

УДК 657.471

Проданчук М.А.*кандидат економічних наук,**доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу**Буковинського державного фінансово-економічного університету*

ТРАНСАКЦІЙНІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ

У статті дано оцінку трансакційного сектора економіки України на макро- та мікрорівні. Обґрунтовано ціль впровадження в економічну науку трансакційних витрат, що покращить інформаційне забезпечення управління витратами підприємства та ефективність прийняття рішень. Вивчено економічну сутність понять «трансакція», «трансакційні витрати». Запропоновано визначення трансакційних витрат з точки зору бухгалтерського обліку, що відображає їх сутність і пояснює необхідність виділення їх в окрему економічну категорію.

Ключові слова: витрати, трансакція, трансакційні витрати, еволюція, трансформаційна економіка, економічна теорія, управлінські рішення.

Проданчук М.А. ТРАНСАКЦИОННЫЕ ИЗДЕРЖКИ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ

В статье дана оценка трансакционного сектора экономики Украины на макро и микроуровне. Обоснована цель внедрения в экономическую науку трансакционных издержек, что улучшит информационное обеспечение управления затратами предприятия и эффективность принятия решений. Изучена экономическая сущность понятий «трансакция», «трансакционные издержки». Автором предложено обобщенное определение трансакционных издержек с точки зрения бухгалтерского учета, что отражает их сущность и объясняет необходимость выделения их в отдельную экономическую категорию.

Ключевые слова: затраты, трансакция, трансакционные издержки, эволюция, трансформационная экономика, экономическая теория, управленческие решения.

Prodanchuk M.A. TRANSACTION COSTS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING IN MANAGEMENT

The paper assessed the transactional sector of Ukraine's economy at the macro and micro levels. Grounded target implementation in the science of economics of transaction costs, which will improve the information support of enterprise cost management and efficiency of decision-making. Studied the economic substance of the term «transaction», «transaction costs. Proposed definition of transaction costs in terms of accounting that reflects their essence and explains their need for a separate economic category.

Keywords: costs, transaction, transaction costs, evolution, transformation economy, economics, management decisions.

Постановка проблеми. Виникнення та стрімкий розвиток у ХХ ст. інституціональної теорії породжує виникнення нових інформаційних запитів у суспільстві, які супроводжується появою формальних та неформальних норм і правил поведінки суб'єктів обміну, що стають основою ринкової економіки. Їх вплив на розвиток економічних процесів стає все більше і більше значним, що проблема саморегулювання ринкової економіки не може розглядатися лише через призму вільної конкуренції та ціноутворення.

Формальні та неформальні інститути, створюють певне інституційне середовище, зміна якого може істотно впливати на формування трансакційних витрат. В останні роки на підприємствах та в корпораціях величина цих витрат постійно зростає, а необхідність їх визначення та скорочення набуває все більш усвідомленого характеру. Сьогодні вченими доведено, що така категорія витрат має суттєвий вплив на процеси діяльності суб'єктів господарювання, а в менеджменті – інформація про понесені трансакційні витрати займає важливе значення для ефективного оперативного та стратегічного управління.

На практиці, часто трансакційні витрати пов'язують з монополізмом продавців, корупцією та адміністративним тиском. Як правило, такі витрати не систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку та не узагальнюються у звітності. Тому питання трансакційних витрат як нового об'єкта обліку, аналізу і контролю у сучасному динамічному економічному середовищі та в управлінні є надзвичайно актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвиток теорії трансакційних витрат знайшов своє відображення в працях таких відомих зарубіжних вчених-економістів, як О.Е. Вільямсон, Е. Сото,

Д. Ален, Д. Норт, Дж. Уолліс, Р.І. Капелюшников та інших. З розвитком ринкових відносин в Україні все більше уваги до трансакційних витрат приділяється вітчизняними економістами, серед яких: С.І. Архиреев, Г.Г. Крейцев, В.М. Жук, Н.Ю. Іванова, В.П. Кузьменко, В.І. Милошик. Завдяки їхнім науковим роботам, питання місця та ролі трансакційних витрат в процесах ринкової трансформації економіки України та в управлінні набули подальшого розвитку.

Великий науковий вклад у вивчення трансакційних витрат було внесено Р. Коузу та Д. Норту, що підтверджено присудженням Нобелівської премії в 1990 р. та у 1993 р. Вчений Р. Коуз в своїх працях доводить, що взаємодія суб'єктів підприємницької діяльності на ринку потребує здійснення певних витрат, які спрямовані на пошук інформації про контрагентів, на проведення ділових зустрічей та укладання контрактів. Стаття Р. Коуза «Проблема соціальних витрат», вивела проблематику трансакційних витрат в новий науковий напрям досліджень. Підтвердження цього є виділення сучасними зарубіжними економістами (Ш. Андерсен, Г. Деккер, Дж.Т. Мейчер, Б.Д. Річмен, О. Уільямсон та ін.) у вигляді окремого наукового напрямку економіки трансакційних витрат (Transaction cost economics), яка є домінантною теорією, що використовується для аналізу економічної міжфірмової взаємодії.

Постановка завдання. Метою даної статті є вивчення економічної сутності поняття «трансакційні витрати» та обґрунтування їх цілі щодо впровадження в економічну науку для покращення інформаційного забезпечення управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Завдяки визнанню платності та асиметрії інформації інституціоналізм ввів новий вид витрат – трансакційні витра-

ти. Це стало одним із найбільших досягнень інституціоналізму, включення їх в економічну теорію. Ідея впровадження в економічну науку «трансакційні витрати» походить від потреб суб'єктів про необхідність встановлення економічної результативності та ефективності прийняття управлінських рішень. Бо саме ефективність інститутів та інституціональної системи може бути оцінена через трансакційні витрати.

Поняття «трансакція» походить від латинського слова «transaction», що означає «угода». Сьогодні в науці трансакція тлумачиться як банківська операція, яка полягає в перерахуванні коштів з одного поточного рахунку на інший та як операція (угода), що супроводжується взаємообумовленими поступками.

Так, Дж. Коммонс, писав: «найменшою одиницею вимірювання інституціональної економіки є одиниця діяльності – трансакція з її учасниками». Трансакція – це способи, які підпорядковуються законним операціям і традиціям, способи придбання і відчуження легального контролю товару або легального контролю праці і управління, котрі виробляють, доставляють або обмінюють товари і послуги для кінцевого споживача [8]. Шепеленко О.В. розглядає трансакцію як активну економічну взаємодію суб'єктів господарювання, яка охоплює матеріальні, контрактні аспекти обміну і використовується для позначення як обміну товарів, так і обміну видами діяльності [14, с. 5]. Проте Джон Коммонс застерігає, що трансакція – це не обмін товарами, а відчуження і присвоєння прав власності та свобод, створених суспільством [16, с. 650].

В економічній науці виникло численність поглядів на сутність поняття трансакційних витрат, іноді навіть діаметрально протилежних. Як зазначає професор Г.Г. Кірейцев, категорія «трансакційні витрати» є абстракцією реальних економічних відносин між людьми та підприємницькими структурами з приводу застосування постійно ускладнювальних алгоритмів, процедур організації виробництва та обміну [7, с. 70].

Вчені трактують їх сутність в залежності від того, до якої економічної теорії вони схильні. М. Олсон зауважив, що існує занадто багато шкіл трансакційних затрат, які досить вільно тлумачать цей термін. Це дозволяє економістам змішувати в одну купу всі вади ринку під загальною назвою «трансакційні затрати» [12, с. 1-2]. Отже, ця категорія є особливою, що пояснює виникнення та розвиток різних економічних явищ та процесів, які важко пояснити в рамках традиційної економічної теорії.

Зокрема, Р. Коуз звернув увагу на те, що економічна теорія не пояснює причин існування фірм. Виходячи з постулатів класичної економічної теорії, кожен працівник може самостійно працювати, а вироблену продукцію продавати на ринку. Проте у реальному житті це не так. З цього приводу він зазначає: «... у сучасній економічній теорії фірма є тією організацією, яка перетворює вихідні ресурси у кінцевий продукт. Чому існують фірми, що визначає кількість фірм і їх спеціалізацію (ресурси, які вони закуповують, і продукти, які вони випускають) – ці питання не цікавлять більшість економістів» [9, с. 11].

Поняття трансакційних витрат пов'язане з інституційною теорією в економіці, більше з її неоінституційною віхою. Проте прийнятною та зрозумілою дефініцією цих витрат в неоінституційній теорії не вироблено по цей час.

На думку О.О. Брендельової, теорія трансакційних витрат деякою мірою повторила шлях, який пройшла неокласична економічна теорія, – від до-

слідження фірми до аналізу економічних систем. Інструментарій теорії став широко використовуватися як для вивчення окремих інститутів, так і для досліджень на рівні інституціональних систем [4]. Одним із головних постулатів концепції неокласичної теорії, про мотивацію поведінки суб'єктів ринку і прийняття ними управлінських рішень є повне володіння інформацією. Саме, дослідження підтверджують, що особливий вплив на формування трансакційних витрат має недостатність чи малодоступність інформації, що спричиняє до зменшення обсягів розвитку відповідних інститутів ринкової інфраструктури.

З цього приводу слід відмітити, що трансакційні витрати існують в будь-якій економіці, їх не можна сприймати виключно негативно, вони є необхідною складовою ефективною діяльністю підприємства. Ігнорування інформації про трансакційні витрати може призвести до необґрунтованих управлінських рішень і, як наслідок, до погіршення результатів діяльності та фінансового стану підприємства.

Вперше цю категорію витрат було запропоновано у 1979 р. в статті «The Problem of Externality» К. Далманом – як витрати на проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання умов контракту. А вже пізніше у 1988 р. Р. Коуз у своїй праці «Фірма, ринок і право» підтримує поняття «трансакційні витрати» і починає його вживати замість терміну «витрати ринкових трансакцій».

Російські дослідники В.Б. Акулов та М.Н. Рудakov широко використовують поняття «трансакційна теорія фірми» [1]. Р. Метьюзом акцентується увага не на трансакційних витратах як таких, а на витратах, пов'язаних із неефективністю діючої системи інституцій та низьким рівнем управління [10, с. 109].

В літературних джерелах вченими наводиться багато визначень, щодо трансакційних витрат. Так, Р. Коуз пояснює сутність трансакційних витрат так: «Покупці і продавці мають знаходити один одного; покупці повинні вивчити те, що продавці можуть їм запропонувати, а продавці – що покупці хочуть придбати; обидві сторони мусять вивчити ціни, за якими інша сторона погодиться здійснювати операції, сторони повинні вести переговори, виробляти контракти, забезпечувати їх виконання і так далі. Створюватимуться ринки і з'являтимуться спеціалісти – дилери і брокери – для забезпечення процесу обміну. Саме витрати такої діяльності я називаю трансакційними витратами» [9].

Стисле і вдале визначення цієї економічної категорії ми знаходимо в Т. Еггертссона: «В загальному вигляді трансакційні витрати – це витрати, які виникають при обміні прав власності на економічні блага і захисті своїх виняткових прав» [15]. Р. Метьюз розкриває власне відношення до сутності трансакційних витрат через характеристику їх типології, говорячи, що вони складаються з витрат складання і укладення контракту, а також витрат нагляду за дотриманням контракту та його виконання, на противагу трансформаційним витратам, які є витратами власне виконання контракту [10, с. 906].

Так, М.В. Білоусенко під трансакційними витратами розуміє – цінність ресурсів, необхідних для встановлення відносин (як правило, контрактних) між незалежними суб'єктами ринкового обміну [3, с. 217]. С. І. Архієреєвим було запропоновано визначення трансакційних витрат як сукупності витрат, що виникають при обміні правами власності, і затрат, призначених для зменшення цих витрат [6].

Великий внесок у вивченні трансакційних витрат зробив сучасний вчений Олівер Вільямсон. Він акцентує увагу на впливі біхевіоральних (поведінкових) чинників на трансакційні витрати та взаємозв'язок їх з формами економічної організації та управління. О. Вільямсон зазначає два біхевіоральні припущення, на які неодноразово посилається економічна теорія трансакційних витрат – це обмежений раціоналізм та опортунізм. За першим, люди-агенти діють у зумисне раціональний, однак, обмежений спосіб. Це є вочевидь справедливим і істотно впливає на спосіб, у який сприймається предмет контракту. За другим, люди-агенти не завжди виконують свої обіцянки, а відступають від букв і духу угоди кожного разу, коли це відповідає їхнім цілям. Така дещо гнітюча риса людської природи змушує учасників угоди пильнувати за безпекою [5, с. 393].

З постулатів неінституціоналізму слідує, що сукупні затрати на виробництво продукції складаються не лише з трансформаційних (звичайних витрат на переробку сировини в кінцевий продукт), але і з трансакційних витрат, в основі яких лежать затрати на збір інформації та забезпечення функціонування бізнесу.

Інші погляди на трансакційні витрати у дослідника інституціональної економіки Д. Норта, який ототожнює трансакційні витрати з операційними. Він розглядає їх у поєднанні та співставленні з трансформаційними витратами, що у сукупності становлять виробничі витрати.

При цьому вчений зазначає, що і ті, й інші – це витрати, що здійснюються у сфері обміну і пов'язані з передаванням прав власності [11]. Він вважає, що вони складаються з ресурсних вкладень землі, праці, капіталу, причому капітал використовується як для трансформації, зміни фізичних властивостей продукції (розмір, вага, колір, місцезнаходження, хімічний склад і т.д.), так і для здійснення трансакцій – визначення, захисту і забезпечення прав власності на продукцію (право використання, отримання доходу від використання, виключення використання іншими особами та здійснення обміну) [11, с. 46].

Однак це не відповідає визначенню категорії операційних витрат згідно з чинним в Україні нормативним регулюванням ведення бухгалтерського обліку, де операційними вважаються витрати, пов'язані з виробничими операціями, управлінням, збутом продукції та іншою основною діяльністю підприємства.

Узагальнюючи бачення різними дослідниками трактувань поняття «трансакційні витрати», робимо висновок, що ряд із них характеризують їх як витрати ринкової взаємодії, що мають місце при передачі права власності одним економічним агентом іншому на певний ресурс, пов'язані з обміном та захистом правочинностей. Інші – як витрати пов'язаних з взаємодією суб'єктів господарювання та як ціною, що платить економічна система за проблеми, які виникають у ринковому середовищі.

Російський науковець А. Шастітко пов'язує існування трансакційних витрат із розбіжністю економічних інтересів взаємодіючих один із одним агентів і феноменом невизначеності. Невизначеність обумовлюється через фрагментарність (і, як правило, перекрученість) інформації, якою володіють індивіди, й обмеженими можливостями її обробки [13, с. 215]. В. Ананьїн зазначає, що для внутрішньофірмових трансакцій характерні витрати, пов'язані з пошуком інформації всередині організації, підготовкою і прийняттям рішень, контролем виконання рішень, оцінкою якості ресурсів і результату, вирішенням спорів, розробкою і підтриманням корпоративних стандартів [2].

Висновки з проведеного дослідження. Отже, виходячи із зазначеного, можна зробити висновок, що трансакційні витрати можуть виникати як у ринковому середовищі (зовнішні трансакційні витрати), так і всередині компанії (внутрішні трансакційні витрати). Тому визначення трансакційних витрат можна розглядати виходячи із мікро- і макроекономічних рівнів (ринкові та адміністративні трансакційні витрати). На макроекономічному рівні трансакційні витрати слід розглядати як витрати з експлуатації економічної системи. На мікроекономічному рівні трансакційні витрати формуються внаслідок витрачання часу, зусиль і ресурсів на пошук інформації щодо покупців та постачальників. Що ж стосується трансакційних витрат які виникають всередині компаній (витрат адміністрування), то вони у працях науковців окреслені лише в загальному вигляді, що не дає змоги визначити реальні методи управління ними.

З огляду на це, автором запропоновано власне узагальнене визначення трансакційних витрат з точки зору бухгалтерського обліку, яке відображає їх сутність і пояснює необхідність виділення в окрему економічну категорію. Трансакційні витрати – це витрати що виникають внаслідок обслуговування ринкового механізму на мікро та макроекономічному рівні, взаємодії та координації відносин суб'єктів господарювання, оцінка яких може бути достовірно визначена, що призведуть до зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань.

Отже, результати дослідження показують, що трансакційні витрати є основною категорією в неінституціональній теорії. Сьогодні теорія трансакційних витрат має суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, що проявляється у необхідності запровадження нового об'єкту управління – трансакційних витрат. Проведені вище дослідження засвідчують наявність подальшого формування у економічній теорії нових підходів до розуміння витрат. В цих наукових процесах бухгалтерський облік як наука має стати важливим фактором поглиблення економічної теорії.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Акулов В.Б., Рудаков М.Н. Теория организации : [учебное пособие]. – Петрозаводск : ПетрГУ, 2002. – 240 с.
2. Ананьин В. Трансакционные издержки и информационные технологии [Электронный ресурс] / В. Ананьин. – Режим доступа : <http://www.mailo.shfsh@bfpq.ru>
3. Белоусенко М.В. Общая теория экономической организации. Организационная эволюция индустриальной экономики : [монография]. / М.В. Белоусенко – Донецк : ДонНТУ, 2006. – 429 с.
4. Бренделева Е.А. Неинституциональная экономическая теория: [учеб. пособие] / Е.А. Бренделева ; под общ. ред. А.В. Сидоровича. – Москва : Дело и Сервис, 2006. – 352 с.
5. Вільямсон О.Е. Економічні інституції капіталізму: Фірми, маркетинг, укладання контрактів / О.Е. Вільямсон. – Наук. ред. укр. перекладу – С. Бушуєв. – К. : «АртЕк», 2002. – 472 с.
6. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований / [Т.И. Артемова, С.И. Архиреев, А.А. Гриценко, Е.А. Гриценко и др.]; под ред. д-ра экон. наук А.А. Гриценко. – Х. : Форт, 2008. – 928 с.
7. Кірейцев Г.Г. Развитие бухгалтерского обліку: теория, профессия, між предметні зв'язки : [монография] / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
8. Комманс Дж. институциональная экономика [Электронный ресурс] / Дж. Комманс. – Режим доступа : <https://www.ie.boom.ru>.
9. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз; Научн. ред. рус. перевода – Р.И. Капелюшников. – М. : «Дело ЛТД» при участии изд-ва «Catalaxy», 1993. – 192 с. (248)
10. Мэтьюз Р. Новая матрица или логика стратегического преемственности / Р. Мэтьюз, А. Агеев, З. Большаков. – М. : ОЛМА-ПРЕСС. Ин-т эконом. стратегий, 2003. – 239 с.

11. Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Дуглас Норт; (пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера). – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
12. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп / М. Олсон. – М. : Фонд экономической инициативы, 1995. – 512 с.
13. Шаститко А.Е. Новая институциональная экономическая теория / А.Е. Шаститко; 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономический факультет МГУ, ТЕИС, 2002. – 591 с.
14. Шепеленко О.В. Трансакционные издержки в переходной экономике: проблемы теории и практики : [монография] / О.В. Шепеленко. – Донецк : МОН Украины. Донецкий нац. ун-т экономики и торговли им. М. Туган-Барановского, 2007. – 360 с.
15. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты [Текст] / Т. Эггертссон ; пер. с англ. – М. : Дело, 2001. – 407 с.
16. Commons J.R. Institutional Economics / J.R. Commons // American Economic Review. – 1931. – Vol. 21. – P. 648-657.
17. Matthews R.C.O. (1986) / The Economics of institutions and the Sources of growth // Economic Journal. – 1996. – (December). – P. 903-910.

УДК 657

Рядська В.В.
кандидат економічних наук,
докторант кафедри аудиту
Київського національного економічного університету

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНА ПАРАДИГМА ПРОФЕСІЙНОЇ НЕЗАЛЕЖНОСТІ В АУДИТІ

Стаття присвячена дослідженню інституціональних аспектів зовнішніх умов функціонування аудиторської діяльності. Такі умови розглядаються як складова професійної незалежності в аудиті. Визначено проблемні питання, які існують у зовнішньому регуляторному середовищі, що впливають на процеси формування професійної незалежності.

Ключові слова: аудиторська діяльність, професійна діяльність, професійна незалежність, зовнішня незалежність, регуляторне середовище.

Рядская В.В. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ПАРАДИГМА ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ НЕЗАВИСИМОСТИ В АУДИТЕ

Статья посвящена исследованию институциональных аспектов внешних условий функционирования аудиторской деятельности. Такие условия рассматриваются как составляющая профессиональной независимости в аудите. Определены проблемные вопросы, которые влияют на процессы формирования профессиональной независимости.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, профессиональная деятельность, профессиональная независимость, внешняя независимость, регуляторная среда.

Ryadska V.V. INSTITUTIONAL PARADYGM OF AUDIT INDEPENDENCE

The article is devoted to the research of institutional aspects of external conditions of audit. These conditions are discussed as a part of audit independence. It was identified problem questions in the external regulatory environment that influence processes of audit independence development.

Keywords: audit, professional activities, audit independence, external independence, regulatory environment.

Постановка проблеми. Професійна незалежність стала продуктом формування та розвитку тристоронніх відносин й фактично є невід'ємною стороною аудиторської діяльності. За таких обставин незалежність виступає не тільки головною ознакою, завдяки якій відбувається ідентифікація цього виду суспільно необхідної праці, але й необхідною умовою, своєрідним повітрям, без якого неможливо існування аудиторської діяльності як такої.

Разом з тим, як зазначають автори «Аудиту Монтгомері», «...вважається, що аудиторська незалежність знаходиться у певній небезпеці, оскільки клієнт обирає аудитора і платить йому винагороду, а також внаслідок того, що аудитору дозволено надавати клієнту поряд з аудиторськими неаудиторськими послугами. Тому, що аудиторів часто обирають, оплачують і замінюють виключно на розсуд того керівництва, якому вони повинні надавати висновок, багато хто вважає, що повна професійна незалежність взагалі неможлива. Хоча «повна» незалежність, мабуть, неможлива, аудиторі гостро усвідомлюють життєву необхідність її і обов'язковість дотримання стандартів своєї професії заради збереження власної репутації» [1, с. 79]. Визначена ситуація досить точно окреслює проблеми професійної незалежності, які формуються в площині аудиторської практики. Головне питання полягає у подоланні негативних

наслідків, які пов'язуються із порушенням професійної незалежності аудиторів під час виконання завдань з надання впевненості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незалежність професійної аудиторської діяльності виступає предметом дослідження як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Так, в роботах таких українських вчених, як О.Ю. Редько [2], Н.І. Дорош [3], Н.С. Шалімова [4] незалежність аудиторів розглядається в основному в контексті забезпечення дотримання вимог етичних принципів в процесі виконання аудиторських перевірок.

Професор О.Ю. Редько визначає незалежність, яка повинна бути у аудитора під час виконання завдання, як професійну незалежність [2, с. 124]. Разом з тим зміст дефініції професійної незалежності в аудиті не може обмежуватись лише рівнем технологічного процесу виконання конкретного завдання. Першим, хто звернув увагу на багаторівневу природу професійної незалежності в аудиті, була професор Н.І. Дорош. Вона говорить про існування внутрішньої (робочої) та зовнішньої незалежності аудитора. «Робоча незалежність полягає в можливості зберігати неупереджене ставлення протягом усього процесу аудиту. Зовнішня незалежність є результатом сприйняття незалежності аудиторів іншими особами.» [3, с. 95]. Натомість визначена позиція не отримала по-