

Марія Михайлівна ШЕСТЕРНЯК

кандидат економічних наук,
викладач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020, Україна,
E-mail: shesternyak_m@ukr.net
Телефон: +380979009003

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ
ВІД СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У БУДІВНИЦТВІ**

Шестерняк, М. М. Удосконалення обліку трансакційних витрат від спільної діяльності у будівництві [Текст] / Марія Михайлівна Шестерняк // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 192-200. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Розкрито сутність категорії «трансакційні витрати». За результатами дослідження з'ясовано, що «витрати при укладенні договору» про спільну діяльність у будівництві можна віднести до трансакційних витрат. Із внутрішніх потреб управління, контролю, аналізу й звітності учасників спільної діяльності та розв'язання проблеми формування достовірної інформації щодо трансакційних витрат запропоновано вдосконалити аналітичний облік спільної діяльності впровадженням у робочий план рахунків певних змін, а саме: до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» рекомендовано відкрити субрахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи». Відповідно до субрахунка 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» запропоновано відкрити дев'ять субрахунків четвертого рівня – субрахунок 94911 «Пошук партнерів для спільного проекту», субрахунок 94912 «Ведення переговорів», субрахунок 94913 «Забезпечення інтересів учасників», субрахунок 94914 «Укладання договору про спільну діяльність», субрахунок 94915 «Виконання умов договору», субрахунок 94916 «Контроль виконання спільного проекту», субрахунок 94917 «Аналіз виконання спільного проекту», субрахунок 94918 «Коригування субоптимальних договірних умов», субрахунок 94919 «Завершення спільного проекту». Для вдосконалення методики обліку трансакційних витрат інвестиційної та операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю, ці витрати рекомендовано відображати з урахуванням виду спільної діяльності (зі створенням чи без створення юридичної особи) та умовами договору. Зокрема трансакційні витрати операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю без створення юридичної особи, рекомендовано відображати на субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» синтетичного рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»; для трансакційних витрат інвестиційної діяльності, що пов'язані з втратами від участі в спільній діяльності зі створенням юридичної особи, та інших витрат, не пов'язаних з операційною діяльністю – застосовувати синтетичний рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» та відповідний субрахунок 962 «Втрати від спільної діяльності», а також синтетичний рахунок 97 «Інші витрати».

Ключові слова: трансакція; трансакційні витрати; облік; витрати діяльності; спільна діяльність; спільна діяльність без створення юридичної особи; будівництво.

Марія Михайлівна ШЕСТЕРНЯК

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕЖЕК ОТ
СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

Аннотация

Раскрыта сущность категории «трансакционные издержки». По результатам исследования установлено, что «расходы при заключении договора» о совместной деятельности в строительстве можно отнести к трансакционным издержкам. Из внутренних потребностей управления, контроля, анализа и отчетности участников совместной деятельности и решения проблемы формирования

достоверной информации о транзакционных издержках предложено усовершенствовать аналитический учет совместной деятельности внедрением в рабочий план счетов определенных изменений, а именно: к счету 94 «Прочие расходы операционной деятельности» рекомендуется открыть субсчет третьего порядка 9491 «Расходы совместной деятельности без создания юридического лица». Согласно субсчета 9491 «Расходы совместной деятельности без создания юридического лица» предложено открыть девять субсчетов четвертого уровня – субсчет 94911 «Поиск партнеров для совместного проекта», субсчет 94912 «Ведение переговоров», субсчет 94913 «Обеспечение интересов участников», субсчет 94914 «Заключение договора о совместной деятельности», субсчет 94915 «Выполнение условий договора», субсчет 94916 «Контроль выполнения совместного проекта», субсчет 94917 «Анализ совместного проекта», субсчет 94918 «Корректировка субоптимальных договорных условий», субсчет 94919 «Завершение совместного проекта». Для совершенствования методики учета транзакционных издержек инвестиционной и операционной деятельности, связанных с совместной деятельностью, эти расходы рекомендуется отражать с учетом вида совместной деятельности (с созданием или без создания юридического лица) и условиями договора. В частности, транзакционные издержки операционной деятельности, связанные с совместной деятельностью без создания юридического лица, рекомендуется отражать на субсчете 9491 «Расходы совместной деятельности без создания юридического лица» синтетического счета 94 «Прочие расходы операционной деятельности», для транзакционных издержек инвестиционной деятельности, связанные с потерями от участия в совместной деятельности с созданием юридического лица, и других расходов, не связанных с операционной деятельностью, – применять синтетический счет 96 «Потери от участия в капитале» и соответствующий субсчет 962 «Потери от совместной деятельности», а также синтетический счет 97 «Прочие расходы».

Ключевые слова: транзакция; транзакционные издержки; учет; расходы деятельности; совместная деятельность; совместная деятельность без создания юридического лица; строительство.

Mariy SHESTERNYAK

PhD in Economics,
Lecturer of Department of Auditing, Inspection and Controlling
Ternopil National Economic University
Lvivska str., 11, Ternopil, 46020, Ukraine,
E-mail: shesternyak_m@ukr.net
Phone: +380979009003

IMPROVEMENT OF THE ACCOUNTING OF TRANSACTION COSTS FROM COMMON ACTIVITIES IN CONSTRUCTION

Abstract

The category «transaction costs» is considered in the article. The study has found out that «costs in the contract» of joint activity in construction can be attributed to transaction costs. With internal management needs, monitoring, analysis and reporting of participants synergies and address the problem of formation of reliable information on the transaction costs it is proposed to improve analytical account of the implementation of joint activities in the chart of accounts of some changes, namely to account 94 «Other operating costs» (it is recommended to open a sub-account of order 9491 «Costs of joint activity without establishing a legal entity»). According to subaccount 9491 «Costs of joint activity without establishing a legal person» it is offered to open nine subaccounts of the fourth level 94 911 «Finding partners for the joint project», subaccount 94912 «Negotiation», subaccount 94913 «Ensuring the interests of», subaccount 94914 «Conclusion of an agreement on joint activity», subaccount 94915 «Performance of the contract», subaccount 94 916 «Control of the joint project», subaccount 94 917 «Analysis of the joint project», subaccount 94918 «Correcting suboptimal contract terms,» subaccount 94919 «Completion of the joint project». To improve the method of accounting of transaction costs of investment and operational activities related to joint activities, these costs are recommended to reflect taking into consideration the type of joint activities (with or without the creation of a legal entity) and conditions of the contract. In particular, the transaction costs of operations which are associated with the joint activity without establishing a legal entity, it is recommended to display the subaccount 9491 «Costs of joint activity without establishing a legal person» synthetic account 94 «Other operating expenses»; for transaction costs of investing activities which are associated with losses from investments in joint activities with the creation of a legal entity, and other expenses which do not relate to operating activities – use synthetic account 96 «Loss of equity» and the corresponding subaccount – 962 «Loss of joint activity» and as synthetic account 97 «Other expenses».

Keywords: transaction; transaction costs; accounting; business expenses; joint activities; joint activity without establishing a legal entity; construction.

Вступ

Для праць сучасних науковців характерна тенденція зростання пропозицій щодо відображення та виокремлення у системі обліку нового об'єкта – «трансакційних витрат», що є однією з основних економічних категорій. Адже інформація про заплановані або понесені трансакційні витрати займає особливе місце у процесі прийняття управлінських рішень господарюючим суб'єктом. При цьому система обліку є основним джерелом інформації, на основі якої приймають необхідні управлінські рішення. У зв'язку з цим виникає необхідність вивчення теорії трансакційних витрат у системі обліку та наукового обґрунтування проблем організації, методики обліку й аналізу ефективності цих витрат у різних галузях економіки.

Вагомий внесок у вивчення теорії трансакційних витрат здійснили такі зарубіжні вчені, як: О. Вільямсон, Р. Коуз, Д. Норт, Р. Ріхтер та ін. Серед вітчизняних учених, які досліджують проблему трансакційних витрат у системі обліку, зокрема в управлінні, – Г. Г. Кірейцев, С. І. Мельник, М. С. Пушкар, Ж. М. Юнак, М. М. Шигун та ін. Окремі дискусійні питання організації та методики обліку трансакційних витрат також вивчають: Н. О. Гончарова, О. В. Замазій, О. Л. Матвеева, І. Г. Паженська, О. В. Шепеленко.

Мета статті

Незважаючи на те, що проблему трансакційних витрат певною мірою висвітлено у наукових працях, на порядок їх відображення звертається недостатня увага, тому особливої актуальності набуває необхідність розгляду облікових аспектів трансакційних витрат інвестиційної та операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю у будівництві. Це і визначає мету нашого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Неокласичний підхід мінімізації витрат у вітчизняній економіці знаходиться на стадії флексії, що спонукає до змін й обумовлює необхідність використання постулатів інституціоналізму та вивчення теорії трансакційних витрат. Адже трансакційні витрати виникають під час господарської діяльності на кожному підприємстві незалежно від величини та форми власності.

Так категорію «трансакційні витрати» використовують для визначення витрат, що виникають під час обміну товарами, у зв'язку з юридичними зобов'язаннями, короткотерміновими та довготерміновими контрактами, що потребують детального документального оформлення і передбачають просте взаєморозуміння сторін.

У довідковій економічній літературі «трансакційні витрати» розглядають як операційні витрати понад основні витрати на виробництво та обіг; побічні витрати, пов'язані з організацією справи, отриманням інформації, веденням переговорів тощо. При цьому подано визначення терміна «трансакція», котрий трактують як операцію, угоду, що супроводжується взаємними поступками [1, с. 1468].

Також трансакційні витрати розглядають як витрати (крім ціни) особи, котра здійснює угоду купівлі-продажу товару чи послуги. До таких витрат належать витрати на укладення угод купівлі-продажу, ведення переговорів, забезпечення гарантій договорів, а також витрати, пов'язані з будь-якими відхиленнями від оптимального шляху реалізації договору [2, с. 152–153].

Проведені нами дослідження спільної діяльності без створення юридичної основи в умовах інституційної економіки показують, що трансакційні витрати – основа спільної діяльності. Своєю чергою, «трансакція» є базовою одиницею аналізу в теорії прав власності, що охоплює контрактні аспекти обміну [3].

Враховуючи вищезазначене, можна стверджувати, що трансакційні витрати – це операційні витрати понад основні витрати на виробництво та обіг («додаткові витрати»), що пов'язані з організацією певної справи (окремої ділянки роботи), а саме – витрати на переговори, отримання інформації, обслуговування договорів тощо.

Трансакційні витрати виникають відразу, як тільки реєструється суб'єкт господарювання, отримує ліцензію на певний вид діяльності, право доступу до ресурсів та інших прав власності.

М. С. Пушкар зазначає, що витрати за сегментами разом із витратами на природоохоронну діяльність, науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність, витратами на якість продукції, логістичними і трансакційними витратами, адміністративними й соціальними витратами потрібно розглядати як витрати, отримані в результаті виникнення у 1990–2000-х роках нових об'єктів обліку, котрі підсилюють інформаційне забезпечення системи менеджменту підприємства. При цьому облік трансакційних витрат необхідний для того, щоб визначити їх ефективність в умовах альтернативних рішень: здійснювати такі витрати самому підприємству чи скористатися послугами зовнішніх спеціалізованих фірм [4, с. 113–236].

Облікове відображення трансакційних витрат має дискусійний характер, оскільки визначеного рахунку для їх обліку не виділено. Учені розглядають проблеми організації та методики обліку

транзакційних витрат, пропонуючи при цьому різні варіанти бухгалтерського відображення таких витрат. Як правило, більшість з них пропонують обліковувати транзакційні витрати на окремих рахунках класу 8 «Витрати за елементами», що не тільки доповнюватимуть цей клас, а й передбачатимуть необхідність певних змін у діючій системі рахунків.

Окремі науковці, зокрема Ж. М. Юнак та С. І. Мельник пропонують формувати транзитний рахунок, а саме – рахунок 86 «Транзакційні витрати» [5, с. 154–162].

Н. Г. Сапожнікова рекомендує виділити рахунок-екран «Транзакційні витрати (узагальнюючий)», що дасть змогу акумулювати витрати на одному рахунку та здійснювати їх класифікацію відповідно до вимог управління [6, с. 29–31].

Н. О. Гончарова [7, с. 56–58], О. Л. Матвеева [8, с. 15–18], І. Г. Паженська [9, с. 62–64] та інші пропонують формувати спеціальний рахунок «Транзакційні витрати», який матиме відповідні субрахунки, наприклад, «Переговори», «Забезпечення інтересів сторін», «Контроль», «Коригування субоптимальних договірних умов» тощо. При цьому в межах кожного субрахунку потрібно відкривати аналітичні рахунки за конкретними договорами.

Як стверджує професор М. С. Пушкар, облік транзакційних витрат може бути епізодичним і організовуватися вибірково за певний період – місяць, квартал. Учений наголошує, що постійний облік дає, без сумніву, більший обсяг інформації для аналізу та дослідження поведінки транзакційних витрат, але вибірковий метод обходиться дешевше [4, с. 205].

Викладене переконливо доводить, що дослідження вітчизняних і зарубіжних учених економічної категорії «транзакційні витрати» розглядають з двох позицій:

- одна група науковців досліджує передумови виникнення транзакційних витрат та їх потребу в управлінні;
- інша – розкриває конкретні завдання управління транзакційними витратами та вимогами системи обліку й аналізу в сучасний період економічних перетворень.

Таким чином, на основі досліджень та з огляду на те, що спільна діяльність без створення юридичної особи проявляється найчастіше через спільно контрольовані операції, здійснювані на підставі договорів, вважаємо, що «транзакційні витрати» – це витрати на обслуговування договору (угоди, контракту), витрати на дотримання учасниками досягнутих домовленостей, витрати на прийняття рішень, які мінімізують ризики, на розроблення перспективних планів діяльності суб'єкта господарювання (організація майбутньої діяльності), а також – перегляд умов договору та врегулювання дискусійних питань.

Аналіз транзакційних витрат протягом певного періоду дасть змогу виявити резерви зниження витрат на укладення договору про спільну діяльність і запобігти завищенню відповідних витрат недобросовісних співробітників, які прагнуть задовольнити власні інтереси, а не інтереси власників.

Як відомо, облік у сфері будівництва провадиться у межах кожного окремого будівельного контракту (договору підряду). До витрат за договором підряду вносять тільки витрати за період від дати укладання договору до дати його завершення. Виняток передбачено лише для витрат, яких підрядник зазнав при укладенні договору підряду за умови, що є ймовірність достовірної оцінки цих витрат та підписання договору. При цьому роз'яснення чи визначення поняття «витрати при укладенні договору» не подають ані П(С)БО 18 [10], ані Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [11].

Наші дослідження показують, що витрати за конкретним договором про спільну діяльність без створення юридичної особи в будівництві повинні містити:

- 1) витрати на організаційні заходи, спрямовані на забезпечення зміни цільового призначення земельної ділянки, проектування, узгодження проекту, одержання дозволів на будівництво об'єкта містобудування та виконання будівельних робіт, інші заходи, необхідні для будівництва;
- 2) витрати на проектування і технічну допомогу;
- 3) спорудження будівлі, зокрема:
 - витрати на робочу силу (найманих працівників, які залучені до спільної діяльності) на будівельному майданчику, при цьому вносять витрати на здійснення нагляду за виконанням робіт;
 - витрати на матеріали, які використовують у будівництві;
 - амортизацію механізмів та обладнання, що використовують під час реалізації спільного проекту;
 - витрати на оренду механізмів та обладнання;
 - витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з будівельним контрактом;
 - попередньо оцінені витрати на внесення виправлень і гарантійну роботу;
 - претензії з боку третіх осіб;
- 4) уведення будівлі в експлуатацію;
- 5) влаштування інженерних мереж та під'єднання їх до інженерних мереж міста;
- 6) рекламну кампанію і забезпечення продажів (якщо спільною метою учасників спільної діяльності є будівництво та продаж будівлі);

-
- 7) пайову участь у розвитку інфраструктури міста;
 - 8) розрахунки з міськими службами при введенні в експлуатацію;
 - 9) витрати на під'єднання до інженерних мереж, у т. ч.: каналізації, мережі водопостачання, теплопостачання та електропостачання, а також витрати на перевлаштування цих мереж, пов'язане з під'єднанням;
 - 10) виконання технічних умов на об'єкті;
 - 11) інші витрати за згодою учасників.

Водночас, згідно з національними стандартами, до собівартості за таким контрактом (договором) можна вносити, наприклад, витрати на «бізнес-ланч», яким пригощали партнерів під час переговорів; витрати на спецнавчання, яке пройшли окремі працівники для майбутніх спільних проектів; витрати на «каву-брейк» під час підписання договору (якщо такий договір усе-таки уклали) тощо. Однак до таких витрат не можна залучати витрати, що прямо стосуються виконання будівельного контракту, оскільки останні не потрапляють до категорії «при укладенні». Отже, з викладеного випливає, що «витрати при укладенні договору» можна віднести саме до трансакційних витрат.

Проведений нами аналіз Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій свідчить, що методологічні засади формування інформації про трансакційні витрати ще не сформовані.

Незважаючи на те, що з 10.01.2012 р. у чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [12] нема субрахунків, а рахунки другого порядку до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, та погоджуючись з думками окремих учених, що трансакційні витрати потрібно обліковувати за рахунками класу 9 «Витрати діяльності» (крім рахунку 90 «Собівартість реалізації»), доцільно з метою визначення ефективності трансакційних витрат у межах спільної діяльності без створення юридичної особи вести облік цих витрат на рахунках операційної діяльності.

Тому, враховуючи внутрішні потреби управління, контролю, аналізу й звітності учасників спільної діяльності та необхідність вирішення проблеми формування достовірної інформації щодо трансакційних витрат, пропонуємо вдосконалити аналітичний облік спільної діяльності шляхом упровадження в робочий план рахунків певних змін, а саме: до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрити субрахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи». Відповідно до субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» відкрити дев'ять субрахунків четвертого рівня залежно від потреб управління відповідно до умов договору щодо спільного проекту (рис. 1).

Така деталізація субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» (рис. 1) дасть змогу детально аналізувати трансакційні витрати від спільної діяльності без створення юридичної основи.

Також рекомендуємо учасникам спільного будівництва, які реалізують не один, а кілька спільних проектів за окремими договорами (угодами), групувати та відображати такі витрати на рахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» з кодом аналітичного рахунку за кожним договором. Зокрема позначати номер угоди аналітичного рахунку за кожним договором, римською цифрою: 94916-I «Контроль виконання спільного проекту» (за договором № 1), 94918-II «Коректування субоптимальних договірних умов» (за договором № 2) тощо.

Отже, запропоновані зміни при відображенні трансакційних витрат від спільної діяльності дають змогу оптимізувати механізм формування, групування, відображення, узагальнення, аналізу і контролю даних про витрати спільної діяльності без створення юридичної особи.

Для вдосконалення методики обліку трансакційних витрат інвестиційної та операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю, ці витрати необхідно відображати з урахуванням виду спільної діяльності (зі створенням чи без створення юридичної особи) та умовами договору. Зокрема трансакційні витрати операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю без створення юридичної особи, рекомендовано відображати на субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» синтетичного рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»; для трансакційних витрат інвестиційної діяльності, що пов'язані із втратами від участі в спільній діяльності зі створенням юридичної особи та інших витрат, не пов'язаних з операційною діяльністю, – застосовувати синтетичний рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» та відповідний субрахунок 962 «Втрати від спільної діяльності», а також синтетичний рахунок 97 «Інші витрати» [13, с. 11]. Запропоновані нами рекомендації унаочнює рис. 2.

Методика відображення трансакційних витрат спільної діяльності інвестиційної та операційної діяльності не відрізняється від чинної. Трансакційні витрати учасників спільної діяльності розпочинаються з моменту пошуку потенційного партнера спільного проекту, ведення переговорів, реєстрації договору, ліцензування діяльності, забезпечення інтересів учасників, права користування ресурсами тощо. При цьому у фінансовому обліку будуть відображені лише ті трансакційні витрати, реалізацію яких підтверджують первинні документи.

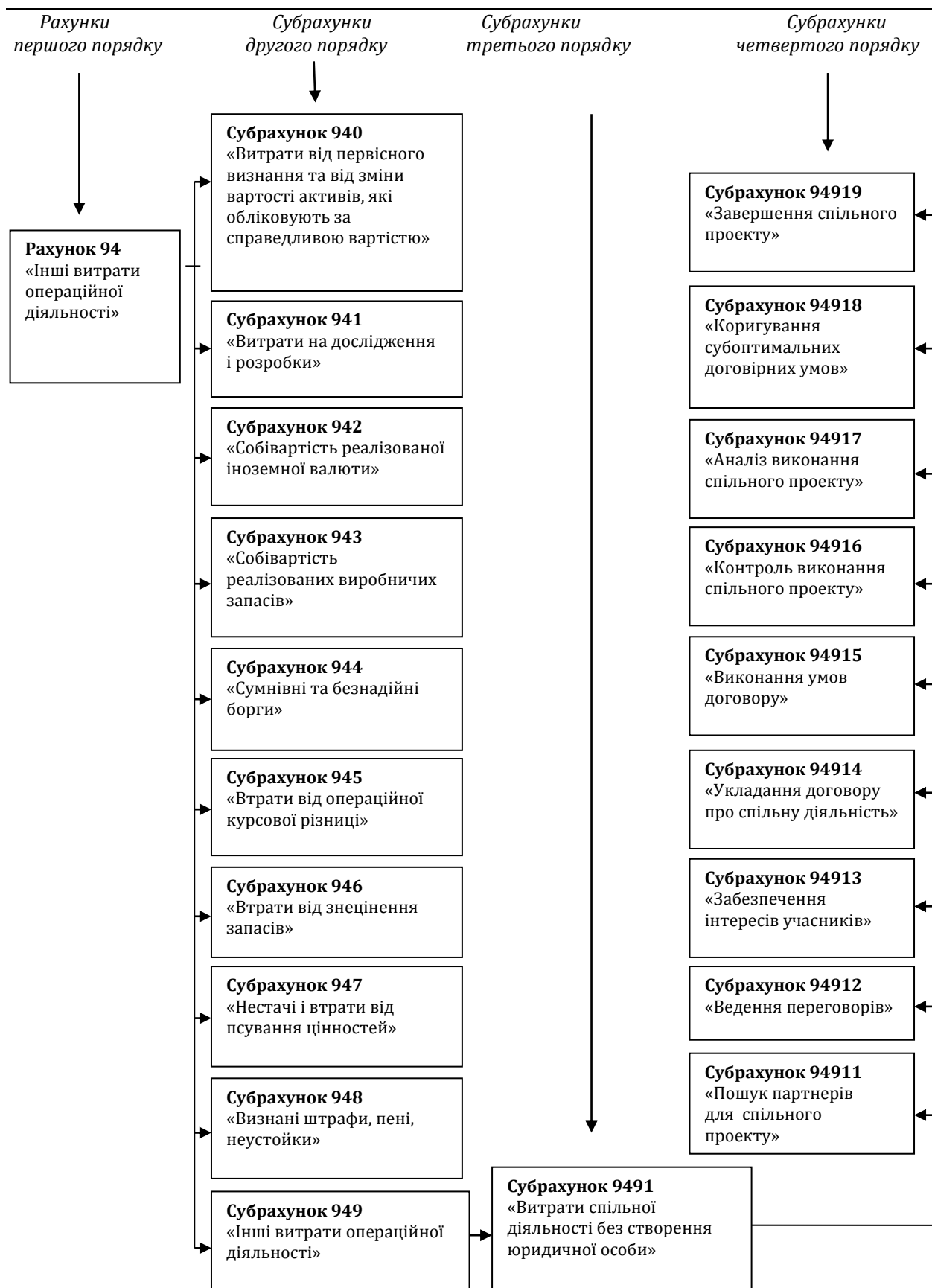


Рис. 1. Побудова робочого плану рахунків для відображення інформації про транзакційні витрати від спільної діяльності без створення юридичної особи

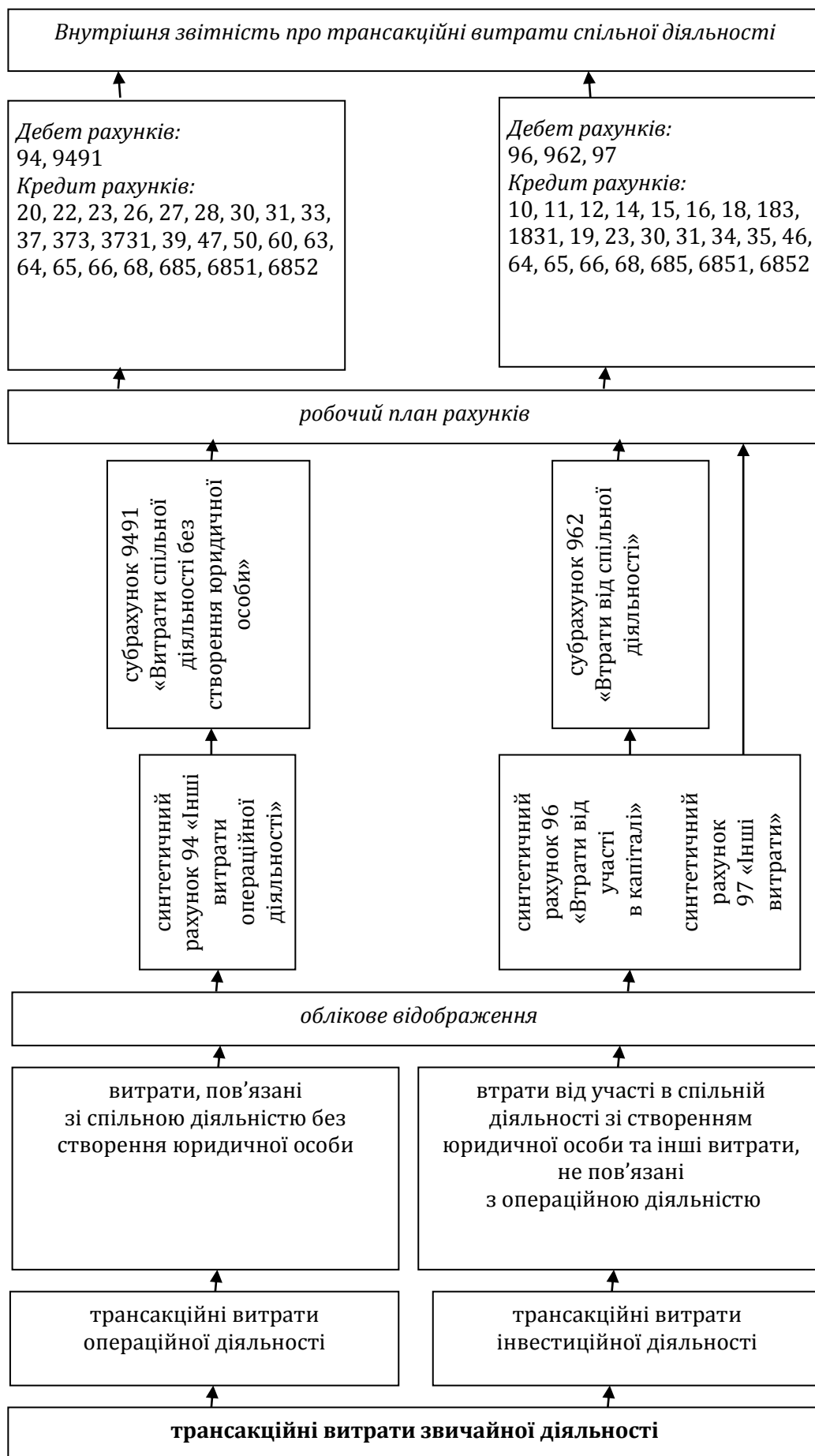


Рис. 2. Облікове відображення транзакційних витрат від спільної діяльності

До трансакційних витрат також можна віднести: витрати на сплату додаткових послуг з боку державних інститутів, органів місцевого самоврядування, податкових органів тощо. А це є виявом корупційних дій і тиску на вітчизняного підприємця, які узаконені на державному рівні, оскільки суб'єкт господарювання вимушений оплачувати різноманітні послуги державних інститутів, щоб отримати право на власну господарську діяльність.

Висновки

Таким чином, на основі викладеного пропонуємо для правильної організації обліку та управління трансакційними витратами учасникам спільної діяльності призначити особу, відповідальну за ці витрати. Такою особою може бути оператор спільної діяльності, за яким потрібно встановити персональну відповідальність за показники трансакційних витрат, котрі він контролюватиме. При цьому оператор спільної діяльності буде планувати ці витрати, аналізувати їх та прогнозувати. А це допоможе регулювати трансакційні витрати та подавати оперативну інформацію щодо даних витрат іншим учасникам спільної діяльності.

Отже, трансакційні витрати – це не тільки економічна категорія, а й, відповідно, об'єкт фінансового та управлінського обліку, що потребує виокремлення нового класу витрат. При цьому облік трансакційних витрат доцільно здійснювати в управлінському обліку паралельно з фінансовим обліком. Наша позиція зумовлена тим, що, оскільки такі витрати відображають у системі рахунків як окремі об'єкти обліку у складі адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності, маючи при цьому відповідні аналоги витрат облікового відображення, то, відповідно, виникає дублювання в обліку одних і тих самих витрат. Тому, з метою уникнення подвійного відображення у системі рахунків обліку одних і тих самих понесених витрат, окремий облік трансакційних витрат вести недоцільно, а слід створити додаткові аналітичні рахунки залежно від видів витрат діяльності для потреб управління.

Список літератури

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.
2. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
3. Шестерняк, М. М. Інституційна спільна діяльність як особлива форма організації бізнесу [Текст] / М. М. Шестерняк // Збірник наук. праць молодих учених Тернопільського національного економічного університету «Наука молода» / Видання Ради молодих вчених ТНЕУ. – 2012. – Вип. 17. – С. 148–153.
4. Пушкар, М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст] : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
5. Юнак, Ж. М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі XXI століття – нове уявлення майбутнього [Текст] / Ж. М. Юнак, С. І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. збірник наук. праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вип. 1 (13) / [відпов. ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 408 с.
6. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности [Текст] : автореф. дис. на соискание ученой степени д-ра. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. Г. Сапожникова. – Воронеж, 2009. – 48 с.
7. Гончарова, Н. О. Концепти обліку трансакційних витрат [Текст] / Н. О. Гончарова // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції: Одеса, 22–23 травня 2009 р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с.
8. Матвеева, О. Л. Экономический механизм функционирования издержек в современной экономической системе [Текст] : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08. 00. 01 «Экономическая теория» / О. Л. Матвеева. – М. : Чебоксары, 2008. – 23 с.
9. Паженская, И. Г. Методика учета трансакционных издержек [Текст] / И. Г. Паженская // Бухгалтерський учет. – 2006. – № 19. – С. 62–64.
10. Будівельні контракти [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28. 04. 2001 р. № 205 з урахуванням змін. – Режим доступу до станд. : <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.
11. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [Електронний ресурс]: наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573, чинний від 01.04.2011 р. – Режим доступу до інформ. : <http://www.liga.zakon2.ua/>.
12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 з урахуванням змін [Електронний ресурс]. – Режим доступу до інформ. : <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.

-
13. Шестерняк, М. М. *Облік витрат та результатів спільної діяльності без створення юридичної особи [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М. М. Шестерняк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 20 с.*
 14. Шестерняк, М. М. *Трансакційні витрати як мотивація для здійснення спільної діяльності / М. М. Шестерняк // Зб. тез доповідей V Міжнар. наук. -практ. конф. «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку», м. Тернопіль, 29 вересня – 1 жовтня 2011 р. [Текст]. – Тернопіль: ТАЙП, 2011. – С. 377–380.*

References

1. *The Great Dictionary of the modern Ukrainian language. (2007). Kyiv ; Irpen: WTF "Perun".*
2. *Zagorodniy, A. G. & Voznyuk, G. L. (2007). Finance and Economics Dictionary. Kyiv : Knowledge, 2007.*
3. *Shesternyak, M. (2012). Institutional joint activities as a special form of business organization. Collection of Sciences. works of young scientists Ternopil National Economic University " Young Science " , 17, 148-153.*
4. *Pushkar, M. S. (2006). Creative accounting (creating information for managers). Ternopol: Carte.*
5. *Yunak, J. M. & Melnyk, S. I. (2009). Transaction costs in the national accounting system XXI century - a new view of the future. Problems of the theory and methodology of accounting , control and analysis: Internat. collection of Sciences. works. Theory and methodology of accounting , control and analysis, 1(13) / [acc. eds. Doctor of Science. prof. F. F. Butynets]. - Zhytomyr : ZSTU.*
6. *Sapozhnikov, N. (2009). The development of methodologies and practices of corporate auditing and Statements. Voronezh.*
7. *Goncharov, N. (2009). Concepts keeping transaction costs. Current requirements for accounting and control in the context of globalization : Proceedings Internat. sciences. -practical . Conference : Odessa, 22-23 May 2009 - Odessa: OSEU.*
8. *Matveeva, O. L. (2008). Economic mechanism of functioning costs in modern economic system. Moscow: Cheboksary.*
9. *Pazhenskaya, I. G. (2006). The treatment of transaction costs. Bookkeeping Accounting, 19, 62-64.*
10. *Construction Contracts : standard 18 , approved by the Ministry of Finance of Ukraine on 28.04.2001 number 205 with amendments. (2001). Retrieved April 15, 2014, from : <http://www.rada.gov.ua> - The name of the screen.*
11. *Guidance on formation of the cost of construction works : Ministry of Regional Development and Construction of Ukraine of 31.12.2010 № 573, in force from 01.04.2011. (2011). Retrieved April 15, 2014, from: <http://www.liga.zakon2.ua/>.*
12. *The plan accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 30.11.1999 , № 291 with amendments. (1999). Retrieved April 15, 2014, from <http://www.rada.gov.ua>. - The name of the screen.*
13. *Shesternyak , M. (2013). Cost accounting and the results of joint activity without establishing a legal entity. Ternopol: TNEU.*
14. *Shesternyak, M. (2011). Transaction costs as a motivation for the implementation of joint activities. Coll. Abstracts V Intern. sciences. -practical . conf. "Theory and practice of economic analysis: the current status, problems and prospects of development" , Ternopil , September 29 - October 1, 2011 [text]. Ternopil : TAIP, 377-380.*

Стаття надійшла до редакції 26.03.2014 р.