

УДК 657.01

JEL Code M41

С.В. БАРДАШ

(Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна)

Т.С. ОСАДЧА

(Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна)

Методологічні обмеження класифікації трансакційних витрат в бухгалтерському обліку

Стаття присвячена розкриттю методологічних обмежень, що виникають при вирішенні проблеми бухгалтерського обліку трансакційних витрат та розробці пропозицій щодо їх вирішення. Розкриті наукові підходи до класифікації трансакційних витрат та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Виявлено, що головною методологічною проблемою, яку слід вирішити для забезпечення обліку трансакційних витрат, є проблема існуючої концепції прибутку, яка використовується в діючій методології бухгалтерського обліку. Ще одним аспектом є проблемність концепції визнання доходу, яка безпосередньо пов'язана із класифікацією видів діяльності, відповідно до якої вибудовується фінансова звітність підприємства. Окреслено теоретичне підґрунтя подолання зазначених методологічних обмежень. Обґрунтовано, що втілити запропоновані науковцями класифікації трансакційних витрат на рівні фінансового обліку можливо лише за умови системної трансформації методології бухгалтерського обліку на базі теоретичної основи неoinституціоналізму та теорії ренти.

Ключові слова: витрати, трансакційні витрати, класифікація витрат, теорія ренти, методологія бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку.

С.В. БАРДАШ

(Киевский национальный торгово-экономический университет, г. Киев, Украина.

Т.С. ОСАДЧА

(Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир, Украина)

Методологические ограничения классификации транзакционных расходов в бухгалтерском учете

Статья посвящена раскрытию методологических ограничений, возникающих при решении проблемы бухгалтерского учета транзакционных издержек и разработке предложений по их решению. Раскрыты научные подходы к классификации транзакционных издержек и их отражения на счетах бухгалтерского учета. Выведено, что главной методологической проблемой, которую необходимо решить для обеспечения учета транзакционных издержек, является проблема существующей концепции прибыли, которая используется в действующей методологии бухгалтерского учета. Дополнительным фактором является проблемность концепции признания дохода, которая непосредственно связана с классификацией видов деятельности, в соответствии с которой выстраивается финансовая отчетность предприятия. Определены теоретические основы преодоления указанных методологических ограничений. Обосновано, что воплотить предложенные учеными классификации транзакционных издержек на уровне финансового учета возможно только при условии системной трансформации методологии бухгалтерского учета на базе теоретической основы неoinституционализма и теории ренты.

Ключевые слова: затраты, транзакционные издержки, классификация затрат, теория ренты, методология бухгалтерского учета, система бухгалтерского учета.

Methodological Limitations of Transaction Costs Classification in the Accounting

Article is devoted to methodological limitations that arise when addressing the issues of transaction costs accounting, and developing of proposals to resolve them. Scientific approaches to the classification of the transaction costs and their reflection in the accounts are disclosed. It was found that the main methodological problem to be solved to ensure the accounting of transaction costs, is the problem of the existing concept of earnings used in the current accounting methodology. Another aspect is a problematic concept of revenue recognition, which is directly linked to the classification of types of activity, according to which the financial statements of the enterprise is developed. The theoretical foundations to overcome these methodological limitations are determined. It is proved that to implement the classification of transaction costs as scientists proposed at the level of the financial account is possible only under condition of systemic transformation of accounting methodology based on the theoretical foundations of neo-institutionalism and the theory of rent.

Keywords: costs, transaction costs, classification of costs, theory of rent, methodology of accounting, accounting system.

Постановка проблеми. Питання витрат в бухгалтерському обліку є традиційним і одним з найбільш дискусійних. З витратами, як об'єктом бухгалтерського обліку, Я.В. Соколов [15] пов'язував існування біля десяти «парадоксів бухгалтерського обліку».

Така актуальність пояснюється тим, що методологія обліку витрат, яка в подальшому визначає їх величину, момент визнання, є об'єктом інтересу різних суб'єктів, як на рівні фірми (проблема агентських відносин) так і на рівні держави (проблема інституційного середовища). Не менш важливим чинником виступає процес гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та МСФЗ. Як наслідок, вирішення дискусійних моментів часто відбувається шляхом домовленостей і компромісів, на основі формальних і неформальних правил, які, в свою чергу, не завжди враховують існуючі теоретичні напрацювання. Такий підхід, як правило, призводить до побудови неефективних економічних відносин, в тому числі, на рівні суб'єкта господарювання.

Одним із найяскравіших прикладів цього є проблема трансакційних витрат. Більшість існуючих пропозицій щодо бухгалтерського обліку цих витрат є лише частковим вирішенням проблеми і тому можуть розглядатися лише як перехідний варіант. Однак, така ситуація має об'єктивну причину, пов'язану із методологічними обмеженнями бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам розробки класифікації трансакційних витрат для забезпечення можливості їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку присвячені праці багатьох вітчизняних учених, серед яких С.І. Архієреєв, О.П. Власенко, Г.Г. Кірейцев,

О.О. Канцуров, М.М. Шигун, Ж.М. Юшак. Не дивлячись на значну кількість пропозицій, наведених авторами, не вирішеними залишаються питання їх застосування в системі бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є характеристика методологічних обмежень при вирішенні проблеми відображення трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку.

Виклад основних результатів. Дослідження проблематики трансакційних витрат було розпочато в 1937 році Р. Коузом. В своїй праці «Природа фірми» [1] він акцентував увагу на тому, що взаємодія між економічними агентами не є ідеальною, як про це говорить постулат некласичної теорії. Зокрема, це стосувалося укладання угод, яке, на думку Р. Коуза, потребує спеціальних витрат. Це означало, що взаємодія між агентами не є безкоштовною. У своїй праці 1937 року майбутній нобелівський лауреат використовував поняття «витрати використання цінового механізму» («costs of using the price mechanism»), які він пов'язував із економічними діями, що можуть бути виконані фірмами самостійно або придбаватися на ринку [1, с. 389].

Більше 50 років знадобилось світові аби в повній мірі оцінити значення ідеї Р. Коуза. Хоча зміст статті і не містить емпіричних викладок або методичних новацій, з впевненістю можна стверджувати, що припущення про неідеальність взаємодії між агентами була методологічним зсувом, який змусив по іншому подивитися на проблеми економічного аналізу та бухгалтерського обліку. Для прикладу, в 1966-1970 рр. на працю «Природа фірми» [1] нараховувалося біля 17 посилань в наукових журналах, за наступні 4 роки їх кількість зросла до 51, а станом на 1980 рік сягнула 105. Ще більш стрімке зростання популярності спостерігалось у

наступної публікації Р. Коуза «Проблема соціальних витрат» («The Problem of Social Cost») [2], опублікованої в 1960 році. За період 1966 року по 1970 рік вона отримала 70 цитувань, за 1971-1975 рр. – 186 цитувань, за 1976-1980 рр. – їх кількість перевищила 330. Тим самим, за індексом цитувань «Проблема соціальних витрат» стала рекордсменом серед економічних статей, опублікованих у післявоєнний період. Однак, до цього часу залишається невирішеною як на методичному так і на методологічному рівнях бухгалтерського обліку.

Сам термін «транзакційні витрати» («transaction cost») був введений в науковий оборот К. Далманом у 1979 р. в статті «The Problem of Externality». Поняття транзакційних витрат він використовував для характеристики витрат на збір та обробку інформації, проведення переговорів і прийняття рішень, витрат на контроль та юридичний захист виконання контракту.

Як вже зазначалося, ідеї Р. Коуза відразу не знайшли підтримки серед наукової спільноти. Попри активне обговорення на сторінках журналу «American Economic Review» тематика транзакційних витрат постійно наштовхувалася на достатньо високу консервативність у питаннях раціональності, інформаційної симетрії та інших положень неокласичної теорії, яка була притаманна науковцям початку ХХ століття. Лише згодом ця тематика знайшла своїх прихильників.

Дослідження Р. Коуза були сприйняті і продовжені А. Алчіаном, Й. Барцелем, Дж. Бьюкененом, Г. Демсецом, М. Дженсенем, У. Меклінгом, О. Уільямсоном та іншими. Публікація ж Р. Коуза 1960 р. «Проблема соціальних витрат», в якій він сформулював свою «теорему», стала базисом подальшого розвитку теорії транзакційних витрат. «Якщо права власності чітко визначені, і транзакційні витрати дорівнюють нулю, тоді алокація ресурсів (структура виробництва) буде залишатись незмінною та ефективною незалежно від змін в розподілі прав власності» [2].

«Підтвердженням цього є виділення сучасними зарубіжними економістами (Ш. Андерсен, Г. Деккер, Дж.Т. Мейчер, Б.Д. Річмен, О. Уільямсон) у вигляді окремого наукового напрямку економіки транзакційних витрат (Transaction cost economics), яка є домінантною теорією, що використовується для аналізу економічної міжфірмової взаємодії. Російські дослідники В.Б. Акулов та М.Н. Рудаков використовують у зв'язку з цим поняття транзакційної теорії фірми» [18, с. 337].

В контексті методики бухгалтерського обліку як виду професійної діяльності проблема транзакційних витрат, традиційно розглядається крізь питання про їх класифікацію, яка б забезпечила відображення транзакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Як зазначає С.І. Архієреєв: «Виявлення класифікаційних ознак транзакційних витрат складає основу розробки методології їх бухгалтерського обліку, аналізу та контролю як важливих функцій управління» [3, с. 80]. Цієї ж думки дотримується й Г.Г. Кірейцев [12, с. 31]. Натомість проблема дещо

складніша і пов'язана із обмеженнями діючої методології бухгалтерського обліку.

Сьогодні існують різні пропозиції щодо класифікації транзакційних витрат як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників [3, 7, 6, 8, 9, 11, 13, 14, 17, 18, 19]. Зокрема, О.П. Власенко [8, с. 7] виділяє транзакційні витрати мікроекономічного та макроекономічного походження. До витрат мікроекономічного походження відноситься: втрати внаслідок непередбачених дій конкурентів, які проявляються у вигляді нереалізованої і зіпсованої продукції, або реалізованої за нижчими цінами; втрати через невиконання умов контракту; втрати через невиконання неоформлених домовленостей; витрати на стандартизацію і сертифікацію продукції; витрати проведення переговорів та укладання договору; витрати юридичного оформлення договору; інформаційні витрати, які пов'язані з пошуком партнера; витрати дослідження ринку і оцінки ринкового середовища; консультаційні і аудиторські витрати; витрати на оцінку репутації партнера.

До витрат макроекономічного походження О.П. Власенко [8, с. 8] відносить: втрати, що виникають внаслідок відсутності дієвої політики захисту вітчизняних суб'єктів господарювання; втрати внаслідок інфляції; втрати через відстрочку в оплаті за продукцію; втрати, викликані зниженням рівня купівельної спроможності населення; втрати через нестачу працівників необхідної кваліфікації; втрати, що виникають внаслідок законодавчих колізій та неоднозначності тлумачення одних і тих самих законодавчих актів; втрати внаслідок низького рівня довіри і ділової етики; втрати через дебіторську заборгованість; втрати у вигляді штрафів і пені через недосконале податкове законодавство; втрати через непрозоре конкурентне середовище; втрати через нерегульовані відносини власності і оренди; втрати через використання неякісної інформації; втрати, викликані відсутністю структурованого інформаційного простору; втрати через нижчий попит на нестандартизовану продукцію; втрати у вигляді штрафів і пені за невиконання вимог органів санітарно-епідеміологічного і екологічного нагляду; витрати на контрольні заміри та отримання резолюцій органів санітарно-епідеміологічного і екологічного нагляду; втрати в результаті недоступності консалтингових та дорадчих послуг.

Групування підходів до визнання та ідентифікації транзакційних витрат на мікро- і макроекономічних рівнях, як один із варіантів, допускає й О.О. Канцуров [10, с. 206]. Проаналізувавши пропозиції М. Данько, Т. Еггертоссона, К. Ерроу, І.В. Жиглей, Г.Г. Кірейцева, Я.І. Кузьміна, С. Малахова, К. Менара, Д. Нортона, Е. де Сото, О. Уільямсона у межах мікроекономічного рівня О.О. Канцуров виділяє: витрати на пошук інформації (покупців і продавців); витрати, що виникають, коли індивідууми обмінюються правами власності на економічні активи й забезпечують свої права на власність; витрати на укладання контрактів моніторингу, примусу до виконання контрактів,

Бухгалтерський облік

захисту третіх осіб; витрати, пов'язані із забезпеченням доступу до ресурсів.

На макроекономічному рівні, на думку О.О. Канцурова [10, с. 206], слід розглядати: витрати з експлуатації економічної системи; плата за недосконалість ринків; витрати, які змушені нести особи, які бажають зайнятися звичайним легальним бізнесом.

О.А. Бондаренко [5, с. 171] пропонує поділяти трансакційні витрати на витрати інституціональних трансакцій та витрати товарних трансакцій. До витрат інституціональних трансакцій відносяться витрати створення, впровадження і ліквідації формальних правил; витрати перевірки на предмет конституційності; витрати контролю і примусу; витрати інституціоналізації суб'єктів господарювання.

Власну класифікацію на основі узагальнення облікового, фінансового, інформаційного і ресурсного підходів до визначення витрат запропонувала О.В. Шепеленко [17, с. 156]. Пропозиції стосуються обґрунтування можливості використання критеріїв класифікації трансакційних витрат за рівнем, можливістю віддзеркалення у фінансових документах, доцільністю використання, візуалізацією, періодичністю, сферою виникнення, видами діяльності суб'єкта господарювання, відношенням щодо інституціональної економіки, контракту, носія, офіційної економіки, суб'єкта господарювання, економічної системи, трансакції, що дозволяє підвищити якість прогнозування розвитку суб'єктів господарювання; виявлення і реалізації резервів зростання їх прибутку.

Узагальнюючи напрацювання Д. Норта, Р. Капелюшнікова, А. Шастітко, Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов та Г.А. Макухін [16, с. 154] запропонували класифікацію трансакційних витрат, яка включає п'ять видів: витрати на пошук інформації; витрати на ведення переговорів; витрати вимірювання; витрати специфікації та захисту прав власності; витрати опортуністичної поведінки.

Ці та інші подібні напрацювання важливі з точки зору завдання ідентифікувати фактори, які раніше не вважалися суттєвими при прийнятті управлінських рішень на різних рівнях економічної системи. Тобто завдання виявити факт витрат та інтерпретувати його як подію, що впливає на вартість, а отже й ефективність економічних відносин між різними економічними суб'єктами на всіх рівнях економічної системи. Це завдання є одним із найважливіших для забезпечення розвитку як науки так і господарської практики в Україні, які до цього часу часто ґрунтуються на застарілих моделях та концепціях розвитку економічних відносин.

Існує ряд пропозицій, які мають методичну спрямованість і стосуються можливості відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналізуючи пропозиції щодо класифікації трансакційних витрат для цілей бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що в більшості з

них трансакційність використовується як додатковий класифікаційний зріз вже існуючої класифікації витрат в бухгалтерському обліку. Іншими словами, пропозиції стосуються адаптації існуючої класифікації витрат шляхом перекласифікації.

Так, вирішуючи завдання побудови моделі обліку трансакційних витрат, В.В. Бонарев [4] пропонує виділяти такі критерії, як: вид діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна), спосіб виявлення фактів господарської діяльності (явні та приховані), періодичність (постійні та разові), господарські процеси (постачання, виробництво, збут, інвестування), технологія виробництва (кар'єрне господарство, приймальне відділення, формувальне відділення, сушильно-обпалювальна ділянка, відділ збуту, відділ маркетингу, юридичний відділ тощо), сфера відповідальності (технолог, механік, енергетик, економіст, менеджер). [4, с. 3-4]. На їх основі передбачено наступний склад трансакційних витрат: витрати на пошук інформаційних джерел та їхню обробку, переговорні та контрактні витрати, витрати на вимірювання, витрати на захист прав власності та специфікацію, витрати через опортуністичну поведінку, витрати на захист від третіх осіб [4, с. 7]. Застосування такого підходу передбачено лише на рівні управлінського обліку.

Досліджуючи питання класифікації трансакційних витрат, М.М. Шигун [18, с. 343] виявила 34 класифікаційні ознаки, що покладаються різними авторами в основу поділу трансакційних витрат на види. На основі їх характеристики вона запропонувала відображати трансакційні витрати шляхом виділення додаткових аналітичних розрізів. Зокрема, інформаційні трансакційні витрати, договірні трансакційні витрати, збутові трансакційні витрати, правові трансакційні витрати. Пропозиції стосуються адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

Відзначивши існування більше як 80 видів трансакційних витрат, Ж.М. Ющак [19, с. 66] запропонувала вісім ознак їх класифікації, з яких для цілей бухгалтерського обліку, на думку дослідника, можна використовувати лише три. За ознакою видів діяльності слід розрізняти: витрати на управління, витрати договірної процедури, витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності, витрати надзвичайної діяльності. За ознакою стадій договірної процедури – інформаційні витрати, витрати на проведення переговорів, витрати вимірювання, витрати на юридичне оформлення угоди, витрати, що виникають в процесі виконання договорів, витрати контролю виконання договорів, витрати аналізу виконання договорів. Остання з перерахованих ознак – «за видом (спрямуванням) договору» – передбачає виділення трансакційних витрат за договором, що передбачає придбання активів або послуг і трансакційних витрат за договором, що передбачає реалізацію активів або послуг.

Ще один з таких варіантів запропонував О.О. Канцуров [10, с. 214-218], спробувавши зіставити запропоновані ним ознаки трансакційних витрат з існуючими адміністративними, іншими

операційними витратами, а також пропозиції щодо виявлення і вимірювання елементами методу бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках 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». Однак, сам дослідник визнає, що подібні пропозиції групування витрат за статтями фінансової звітності без урахування інституціональних чинників і транзакційного характеру їх понесення не забезпечує повного розкриття у фінансовій звітності інформації, узагальненої у бухгалтерському обліку.

Отже, транзакційність витрат більшістю дослідниками використовується як ще одна, хоча й вища за класифікаційним рівнем ознака витрат – як додаткова управлінська аналітика. Саме тому реалізувати такий підхід пропонується на рівні підприємства, зазвичай, в системі управлінського обліку.

Багатоманітність транзакційних витрат пов'язана з тим, що, як зазначив М. Олсон, на даний момент існує занадто багато «шкіл транзакційних витрат», які досить вільно користуються цим терміном¹. Щодо їх бухгалтерського відображення, пропозиції не враховують існуючі методичні обмеження бухгалтерського обліку, які закладені в П(С)БО 16 «Витрати» в частині визнання витрат, яке пов'язується із визнанням доходу. Існуючі пропозиції доповнення, використання різних транзитних рахунків, рахунків-екранів, відкриття субрахунків, введення додаткових аналітичних розрізів не узгоджуються з цим принципом.

Не вирішує проблему забезпечення відображення транзакційних витрат й можливість відображення витрат у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, яка передбачена національними стандартами.

Головною методологічною проблемою, яку слід вирішити для забезпечення відображення транзакційних витрат, є проблема існуючої концепції прибутку, яка використовується в діючій методології бухгалтерського обліку. Ще одним аспектом є проблемність концепції визнання доходу, яка безпосередньо пов'язана із класифікацією видів діяльності, відповідно до якої вибудовується фінансова звітність підприємства.

Прибуток є категорією науки, і може розглядатися лише з методологічної точки зору, а не методичної, як то відбувається сьогодні. Але навіть на методичному рівні слід чітко усвідомлювати його функціональне призначення, яке полягає у грошовій оцінці рівня невизначеності, в якому приймалось певне управлінське рішення або ж грошовій оцінці взаємодії підприємства з іншими суб'єктами економічної системи та інституційним середовищем.

Економічний прибуток не є окремою частиною, як то заробітна плата, відсоток чи рента. Він є

складовою частиною кожного з цих типів доходу. Отже, прибуток – це різниця між тими підставами, на які спираються особи, які приймають рішення, вибираючи між альтернативними варіантами для прийняття договірних зобов'язань і фактично отриманими результатами. Якщо особи, які приймають рішення, надмірно оптимістичні, то їх доходи виявляються меншими, а доходи, що виплачуються за договірними зобов'язаннями, більше, ніж вони були б, якби ця особа володіла більш повною інформацією. Якщо приймають рішення надто оптимістичні, але не настільки, щоб знизився загальний рівень економічної діяльності, то відбудеться зворотне. Звідси випливає, що прибуток – це елемент, що міститься у виплатах власникам будь-яких факторів виробництва. Отже, прибуток не повинен розглядатися як окремий елемент у розподілі, що можливо, якщо він визначається з врахуванням суми транзакційних витрат.

Реалізувати такий підхід на рівні методології бухгалтерського обліку можливо лише на основі впровадження положень сучасної теорії ренти, яка передбачає можливість визнання доходу від будь-якого з факторів виробництва. В практичній площині це означає зміну підходів до побудови класифікації видів діяльності, закріплених в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 15 «Дохід», зокрема, використання ознак і критеріїв транзакційності.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід відмітити, що існують різні підходи до класифікації транзакційних витрат. В той же час, проблема відображення транзакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку залишається невирішеною. Однією з причин цього є підхід, який зазвичай використовується для її розв'язання, який не враховує методологічні обмеження бухгалтерського обліку.

В більшості випадків транзакційність використовується як додатковий класифікаційний зріз вже існуючої класифікації витрат в бухгалтерському обліку. Іншими словами, пропозиції стосуються адаптації існуючої класифікації витрат шляхом перекласифікації. Такий підхід обумовлений прагненням отримати хоч якусь інформацію про обсяги та структуру транзакційних витрат для управління ними без зміни діючих методик обліку витрат. Подібні пропозиції можна розглядати як проміжний варіант і лише на рівні управлінського обліку.

Втілити пропозиції щодо класифікації транзакційних витрат на рівні фінансового обліку можливо лише за умови системної методологічної трансформації методології бухгалтерського обліку на базі теоретичної основи неінституціоналізму та теорії ренти.

Їх застосування в методології бухгалтерського обліку дозволить змінити і розширити погляд на фірму, її функціонування та роль, змушуючи поновому підходити до проблематики, яка пов'язана з доходами. Це важливо з огляду на завдання змінити

¹ Olson, M. Notes for a Paper on Transaction Costs. Unpublished manuscript. University of Maryland, IRIS-Center.

підходи до побудови класифікації видів діяльності, які сьогодні є головними методологічними обмеженнями на шляху реалізації пропозицій з відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

4 Список використаних джерел

1. Coase, R. The Nature of the Firm [Текст] / R. Coase // *Economica* (Blackwell Publishing). – 1937. – № 4(16). – pp. 336-405.

2. Coase, R. H. The Problem of Social Cost [Текст] / R. H. Coase // *Journal of Law and Economics*. – 1960. – № 3. – pp. 1-44.

3. Архієреєв, С. І. Трансакційна архітектоніка [Текст] / С. І. Архієреєв // *Економічна теорія*. – 2004. – № 1. – С. 69-83.

4. Бонарев, В. В. Моделювання облікового процесу трансакційних витрат та їх аналіз [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Бонарев Володимир Валерійович ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2016. – 20 с.

5. Бондаренко, О. А. Издержки институциональных трансакций, их особенности и роль в хозяйственной практике [Текст] / О. А. Бондаренко // *Накові праці ДонНТУ. Серія : економічна*. – 2007. – Випуск 31-3. – С. 168-173.

6. Булеев, И. П. Сущность трансакционных издержек в рыночной экономике [Текст] / И. П. Булеев, О. В. Шепеленко // *Научные труды ДонНТУ. Серія : экономическая*. – 2004. – Выпуск 70. – С. 101-106.

7. Вергуненко, М. В. Динаміка трансакційних витрат країни в процесі її регіональної інтеграції (на прикладі Європейського Союзу) [Текст] : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.02 «Світове господарство і міжнародні економічні відносини» / М. В. Вергуненко. – К., 2008. – 23 с.

8. Власенко, О. П. Управління трансакційними витратами в агробізнесі [Текст] : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О. П. Власенко. – Житомир, 2009. – 20 с.

9. Гайдучський, П. І. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці [Текст] / П. І. Гайдучський, В. М. Жук // *Облік і фінанси АПК*. – 2012. – № 3. – С. 9-19.

10. Канцуров, О. О. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: інституціональний аспект [Текст] : дис. ... докт. ек. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Київ, 2015. – 425 с.

11. Капелюшников, Р. Экономическая теория прав собственности: методология, основные понятия, круг проблем [Текст] / Р. Капелюшников. – М. : ИМЭМО АН СССР, 1990. – 412 с.

12. Кирейцев, Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета [Текст] : Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.

13. Козаченко, Г. В. Оцінювання трансакційних витрат підприємства [Текст] / Г. В. Козаченко, Г. А. Макухін // *Актуальні проблеми економіки*. – 2005. – № 8(50). – С. 54-63.

14. Макухін, Г. А. Оцінка трансакційних витрат підприємства [Текст] : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук : 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Г. А. Макухін. – Луганськ, 2005. – 18 с.

15. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] : учеб. пособие / Я. В. Соколов. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

16. Управління затратами підприємства [Текст] : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлапьянов, Г. А. Макухін. – Київ : Лібра, 2007. – 320 с.

17. Шепеленко, О. В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики [Текст] : монографія / О. В. Шепеленко ; НАН Украины: Институт экономики промышленности ; Донецкий национальный ун-т экономики и торговли им. Михаила Туган-Барановского. – Донецк, 2007. – 360 с.

18. Шигун, М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку [Текст] : дис. ... доктора економічних наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Шигун Марія Михайлівна. – К., 2010. – 412 с.

19. Ющак, Ж. М. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика [Текст] : дис. ... кандидата економічних наук : спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Ющак Жана Миколаївна. – Ж., 2010. – 198 с.

4 References

1. Coase, R. (1937). The Nature of the Firm. *Economica* (Blackwell Publishing), No. 4(16), 336-405.

2. Coase, R. H. (1960). The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*, No. 3, 1-44.

3. Arkhiiereiev, S. I. (2004). Transaktsiina arkhitektonika [Transaction architectonic]. *Ekonomichna teoriia*, No. 1, 69-83.

4. Bonarev, V. V. (2016). *Modeliuvannia oblikovoho protsesu transaktsiinykh vytrat ta yikh analiz [The modeling of accounting of transaction costs and analysis of them]* (Dissertation abstract). Ternopil: Ternopilskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet.

5. Bondarenko, O. A. (2007). Izderzhki institutsionalnykh transaktsiy, ih osobennosti i rol v hozyaystvennoy praktike [Costs of institutional transactions, their characteristics and role in economic practice]. *Nakovi pratsi DonNTU. Seriya: ekonomichna*. Vol. 31-3, 168-173.

6. Buleev, Y. P. & Shepelenko, O. V. (2004). Suschnost transaktsionnykh izderzhkek v rynochnoy ekonomike [The essence of the transaction costs in a market economy]. *Nauchnyye trudy DonNTU. Seriya: ekonomicheskaya*, Vol. 70, 101-106.

7. Verhunenکو, M. V. (2008). *Dynamika transaktsiinykh vytrat krainy v protsesi yii rehionalnoi intehratsii (na prykladi Yevropeiskoho Soiuzu) [Dynamics of transaction costs of the country in the process of regional integration (for example the European Union)]* (Dissertation abstract). Kyiv: Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet imeni Vadyma Hetmana.
8. Vlasenko, O. P. (2009). *Upravlinnia transaktsiinykh vytratamy v ahrobiznesi [Management of transaction costs in agribusiness]* (Dissertation abstract). Zhytomyr: Zhytomyrskiy natsionalnyi ahroekologichnyi universytet.
9. Haidutskiy, P. I. & Zhuk, V. M. (2012). Oblik transaktsiinykh vytrat – vahomyi faktor konkurentospromozhnosti v suchasni ekonomitsi [Accounting for transaction costs - a significant factor in competitiveness in today's economy]. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 9-19.
10. Kantsurov, O. O. (2015). *Rozvytok bukhhalterskoho obliku v ukraini: instytutsionalnyi aspekt [The development of accounting in Ukraine: institutional aspect]* (Doctoral dissertation). Kyiv: Instytut ahrarynoi ekonomiky.
11. Kapelyushnykov, R. (1990). *Ekonomicheskaya teoriya prav sobstvennosti: metodologiya, osnovnyie ponyatiya, krug problem [Economic theory of property rights: methodology, basic concepts, the range of problems]*. Moskva: IMEMO AN SSSR.
12. Kyreytsev, H. H. (2008). *Globalizatsiya ekonomiki i unifikatsiya metodologii bukhhalterskogo ucheta [Globalization of economics and unification of accounting methodology] (2th edition)*. Zhytomyr: ZhHTU.
13. Kozachenko, H. V. & Makukhin, H. A. (2005). Otsiniuvannia transaktsiinykh vytrat pidpriemstva [The evaluation of transaction costs of enterprise]. *Aktualni problemy ekonomiky*, No. 8(50), 54-63.
14. Makukhin, H. A. (2005). *Otsinka transaktsiinykh vytrat pidpriemstva [The evaluation of transaction costs of enterprise]* (Dissertation abstract). Luhansk: Skhidnoukrainskyi natsionalnyi universytet imeni Volodymyra Dalia.
15. Sokolov, Ya. V. (2010). *Bukhhalterskyy uchet kak summa faktov khozyaystvennoy zhyzny [Accounting as the sum of the economic facts of life]*. Moskva: Mahystr; YNFRA-M.
16. Kozachekno, H. V., Pohorelov, Yu. S., Khlaponov, L. Yu., Makukhin, H. A. (2007). *Upravlinnia zatratamy pidpriemstva [Management of company's cost]*. Kyiv: Libra.
17. Shepelenko, O. V. (2007). *Transaktsionnyie izderzhki v perehodnoy ekonomike: problemyi teorii i praktiki [Transaction costs in a transition economy: problems of theory and practice]*. Donetsk: NAN Ukrainyi: Institut ekonomiki promyishlennosti; Donetskiiy natsionalnyy un-t ekonomiki i tovgovli im. Mihaila Tugan-Baranovskogo.
18. Shyhun, M. M. (2010). *Rozvytok teorii ta metodolohii modeliuвання systemy bukhhalterskoho obliku [Development of the theory and modeling methodology of the accounting]* (Doctoral dissertation). Kyiv: Natsionalna akademiia statystyky, obliku ta audytu.
19. Yushchak, Zh. M. (2010). *Bukhhalterskyi oblik i kontrol transaktsiinykh vytrat: teoriia i metodyka [Accounting and control of transaction costs: theory and methods]* (Candidate dissertation). Zhytomyr: Zhytomyrskiy derzhavnyi tekhnologichnyi universytet.