

УДК 657

О. О. Канцуров,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в АПК,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

О. Kantsurov,
Ph.D., assistant professor of accounting, analysis and audit APK, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

METHODOLOGICAL FOUNDATIONS FOR TRANSACTION COST ACCOUNTING

У статті розглядаються питання визнання і класифікації трансакційних витрат суб'єкта господарювання і обґрунтовується методика їх обліку. Визначені ознаки за якими витрати визнаються трансакційними і проведено аналіз основних груп витрат суб'єктів господарювання на відповідність цим ознакам, зокрема у повному обсягу ним відповідають витрати, які за існуючою класифікацією включають до адміністративних витрат, фінансових витрат, витрат на збут, витрат з податку на прибуток і витрат з відрахувань на соціальні заходи, а також окремі витрати, які відносять до категорії інших операційних витрат. Доводиться, що при запропонованому удосконаленні групування витрат є можливим в існуючій системі бухгалтерського обліку без суттєвих змін забезпечити бухгалтерський облік трансакційних витрат і розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

The article deals with issues of an entity's transaction costs recognition and classification as well as with justifying methodology for accounting such costs. Indications of costs to be recognized as transaction costs are defined and major groups of entities' expenditures are analyzed to correspond with those indications, including the full amount of expenditures that are classified as administrative costs, financial expenditures, sales costs, income tax expense and social contribution expense as well as some other types of expenditure classified as other operating expenses. It is proved that taking into account the proposed improvement in grouping the expenses it is possible to ensure accounting of transaction costs and disclosing them in financial statements without significant changes in existing accounting system.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інституціоналізм, класифікація витрат, трансакційні витрати.

Keywords: accounting, institutionalism, classification of costs, transaction costs.

Постановка проблеми. Трансакційні витрати як одна з ключових категорій інституціонального підходу в економічній теорії залишаються, мабуть, найневизначенішою категорією. Пояснюється це не відсутністю досліджень у цій сфері, а, навпаки, останнім часом у світі та в Україні питання вивчення трансакційних витрат приділяють велику увагу. Проблема невизначеності полягає у відсутності консенсусу в науковій спільноті з приводу єдиних критеріїв визнання витрат трансакційними, їх класифікації й оцінки, розподілу компетенцій з прийняття рішень на основі інформації про трансакційні витрати.

Така теоретична невизначеність є стримуючим чинником завершення дискусії щодо методології бухгалтерського обліку трансакційних витрат. Важливим етапом побудови бухгалтерського обліку трансакційних витрат є аналіз фактичних витрат суб'єктів господарювання на відповідність критеріям трансакційних витрат та перегрупування витрат з метою розкриття інформації про трансакційні, трансформаційні й інші витрати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних дослідженнях інституціоналістів розширюється їхня сфера, якою охоплюються не тільки економічні, соціальні й політичні інститути, але і також витрати, пов'язані з «технологією» діяльності індивідуума: витрати на збирання й обробку інформації, пошук партнерів, ведення переговорів тощо, тобто це є трансакційні витрати [5, с. 123–130]. Визнання «не безкоштовності» процесу взаємодії між людьми дало змогу по-іншому з'ясувати природу економічної реальності [7, с. 460]. Д. Норт у своїх працях зазначає, що інститути впливають на економічний процес тим, що впливають на витрати обміну і виробництва. Поряд із технологією виробництва вони визначають трансакційні та трансформаційні (виробничі) витрати, які сукупно становлять загальні витрати виробництва [3, с. 20–21]. А. О. Уільямсон визначає основною метою і результатом функціонування економічних інститутів мінімізацію трансакційних витрат [6, с. 51].

Дослідженню природи трансакційних витрат, їх класифікації та обґрунтуванню методології обліку присвячені роботи П.І. Гайдучького, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, О.М. Петрука, І.Б. Садовської, М.М. Шигун, Ж.М. Юшак та ін. Проте дискусійним залишається питання складу трансакційних витрат та підходів до їх групування.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз трансакційних витрат суб'єкта господарювання та обґрунтування методики їх обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. В економічній теорії виділяють три базових види витрат суб'єктів господарювання, які впливають на прийняття управлінських рішень. По-перше, це трансформаційні витрати, пов'язані з процесом виробництва, які складаються із вартості ресурсів, використаних для створення нового продукту. По-друге, це трансакційні витрати, пов'язані з діяльністю підприємства в умовах конкретно визначеної інституціональної системи. По-третє, це альтернативні витрати, пов'язані з вибором одного з можливих варіантів використання ресурсів, які можуть бути визначені в сумі втраченої вигоди від використання ресурсів за альтернативним, найбільш корисним варіантом.

Основна відмінність трансформаційних витрат від трансакційних полягає у тому, що виникнення перших зумовлено процесом виробництва, а обсяг залежить від ринкових чинників, зокрема кон'юнктури на фактори виробництва, проте трансакційні витрати за причинами понесення залежать від інституціональних чинників, насамперед пов'язаних із необхідністю виконання встановлених правил і неефективністю інституціональної системи. На відміну від трансформаційних трансакційні витрати мало вивчені щодо їх складу, а відповідно – ідентифікації та виміру.

Спільним для цих видів витрат, що відрізняє їх від альтернативних витрат, є те, що наслідком їх понесення є зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу суб'єктів господарювання, а відповідно вони можуть бути виявлені й виміряні елементами методу бухгалтерського обліку.

Проте не всі фактично понесені трансакційні витрати можуть бути досліджені методом бухгалтерського обліку. В науковій літературі виділяють таку категорію трансакційних витрат, як нелегальні, пов'язані із «ціною поза легальності» [8, с. 155–163]. Ці витрати є елементом нелегальної, тіншової економіки, форма

їх понесення є суспільно нелегітимною, насамперед, це хабарі, «відкати» тощо, відповідно ці витрати офіційним чином не фіксуються. Також не можуть бути досліджені методом бухгалтерського обліку невідні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом і виникають при обміні правами власності [1]. Вимір таких витрат важливий для комплексного аналізу ефективності інституціональної системи, зокрема в частині оцінки рівня корупції у суспільстві, проте їх треба досліджувати методами іншими наук.

Бухгалтерський облік, як метод пізнання соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ може забезпечити дослідження тільки тих витрат, які проявляються у його предметі на рівні суб'єкта господарювання або бюджету. Відповідно об'єкт бухгалтерського обліку – тільки ті трансакційні витрати, які є результатом господарських операцій і зафіксовані у первинних документах та здійснення яких не суперечить законодавству.

Відповідно, у нашому дослідженні розкриватимуться методологічні особливості лише частини трансакційних витрат, тих, які можна виявити й оцінити методом бухгалтерського обліку.

З одержаним доходом можуть бути зіставлені витрати на споживання і трансформацію чинників виробництва, які формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Зокрема, до неї належить виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, до якої включають прями матеріальні витрати, прями витрати на оплату праці, інші прями витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і наднормативні виробничі витрати.

Отже собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) – це трансакційні витрати операційної діяльності суб'єкта господарювання. Також слід враховувати, що до сфери виробництва належить і діяльність допоміжних (підсобних) виробництв, витрати яких також є трансформаційними.

Разом із тим суб'єктами господарювання, крім операційної діяльності, також провадиться інвестиційна і фінансова. Інвестиційна діяльність полягає у придбанні й реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Фінансова діяльність – це діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу суб'єкта господарювання.

При класифікації витрат цих видів діяльності слід виходити з того, що й інвестиційна і фінансова пов'язані з ресурсним забезпеченням операційної діяльності.

Наслідком операцій у межах інвестиційної діяльності є трансформація однієї форми активів в іншу, грошей – в основні засоби або інструменти власного капіталу, чи навпаки. Понесені витрати цього виду діяльності більшою мірою зумовлені ринковими чинниками, насамперед зміною кон'юнктури, результатами діяльності суб'єктів господарювання, інструменти власного капіталу яких є об'єктами інвестицій, аніж встановленими правилами й неефективністю інституціональної системи. Відповідно до характеру діяльності та причин понесення витрати інвестиційної діяльності відповідають характеру трансформаційних витрат.

Запозичені кошти, залучені в процесі фінансової діяльності, є ресурсом суб'єкта господарювання, який забезпечує його функціонування та використовується при провадженні інших видів діяльності. Повернення основної суми запозичення не визнається витратами. Проте витратами визнають сплачені проценти та понесені інші витрати, пов'язані із запозиченнями.

Зазначені витрати фінансової діяльності є платою за користування залученими ресурсами, обсяг їх залежить від ситуації на кредитному ринку або ринках капіталу й відповідно певною мірою є результатом впливу ринкових чинників.

Разом із тим операція з кредитування є обміном активів на певний обсяг прав кредитора, відповідно зобов'язання понесення фінансових витрат є наслідком операції обміну. Крім того, обов'язкова платність окремих видів запозичення, зокрема банківського кредиту і позики, визначається законом. Так, відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» забороняється надання безпроцентних кредитів, за винятком передбачених ним випадків. Згідно з Податковим кодексом України позику є грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальникові на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики.

З огляду на норми законодавства понесення фінансових витрат зумовлено встановленим інституціональним порядком. На підтвердження цього слід зазначити, що за іншої інституціональної системи суспільства, зокрема ісламської, платність залучення кредитів не передбачена з огляду на релігійні правила ісламу. Це зумовило виникнення такого виду ведення банківської справи як ісламський банкінг, в основі якого безпроцентне забезпечення фінансовими ресурсами шляхом участі фінансових установ у проектах, під які залучається ресурси.

Враховуючи наведене, вважаємо, що фінансові витрати за характером і ознаками не можуть бути визнані трансформаційними.

З огляду на те, що теоретичні засади інституціоналізму розглядають два види витрат – трансформаційні і трансакційні, на перший погляд, логічним буде припущення тих дослідників, які вважають, що трансакційними є всі витрати понад і крім витрат виробництва [4, с.33], а також витрат інвестиційної діяльності. Для підтвердження або спростування цього припущення необхідно проаналізувати витрати суб'єктів господарювання, крім вище означених, на відповідність класифікаційним ознакам трансакційних витрат.

Враховуючи, що об'єктом дослідження є фактично понесені витрати, відповідно вони й зараз фіксуються в первинних документах й відображаються у бухгалтерському обліку та розкриваються у фінансовій звітності, але при цьому не класифікуються як трансакційні витрати. Тому актуальним залишається питання, порушене проф. Г.Г. Кірейцев [2], щодо необхідності визначення сутності й ознак трансакційних витрат як основи методології їх обліку, контролю та аналізу.

До трансакційних витрат суб'єктів економічних відносин, по-перше, відносять ті витрати, понесення яких зумовлено їх соціально-економічною діяльністю, по-друге, ці витрати можуть бути ідентифіковані з конкретним суб'єктом господарювання.

З урахуванням наукового надбання інституціональної теорії щодо дослідження трансакційних витрат і положень теорії бухгалтерського обліку можна виділити кілька ознак трансакційних витрат суб'єктів господарювання.

1. Забезпечення процесу обміну активами і правами на ринку. Відтак до трансакційних витрат обміну можна, зокрема, віднести витрати, понесені суб'єктом господарювання в процесі дослідження ринків, ведення переговорів, укладання контрактів та їх моніторингу, страхування придбаних товарів або реалізованої продукції (робіт, послуг), фінансові витрати.

2. Забезпечення доступу до ресурсів і ринків. Ця група витрат дуже тісно пов'язана з витратами забезпечення обміну, але як самі процеси, так і витрати, понесені на їх забезпечення, не є ідентичними. До цієї групи відносять трансакційні витрати, понесення яких зумовлено організаційною діяльністю суб'єктів на ринку. До трансакційних витрат із забезпечення доступу до ресурсів і ринків можна, зокрема, віднести витрати на пошук інформації (доступ до інформаційних ресурсів), на засоби зв'язку, членські внески в об'єднання та асоціації, благодійні внески і спонсорську допомогу, представницькі витрати.

3. Забезпечення виконання закону й управління. До цієї групи відносять витрати, понесення яких є наслідком виконання суспільних обов'язків, та вони мають зобов'язальний характер для суб'єкта господарювання з боку держави. Також ця група включає в себе трансакційні витрати, пов'язані із виконанням податкового, цивільного, господарського і пенсійного законодавства, зокрема витрати на сплату податків і обов'язкових платежів, ведення обліку та подання податкової, фінансової і статистичної звітності.

4. Упередження опортуністичної поведінки суб'єктів економічних відносин. Окреме виділення цієї групи зумовлено тим, що опортуністична поведінка можлива у всіх сферах діяльності суб'єкта господарювання, а також ззовні та всередині, тому витрати можуть бути понесені в різноманітних формах. Також за цією ознакою визнають витрати на забезпечення інформаційної безпеки, протидії рейдерським атакам, упереджувальні заходи конкурентної боротьби тощо.

5. Забезпечення захисту прав та інтересів. За цією ознакою визнають трансакційними витрати на юридичне супроводження, на забезпечення розгляду спорів у судах і виконання їхніх рішень, на залучення спеціалізованих установ для роботи з боржниками (колекторських фірм) та інші подібні витрати.

У класифікації витрат суб'єктів господарювання, визначеній у П(С)БО 16 «Витрати», окремо виділяють групу витрат, що безпосередньо пов'язана із забезпечення процесу обміну активами та правами, інформація про які розкривається в окремих статтях Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – це витрати на збут і фінансові витрати. У фінансовій звітності наводять тільки частину фінансових витрат, які включають витрати на проценти й інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями, які не входять до собівартості кваліфікаційних активів. Зазначені витрати відповідають таким класифікаційним ознакам трансакційних витрат як «Забезпечення процесу обміну» та «Забезпечення виконання закону і управління».

Витрати, які мають загальногосподарський характер і спрямовані на обслуговування й управління підприємством, становлять окрему класифікаційну групу, інформація про яку розкривають у Звіті про фінансові результати за статтею «Адміністративні витрати». Ці витрати є трансакційними, переважно, за ознакою – «Забезпечення виконання закону і управління», що пов'язано з високим рівнем нормативного регулювання господарської діяльності.

Наступною групою витрат, які підлягають дослідженню, є інші операційні витрати. Проте в цю групу об'єднують витрати, які не мають зв'язку із конкретною сферою діяльності суб'єкта господарювання, внаслідок цього частина з них пов'язана з операціями трансформації активів, а також такі, що можуть бути визнані трансакційними. Відтак інші витрати операційної діяльності – не можна в повному обсязі включити до складу трансакційних витрат. Лише частина витрат, які до неї входять, можуть бути однозначно класифіковані як трансакційні, зокрема сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів, нестачі й втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пеня, неустойка, витрати на купівлю-продаж іноземної валюти. При класифікації витрат

цієї групи потрібен індивідуальний аналіз фактично понесених витрат на відповідність ознакам трансакційних витрат.

Аналіз складу інших витрат, до яких включають витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), свідчить про їх невідповідність ознакам трансакційних витрат. До цієї групи можуть потрапити окремі витрати трансакційного характеру, проте такі випадки не можуть бути масовими, а витрати мати значну частку у витратах, інформація про які відображається на відповідному рахунку та розкривається у статті фінансової звітності.

Вагомою складовою трансакційних витрат є податки, частина з яких врахована в адміністративних витратах. Витрати з податку на прибуток наводять окремою статтею. Дискусійним є питання віднесення до трансакційних витрат сум відрахувань на соціальні заходи. Такі витрати можна розглядати і як виплати працівникам, і як трансакційні витрати. На користь останнього підходу можна навести такі аргументи, по-перше, такі витрати не визначаються ринковими чинниками, як оплата праці, та системою стимулювання працівників, а є результатом інституціональної системи; по-друге, виходячи з сутності солідарної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, за якої усі кошти, що перераховуються суб'єктами господарювання та застрахованими особами до Пенсійного фонду України, одразу ж виплачуються нинішнім пенсіонерам, відрахування на соціальні заходи мають фіскальний характер. Враховуючи наведене, вважаємо, що відрахування на соціальні заходи слід визнавати трансакційними витратами.

Деякі трансакційні витрати не включають до зазначених груп, а саме реєстраційні збори, мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, інші трансакційні витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням вищезазначених активів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. Частина із зазначених витрат відображають у складі капітальних інвестицій і включають до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, а частину – на рахунках з обліку запасів і поточних біологічних активів, яка збільшує їх первісну вартість.

Чинний порядок бухгалтерського обліку витрат забезпечує формування інформації про значний обсяг трансакційних витрат, які можна виявити і виміряти елементами методу бухгалтерського обліку. Зокрема, відповідна інформація узагальнюється за синтетичними рахунками 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 95 «Фінансові витрати», 98 «Податок на прибуток», 82 «Відрахування на соціальні заходи» та окремими субрахунками до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Про частину трансакційних витрат, які включають до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, інвестиційної нерухомості та запасів, інформацію узагальнюють тільки на рівні аналітичного обліку.

Проте групування витрат за статтями фінансової звітності без урахування інституціональних чинників і трансакційного характеру їх понесення не забезпечує повного розкриття у фінансовій звітності інформації, узагальноної у бухгалтерському обліку.

З метою повного висвітлення й адекватного представлення зовнішнім користувачам інформації про трансакційні витрати потрібно змінити підходи до класифікації окремих витрат, які нині відносять до інших операційних. Зокрема, вважаємо, що витрати від списання безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів – це витрати, що більшою мірою пов'язані із процесом обміну активами і правами, не завжди їх понесення зумовлено опортуністичною поведінкою контрагентів, а може бути наслідком погіршення економічного стану. У зв'язку з цим такі витрати доцільно обліковувати у складі витрат на збут.

Також вважаємо, що втрати внаслідок нестачі й від псування цінностей, що є результатом крадіжок, пошкоджень, неправильного зберігання, а також витрати внаслідок визнання штрафів, пені, неустойки, за характером є трансакційними витратами, понесення яких зумовлено недосконаліми механізмами забезпечення захисту прав і інтересів суб'єкта господарювання й упередження опортуністичної поведінки, або ж є наслідком неправильних управлінських рішень, витрати з купівлі-продажу валюти за своїм змістом аналогічні витратам за розрахунково-касове обслуговування. Тому ці витрати мають загальногосподарський характер, пов'язані із забезпеченням процесу обслуговування й управління суб'єктом господарювання. Відповідно їх доцільно відображати у складі адміністративних витрат.

Нагальною необхідністю є переосмислення підходу щодо капіталізації трансакційних витрат в активах.

Понесення трансакційних витрат не має на меті одержання доходу, а зумовлено необхідністю дотримувати вимог законодавства з метою утримання органів інституціональної системи, забезпечувати взаємодію на ринках товарів і капіталу, захисту майна і прав. По суті трансакційні витрати – це ціна функціонування інституціональної системи. Тому суб'єкти господарювання мають включати такі витрати у фінансовий результат у період їх понесення. В іншому разі це призведе до відволікання з обігу ресурсів суб'єктів господарювання у зв'язку із капіталізацією трансакційних витрат у вартості необоротних активів і відповідно, відшкодування їх протягом декількох періодів, що економічно не обгрунтовано та призводить до додаткових витрат суб'єктів господарювання через неефективність інституціональної системи.

Переважно більшість із розглянутих трансакційних витрат включають до витрат періоду, проте не всі. Окремі трансакційні витрати включають до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів і запасів. Частина фінансових витрат капіталізується у вартості кваліфікаційних активів. Витрати з відрахування на соціальні заходи, що нараховуються на оплату праці основних і допоміжних виробництв, включають до собівартості продукції (робіт, послуг) і відповідно формують первісну вартість запасів і поточних біологічних активів.

Включення трансакційних витрат до вартості запасів не несе суттєвих загроз фінансовій стійкості суб'єктів господарювання з огляду на швидкість обігу оборотного капіталу. Більшість із цих витрат буде врахована при визначенні фінансового результату за рік.

Капіталізація трансакційних витрат у необоротних активах є нагромадженням непродуктивних витрат, які через амортизацію переноситимуться на новостворюваний продукт. Тобто кількісний вимір існуючої інституціональної системи буду проявлятися вже в інших умовах.

Після визначення складу трансакційних витрат постає питання уточнення складу трансформційних витрат. До цієї категорії також доцільно віднести витрати, які є супутніми, але необхідними для забезпечення основної діяльності підприємства, а саме витрати інвестиційної діяльності та інші витрати.

Диференціація трансакційних витрат за детальнішими групами для потреб управління суб'єктом господарювання можлива в системі управлінського обліку, але це потребує формування спеціальної облікової підсистеми. При прийнятті рішення щодо формування детальної інформації про трансакційні витрати, наприклад, за всіма етапами укладання контрактів і їх виконання, необхідно виходити з правила, що витрати на збір та обробку відповідних даних мають бути меншими за цінність такої інформації для процесу управління.

Висновки. Визнані витрати суб'єкта господарювання класифікуються як трансакційні у разі відповідності одній або кільком ознакам, а саме понесення для забезпечення: процесу обміну активами і правами, доступу до ресурсів та ринків, виконання закону та управління, упередження опортуністичної поведінки суб'єктів економічних відносин, захисту прав та інтересів. Зазначеним ознакам у повному обсягу відповідають витрати, які за існуючою класифікацією включають до адміністративних витрат, фінансових витрат, витрат на збут, витрат з податку на прибуток і витрат з відрахувань на соціальні заходи, а також окремі витрати, які відносять до категорії інших операційних витрат.

Зміна підходів до групування витрат дасть можливість в існуючій системі бухгалтерського обліку без суттєвих змін забезпечити бухгалтерський облік трансакційних витрат і розкриття інформації про них у фінансовій звітності за такими складовими: витрати на збут, фінансові витрати, адміністративні витрати, витрати з податку на прибуток і відрахування на соціальні заходи.

Для забезпечення формування достовірних фінансових результатів, запобігання нагромадженню непродуктивних витрат, понесення додаткових необгрунтованих витрат суб'єктів господарювання необхідно переглянути порядок формування первісної вартості активів з тим, що б не допустити включення трансакційних витрат, пов'язаних із придбанням, до їх первісної вартості, а відносити до адміністративних витрат, капіталізацію фінансових здійснювати на добровільних засадах.

Література.

1. Архієреєв С. І. Трансакційні витрати в умовах ринкової трансформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.01.01 / С. І. Архієреєв. — Х., 2002. — 32 с.
2. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. доклад / Г. Г. Кирейцев – [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
3. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт; пер. с англ. – М.: Начала, 1997. – 180 с.
4. Рибалкін В. О. Теорія власності / В. О. Рибалкін, І. В. Лазня. – К.: Логос, 2000. – 280 с.
5. Тамбовцев В. Л. Новая институциональная экономическая теория и менеджмент / В. Л. Тамбовцев // Российский журнал менеджмента. – 2006. – Т. 4, №1. – С. 123–130.
6. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма / Оливер И. Уильямсон. – СПб.: Лениздат, 1996. – 702 с.
7. Чухно А. А. Институционально-інформаційна економіка : підручник / А. А. Чухно, П. М. Леоненко, П. І. Юхименко / за ред. акад. НАН України А. А. Чухна.

– К. : Вид-во "Знання", 2010. – 687 с.

8. Юшак Ж. М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі XXI століття – нове уявлення майбутнього / Ж. М. Юшак, С. І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. збір. наук. праць. Вип. 1 (13) / від. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 155–163.

References.

1. Arhijerejev, S. I. (2002), "Transaction costs in a market transformation", Ph. D. Thesis, Economic theory, Kharkiv, Ukraine.
2. Kirejcev, G. G. (2008), *Economic globalization and unification of accounting methodology* [Globalizacija jekonomiki i unifikacija metodologii buhgalterskogo ucheta], 2nd ed, Zhytomyrs'kyj derzhavnyj tehnologichnyj universytet, Zhytomyr, Ukraine.
3. Nort, D. (1997), *Institutions, institutional change and economic performance* [Instituty, institucional'nye izmenenija i funkcionirovanie jekonomiki], Nachala, Moscow, Russian Federation.
4. Ribalkin, V. O. (2000), *Theory of property* [Teorija vlasnosti], Logos, Kyiv, Ukraine.
5. Tambovcev, V. L. (1996), "New institutional economics and management" *Rossijskij zhurnal menedzhmenta*, vol.4, pp. 123–130.
6. Williamson, O. E. (1996), *Economic institutions of capitalism* [Jekonomicheskie instituty kapitalizma], Lenizdat, Saint Petersburg, Russian Federation.
7. Chuhno, A. A. (2010), *Institutional information economy* [Instytucional'no-informacijna ekonomika], Znannja, Kyiv, Ukraine.
8. Jushhak, Zh. M. and Mel'nyk, S. I. (2009), "Transaction costs in the national accounting system of the XXI century – a new view of the future", *Zhytomyrs'kyj derzhavnyj tehnologichnyj universytet*, vol. 1, pp. 155–163.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"