маржинальный анализ определяет порог рентабельности, то есть необходимый объем продаж, способный обеспечить безубыточную деятельность – состояние, когда выручка полностью покрывает расходы. Данное направление используется при принятии решений о выполнении специального заказа, об отказе от производства конкретного вида продукции, о производстве или покупке какого-то изделия, а также при расчете запаса финансовой прочности. Подход предполагает использование классификации затрат по отношению к объему производства, деление которых осуществляется на постоянную (условно-постоянную) и переменную части посредством аналитического метода, то есть экспертным путем из опыта прошлых лет; либо статистическим, то есть подкрепленным математическим расчетом. Последний проводится за счет метода минимальной и максимальной точки, графического метода и метода

<sup>1</sup> Когденко В.Г., Мельник М.В., Быковников И.Л. Краткосрочная и долгосрочная финансовая политика: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», «Налоги и налогообложение». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. С. 199.

наименьших квадратов. Кроме того, Н.С. Пласковой и Е.В. Прокофьевой предложено использовать коэффициенты парной корреляции, устанавливающие зависимость между статьями затрат и объемом производства. Значение коэффициента корреляции может находиться в диапазоне от «-1» до «+1». В случае, если абсолютное значение коэффициента корреляции:

- (1) ниже 0,5, то статья затрат относится к категории «постоянных»;
- (2) выше 0,7 – к категории «переменных»;
- (3) в пределах от 0,5 до 0,7 – к категории, определенной на основании профессионального решения [14, с. 50].

Целевой анализ затрат основан на таких прогрессивных методах управленческого учета, как таргет-костинг и кайзен-костинг. *Таргет-костинг* направлен на определение уровня целевой себестоимости, рассчитываемого как разница между конкурентоспособной ценой продаж (целевой ценой) и достаточной для компании прибылью (целевой прибылью); *кайзен-костинг* – на сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью. Ключевое различие методов состоит в том, что кайзен-костинг осуществляет оптимизацию затрат на стадии производства, в то время как таргет-костинг – на стадии разработки и проектирования продукции [15, с. 92]. Достижение целевых показателей осуществляется за счет внедрения технологий бережливого производства.

Стратегический анализ затрат состоит в изучении процесса создания стоимости изделия. Каждая операция рассматривается с позиции ее целесообразности и экономической эффективности. Реализация данного направления происходит посредством оценки потребления ресурсов в рамках каждого процесса (операции). Совокупность операций представляет собой цепь образования стоимости, перепроектирование которой в долгосрочной перспективе способно снизить величину затрат на производство и продажу продукции. Построение цепи образования стоимости должно осуществляться не только на производственном этапе, но и на допроизводственном и постпроизводственном этапах, на которых выделяются одноименные виды затрат. Это способствовало развитию методов, формирующих представление о затратах на протяжении всего жизненного цикла продукта [16, с. 142].

1. Метод жизненного цикла продукта (Full Life Cycle или FLC) используется по отношению к продукции, чей жизненный цикл может быть рассчитан

как срок пребывания на рынке, а также время на ее разработку, внедрение на рынок и вывод с рынка. Стратегический анализ цепочки ценностей проводится за весь жизненный цикл продукта в разрезе производственных, допроизводственных и постпроизводственных затрат. При этом рекомендуется проводить их дисконтирование, так как затраты одной величины, понесенные в разные годы, имеют разную экономическую ценность.

2. Метод полного производственного цикла (Full Production Cycle или FPC) применяется к продуктам, чей жизненный цикл настолько продолжительный, что временные рамки определены быть не могут, поэтому учет и анализ осуществляются по отношению к затратам, образовавшимся за время производственного цикла и постпродажного обслуживания.
3. Метод полного цикла бизнеса (Full Business Cycle или FBC) применяется к проектам с четким сроком реализации, после которого деятельность хозяйствующего субъекта завершается, либо переходит в стадию разработки и выполнения нового проекта, что сводится к исчислению затрат и их анализу за полный цикл бизнеса.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение оптимизации трансформационных затрат предполагает построение информационной базы, сформированной по данным бухгалтерского (финансового) учета. Обобщение результатов анализа осуществляется посредством самостоятельно разработанных документов, например, контрольных листов, являющихся средством визуализации для пользователей, принимающих оперативные и стратегические решения по оптимизации затрат.

Согласно И.В. Кирьянову [17, с. 88–89] оценка транзакционных затрат основывается на принципе декомпозиции (разделения), который может быть реализован согласно следующему алгоритму.

1. Определение полной фактической себестоимости за отчетный период и ее декомпозиция по статьям калькуляции (например, материальные затраты, затраты на оплату труда, налоги и сборы, коммерческие расходы, прочие расходы).
2. Качественный анализ каждого элемента на наличие транзакционных издержек с последующей классификацией на виды затрат в соответствии с выбранным классификационным признаком.

### 3. Количественное измерение выявленных видов транзакционных затрат и аналитическая оценка их уровня.

Качество аналитического обеспечения транзакционных затрат в большей степени зависит от метода их количественной оценки. Согласно А.Е. Шаститко оценка уровня транзакционных затрат осуществляется посредством ординалистского и кардиналистского подходов [7]. *Ординалистский* позволяет установить только направление изменения издержек и не предполагает измерения их величины в абсолютном выражении; *кардиналистский* непосредственно состоит в количественном измерении величины издержек, что дает возможность в зависимости от объекта исследования рассчитать такие относительные показатели, как доля транзакционных издержек в валовом национальном продукте и доля транзакционных издержек в цене сделки, то есть показатели макро- и микроуровня соответственно.

Транзакционные издержки как и трансформационные могут складываться из постоянной и переменной частей, что отражено в работе Б. Коллинса и Ф. Фабозци [18, с. 28], посвященной исследованию совершенных на фондовой бирже транзакций. Постоянная часть включает налоги, комиссионное вознаграждение и легко измеримые трансфертные платежи; переменная – спрэд (затраты, вызванные разницей между ценой покупки и продажей ценных бумаг), издержки упущенных возможностей и рыночные затраты времени (цена актива учитывает действия других участников рынка).

При анализе транзакционных затрат необходимо учитывать этап развития рынка. Исключительно высокий их уровень фиксируется в период инновационных преобразований. На рынке развивается конкурентная борьба за обладание инновациями, и компании занимаются запуском процесса сопровождения новых сделок, облеченных в контрактную форму. В последующем формирование рынка инновационного средства и налаживание сотрудничества приводит к снижению транзакционных издержек.

Модель формирования аналитического обеспечения оптимизации затрат по их принадлежности к транзакциям представлена на *рис. 3*.

Одним из способов сокращения транзакционных издержек являются современные технологии. Так, технологии блокчейн способствуют снижению издержек верификации, безопасности и хранения данных, а доверие к ним заменяет дорогостоящие транзакционные услуги

посредников, оказываемые банками, биржами, страховыми компаниями, юристами и бухгалтерами [19, с. 69], что одновременно может привести к качественному изменению институтов и возникновению рисков в виде ослабления социальной защищенности населения [20, с. 13].

Отметим основные элементы цифровизации, способные оказать непосредственное влияние на сокращение транзакционных издержек [21, с. 98].

1. Электронная коммерция, позволяющая выполнять транзакции с помощью компьютерных сетей.
2. Интернет-реклама, направленная на организацию аналитических мероприятий относительно спроса и предпочтений потребителей в онлайн-формате.
3. Электронный доступ к государственным услугам, в том числе и к информации о проводимых государственных закупках.
4. Электронный доступ к базам данных, позволяющим найти и проанализировать поставщиков, проверить их на наличие судебных разбирательств и др.

Помимо снижения уровня затрат интеграция цифровых технологий в учетно-аналитическую деятельность обеспечивает такие преимущества, как:

- наличие постоянного доступа к информации, что позволяет принимать управленческие решения более оперативно;
- моделирование финансового результата благодаря апробированию нескольких методов учета затрат и концепций управления;
- имитирование условий ведения основных видов деятельности.

Более того, Э.А. Гурьяновой была предложена модель оценки динамики транзакционных издержек и показателей деятельности за счет информатизации бизнеса. Внедрение ERP-систем и CRM-систем, наиболее активно используемых в сфере телекоммуникаций, и SCM-систем – в оптовой и розничной торговле, может привести к улучшению показателей деятельности организации в среднем на 20% благодаря сокращению транзакционных издержек [22, с. 37].

Внедрение цифровых платформ в процесс выполнения простых, имеющих единый алгоритм транзакций (например, услуги нотариуса, связанные с верификацией документов) является оправданным, так как при традиционном способе совершения сделок транзакционные издержки значительно выше, чем при использовании блокчейн-технологий.

Однако сложные транзакции, требующие нестандартных подходов к их совершению, рекомендуется выполнять только специалистом-посредником. В данном случае идея о минимизации транзакционных издержек, заложенная во фрикционной парадигме, уступает место ценностно-ориентированной парадигме, предполагающей, что транзакция, в первую очередь, создает полезные эффекты при оптимальном, а не минимальном для экономического субъекта уровне транзакционных издержек. Аналогичная логика заложена в целевом подходе управления затратами, где целевой уровень себестоимости может превышать минимальный.

Таким образом, изложенные аспекты формирования учетно-аналитического обеспечения оптимизации затрат, применяемые по отношению к трансформационным и транзакционным затратам, различны, как и управленческие решения по оптимизации их уровней.

**Таблица 1****Основные подходы к классификации затрат в целях организации управленческого анализа затрат****Table 1****The basic approaches to cost classification for management cost analysis**

<b>Критерий классификации</b>	<b>Виды затрат</b>
<b>Подходы к классификации трансформационных затрат</b>	
По способу отнесения затрат на себестоимость	<i>Прямые</i> связаны с производством и включаются в себестоимость конкретной продукции; <i>косвенные</i> – с управлением производственным процессом и относятся ко всем или нескольким видам продукции
По отношению к объему производства	<i>Постоянные (условно-постоянные)</i> – величина не зависит объема производства; <i>переменные</i> – величина зависит от объема производства
По видам затрат	Статьи калькуляции отражают совокупность затрат в целях исчисления себестоимости; элементы расходов – однородные по своему содержанию затраты
<b>Подходы к классификации транзакционных затрат</b>	
Стадия сделки	<i>Издержки поиска информации</i> вызваны сбором информации; <i>издержки ведения переговоров</i> – организацией и проведением переговоров, установлением намерений контрагента; <i>издержки измерения</i> – оценкой свойств объекта сделки; <i>издержки составления контракта</i> – фиксацией содержания заключаемого контракта; <i>издержки мониторинга</i> – контролем за исполнением условий контракта; <i>издержки принуждения к исполнению контрактов</i> – поддержанием механизмов по принуждению выполнения условий сделки; <i>издержки защиты от третьих лиц</i> – предотвращением угрозы расторжения контракта или нарушений его условий вследствие действий третьих лиц; <i>издержки спецификации и защиты прав собственности</i> – восстановлением нарушенных прав, а также недостаточной спецификацией прав собственности и их слабой защитой
Необходимость возникновения	<i>Транзакционные потери</i> возникают в результате неверных управленческих решений; <i>необходимые транзакционные издержки</i> – в целях поддержания деятельности на рынке
Среда возникновения	<i>Внешние</i> возникают при совершении транзакций с внешними контрагентами; <i>внутренние</i> – при совершении транзакций внутри экономического субъекта
Количество совершаемых транзакций	<i>Постоянные</i> не зависят от количества транзакций; <i>переменные</i> находятся в прямой зависимости от количества совершаемых транзакций

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Таблица 2**  
**Показатели факторного анализа совокупных затрат**  
**(ресурсный и функциональный принципы)**

**Table 2**  
**Factor analysis of total costs (the resource and functional principles)**

<b>Исходные данные</b>			
<b>Показатель</b>		<b>Прошлый период</b>	<b>Отчетный период</b>
Материальные затраты, тыс. руб.		123 403 940	174 618 265
Затраты на оплату труда, тыс. руб.		14 592 972	17 246 661
Отчисления на социальные нужды, тыс. руб.		4 450 594	5 265 356
Амортизация, тыс. руб.		1 739 440	2 321 781
Прочие затраты, тыс. руб.		42 011 995	54 401 300
Выручка, тыс. руб. (В)		185 868 017	248 389 212
Темп инфляции, %		–	8,39
Себестоимость продаж		169 066 430	230 732 844
Коммерческие расходы		5 427 712	6 462 490
Управленческие расходы		7 049 083	8 504 040
<b>РЕСУРСНЫЙ ПРИНЦИП ПОСТРОЕНИЯ ФАКТОРНОЙ МОДЕЛИ:</b>			
<b><math>V * (ME + ZE + AE + PR)</math></b>			
<b>Показатель</b>	<b>Расчетная формула</b>	<b>Прошлый период</b>	<b>Отчетный период</b>
Выручка в сопоставимых ценах, тыс. руб. (В)	выручка / темп инфляции	–	229 162 479,93
Материалоемкость (МЕ)	материальные затраты / выручка	0,6639	0,7030
Зарплатоемкость (ЗЕ)	(затраты на оплату труда + отчисления на социальные нужды) / выручка	0,1025	0,0906
Амортизациеёмкость (АЕ)	амортизация / выручка	0,009358	0,009347
Прочая ресурсоемкость (ПР)	прочие затраты / выручка	0,2260	0,2190
<b>Влияние факторов</b>			
Объем продаж		43 371 545,46	
Темп инфляции		19 260 963,81	
Материалоемкость		9 704 430,39	
Зарплатоемкость		(2 937 312,20)	
Амортизациеёмкость		(2 761,64)	
Прочая ресурсоемкость		(1 742 443,83)	
<b>Итого влияние</b>		<b>67 654 422,00</b>	
<b>ФУНКЦИОНАЛЬНЫЙ ПРИНЦИП ПОСТРОЕНИЯ ФАКТОРНОЙ МОДЕЛИ:</b>			
<b><math>V * (K_{пр} + K_{км} + K_{уп})</math></b>			
<b>Показатель</b>	<b>Расчетная формула</b>	<b>Прошлый период</b>	<b>Отчетный период</b>
Коэффициент производственных расходов (Кпр)	себестоимость продаж / выручка	0,9096	0,9289
Коэффициент коммерческих расходов (Ккм)	коммерческие расходы / выручка	0,0292	0,0260
Коэффициент управленческих расходов (Куп)	управленческие расходы / выручка	0,0379	0,0342

<b>Влияние факторов</b>	
Объем продаж	42 287 083,88
Темп инфляции	18 779 362,92
Коэффициент производственных расходов	4 796 838,43
Коэффициент коммерческих расходов	(790 963,97)
Коэффициент управленческих расходов	(916 172,26)
<b>Итого влияние</b>	<b>64 156 149,00</b>

*Источник:* авторская разработка по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО Камаз за 2021 г.

URL: <https://kamaz.ru/investors-and-shareholders/financial-statements/ras/>

*Source:* Authoring, based on the accounting (financial) reporting data of PAO KAMAZ for 2021. URL: <https://kamaz.ru/investors-and-shareholders/financial-statements/ras/> (In Russ.)

**Рисунок 1**

**Модель учетного обеспечения оптимизации затрат в рамках неинституционального подхода**

*Figure 1*

**A cost optimization accounting support model within the framework of new institutionalism**



*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 2**

**Модели факторного анализа прямых материальных и трудовых затрат**

**Figure 2**

**Direct material and labor costs factor-analysis models**

<p><b>Материальные затраты:</b></p> $\sum(V_{TC} * w_i * m_i * c_i),$ <p>где: <i>V<sub>TC</sub></i> – совокупный объем производства; <i>w<sub>i</sub></i> – структура выпуска; <i>c<sub>i</sub></i> – средняя стоимости единицы материальных ресурсов; <i>m<sub>i</sub></i> – количество израсходованных материальных ресурсов на единицу продукции.</p> <p><b>Трудовые затраты:</b></p> $\sum(V_{TC} * w_i * t_n * z_n),$ <p>где: <i>t<sub>n</sub></i> – трудоемкость изделия в человеко-часах; <i>z<sub>n</sub></i> – уровень оплаты труда за 1 чел-час.</p>
--

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 3**

**Аналитическое обеспечение оптимизации затрат в рамках неинституционального подхода**

**Figure 3**

**Analytical support of cost optimization within the framework of new institutionalism**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Список литературы

1. Коуз Р. Фирма, рынок и право. М.: Новое издательство, 2007. 224 с.
2. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контракция. СПб.: Лениздат, CEV Press, 1996. 702 с.
3. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты. М.: Дело, 2001. 407 с.
4. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. 180 с.
5. Dietrich M. Transaction Cost Economics and Beyond: Toward a New Economics of the Firm. London, Routledge, 2008, 232 p.
6. Dahlman C.J. The Problem of Externality. *The Journal of Law and Economics*, 1979, vol. 22, no. 1, pp. 141–162.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/725216>
7. Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория: монография. М.: ТЕИС, 2010. 828 с.
8. Сафонова О.В. «Терминологические изыскания» по вопросу категории транзакционных издержек // Известия ВУЗов. Серия: Экономика, финансы и управление производством. 2018. № 1. С. 61–68.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/terminologicheskie-izyskaniya-po-voprosu-kategorii-transaktsionnyh-izderzhek>
9. Фуруботн Э.Г., Рихтер Р. Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет, 2005. 701 с.
10. Капелюшников Р.И. Категория транзакционных издержек / Сборник научных статей Института коммерческой инженерии «Как это делается: финансовые, социальные и информационные технологии». Вып. 3. Серия: Исследования и разработки. М.: Институт коммерческой инженерии, 1994. С. 9–18.  
URL: [http://www.bookorbita.com/library/ekonomika/kapelyushnikov\\_rostislav/transakcionnie\\_izderzhki.html](http://www.bookorbita.com/library/ekonomika/kapelyushnikov_rostislav/transakcionnie_izderzhki.html)
11. Менар К. Экономика организаций. М.: ИНФРА-М, 1996. 159 с.

12. *Лебедева Т.Н.* Бухгалтерский учет транзакционных издержек организации // *Дискурс*. 2018. № 5. С. 62–65.  
URL: <https://discourse.elpub.ru/jour/article/view/212>
13. *Шарафутдинова К.А., Власов М.В.* Сравнительный анализ транзакционных издержек // *Журнал экономической теории*. 2019. Т. 16. № 4. С. 881–886. URL: <https://doi.org/10.31063/2073-6517/2019.16-4.26>
14. *Пласкова Н.С., Прокофьева Е.В.* Современные направления развития системы методов экономического анализа // *Учет. Анализ. Аудит*. 2019. Т. 6. № 2. С. 47–51.  
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-2-47-51>
15. *Фетисова О.А.* Методика калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг // *Финансовый журнал*. 2015. № 6. С. 90–101. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-kalkulirovaniya-sebestoimosti-produktsii-rabot-uslug-sfery-informatsionnyh-tehnologiy-na-osnove-sistem-target-kosting-i-kayzen/viewer>
16. *Корчагина Л.М.* Стратегический учет затрат в условиях современной экономики: анализ методов // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2021. Т. 4. № 4. С. 141–144.  
URL: <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2021.04.04.025>
17. *Кирьянов И.В.* Количественная оценка транзакционных издержек организации. Общий методический подход // *Вестник НГУЭУ*. 2015. № 1. С. 78–101. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kolichestvennaya-otsenka-transaktsionnyh-izderzhek-organizatsii-obschiy-metodicheskiy-podhod/viewer>
18. *Collins B.M., Fabozzi F.J.* A Methodology for Measuring Transaction Costs. *Financial Analysts Journal*, 1991, vol. 47, no. 2, pp. 27–36.  
URL: [https://faculty.fuqua.duke.edu/~charvey/Teaching/BA453\\_2006/Collins\\_A\\_methodology\\_for\\_1991.pdf](https://faculty.fuqua.duke.edu/~charvey/Teaching/BA453_2006/Collins_A_methodology_for_1991.pdf)
19. *Фролов Д.П.* От транзакционных издержек – к транзакционной ценности: преодолевая фрикционную парадигму // *Вопросы экономики*. 2020. № 8. С. 51–81.  
URL: <https://doi.org/10.32609/0042-8736-2020-8-51-81>

20. *Ichino P.* A New Labour Law for Platform Workers and Umbrella Companies. *Work Organisation, Labour & Globalisation*, 2018, vol. 12, iss. 2, pp. 12–22. URL: <https://doi.org/10.13169/workorgalaboglob.12.2.0012>
21. *Старухин В.А.* Цифровизация как метод сокращения транзакционных издержек производственного предприятия // *КАНТ*. 2021. № 4. С. 95–99. URL: <https://doi.org/10.24923/2222-243X.2021-41.18>
22. *Гурьянова Э.А.* Транзакционные издержки организации в условиях информатизации экономики // *Интеллект. Инновации. Инвестиции*. 2020. № 6. С. 33–39. URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2020-6-33>

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## A MODEL OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF COST OPTIMIZATION IN THE CONTEXT OF NEW INSTITUTIONALISM

Ekaterina Yu. VORONOVA <sup>a,\*</sup>,  
Anna A. VEKSHINA <sup>b</sup>

<sup>a</sup> Moscow State Institute of International Relations (University)  
of Ministry of Foreign Affairs of Russian Federation (MGIMO University),  
Moscow, Russian Federation  
voronovaeu@inno.mgimo.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-3176-0128>

<sup>b</sup> Moscow State Institute of International Relations (University)  
of Ministry of Foreign Affairs of Russian Federation (MGIMO University),  
Moscow, Russian Federation  
vekshina\_a\_a@my.mgimo.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-8134-307X>

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 436/2022  
Received 12 Sept 2022  
Received in revised  
form 25 October 2022  
Accepted 15 Nov 2022  
Available online  
15 December 2022

**JEL classification:** D2,  
M41, M49

**Keywords:** accounting  
and analytical support,  
transaction cost,  
transformation cost,  
neo-institutionalist  
theory

### Abstract

**Subject.** This article deals with the theoretical and methodological features of the formation of accounting and analytical support for transformation and transaction cost optimization.

**Objectives.** The article aims to indicate the need to classify costs according to their belonging to transactions and disclose the theoretical and methodological features in the context of accounting and analytical cost optimization support.

**Methods.** For the study, we used general scientific methods (analysis, comparison and interpretation) and statistical methods in economics. The results of the study are shown in tabular and graphical forms.

**Results.** The article defines the notion of *Transaction Cost* and the need to decompose cost into transformation and transaction parts to take measures to optimize the level of costs. It systematizes the theoretical and methodological features of accounting and analytical models for transformation and transaction cost optimization. The article also proposes to integrate digital technologies into the management cost accounting system.

**Conclusions and Relevance.** The article justifies the necessity to break costs into transformation and transaction parts for these types of cost have different approaches to the accounting and analytical support formation for optimization. The organization of accounting and analysis of costs by their belonging to transactions can improve the quality of accounting and analytical support and, consequently, the information base for management decisions. At present, the digital technologies that can be used in financial and operational activities contribute to cost reduction.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

---

**Please cite this article as:** Voronova E.Yu., Vekshina A.A. A Model of Accounting and Analytical Support of Cost Optimization in the Context of New Institutionalism. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 12, pp. 1360–1381.  
<https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1360>

---

## References

1. Coase R. *Firma, rynek i pravo* [The Firm, the Market, and the Law]. Moscow, Novoe izdatel'stvo Publ., 2007, 224 p.
2. Williamson O.E. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: Firmy, rynki, "otnoshencheskaya" kontraktatsiya* [The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting]. St. Petersburg, Lenizdat, CEV Press Publ., 1996, 702 p.
3. Eggertsson T. *Ekonomicheskoe povedenie i instituty* [Economic Behavior and Institutions]. Moscow, Delo Publ., 2001, 407 p.
4. North D.C. *Instituty, institutsional'nye izmeneniya i funktsionirovanie ekonomiki* [Institutions, Institutional Change and Economic Performance]. Moscow, Fond ekonomicheskoi knigi Nachala Publ., 1997, 180 p.
5. Dietrich M. *Transaction Cost Economics and Beyond: Toward a New Economics of the Firm*. London, Routledge, 2008, 232 p.
6. Dahlman C.J. The Problem of Externality. *The Journal of Law and Economics*, 1979, vol. 22, no. 1, pp. 141–162.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/725216>
7. Shastitko A.E. *Novaya institutsional'naya ekonomicheskaya teoriya: monografiya* [The new institutional economic theory: a monograph]. Moscow, TEIS Publ., 2010, 828 p.
8. Safonova O.V. [Terminology research on the issue category of transaction costs]. *Izvestiya VUZov. Seriya: Ekonomika, finansy i upravlenie proizvodstvom = News of Higher Educational Institutions. Series: Economics, Finance and Production Management*, 2018, no. 1, pp. 61–68.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/terminologicheskie-izyskaniya-po-voprosu-kategorii-transaktsionnyh-izderzhhek> (In Russ.)
9. Furubotn E.G., Richter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya: Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State University Publ., 2005, 701 p.

10. Kapelyushnikov R.I. *Kategoriya transaktsionnykh izderzhhek. Sbornik nauchnykh statei Instituta kommercheskoi inzhenerii "Kak eto delaetsya: finansovye, sotsial'nye i informatsionnye tekhnologii"*. Vyp. 3. Seriya: *Issledovaniya i razrabotki* [The category of transaction cost. In: How it is done: Financial, social and information technologies: A collection of scientific articles. Issue 3. Series: Research and Development]. Moscow, Institute for Commercial Engineering Publ., 1994, pp. 9–18.  
URL: [http://www.bookorbita.com/library/ekonomika/kapelyushnikov\\_rostislav/transakcionnie\\_izderzhki.html](http://www.bookorbita.com/library/ekonomika/kapelyushnikov_rostislav/transakcionnie_izderzhki.html)
11. Ménard C. *Ekonomika organizatsii* [The Economics of Hybrid Organizations]. Moscow, INFRA-M Publ., 1996, 159 p.
12. Lebedeva T.N. [Accounting of transaction costs of a firm]. *Diskurs = Discourse*, 2018, no. 5, pp. 62–65.  
URL: <https://discourse.elpub.ru/jour/article/view/212> (In Russ.)
13. Sharafutdinova K.A., Vlasov M.V. [A comparative analysis of transaction costs]. *Zhurnal ekonomicheskoi teorii = Russian Journal of Economic Theory*, 2019, vol. 16, no. 4, pp. 881–886. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.31063/2073-6517/2019.16-4.26>
14. Plaskova N.S., Prokof'eva E.V. [Modern trends of development of economic analysis methods]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2019, vol. 6, no. 2, pp. 47–51. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-2-47-51>
15. Fetisova O.A. [Methods of calculating the cost of production (works, services) of the information technology sphere based on target-costing and kaizen-costing systems]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2015, no. 6, pp. 90–101. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-kalkulirovaniya-sebestoimosti-produktsii-rabot-uslug-sfery-informatsionnyh-tehnologiy-na-osnove-sistem-target-kosting-i-kayzen/viewer> (In Russ.)
16. Korchagina L.M. [Strategic cost accounting in the modern economy: Analysis of methods]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2021, vol. 4, no. 4, pp. 141–144. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2021.04.04.025>
17. Kir'yanov I.V. [Quantitative evaluation of transaction costs organizations. The general methodological approach]. *Vestnik NGUEU = Vestnik NSUEM*, 2015, no. 1, pp. 78–101. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kolichestvennaya>

otsenka-transaktsionnyh-izderzhek-organizatsii-obschiy-metodicheskiiy-podhod/viewer (In Russ.)

18. Collins B.M., Fabozzi F.J. A Methodology for Measuring Transaction Costs. *Financial Analysts Journal*, 1991, vol. 47, no. 2, pp. 27–36.  
URL: [https://faculty.fuqua.duke.edu/~charvey/Teaching/BA453\\_2006/Collins\\_A\\_methodology\\_for\\_1991.pdf](https://faculty.fuqua.duke.edu/~charvey/Teaching/BA453_2006/Collins_A_methodology_for_1991.pdf)
19. Frolov D.P. [From transaction cost to transaction value: Overcoming the frictional paradigm]. *Voprosy Ekonomiki*, 2020, no. 8, pp. 51–81. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.32609/0042-8736-2020-8-51-81>
20. Ichino P. A New Labour Law for Platform Workers and Umbrella Companies. *Work Organisation, Labour & Globalisation*, 2018, vol. 12, iss. 2, pp. 12–22.  
URL: <https://doi.org/10.13169/workorgalaboglob.12.2.0012>
21. Starukhin V.A. [Digitalization as a method of reducing transaction costs of a manufacturing enterprise]. *KANT*, 2021, no. 4, pp. 95–99. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24923/2222-243X.2021-41.18>
22. Gur'yanova E.A. [Transaction costs of an organization in the context of informatization of the economy]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii = Intellect. Innovations. Investments*, 2020, no. 6, pp. 33–39. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2020-6-33>

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.