

Міністерство освіти і науки України
Державний торговельно-економічний університет
Вінницький торговельно-економічний інституту

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Теоретичні аспекти і методичні основи контролю та аналізу трансакційних витрат підприємства

(за матеріалами приватного акціонерного товариства «ПлазмаТек», м. Вінниця)

Здобувача вищої освіти
II курсу, групи ФКА-21з(м),
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми
«Фінансовий контроль та
аудит»
заочної форми навчання

Тетяни ШАМШУР

_____ *підпис*

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Тетяна КИТАЙЧУК

_____ *підпис*

Гарант освітньої програми
д-р. екон. наук, професор

Ганна ДАЦЕНКО

_____ *підпис*

Вінниця 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні аспекти контролю та аналізу трансакційних витрат підприємств	5
1.1. Економічна сутність трансакційних витрат та їх класифікація	5
1.2. Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика ПрАТ «ПлазмаТек	
РОЗДІЛ 2 Організаційно-інформаційні основи аналізу та контролю трансакційних витрат підприємства	21
2.1. Формування інформаційного забезпечення управління трансакційними витратами в системі бухгалтерського обліку	21
2.2. Аналіз трансакційних витрат підприємства	27
РОЗДІЛ 3 Особливості контролю трансакційних витрат підприємства	32
3.1. Внутрішній аудит трансакційних витрат в системі внутрішнього контролю	32
3.2. Напрямки удосконалення обліку та контролю трансакційних витрат при прийнятті управлінських рішень	46
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	51
ДОДАТКИ	57

ВСТУП

Всесвітня організація торгівлі, за результатами дослідження, у 2019 р. визнала Україну однією з країн із найвищим рівнем трансакційних витрат у Європі (The Global Competitiveness..., 2019). Це означає, що в Україні трансакційні витрати для підприємств та організацій є високими в порівнянні з іншими країнами Європи, що є негативним фактором для бізнесу, оскільки витрати на здійснення операцій можуть знижувати прибутковість і конкурентоспроможність підприємств, а отже, можуть впливати й на функціонування соціально-економічної системи загалом.

Згідно з даними Державної служби статистики України за 2021 рік, кількість підприємств трансакційного сектору зростає. Їх частка в загальній чисельності підприємств й організацій у 2018 р. становила 38,8 %, у 2019 р. – 40,3 %, а у 2020 р. – 41,6 %. В абсолютному вираженні трансакційний сектор у 2018 р. був представлений 780,3 тис. підприємствами та організаціями, у 2019 р. – 783,322 тис., у 2020 р. – 820,802 тис. І хоч до цього часу науковцями не визначено точного переліку трансакційних секторів економіки, статистика не враховує трансакції, що оформляються в «тіні».

Проблемні питання обліку трансакційних витрат досліджували у своїх роботах такі українські вчені: С.І. Архієреєв [1], В.В. Бонарев [2], В.М. Жук [8], Курлішук [24], І.Б. Садовська [59], Т.М. Сторожук [44] та ін. Невирішеними і досить дискусійними на сьогодні залишаються питання визначення природи та суті трансакційних витрат їх відображення в обліку і здійснення їх аналізу та контролю на підприємствах, оскільки даний вид витрат відображається у складі витратних рахунків дев'ятого класу плану рахунків, а не окремою статтею.

Мета виконання дослідження полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу трансакційних витрат на підприємствах.

Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- розкрити сутність поняття трансакційні витрати та їх класифікацію;
- надати організаційно-економічну характеристику ПрАТ «ПлазмаТек»;
- дослідити інформаційне забезпечення процесу управління трансакційними витратами;
- провести аналіз трансакційних витрат підприємства;
- дослідити внутрішній аудит трансакційних витрат в системі внутрішнього контролю;
- визначити основні шляхи удосконалення обліку обліку та контролю трансакційних витрат при прийнятті управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є діюча система бухгалтерського обліку на базі ПрАТ «ПлазмаТек» м. Вінниця.

Предметом дослідження виступають методичні, організаційні, а також практичні запитання сприводу проблем аналізу та контролю трансакційних витрат підприємства.

До основних методів дослідження відносяться комплексно-системний; абстрактно-логічний підходи; статистико-економічні методи, а також графічний метод; метод причинно-наслідкових зв'язків та інші методи.

Інформаційною базою під час написання кваліфікаційної роботи слугували: законодавчі акти, нормативно-правові документи, інструктивні матеріали, спеціальна та економічна література, інформація інтернет ресурсів, періодична економічна література, монографії, первинні документи, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, статистичні матеріали Держкомстату України, фінансова звітність ПрАТ «ПлазмаТек» та інші.

Основні положення кваліфікаційної роботи знайшли відображення у статтях, наукових доповідях та під час обговорень.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність трансакційних витрат та їх класифікація

Побудова дієвої системи управління витратами формує ефективну підприємницьку діяльність для суб'єктів господарювання, що забезпечує сталий соціально-економічний розвиток країни. Питання управління витратами на всіх рівнях є невід'ємним атрибутом регуляторних та управлінських засад держави. Необхідно зазначити, що поняття та визначення «трансакційних витрат» є не таким уже і новим в економічній теоретичній та практичній науці. Але зважаючи на те, що процес врегулювання та оптимізації трансакційних витрат супроводжується покращенням різних макроекономічних показників, то вважаємо дане питання актуальним та таким, що розкриває ефективність економічної моделі розвитку країни.

Через мінливість ринкового середовища підприємствам доводиться постійно здійснювати пошук резервів для зниження виробничих витрат. Вони витрачають значні кошти на пошук постачальників, покупців, просування продукції на ринку, ліцензії, дотримання якості виробленого товару тощо. Трансакційні витрати (від англ. transaction cost) – це витрати, які виникають під час здійснення підприємствами трансакцій. Вони складаються з витрат ресурсів і витрат часу на здійснення угод. Тому головним завданням менеджменту підприємств є мінімізування таких витрат.

В кінці XIX — на початку XX ст. в економічній науці набув розповсюдження новий напрям — інституціоналізм, як течія опозиційна до класичної економічної теорії. Представники класичної школи А. Сміт, Д. Рікардо та їх послідовники, розглядали ринок як досконалий механізм, припускаючи наявність повної, достовірної та доступної інформації про нього, вважаючи нульовими витрати на здійснення купівлі-продажу продукції, не

враховуючи затрат на укладання угод. Класики повністю відкидали існування певних суспільних інститутів, які перешкоджають миттєвому обміну товарів та послуг без будь-яких втрат [43].

Ще на початку минулого століття трансакційних витрат не виділяли у складі витрат підприємства. Адже такі витрати не обліковуються і не відображаються у фінансовій звітності підприємств окремим рядком, тому їх прирівнювали до нуля. Поняття «трансакційні витрати» вперше використав лауреат Нобелівської премії Р. Коуз у статті «Природа фірми» в 1937 р. [55].

Для з'ясування природи трансакційних витрат необхідно спочатку дослідити економічну сутність категорії «трансакція», її характеристики та особливості.

В науковий обіг економічну категорію «трансакція» ввів Дж. Коммонс, який дав їй таке визначення: «трансакції — це не обмін товарами, а відчуження і присвоєння прав власності і свобод, створених суспільством» [54]. Під свободами Дж. Коммонс розумів поширення суб'єктом своєї волі за межі свого безпосереднього впливу за допомогою інших інститутів.

Загалом категорія трансакції розуміється дуже широко й використовується для позначення як обміну товарами, так й обміну різноманітними видами діяльності та юридичними зобов'язаннями, угод як довготривалого, так і короткострокового характеру [21].

Ми дослідили та проаналізували думки та погляди вітчизняних та зарубіжних вчених щодо трактування категорії «трансакційні витрати», також на основі проведених досліджень представили авторське визначення даного поняття (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Сутність поняття «трансакційні витрати»

Автор	Поняття «трансакційні витрати»
Р. Коуз	Це витрати функціонування ринку [55]
О. Вільямсон	Це вартість проектування, обговорення та страхування гарантій умов угоди; витрати, пов'язані з поганою адаптацією до непередбачуваних подій і мають місце з порушенням відповідності механізму угод обставинам їх реалізації; організаційні й експлуатаційні витрати, пов'язані з використанням певних структур управління з метою усунення конфліктних ситуацій [21].

Д. Норд	Це плата за недосконалість ринків [24, с. 133].
Архієреєв С.І.	Це економічні витрати, що включають неявні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом, запропоновано визначення трансакційних витрат як сукупності втрат, що виникають при обміні правами власності, і затрат, призначених для зменшення цих втрат» [1, с. 4].
Данильчук І.В.	Це витрати у сфері обміну, в основі якого лежить не просто факт фізичної передачі благ, а обмін правами власності, пучками правочинностей перш за все [11].
Концева В.В.	Добровільна ринкова операція, спільна економічна дія незалежних господарюючих суб'єктів з обміну повними або частковими правами власності на ресурси й результати певної діяльності чи іншими правами [21].
Шрам Т.В.	Специфічні витрати по налагодженню угод обміну і відносин, як всередині підприємства, та і зовнішніх взаємодій, які спрямовані на створення умов ефективного ведення господарської діяльності та передбачають зменшення економічних вигод [50].
Ющак Ж.М., Мельник С.І.	Специфічні витрати з налагодження умов обміну і відносин як всередині підприємства, так і зовнішніх взаємодій, пов'язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укладанням угод. [51, с.382]
Шпикуляк О.Г.	Це є витрати, які виникають у процесі обміну, укладання і виконання угод, а також захисту прав. Це невиробничі витрати, які зумовлені інституціональними умовами функціонування і взаємодії фірм. До них також потрібно віднести витрати на інформаційне забезпечення функціонування підприємства, аналіз ринкової кон'юнктури, витрати на ведення переговорів. Головним чином – це усі витрати, які пов'язані з контрактними нематеріальними відносинами» [49, с.110].
Авторське узагальнення	це витрати, пов'язані з виконанням трансакції, яка включає в себе придбання товарів або послуг, обмін ресурсів або інші форми бізнес-операцій.

Серед наявного переліку визначень трансакційних витрат розкривається лише одна з рис, що притаманна цьому типу витрат та на яку звернув увагу певний науковець. Отже, наведені визначення дослідниками всієї багатоаспектності трактування даного терміну доводять усю різноманітність поглядів та думок стосовно ролі та значення трансакційних витрат.

Гайдуцький П.І. та Жук В.М. зазначають, що класифікації будь-яких об'єктів для потреб бухгалтерського обліку відрізняються від орієнтиру на «поглиблення розуміння сутності та природи категорій», що ставиться за мету іншими спеціалізаціями економічної науки.

Однак, у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ) немає виокремлення трансакційних витрат.

Необхідність повної і детальної класифікації витрат для цілей бухгалтерського обліку висвітлюють пункти 99 та 101 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [30]. Стандартом визначено, що «суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю».

Отже, незважаючи на те, що прямої вимоги щодо відображення трансакційних витрат в системі МСБО та МСФЗ немає, ми вважаємо, що виділяти та класифікувати такі витрати необхідно, враховуючи як загальні вимоги МСБО 1, так і, що більш важливо, їх значний вплив на результати діяльності підприємств та ефективність функціонування економіки [8].

Досить розширеною та практичною є класифікація Т.В. Шрам, яка узагальнила у класифікаційних ознаках основні види трансакцій, що здійснюються підприємством, незалежно від специфіки виробництва, чи галузевого спрямування (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Класифікація трансакційних витрат за Шрам Т.В.

Класифікаційна ознака	Вид витрат
1	2
Витрати на пошук інформації	- витрати часу і ресурсів на отримання і обробку інформації; - втрати від недосконалості інформації; - витрати на пошук потенційних покупців та продавців, витрати на отримання інформації про них; - витрати на рекламу, маркетингові витрати.
Витрати на ведення переговорів і укладання угод	- витрати на переговори щодо умов трансакції; - витрати на консультаційні послуги та юридичне обслуговування; - витрати на укладання та обслуговування угод.
Витрати по забезпеченню права власності	- витрати на утримання судів, арбітражу, органів державного управління; - витрати від неякісної специфікації прав власності; - витрати часу і ресурсів, необхідних для поновлення порушених прав; - витрати на виховання «консенсусної ідеології».

Кінець таблиці 1.2

1	2
Витрати на вимірювання	- витрати на спеціальну техніку, що дозволяє контролювати якість; - витрати на стандартизацію; - витрати на придбання права на торгову марку.
Витрати від опортуністичної поведінки	- витрати на запобігання умисного порушення умов контракту; - витрати на контроль за виконанням угод, на страхування ризиків їх невиконання; - витрати на запобігання опортуністичної поведінки контрагентів; - витрати на одержання інформації про ефективність роботи конкретного працівника, витрати на стимулювання трудової активності працівників.
Витрати захисту від третіх осіб	- витрати від інших осіб (крім учасників угоди), які претендують на частку користі від реалізації положень угоди.
Витрати моніторингу	- витрати на контроль виконання контракту кожним з контрагентів.

Сформовано автором на основі джерела [50].

О.В. Борович здійснив класифікацію трансакційних витрат за функціями операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Трансакційні витрати за функціями здійснюваних операцій

Витрати, що виникають у процесі здійснюваних операцій	Склад трансакційних витрат
1	2
Витрат, що виникають у процесі постачання	Основна та додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи експедиторів та інших працівників, витрати на відрядження та переміщення працівників, зайнятих пошуком інформації про наявність цінностей та укладанням договорів, витрати на перевірку якості придбаних цінностей, тобто на їх лабораторний аналіз, витрати на сплату дозволів за право роботи з різними цінностями.
Витрати, що виникають у процесі виробництва	Витрати, що згідно вимог нормативних актів включаються у виробничу собівартість продукції, але вони не викликані технологічною необхідністю з виробництва продукції, а також ті, що зумовлені різними угодами (податки та збори, що включаються до собівартості продукції, а також нарахована орендна плата за земельні паї, основні засоби та інші необоротні активи, що використовуються підприємством на умовах оперативної або фінансової оренди для загальновиробничих потреб)/
Витрати, що виникають при збуті продукції	Витрати на підписання договорів, витрати на рекламу та дослідження ринку, витрати у сумі сплачених коштів за включення до тематичного каталогу учасників процедур закупівель та за витяг з тематичного каталогу, за банківську гарантію, за тендерну документацію, за послуги кур'єрської пошти та реєстраційний збір.

Кінець таблиці 1.3

1	2
Витрати при управлінні підприємством	Витрати вартості послуг банку за розрахунково-касове обслуговування та за інші операції; оплата консультаційних та інформаційних послуг, в тому числі, аудиторські перевірки, вартість ліцензій та інших дозволів на ведення діяльності; витрати на службові відрядження, переміщення та транспортне обслуговування адміністративного персоналу; податки та збори та обов'язкові платежі, які не відносяться до виробничої собівартості чи до інших об'єктів обліку (комунальний податок за адміністративний персонал, плата за воду, яку вибирають із водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежів за використання інших природних ресурсів тощо).

Джерело [4].

Більш повну та докладну класифікацію трансакційних витрат дає С.І. Архієреєв. У своїх працях він наводить ґрунтовну методику дослідження типів та видів трансакційних витрат, що необхідні для опрацювання методології обліку, аналізу, прогнозування і здійснення контролю над трансакційними витратами [1; с.80]. За Ахієреєвим класифікація буде наступною (рис.1.1.):



Рис. 1.1. Класифікація трансакційних витрат за Архієреєвим С.І.

Сформовано автором на основі джерела [1].

С.І. Архієреєв виділяє приватні і суспільні трансакційні витрати, наголошуючи на тому, що при дослідженні їх природи, досить часто ігнорується розбіжність між ними та залишаються поза увагою інституційні витрати. Важливо, що С.І. Архієреєв вказує і на те, що саме інституційна діяльність держави є тією ключовою ланкою, що може бути використана для скорочення подібних витрат [1].

Трансакційні витрати можуть бути прямими або опосередкованими витратами, які сплачуються у зв'язку з виконанням трансакції.

Прямі трансакційні витрати включають в себе витрати на здійснення операції, такі як витрати на підготовку документів, перевезення, упаковку та інші витрати, пов'язані зі здійсненням конкретної трансакції.

Опосередковані трансакційні витрати включають в себе загальні витрати, які не можуть бути призначені конкретній трансакції, але вони пов'язані з загальними процесами бізнесу. Наприклад, це можуть бути витрати на оплату персоналу, витрати на управління фінансами, витрати на маркетингові дослідження та інші загальні витрати, які розподіляються між всіма трансакціями.

Загальна сума трансакційних витрат може значно впливати на загальні витрати бізнесу, особливо якщо бізнес працює з великою кількістю клієнтів або здійснює велику кількість трансакцій. Тому, ефективне управління трансакційними витратами може допомогти знизити загальні витрати бізнесу та підвищити його прибутковість.

Отже, взаємодія підприємств залежно від обставин може здійснюватись через трансакції різних видів, яким відповідають свої витрати, величина яких пов'язана з підготовкою, реалізацією і післяреалізаційним обслуговуванням. Ці витрати необхідно виокремлювати із сукупності загальних витрат і здійснювати заходи з управління. Підприємства мають контролювати процес формування та здійснення таких витрат заради підвищення економічної ефективності трансакцій та результативності господарської діяльності і конкурентоспроможності підприємства загалом.

Проте, при розробці практичних рекомендацій щодо управління трансакційними витратами підприємств існують певні проблеми, що пов'язані з визначенням їх сутності та походження, а отже і місця в сукупних витратах. Недостатній рівень розробки науково-теоретичних і практичних положень з управління даними витратами зумовлює виникнення труднощів при ідентифікації трансакційних витрат, їх калькуляції та складності повноцінного обліку. А отже, побудова ефективної системи управління трансакційними витратами потребує ґрунтовного розуміння їх природи, специфіки та видового складу.

Згідно з дослідженнями на частку трансакційного сектора в США припадає понад 50% галузей національної економіки, як основна тенденція розвитку сектора відзначається абсолютне і відносне зростання [45]. У той же час в Україні частка всієї сфери послуг, що охоплює суб'єктів, які здійснюють як трансакційну, так і нетрансакційну діяльність, у загальному обсязі ВВП коливається в межах 30–35 %, при цьому близько 50 % займають торгово-посередницькі послуги і ремонт (додаток А).

Враховуючи відставання трансакційного сектора України порівняно із світовими лідерами, слід створювати умови для нарощування суб'єктами сектора конкурентоспроможності, оскільки в іншому випадку під сумнів ставиться реалізація стратегій розвитку всієї економіки країни.

У результаті аналізу статистичних даних за 2015–2020 рр. виявлено, що вже з 2019 р. темпи зростання трансакційних витрат були набагато вищі за темпи зростання трансформаційних витрат у масштабах економіки України. Отже, у процесі ринкових перетворень у національній економіці України відзначалися специфічні фактори росту трансакційних витрат. Згідно з макроекономічними статистичними даними частка трансакційних витрат за аналізований період збільшилася з 40 до 50 % від ВВП у результаті зростання частки трансакційних послуг приватного сектора з 29 % у 2015 р. до 35 % у 2020 р., а державного сектора – з 11,5 % у 2015 р. до 14,2 % у 2020 р., що в сумі становить оцінку сукупного обсягу трансакційних витрат у національній економіці. Частиною цього

зростання можна пояснити переміщенням трансакційних витрат з позаринкової сфери на ринок.

На 2022 рік покладалося багато надій та сподівань. Пандемія COVID-19 йшла на спад. В економіці, хоча і повільно, однак з'являлися ознаки посткризового відновлення. На жаль, позитивну динаміку відновлення було грубо порушено воєнною агресією росії. В результаті в Україні розгорнулась нова широкомасштабна економічна криза.

Падіння виробництва вдалося припинити, налагоджуються нові технологічні процеси, відбувається конверсія реального сектора. Однак, наприкінці року темпи економічного відновлення знову почали гальмуватися у зв'язку із варварськими ударами російської армії по цивільній інфраструктурі України, що скорочує часовий день бізнесу, підвищує собівартість. За останніми оцінками МВФ, реальний ВВП в 2022 році скоротиться на 35%.

В Україні в поствоєнний період дедалі більшої актуальності набуде неоінституціоналізм, зокрема теорія трансакційних витрат, яка дає змогу комплексно дослідити взаємодію державних структур із підприємствами, установами, організаціями, органами місцевого та іншими платниками податків з урахуванням невизначеності, інформаційної асиметрії, обмеженої раціональності, опортуністичної поведінки, специфічності інтересів, контрактних ризиків тощо. Саме ця теорія дає повну характеристику взаємного співробітництва між державою та бізнесом у процесі реформування нових інституційних структур.

На даний момент є різноманітне трактування економічної сутності трансакційних витрат. Узагальнюючи аналіз дефініцій трансакційних витрат, можна сказати, що до них відносяться витрати, пов'язані із збиранням, накопиченням, обробкою та аналізом інформації про ринок, проведенням переговорів і прийняттям рішень, контролем та захистом виконання контрактів. Трансакційні витрати виступають своєрідною універсальною категорією, що пояснює виникнення, існування та розвиток різних явищ та процесів, які важко пояснити в межах традиційної економіки. Подальше дослідження такої складової

господарської діяльності, як трансакційні витрати слід продовжувати розглядати та вивчати, адже якщо вони займають велику частку, то це може свідчити про неефективність господарювання, а їх поступове зменшення – веде до зростання ділової активності суб'єктів ринку.

Підбиваючи підсумки, необхідно зазначити, що трансакційні витрати в Україні досліджувалися неповною мірою. Поодинокі намагання окремих вітчизняних вчених класифікувати та узагальнити дослідження не дали очікуваних результатів. Трансакційні витрати на підприємствах, в організаціях, установах України не вивчаються і не аналізуються. Як наслідок, майже на всіх підприємствах, організаціях і установах, на яких проводилися дослідження, трансакційні витрати є дуже високими. Тому було б доцільно продовжувати вивчення і вдосконалення методології трансакційних витрат, ввести визначення трансакційних витрат, їх класифікацію та ведення відповідного бухгалтерського обліку. Зазначене дасть змогу проводити аналітичний та синтетичний облік трансакційних витрат, що своєю чергою сприятиме підвищенню рівня ефективності управлінських рішень

1.2. Характеристика виду діяльності та організаційно-економічна характеристика ПрАТ «ПлазмаТек»

Об'єктом дослідження теми обрано підприємство ПрАТ «Плазма Тек», яка займає провідні позиції на ринках України, Молдови, Румунії, Польщі, Казахстану, Азербайджану, Грузії, Вірменії, Узбекистану та багатьох інших країнах.

Компанія пропонує широкий асортимент зварювальної продукції, що поєднується із сучасним високотехнологічним виробництвом. Незмінно висока якість забезпечується як кращими світовими виробниками сировини (з Німеччини, Швейцарії, Чехії, Індії та інших.), так і власними науково-дослідними розробками сировинної бази. Контроль ведеться на кожному етапі, починаючи

від закупівлі сировини і завершуючи розміщенням готової продукції на складі. Такий комплексний підхід забезпечує рекордні обсяги виробництва, що становлять близько 6000 т на місяць.

Більшість ресурсів компанія спрямовує на розробку інноваційних технологій та закупівлю найсучаснішого обладнання з усього світу. Загальний обсяг інвестицій корпорації за 2003-2021 р. становить 1 404 578 тис. грн. Стратегічними цілями підприємства були і залишаються: вивчення нових зарубіжних ринків, розширення асортименту продукції, ефективне управління ресурсами, використання найкращих компонентів для виробництва, турбота про довкілля та підбір висококваліфікованого персоналу.

«ПлазмаТек» – це виробник якісних зварювальних матеріалів, промисловий гігант, величезне підприємство, яке динамічно розвивається та робить наукові відкриття, має багато нових ідей та завдань.

Загальна інформація про підприємство наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Загальна інформація про ПрАТ «ПлазмаТек»

Показник	Характеристика
Найменування підприємства	ПрАТ "ПлазмаТек"
Код за ЄДРПОУ	03567397
Місцезнаходження (поштова адреса)	21036 м. Вінниця, вулиця Праведників світу,18
Міжміський код та телефон	0432 55-49-71
Керівник:	Слободянюк Віктор Петрович
Вид економічної діяльності за КВЕД	25.93 Виробництво виробів з дроту
Статутний капітал (грн.):	3522360,00
Вид ЦП:	Акції іменні прості
Номінальна вартість (грн.):	0,25
Кількість ЦП (шт.):	14089440

ПрАТ «ПлазмаТек» в процесі своєї діяльності керується статутом, який представлений в додатку Б. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, свій фірмовий бланк, печатку з найменуванням, штамп, поточний, валютний та інші рахунки в установах банків.

ПрАТ «ПлазмаТек» забезпечує самоокупність, фінансування витрат господарської діяльності, матеріальне заохочення, соціальний розвиток колективу та діє на основі затвердженого статуту, самостійно визначає напрямки своєї господарської діяльності, має право володіння і розпорядження одержаним доходом. Структура власності ПрАТ «ПлазмаТек» наведено в додатку В.

Підприємство здійснює бухгалтерський облік результатів своєї роботи, веде статистичну звітність. Бухгалтерія ПрАТ «ПлазмаТек» є самостійним структурним підрозділом і знаходиться у безпосередній підпорядкованості директора, а всі питання організації обліку і складання звітності – головному бухгалтеру. Процес організації бухгалтерського обліку на підприємстві покладено на директора та головного бухгалтера. Так, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну несе директор ПрАТ «ПлазмаТек».

Бухгалтерія складається із головного бухгалтера, відділів обліку розрахунків, опрати праці та виробництва. Головний бухгалтер – здійснює організацію бухгалтерського обліку, господарсько-фінансової звітності підприємства та контроль за економічним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Забезпечує своєчасне складання бухгалтерської звітності на основі первинних документів та бухгалтерських записів та представлення їх за прийнятим порядком у відповідні органи. Всі права та обов'язки працівників бухгалтерії визначені та закріплені в посадових інструкціях.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [41] підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, яка оформлена Наказом про облікову політику. В Наказі визначено посади працівників, які мають право на підпис документів, затверджено графік документообороту та технології обробки облікової інформації, розроблено робочий план рахунків.

Зокрема необхідно зауважити, що відображення облікових та складання фінансових звітів здійснюється за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в обліку й звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження й сплати грошей. Звичайно крім зазначеного принципу ПрАТ «ПлазмаТек» дотримується і всіх інших принципів, що наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Для розкриття інформації про трансакційні витрати в обліковій політиці підприємства необхідно визначити основні її складові та елементи, які повинні забезпечити отримання інформації про даний вид витрат, зокрема:

- принципи та правила отримання, обробки, інтерпретації, фіксації та передачі інформації про склад, розмір, місце та період виникнення трансакційних витрат;
- методи оцінки трансакційних витрат;
- робочий план рахунків (субрахунків), на яких обліковуватимуться трансакційні витрати;
- порядок організації внутрішнього контролю (терміни проведення, призначення відповідальних осіб);
- порядок організації та формування внутрішньої звітності, яка містить інформацію про трансакційні витрати (форма, терміни подання, показники тощо);
- узгодження облікової інформації фінансової та управлінської звітності для подання зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- методи обліку і калькулювання витрат (включення трансакційних витрат у собівартість продукції, робіт, послуг);
- методи проведення аналізу трансакційних витрат впродовж життєвого циклу підприємства;

- визначення переліку форм типових первинних документів та форм первинних документів, затверджених на підприємстві для аналітичної інформації про величину трансакційних витрат;

- технологія обробки облікової інформації з використанням комп'ютерної техніки тощо.

Наведений перелік елементів облікової політики, зокрема інформацію, яку доцільно відобразити для управління трансакційними витратами підприємства, є узагальненим. Безумовно, що господарська діяльність кожного окремого підприємства є унікальною, тому єдиних складових елементів облікової політики немає, але беззаперечним залишається той факт, що для удосконалення системи управління підприємством, важливим є облік, аналіз, контроль та формування управлінської інформації щодо трансакційних витрат з метою їхнього управління.

Аналіз динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності ПрАТ «ПлазмаТек» за 2018-2022 роки, наведений в додатку Г, проведений на підставі фінансової звітності ПрАТ «ПлазмаТек» за 2018 – 2022 роки, наведеної в додатку Д, дає можливість зробити висновок, що за останніх 5 років діяльності підприємства найприбутковішим був 2018 рік.

У 2020 році, через введення карантину, у зв'язку з епідемією, показники діяльності погіршились, у порівнянні з 2019 роком. У 2021 році ситуація прийшла в норму і динаміка показників почала покращуватись. У 2022 році внаслідок початку повномасштабної війни та введення воєнного стану показники діяльності підприємства суттєво погіршились, так як велику кількість людей було мобілізовано, логістика порушилась, експорт ускладнився. Але все ж таки підприємству вдалось отримати прибуток у 2022 році у розмірі 34893 тис. грн.

Як висновок, можна зазначити, що ПрАТ «ПлазмаТек» є досить стійким підприємством, що до 2022 року нарощувало потужність, виходило на нові ринки збуту, демонструвало стабільний ріст, а отже його практика його діяльності може бути об'єктом для подальших досліджень. Сьогодні на ПАТ «ПлазмаТек»

відчувається дефіцит кадрів. Якщо раніше працівників було багато, то зараз підбір висококваліфікованих спеціалістів – велика проблема.

На рис. 1.2 бачимо, що зростання чистого доходу від реалізації продукції не завжди прямо впливає на збільшення прибутку підприємства.

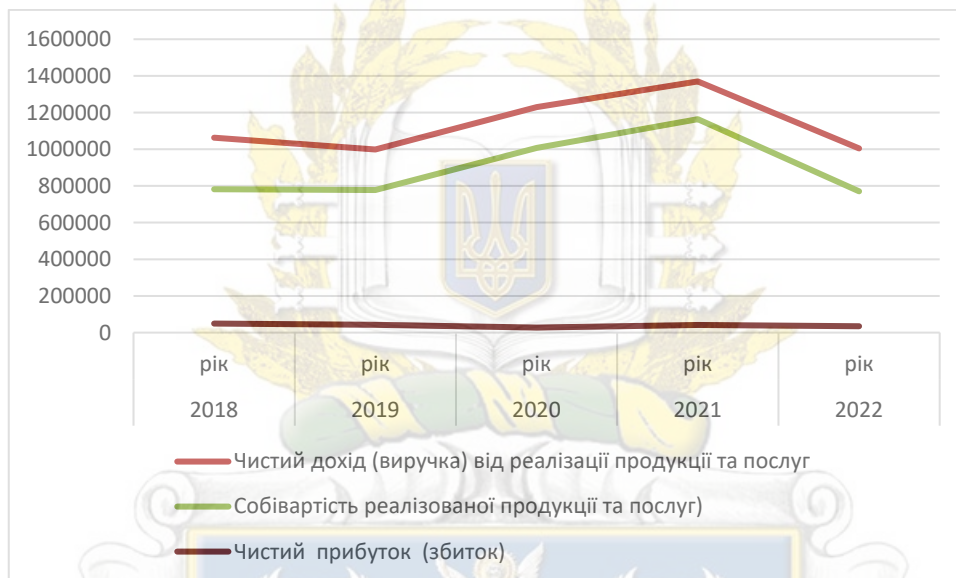


Рисунок 1.2 – Динаміка доходів, витрат і прибутку ПрАТ «ПлазмаТек» за 2018-2022 рр., тис.грн

Варто зазначити, що всі показники фінансово-господарської діяльності досліджуваного господарства представлено у річній фінансовій звітності за 2018-2022 рр. (Додаток Д).

Розглянемо ключові фінансові показники діяльності ПрАТ «ПлазмаТек» в таблиці 1.3.

Коефіцієнт фінансової стійкості в динаміці за даними табл. 1.3 в 2022 році збільшився на 10,3% це означає, що підприємство стало краще забезпеченим власними коштами.

Більше значення коефіцієнта структури капіталу відповідає більшій частці боргового капіталу в структурі капіталу, а отже, більшому ризику структури капіталу. На ПрАТ «ПлазмаТек» даний показник зменшився у 2022 році порівняно з 2011 роком на 12,3, це означає, що частка базового капіталу в загальній структурі капіталу зменшилась.

Таблиця 1.3 – Ключові фінансові показники діяльності ПрАТ «ПлазмаТек» за 2020 – 2022 рр.

Фінансовий показник	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення 2022 від 2020 рр.	Відносне відхилення 2020 від 2022 рр., %
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,29	0,38	0,32	0,03	10,3
Коефіцієнт структури капіталу (фінансування)	2,44	1,61	2,14	-0,3	-12,3
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,32	0,28	0,33	0,01	3,1
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,15	0,08	0,09	-0,06	-40
Коефіцієнт оборотності активів	1,53	1,39	1,11	-0,42	-27,5
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	2,33	2,19	1,78	-0,55	-23,6
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,13	0,19	0,06	-0,07	-53,8
Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,54	0,57	0,18	-0,36	-66,7

Коефіцієнт зносу основних засобів повільно зріс на 0,01 або на 3,1%. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами характеризує рівень забезпеченості ресурсами для проведення незалежної фінансової політики. На даному підприємстві у 2022 р. він зменшився на 40% у порівнянні з 2020 і становить 0,09, це означає що підприємство залежне від позикових коштів.

На ПрАТ «ПлазмаТек» відбувається зменшення коефіцієнта оборотності основних засобів на 0,55 або на 23,6%, зменшення цього коефіцієнта свідчить про уповільнення обороту оборотних засобів.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу визначає прибуток, отриманий на одиницю капіталу власників підприємства. Він відображає прибутковість всього капіталу, що належить акціонерам, а не лише інвестованого в акції. На ПрАТ «ПлазмаТек» даний показник зменшився на 53,8% і становить 0,06, це означає що з 1 гривні капіталу підприємство отримує 0,06 гривні прибутку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Формування інформаційного забезпечення управління трансакційними витратами в системі бухгалтерського обліку

Як свідчить досвід розвинених країн світу, рівень трансакційних витрат зростає по мірі розвитку економіки, а трансакційний сектор становить 50% -60% економіки країни. Існування значних трансакційних витрат підштовхує суб'єктів діяльності до введення різноманітних форм ділової практики, які зможу забезпечити скорочення таких витрат.

Як відомо, функцію інформаційного забезпечення процесу управління підприємством виконує система бухгалтерського обліку, у якій мають знайти своє відображення різноманітні економічні об'єкти господарської діяльності і, зокрема, трансакційні витрати.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства встановлені П(С)БО 16 «Витрати» [31]. Аналіз законодавчої бази щодо обліку витрат підприємства, свідчить: в сучасній обліковій системі присутня інформація про окремі елементи трансакційних витрат. Проте, інформаційної бази про загальну сукупність трансакційних витрат немає, що ускладнює управління трансакційними витратами, оскільки в такому випадку необхідно проводити виокремлення трансакційних витрат зі складу витрат діяльності підприємства, що відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку за діючою методологією.

Більшість учених, що досліджували питання проведення оцінки трансакційних витрат зупинились на тому, що в першу чергу, дані витрати потрібно розділити на витрати, що взагалі не піддаються оцінці і які все ж можна оцінити, як на мікроекономічному так і макроекономічному рівнях. Однак на

сьогодні відсутня єдина концепція, що дозволила б виміряти і оцінити трансакційні витрати на жодному з рівнів виробництва.

Для здійснення оцінки трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек» необхідно провести збір повноцінної інформаційної бази про подібні витрати, здійснити їх ідентифікацію, виділити із їх сукупності вимірювані та не вимірювані витрати, опрацювати сформовані дані та оцінити кінцеві результати. Проте все ж отримати точну оцінку рівня трансакційних витрат досить важко і майже завжди не можливо, адже наявною є проблема відсутності статистичної інформації та відокремленого обліку по даним витратам. Саме тому жодна методика не дає точних результатів оцінки рівня витрат підприємств.

Складність відображення деяких видів трансакційних витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку пов'язана з тим, що частина цих витрат не може бути достовірно оцінена, оскільки носить ймовірний або очікуваний характер. Крім того, регулярні (повторювані) трансакції, які відбуваються в рамках постійних господарських зв'язків легше піддаються стандартизації, вимірюванню та оцінці за допомогою традиційних процедур бухгалтерського обліку і навпаки: нерегулярні і специфічні трансакції, які передбачають достатню ступінь невизначеності і менший вплив на трансакційний процес організації. Аналіз сутності трансакційних витрат показує, що в їх складі велика питома вага нерегулярних, специфічних, неконтрольованих витрат, які мають ймовірний або очікуваний характер.

Методика узагальнення інформації про витрати підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку визначається Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, установ і організацій №291 [36]. Інформація про трансакційні витрати розпорошена по рахунках та субрахунках бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що трансакційні витрати як витрати ринкової взаємодії господарюючих суб'єктів більшою мірою характеризують рівень підготовки виробництва продукції (робіт, послуг), ніж сам процес виробництва. Витрати, що безпосередньо не відносяться до створеної

продукції (робіт, послуг), і які більшою мірою пов'язані з підготовкою і організацією виробництва, не включаються до складу собівартості продукції (робіт, послуг). Такі витрати, які не можливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, є непрямими і покриваються за рахунок прибутку підприємства. Врахування окремих елементів трансакційних витрат частково ведеться у складі витрат діяльності в розрізі трьох видів: адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Для обліку цих витрат в ПрАТ «ПлазмаТек» використовується 9 клас рахунків, а саме: рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності», між якими і відбувається розподіл трансакційних витрат. Облікове забезпечення окремих елементів трансакційних витрат та законодавча база, що їх регламентує, узагальнені в додатку Е.

Крім того, трансакційні витрати виникають не лише в процесі операційної діяльності, але можуть бути у складі фінансової події, наприклад, як дострокове повернення основної суми позик, кредитів, погашення зобов'язань, які бралися в ході укладання певних контрактів, чи у складі інвестиційної діяльності в процесі придбання необоротних активів, доцільність придбання яких можна прив'язати до витрат взаємодії з певними партнерами.

Визначення первинних документів у бухгалтерському обліку для оформлення кожного виду трансакційних витрат є важливою передумовою формування необхідної для управління інформації.

Отже, у сучасних умовах функції бухгалтерського обліку невпинно розширюються з огляду на зростаючі вимоги до якості облікового забезпечення процесів економічної взаємодії. Разом з цим зростає перелік об'єктів обліку, які потрібно враховувати у нових постіндустріальних економічних умовах.

Трансакційні витрати, зважаючи на їхнє важливе значення і роль у функціонуванні економічних відносин, повинні бути включені до об'єктів обліку. Методика такого включення передбачає впровадження низки розробок

методологічного характеру, серед яких введення трансакційних витрат у План рахунків бухгалтерського обліку.

Вважаємо, що створення спеціального рахунку 9 класу сформує передумови для організації повного, точного та зрозумілого обліку трансакційних витрат, а також можливості оперативного доступу до облікових даних в цілях аналізу та управління.

Поряд з введенням трансакційних витрат у План рахунків, виокремлення їх як об'єкта обліку вимагає також розробки і впровадження у практику комплексної моделі обліку, побудованої з врахуванням положень інституціональної теорії. Концепція новітньої облікової системи, виступаючи вдосконаленою модифікацією існуючої, повинна забезпечити:

- оперативне і просте з практичної точки зору відображення інформації про трансакційні витрати безпосередньо в момент їхнього виникнення;
- систематизацію та структурування отриманих таким чином даних в цілях бухгалтерського обліку;
- аналіз трансакційних витрат господарюючого суб'єкта в цілях управління ними.

Модель бухгалтерського обліку трансакційних витрат має охоплювати всі етапи обліку та опрацювання інформації про ці витрати: починаючи від оформлення первинних документів, відображення в аналітичних, синтетичних БЗ реєстрах і звітності на рівні підприємств; закінчуючи обробкою зведеної інформації про трансакційні витрати (за галузями, регіонами та іншими ознаками) державними органами в цілях формування статистичної інформації для подальшого використання у процесі управління економікою.

Розробка такої комплексної моделі обліку є елементом наших подальших наукових досліджень.

Як результат, дані про трансакційні витрати не знаходять свого прямого відображення у фінансовій звітності ПрАТ «ПлазмаТек» (лише опосередковано у складі витрат звітного періоду), так як відсутня процедура узагальнення інформації про них.

Таблиця 2.1 – Первинні документи оформлення трансакційних витрат за їх видами і етапами трансакцій

Етапи трансакцій	Вид трансакційних витрат	Первинні документи
Реєстрація підприємства	Витрати на реєстрацію, витрати на отримання дозволів на ведення діяльності, витрати з нотаріального оформлення отримання або передачі прав власності	Довідки про реєстрацію підприємства в державних органах, ліцензії, квитанції, платіжні доручення
Пошук інформації про потенційних партнерів	Витрати на пошук партнерів, витрати на отримання інформації про потенційних покупців чи продавців, втрати від недостатності такої інформації	Рахунки, платіжні документи, пов'язані з представницькими витратами, аналітичні розрахунки
Вибір партнерів по трансакціях	Витрати на оцінювання якості продукції, товарів, робіт, послуг с приводу яких здійснюється передача права власності	Документи на придбання техніки. Приборів для оцінювання якості продукції, рахунки спеціалізованих установ з оцінки якості, договір франчайзингу
Підготовка та укладання угоди	Витрати на ведення переговорів, витрати із захисту прав власності, витрати на запобігання опортуністичній поведінці, витрати на юридичне оформлення угод	Рахунки, платіжні документи за юридичні послуги, послуги зв'язку, представницькі витрати, господарські договори
Контроль виконання угоди	Витрати на моніторинг виконання умов договору та на заходи щодо притягнення до відповідальності іншої сторони в результаті їх порушення	Документи на оплату праці осіб, в чій обов'язки входить контроль за виконання угод, рішення судових органів

Джерело: [50, с. 147]

Оскільки в межах інформаційного простору фінансового обліку трансакційні витрати не відстежуються, це перешкоджає проводити аналіз та оцінку динаміки цієї категорії витрат за складовими або в загальній структурі витрат підприємства, простежити причиннонаслідковий взаємозв'язок між величиною трансакційних витрат і зміною розміру прибутку.

Проте система обліку ПрАТ «ПлазмаТек» передбачає можливість розробки методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про трансакційні витрати підприємства. Бухгалтерський облік – ієрархічна складова

управлінської системи підприємства, яка накопичує дані відповідно до інформаційних запитів різних груп користувачів. А отже, поява з боку суспільства в цілому та окремих суб'єктів господарювання відповідного інформаційного запиту повинне бути задоволена системою обліку і управління підприємства. Підтвердженням цього також слугують такі риси бухгалтерського обліку, як еволюційно-адаптивна, динамічна та комунікаційна, передбачають можливість зміни об'єктів та методів бухгалтерського обліку адекватно сучасним технологіям управління.

Викладений матеріал дозволяє зробити наступні висновки.

1. Значний вплив трансакційних витрат на загальну величину витрат ПрАТ «ПлазмаТек» і на кінцеві результати діяльності, а також можливість застосування за методологічну основу дослідження економічного аспекту організаційної структури суб'єктів господарювання в умовах трансформації та ринкової економіки є вагомим аргументом проведення подальшого дослідження проблематики вимірювання і відображення в обліку трансакційних витрат з метою управління їх рівнем.

2. Трансакційні витрати супроводжують взаємодію економічних агентів незалежно від того, де вона протікає – на ринку або всередині організації. Суттєвість трансакційних витрат зумовлює заміну частини ринкових трансакцій додатковими трансакціями всередині фірми, що визначає розмір та організаційну структуру фірми.

3. Регламентами бухгалтерського обліку не передбачене виокремлення та оцінка трансакційних витрат, інформація про них розпорошена у складі різних рахунків, відсутня процедура їх узагальнення. Проте система обліку ПрАТ «ПлазмаТек» передбачає наявність можливості розробки методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про трансакційні витрати підприємства.

2.2. Аналіз трансакційних витрат підприємства

Тенденції до зростання трансакційних витрат в Україні пояснюються, по-перше, необхідністю адаптації підприємств до умов ринкового середовища, по-друге, загальним скороченням випуску продукції і збільшенням частки постійних витрат у сукупних витратах, по-третє, нерозвиненістю інформаційних систем, по-четверте, незакінченістю процесів приватизації (підготовка, реєстрація документів, утримання штату спеціалістів з приватизації). Щодо економічної стійкості підприємства і трансакційних витрат слід зазначити, що з одного боку, здійснення окремих видів трансакційних витрат сприяє підвищенню економічної стійкості підприємств, а з іншого боку, навпаки, певна група трансакційних витрат негативно впливає на рівень економічної стійкості. Для цієї групи витрат рекомендується термін «ізоопні трансакційні витрати», що підкреслює їх шкідливий характер [10, с. 197].

Позитивний аспект трансакційних витрат проявляється у вигляді витрат на ринкову адаптацію підприємства, які спрямовуються на формування та закріплення його конкурентної позиції, тому їх можна інтерпретувати як видатки. Проведення аналізу, дозволяє виявити, наскільки проведення основних господарських процесів, які є підґрунтям формування трансакційних витрат на підприємстві (постачання, реалізація, забезпечення послугами в умовах макроекономічних реалій), відповідають рівню, що забезпечує найвищі результати господарювання.

Трансакційні витрати здійснюються на усіх рівнях діяльності підприємства, починаючи з моменту створення підприємства і до завершення його функціонування.

ПрАТ «ПлазмаТек» несе значні витрати на укладання контрактів з реалізації продукції, що пояснюється здебільшого короткостроковістю дії договорів. Основними причинами формування цих витрат керівники назвали – відсутність гарантій виконання укладених контрактів; низьку зацікавленість партнерів в укладанні довгострокових контрактів.

Аналіз трансакційних 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.

Аналіз трансакційних витрат беззаперечно є важливим для ПрАТ «ПлазмаТек», оскільки забезпечать додатковою інформацією для прийняття управлінських рішень. Адже витрати мають безпосередній вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

В Україні держава забирає 51 % валового доходу підприємств: на виконання податкових зобов'язань (що включає 84 платежі в рік) необхідно витратити 2185 годин на рік, тобто 91 день. Тобто, податки – це ще одна суттєва стаття трансакційних витрат, яку не можна не враховувати [52; с. 403].

Аналіз витрат на укладення договорів протягом певного проміжного часу, дасть можливість визначити, по-перше, резерви можливого їх зниження, по-друге, виявити осіб, які з метою задоволення власних економічних інтересів і не на користь підприємства (на збиток інтересів власників) завищують відповідні витрати, укладаючи угоди з певною групою контрагентів (так звана «опортуністична поведінка»)

Здійснити аналіз рівня трансакційних витрат на рівні держави та області досить важко. Адже якщо на рівні підприємства дані витрати можна встановити на основі експертних оцінок, то на рівні області ситуація зовсім інша. Для того, щоб проаналізувати трансакційні витрати по підприємствах Вінницької області необхідно, аби дані підприємства в першу чергу відображали ці витрати у звітних формах. Так як дані витрати відображують дуже мало підприємств це здійснити релевантно та об'єктивно майже не можливо.

Проте потрібно пам'ятати про те, що трансакційні витрати знаходять своє відображення у внутрішньоваловому виробництві продукції. Чим більший рівень ВВП тим більша частка трансакційних витрат закладена у собівартість виробництва даного продукту.

Хотілося б зауважити, що з кожним роком частка Вінницької області у виробництві внутрішньо валового продукту по Україні зростає швидкими темпами, що і свідчить про збільшення розмірів трансакційних витрат, які закладені у виробленій продукції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Частка Вінницької області у валовому виробництві продукції по Україні

Регіон	Роки							
	2018		2019		2020		2021	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Україна	1522657	100	1586915	100	1988544	100	2385367	100
Вінницька область	36191	2,38	43990	2,77	59871	3,01	74411	3,12

Сформовано автором на основі джерела [13]

Варто зазначити, що чітко й достовірно оцінити вплив трансакційних витрат на економічне життя загалом та на окремі його прояви можливо лише за допомогою економічного аналізу показників, що характеризують особливості функціонування потоків трансакційних витрат та динаміку фінансових результатів діяльності підприємства

Розглянемо структуру та динаміку фінансових результатів ПрАТ «Плазматек» та величину трансакційних витрат (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Структура та динаміка фінансових результатів на ПрАТ «Плазматек» за 2020-2022 рр.

Показник	тис. грн.			Абсолютне відхилення	
	2020	2021	2022	тис.грн.	%
Чистий дохід від реалізації продукції	1230126	1369836	1004766	-225360	-22,43
Собівартість реалізованої продукції	1007161	1163885	770570	-236591	-30,70
Чистий прибуток (збиток)	27422	41673	34893	7471	21,41
Трансакційні витрати	137694	144939	487542	349849	71,78

Сформовано автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Плазматек» за 2020-2022 рр.

За даними табл. 2.3, можна побачити, що на період з 2020 по 2022 роки чистий дохід від реалізації продукції зменшився у вартісному вираженні на 225360 тис. грн., тобто на 22,43%. Трансакційні витрати зросли на 349849 тис.грн., що у 3,5 раза більше чим у 2020 році, дане збільшення було зумовлене зростанням сумнівних та безнадійних боргів та збитків від курсових різниць.

Чистий прибуток ПрАТ «ПлазмаТек» також зменшився і у 2022 році склав – 34893 тис. грн., що на 21,4 % менше нід у 2020 році.

Трансакційні витрати формуються на різних рівнях ринкових відносин, унаслідок чого мають різні соціально-економічні джерела виникнення. Якщо на макрорівні трансакційні витрати вивчаються вже досить давно, то дослідження трансакційних витрат, що формуються на рівні підприємства здійснити набагато простіше.

На основі проведених анкетувань, опитувань та узагальнення отриманої інформації від працівників та керівника, можна визначити структуру трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек» і їх співвідношення (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Структура трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек»

Показник	Роки						Абсолютне відхилення	
	2020		2021		2022		тис.грн.	%
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%		
Трансакційні витрати	137694	100	144939	100	487542	100	349848	-
Адміністративні витрати	32861	23,9	39958	27,6	44735	9,2	11874	-14,7
Витрати на збут	49875	36,2	62932	43,4	54531	11,2	4656	-25,0
Збиток від курсових різниць	15225	11,1	-	-	287762	59,0	272537	47,9
Сумнівні та безнадійні борги	36	0,0	3424	2,4	44306	9,1	44270	9,1
Визнанні штрафи, пені, неустойки	706	0,5	218	0,1	176	0,0	-530	-0,5
Фінансові витрати	38991	28,3	38407	26,5	56032	11,5	17041	-16,8

Сформовано автором на основі аудиторських висновків про діяльність ПрАТ «ПлазмаТек» у 2020-2022 рр.

На основі представленої структури трансакційних витрат у табл. 2.4 хочемо звернути увагу на різну їх структуру в окремі роки.



Рис. 2.1. – Структура трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек» у 2020 році

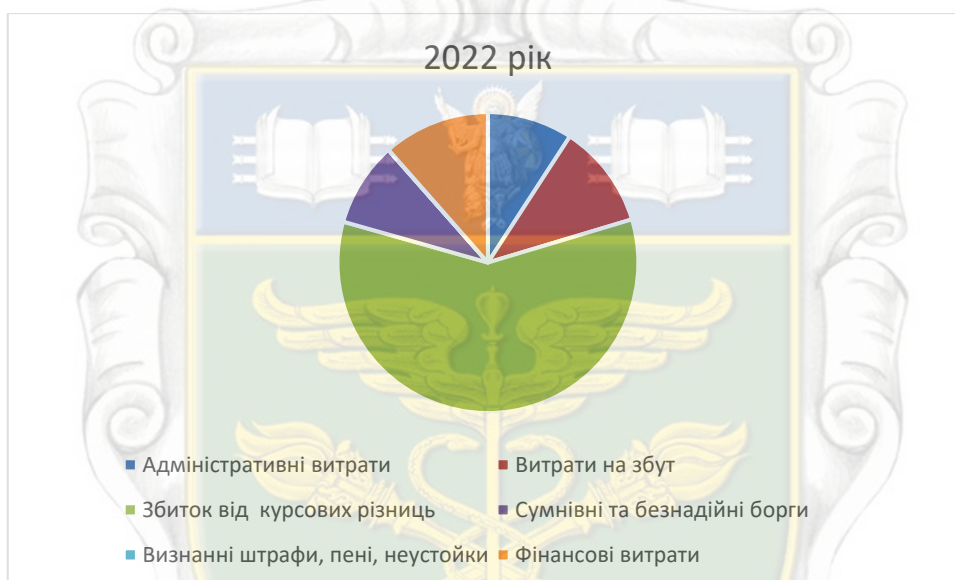


Рис. 2.1. – Структура трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек» у 2022 році

На рис. 2.1 та рис. 2.2 можна побачити вплив фіксованого валютного курсу на величину і структуру трансакційних витрат в Україні у 2022 році, що був спричинений воєнними діями.

Дослідження трансакційних витрат тільки на рівні суб'єкта господарювання не дає можливості конкретизувати інституціональні чинники понесення витрат і не надає кількісних та якісних даних, достатніх для обґрунтування заходів з удосконалення інституціональної системи.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Внутрішній аудит транзакційних витрат в системі внутрішнього контролю

Достовірність отриманої інформації щодо витрат, які були понесені у звітному періоді в значному обсязі залежить від чітко налагодженої системи бухгалтерського обліку та організації внутрішнього аудиту на підприємстві. Здійснення ефективної аудиторської діяльності потребує чіткої нормативно-законодавчої бази.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [29], внутрішній аудит – це діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. До цілей внутрішнього аудиту відносять моніторинг внутрішнього контролю, перевірку фінансової, операційної інформації, огляд дотримання законів і нормативних актів та управління ризиками. Основними об'єктами внутрішнього аудиту є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й переробка інформаційних систем підприємства.

Загальновідомим фактом є те, що внутрішній контроль існує та здійснюється безперервно на кожному підприємстві, але наскільки ефективно та якісно? Відповіддю на це запитання і є доцільність проведення внутрішнього аудиту, здійснення якого є одним із основних рушійних сил підвищення ефективності управління підприємством.

Заслуговує уваги методика проведення внутрішнього аудиту витрат, запропонована Коваленко Г.С. [20], яка наголошує на необхідності його проведення з метою збільшення прибутку підприємства та його інвестиційного потенціалу. Основні етапи аудиторської перевірки включають:

по-перше, варто ідентифікувати витрати підприємства; дійсно, слід використовувати саме ту класифікацію, яка розроблена на окремому підприємстві.

стві, адже вона скоректована на специфіку його діяльності;

по-друге, організувати аудит витрат, що включатиме конкретну мету проведення, терміни виконання та відповідальних осіб;

по-третє, планування аудиторської перевірки має включати розрахунок аудиторського ризику, розрахунок сукупності вибірки та можливої величини помилки, складання загальної програми аудиту та аудиту витрат;

наступним етапом є безпосереднє здійснення заходів щодо проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємстві;

завершальний етап перевірки має на меті складання аудиторського висновку, який має містити висловлення щодо того чи достовірною є надана інформація та певні рекомендації щодо підвищення якості управління витратами підприємства.

І.С. Шарапова [47] стверджує, що ключовими етапами проведення внутрішнього аудиту виробничих витрат має бути:

по-перше, вивчення особливостей технологічних процесів в залежності від технологічних карт;

по-друге, розгляд облікової політики суб'єкта господарювання щодо виробничих витрат та калькулювання собівартості;

по-третє, перевірка правильності розподілу та віднесення до об'єктів обліку загальновиробничих витрат та прямих витрат за їх видами (матеріальних витрат, витрат на оплату праці, на соціальні заходи, амортизаційних відрахувань та інших прямих витрат);

заключним етапом проведення процедури є підтвердження достовірності даних отриманих у фінансовій звітності.

Метою проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат в досліджуваному ПрАТ «ПлазмаТек» є контроль за достовірністю первинних даних щодо накопичення і списання трансакційних витрат, правильністю ведення бухгалтерського обліку трансакційних витрат відповідно до положень прийнятої облікової політики на підприємстві, а також достовірності інформації щодо понесених витрат, відображених у звітності суб'єкта господарювання.

Аудиторська перевірка трансакційних витрат є трудомістким процесом, який вимагає точності та компетентності аудитора, знань нормативних та інструктивних матеріалів із вмінням застосовувати їх на практиці. Першочерговими завданнями здійснення внутрішнього аудиту трансакційних витрат є:

- виявлення та попередження недоліків, зловживань та приховування трансакційних витрат звітного періоду;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат до складу трансакційних;
- виявлення наявності та достовірності документів, що підтверджують понесені витрати;
- перевірка складу витрат відповідно до використовуваної класифікації.

Внутрішній аудит є суворо документальним, безперервним та універсальним процесом. Під час проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат слід керуватися П(С)БО 16 «Витрати», в якому наведено основні терміни та поняття, що можуть знадобитися при проведенні перевірки [31].

Пропонуємо наступну модель проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат з використанням наступних етапів (рис. 3.1).

Відповідно до підготовчого етапу проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат, перш за все варто ознайомитися з наказом про облікову політику з питань, що відносяться до обліку трансакційних витрат, а саме, чи дотримано умови правильності визнання витрат; також варто визначити термін проведення внутрішнього аудиту та склад комісії.

Чітко організована система внутрішнього аудиту дає можливість якісного проведення й отримання достовірної, повної та неупередженої інформації щодо діючого стану суб'єкта господарювання. Пропонуємо наступну програму проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат у ПрАТ «ПлазмаТек» (табл. 3.1).



Рисунок 3.1 – Модель проведення внутрішнього аудиту транзакційних витрат [34]

На даному етапі проводиться перевірка законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку транзакційних витрат та правильності їх списання.

Завершальною стадією проведення внутрішнього аудиту транзакційних витрат на підприємстві є складання аудиторського висновку, який має містити достовірну інформацію щодо виявлених у ході перевірки помилок, відхилень та порушень у веденні обліку транзакційних витрат. В аудиторському висновку варто відобразити обсяг та перелік здійснених заходів. Це має на меті запевнити його користувачів у тому, що внутрішній аудит здійснено відповідно до всіх вимог стандартів аудиту.

Таблиця 3.1 – Програма проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат

Етап проведення аудиту	Процедури
1. Підготовчий	1.1. Вивчення наказу про облікову політику з питань, що відносяться до обліку трансакційних витрат 1.2. Визначення термінів проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат, призначення комісії 1.3. Оцінка правильності визнання трансакційних витрат
2. Безпосереднє проведення аудиту	2.1. Перевірка правильності формування та відповідності віднесення витрат до трансакційних згідно з прийнятою класифікацією 2.2. Визначення наявності відповідних первинних документів з обліку трансакційних витрат та правильності їх списання 2.3. Перевірка законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку трансакційних витрат
3. Заключний	3.1. Складання аудиторського висновку 3.2. Проведення консультацій щодо покращення ведення обліку трансакційних витрат та роз'яснення ключових питань аудиторського висновку 3.3. Проведення аналізу отриманих результатів аудиторської перевірки

Джерело: [34, с. 311]

Всі трансакційні витрати можна поділити на ті, які відображаються, або можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку та ті, які не відображаються, то з'являється можливість виникнення аудиторського ризику, який пов'язаний, перш за все, із вибірковою перевіркою первинних документів, а не суцільною. Задля зменшення ризику аудиту при проведенні внутрішнього аудиту трансакційних витрат аудитор доцільно вжити заходів щодо його зниження, серед яких можливими є збільшення часу проведення перевірки, а також обсягу документів, що перевіряються.

Перед керівниками та аудиторами постає завдання створити таку систему внутрішнього аудиту, яка б дала змогу максимізувати точність та достовірність отриманої інформації з обліку трансакційних витрат та здійснити розробку заходів щодо підвищення ефективності управління ними.

Таким чином, проведене дослідження дало змогу виявити та проаналізува-

ти теоретичні особливості внутрішнього аудиту, необхідності його застосування в сфері управління трансакційними витратами, відображено різноманітні погляди на можливі варіанти створення ефективної системи внутрішнього аудиту витрат та запропоновано заходи щодо їх впровадження.

Наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку діяльності суб'єктів господарювання в умовах швидких змін сьогодення, ускладнення процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. Не залишається сумніву, що дослідження в сфері внутрішнього аудиту трансакційних витрат знаходиться лише на початковій стадії свого розвитку та потребує подальших наукових вивчень задля запровадження їх до аудиторської діяльності.

Отже, процес внутрішньогосподарського контролю необхідно розпочати з порівняння фактичних обсягів діяльності (виробничої, фінансової, інвестиційної) з плановими, адже плановий рівень змінних трансакційних витрат встановлюється в розрахунку на певний обсяг діяльності. Тому, відхилення фактичного обсягу діяльності потребує коригування планового рівня трансакційних витрат (зміна нормативів, стандартів, лімітів, обмежень).

Після встановлення скоригованих планових показників здійснюється порівняння фактичних трансакційних витрат з запланованими, скоригованими на фактичний обсяг діяльності за кожним центром відповідальності.

Здійснення внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат передбачає застосування процедур фактичного та документального контролю, використання нормативних документів, внутрішніх розпорядчих документів, первинної та зведеної документації, що надається бухгалтерською службою.

Керівники підприємства від початку повинні орієнтувати усі структурні підрозділи та весь персонал на виконання планів і бюджетів. Проте навіть найретельніше, високоякісне планування не позбавлене ймовірності недотримання прогнозованих показників, особливо якщо вони спричинені зовнішніми, щодо суб'єкта господарювання умовами.

У даній відомості відхилення наведені у гривнях – абсолютні відхилення, у відсотках – відносні відхилення, накопичене відхилення за попередні періоди (графа 10) – кумулятивне відхилення, співставлення фактичних даних з відповідними даними за попередні періоди (графи 7, 8) дозволяють обчислити відхилення, орієнтовані на часовому горизонті.

Можна виділити декілька причин того, що фактичні трансакційні витрати не співпадають з плановими. По-перше, відхилення можуть виникнути через помилку у вимірюванні фактичних даних. Так, неакуратне ведення бухгалтерського обліку або невідповідальне ставлення керівника центру відповідальності до формування управлінських звітів, а також умисне маніпулювання даними з метою прикрашання результатів своєї діяльності можуть призвести до того, що фактичний обсяг трансакційних витрат може не співпадати з дійсним результатом. Якщо помилка не буде знайдена, то аналіз таких відхилень, спричинених помилками вимірювання, не принесе ніякої користі для управління.

Друга причина появи відхилень – застарілі планові показники, що не відповідають реальним умовам функціонування підприємства. Так, у нестабільних ринкових умовах, при непрогнозованому рівні інфляції завжди існує небезпека неактуальності планових показників. Отже аналіз відхилень за цінами на ресурси може виявити, скоріше, лише зміну ринкових цін, ніж неефективну роботу відділу матеріально-технічного постачання. Тобто, в умовах динамічного ринкового середовища, при складанні на підприємстві бюджетів та планів, повинна бути передбачена можливість внесення змін, зумовлених ціновим фактором, до планових показників з метою мінімізації відхилень, спричинених застарілими плановими даними.

Третя причина виникнення відхилень – ефективно або, навпаки, неефективно здійснення господарської діяльності. Сюди відносимо відхилення, спричинені недоліками в управлінні – необґрунтованими розпорядженнями, неефективними управлінськими рішеннями тощо.

Аналіз таких відхилень допоможе виявити природу неефективності та можливі шляхи її усунення, щоб запобігти виникненню таких відхилень у майбутньому. Якщо ж, навпаки, виявлені від'ємні відхилення трансакційних витрат (фактичний рівень витрат менший за плановий), спричинені застосуванням нових методів управління, ефективними управлінськими рішеннями та діями, причини таких відхилень також мають бути проаналізовані й запроваджені у діяльність підприємства в майбутньому.

Четверта причина виникнення відхилень – відхилення, зумовлені або випадковими коливаннями, причини яких можуть бути не знайдені, або неконтрольованими факторами. Такі фактори мають місце, коли певний процес здійснюється однією й тією ж особою за незмінних умов, проте результати діяльності щоразу виявляються різними. Аналіз неконтрольованих відхилень потребує додаткових досліджень з боку підприємства і, відповідно, додаткових витрат. Якщо економічні вигоди від проведеного дослідження не перевищуватимуть витрати на нього, його проведення є недоцільним і не принесе підприємству ніякої користі.

Отже, в залежно від причин виникнення, відхилення поділяють на ті, що виникли внаслідок недоліків планування (помилки та прорахунки при складанні бюджетів) та відхилення, що виникли внаслідок діяльності. Відхилення внаслідок недоліків планування вказують на якість роботи відповідного підрозділу, що займається плануванням (плановий відділ, бюджетний комітет), а також на їх здатність на основі аналізу показників минулих періодів передбачати ситуацію у майбутніх періодах. Відхилення внаслідок діяльності зумовлені неефективними діями управлінського персоналу та непередбачуваними обставинами зовнішнього середовища.

Отже, за результатами дослідження відхилень трансакційних витрат за операціями, повинні бути отримані відповіді на питання:

- Здійснення якої операції спричинило виникнення відхилень?
- Чому відбулася ця операція (для нетипових операцій)?
- Який центр відповідальності відповідає за цю операцію?

Визначивши операції, за якими виникли відхилення трансакційних витрат, необхідно розподілити такі витрати відповідно до класифікації трансакційних витрат, затвердженої на підприємстві, а також за центрами відповідальності. Аналіз відхилень за видами трансакційних витрат передбачає проведення аналізу в розрізах: витрат на управління, витрат договірному процесу та інших витрат звичайної діяльності.

Відхилення трансакційних витрат на управління виникають у результаті певних управлінських рішень. Це можуть бути відхилення як в бік економії трансакційних витрат (позитивний досвід має бути врахований в подальших періодах та в інших структурних підрозділах), так і в бік перевитрат (у результаті неефективних управлінських рішень або неконтрольованих з боку керівника конкретного центру відповідальності обставин).

Відхилення трансакційних витрат договірному процесу необхідно аналізувати за стадіями договірному процесу в розрізі відповідних центрів відповідальності. Так, відхилення по інформаційним трансакційним витратам можуть відноситися до відділу матеріально-технічного постачання, відділу збуту, відділу маркетингових досліджень, інформаційного відділу залежно від функціонально-організаційної структури підприємства.

Відхилення трансакційних витрат іншої звичайної діяльності виникають у результаті перевищення фактичного рівня витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу, інвестиційною діяльністю, а також інших витрат підприємства над їх очікуваним рівнем.

До факторів, що спричиняють такі відхилення, належать: недоліки планування (врахування не всіх факторів, помилки в аналітичних розрахунках економічної обґрунтованості певних рішень), неефективні управлінські рішення в процесі здійснення фінансової, інвестиційної діяльності, чинники зовнішнього середовища, які не знаходяться безпосередньо під впливом керівників центрів відповідальності тощо.

Визначивши операцію, центр відповідальності, види трансакційних витрат, за якими виникли відхилення, необхідно проаналізувати дані відхилення за ці-

ною та кількістю.

Аналіз відхилень трансакційних витрат за кількістю передбачає спершу порівняння фактичного обсягу (кількості) витрачених матеріальних активів, відпрацьованих годин (днів), отриманих робіт, послуг з плановим у кількісному вираженні. Оскільки відхилення, виражені в кількісних показниках, не завжди дозволяють визначити серйозність і суттєвість встановлених відхилень, їх необхідно відображати у грошовому вимірнику. Для цього визначають добуток відхилення у кількісному вираженні на планову ціну.

Відповідальність за використані матеріальні цінності, отримані роботи, послуги несуть, як правило, керівники центрів відповідальності, у яких ці цінності були використані. Відхилення по кількості спожитих матеріальних цінностей може бути спричинене неохайним поводженням з матеріалами, технікою з боку працівників; некваліфікованістю праці; дрібними крадіжками; змінами договірних умов тощо.

Відповідальність за нараховану кількість відпрацьованих годин (днів) покладається на бухгалтерію, відділ кадрів або керівників центрів відповідальності залежно від розподілу функціональних обов'язків на підприємстві. Додатне відхилення за кількістю відпрацьованих годин (днів) може бути спричинене збільшенням обсягів діяльності підприємства (збільшенням замовлень, реклаमाцій, судових проваджень тощо), що потребує витрачання більше часу з боку персоналу; прийняттям на роботу додаткових працівників.

Відповідальність за угоди по залученню позикового капіталу покладається на фінансовий відділ (фінансового директора), бухгалтерію, юридичний відділ. Відхилення можуть бути спричинені неякісним плануванням грошових потоків, виникненням простроченої дебіторської заборгованості, інвестиціями в необоротні активи та іншими факторами, що зумовили необхідність залучення додаткового позикового капіталу в розмірі, що перевищує запланований.

Аналіз відхилень трансакційних витрат за ціною передбачає визначення різниці між фактичною та плановою ціною використаних активів (ставкою

заробітної плати, ставкою банківського відсотка, вартістю отриманих робіт, послуг), що помножить на фактичну кількість спожитих матеріальних цінностей, робіт, послуг, відпрацьованих днів, кредитних періодів тощо.

Відповідальність за відхилення за ціною щодо матеріальних цінностей, як правило, несе відділ матеріально-технічного постачання.

Відхилення можуть бути спричинені як неефективною роботою відділу, так і зовнішніми факторами – зміною постачальників, інфляцією, відсутністю необхідних матеріалів у регіоні, зміною договірних умов (тоді відповідальність за відхилення покладається також на юридичний відділ).

Відхилення за ціною з трансакційних витрат на оплату праці, зумовлені змінами ставок оплати праці, які можуть бути спричинені підвищенням або зниженням рівня заробітної плати в результаті внесення поправок у законодавство, переговорів з трудовим колективом та профспілками, набуттям працівниками кваліфікаційного рівня або певного досвіду, якому відповідає інший рівень оплати праці.

Отже, трансакційні витрати слід закріпити за відповідним центром відповідальності, що дасть змогу визначити відповідальну особу.

Проте контроль трансакційних витрат слід здійснювати згідно з принципом відповідальності: на певний центр відповідальності слід відносити лише ті трансакційні витрати, які знаходяться під контролем менеджера цього центру. Аналізуючи відхилення з трансакційних витрат, необхідно визначити, чи є ці відхилення контрольованими з боку керівників центрів відповідальності, тобто, чи несуть менеджери відповідальність за відхилення, адже відповідальність за певний вид витрат часто ділиться. Так, наприклад, за кількість витрачених пакувальних матеріалів буде відповідальний керівник відділу збуту, проте спеціаліст по закупкам буде нести відповідальність за ціну на ці матеріали. Конфлікти виникають, якщо працівників, які не контролюють витрати, помилково вважають відповідальними за появу відхилень, особливо якщо результати контролю використовуються для мотивації підрозділів підприємства.

Наступним інструментом, що дозволяє оптимізувати трансакційні витрати закупівельної діяльності, є запит на пропозицію. Запит на пропозицію складається підприємством-покупцем і направляється потенційним постачальникам у рамках підготовки рішення про закупівлю матеріальних активів або послуг. В даному документі підприємство-покупець зазначає усі суттєві та специфічні вимоги до продукції, умов поставок, цін, умов кредитування тощо. Це дасть змогу зменшити трансакційні витрати на переговори з потенційно непідходящими постачальниками.

Після прийняття рішення про вибір постачальника настає наступна важлива стадія – контрактація, основною подією якої є підписання договору. На даній стадії внутрішній контроль повинен бути спрямований на аналіз відповідності умов і предмета договорів змісту попередніх тендерних процедур, а також умовам переможної пропозиції. Одним із інструментів даного контролю є необхідність візування договорів різними службами підприємства. Відсутність такого контролю й аналізу може призвести до того, що фактично укладений договір буде містити не ті умови, за якими цей постачальник виграв тендер. Відмінність договірних умов від умов тендеру є причиною виникнення відхилень показників діяльності підприємства від запланованих.

Наступним проблемним питанням внутрішньогосподарського контролю є аналіз відхилень постійних витрат та причин їх виникнення. Трансакційні витрати на управління є постійними (умовно постійними) витратами, оскільки, як правило, не залежать від обсягів діяльності підприємства та кількості здійснюваних трансакцій.

Зменшення трансакційних витрат управління можна досягнути шляхом визначення альтернативних способів виконання певних робіт. Трансакційні витрати виникають у результаті виконання функцій. Якщо функції виконуються самим підприємством, то у нього виникають витрати – матеріальні, на оплату праці тощо. Якщо ж функція виконується зовнішньою фірмою, то, відповідно, ці витрати виникають там, а підприємство придбає результати виконання функції зовнішньою фірмою, тобто з'являються витрати за послуги. Тому варто

проаналізувати можливість передачі ряду професійних функцій підприємства, таких як ведення бухгалтерського обліку, організація роботи інформаційних систем, управління трудовими ресурсами, транспортні послуги тощо в інші компанії. Це буде доцільним, якщо витрати на аутсорсинг будуть меншими за витрати всередині підприємства.

До переваг аутсорсингу належать також економія на трансакційні витрати, що виражаються у витратах часу на прийняття управлінських рішень. Менеджер, зазвичай, приділяє близько трьох годин в день вирішенню проблем, які не мають відношення до основних напрямів діяльності компанії, що є просто втратою дорогоцінного часу.

На виникнення відхилень з трансакційних витрат впливають фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. Фактори зовнішнього середовища зумовлені зовнішніми обставинами і, як правило, знаходяться поза впливом суб'єкта господарювання. До них відносимо: економічні, правові (державного регулювання), технологічні, психологічні та соціальні фактори (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Фактори зовнішнього середовища, що впливають на виникнення відхилень з трансакційних витрат від запланованого рівня

Економічні (ринкові)	<ul style="list-style-type: none"> - Поява на ринку нових конкурентів або зникнення існуючих, що впливає на зміну частки ринку, яка належить підприємству; - Зміна постачальників сировини та покупців продукції; - Значне зростання або падіння цін на сировину або на продукцію; - Зростання вимог споживачів до продукції та її обслуговування; - Значна зміна розміру ставки банківського відсотка за кредит
Правові (державного регулювання)	<ul style="list-style-type: none"> - Зміна ставок податків, обов'язкових платежів та порядку їх сплати; - Зміни у зовнішньоекономічному законодавстві; - Зміна рівня інфляції
Технологічні	<ul style="list-style-type: none"> - Розвиток НТП; - Поява нових форм і методів управління; - Удосконалення техніки і технології
Психологічні	<ul style="list-style-type: none"> - Опортунізм партнерів
Соціальні	<ul style="list-style-type: none"> - Чисельність і структурний склад населення; - Рівень освіти і кваліфікації населення; - Звичаї, традиції, трудова етика

Вплив факторів зовнішнього середовища є непередбачуваним і майже не може регулюватися підприємством, при цьому, інколи значно впливаючи на

фактори внутрішнього середовища підприємства та результати його діяльності.

Фактори внутрішнього середовища часто спричинені недоліками в управлінні та опортуністичною поведінкою працівників. Такі фактори більше знаходяться у зоні впливу суб'єкта господарювання, ніж фактори зовнішнього середовища, проте питанням їх дослідження та аналізу на підприємстві не приділено значної уваги через прихований характер дії цих чинників.

3.2. Напрямки удосконалення обліку та контролю трансакційних витрат при прийнятті управлінських рішень

Згідно з даними [33] про розподіл підприємств та організацій за видами економічної діяльності, можна зробити висновок про те, що відбувається зростання кількості підприємств трансакційного сектора. Їхня частка у загальній кількості підприємств та організацій у 2018 р. склала 38,8%, у 2019 р. 40,3%, а у 2020 р. 41,6%. В абсолютному вираженні трансакційний сектор у 2018 році був представлений 780,3 тис. підприємствами та організаціями, у 2019 році – 783,322 тис., у 2020 р. – 820,802 тис. Трансформаційний сектор, у свою чергу, у 2018 році був представлений 1204,5 тис. підприємствами та організаціями, що становило 61,2% від загальної кількості суб'єктів господарювання; у 2019 році – 1158,379 тис., у 2020 р. – 1152,85 тис.

Враховуючи те, що нині трансакційні витрати не виокремлюються ні в системі фінансового обліку, ні в управлінському, на нашу думку, найбільш перспективним підходом до фінансового обліку трансакційних витрат є застосування рахунку 99 «Трансакційні витрати». Вважаємо, що найкращий поділ трансакційних витрат в бухгалтерському обліку буде здійснений на основі найбільш поширеної їх типології. А саме: витрати на пошук інформації, організаційні трансакційні витрати, витрати виміру, витрати опортуністичної поведінки, а також на захист прав власності.

Для бухгалтерського відображення трансакційних витрат у ПрАТ «ПлазмаТек» не потрібно створювати спеціальні форми первинних документів та реєстрів синтетичного обліку, а можна використовувати діючі форми з обліку витрат. Науковцями розроблені відомості для обліку трансакційних витрат, які можуть бути використані у діяльності ПрАТ «ПлазмаТек» (табл. 3.4, 3.5).

Таблиця 3.4 – Запропонована форма відомості обліку трансакційних витрат «Витрати на пошук інформації та її обробку» за місяць _____ 20__ р.

№зп	Дата	Умова виникнення	Сума, грн	Примітки
1	10.11.2023	отримання інформації щодо ситуації на ринку	415,5	
2	11.11.2023	перекладацькі витрати	314,1	
3	25.11.2023	пошук та обробка інформації щодо продавців	248,7	
...	Всього за місяць			

Джерело: [53]

Таблиця 3.5 – Запропонована форма зведеної відомості обліку трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек» за місяць _____ 20__ р.

Вид трансакційних витрат	Склад трансакційних витрат у розрізі аналітики	Сума, грн	Примітки
Витрати на пошук інформації та її обробку	991-1 пошук покупців	314,7	
	991-2 пошук продавців	247,9	
	991-3 отримання інформації щодо ситуації на ринку		
	991-4 перекладацькі витрати	422,2	
	991-5 вартість координації	648,8	
Організаційні трансакційні витрати	992-1 облік витрат на утримання підрозділу № 1		
	992-2 облік витрат на утримання підрозділу № 2		
	992-3 ін.		
Витрати виміру	993-1 витрати на консультаційні послуги	691,2	
	993-2 вивчання документації по системах управління якістю	257,8	
	993-3 ін.		
Витрати опортуністичної поведінки	994-1 витрати на навчання	6012,2	
	994-2 витрати на атестацію персоналу		
	994-3 ін.		
Витрати на захист прав власності	995-1 витрати на консультаційні послуги	1078,0	
	995-2 витрати на сертифікацію	4048	
	995-3 зловживання та агентські витрати		
Всього за місяць	-		

Джерело: [53]

Відомості з узагальненими даними, що мають основну цінність для подальшої роботи з організації обліку, контролю та аналізу трансакційних витрат, надходять від кожного відділу, де можливе виникнення трансакційних витрат до центральної бухгалтерії. У цих відомостях пропонуємо висвітлювати найбільш вагому для подальшого опрацювання інформацію, отримання якої слугуватиме етапом збору даних про трансакційні витрати. Такий внутрішній звіт, на нашу думку, може відображати також інформацію про місця їх виникнення (відділ або департамент), що посилить відповідальність керівників відповідних структурних підрозділів підприємства за виникнення трансакційних витрат, а по завершенню звітного періоду дозволить аналізувати рівень відхилень фактичних витрат від запланованих, їх динаміку, що сприятиме підвищенню аналітичності даних про витрати компанії при прийнятті рішень щодо підвищення конкурентоспроможності. Такий звіт буде корисним компаніям при формуванні внутрішніх бюджетів.

Посилення вимог конкуренції та нашарування економічних проблем в середині підприємства створюють умови для пошуку рішень щодо зменшення трансакційних витрат. Для цього неодмінною умовою є систематизація інформації щодо них у системі обліку та контролю. У дослідженні обґрунтовано теоретичні положення і запропоновані практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю трансакційних витрат для прийняття рішень щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства. У пропорованих звітах подана згрупована інформація про виникнення трансакційних витрат, їхній збір і обробку з відображенням даних про них у відомостях. Звітна інформація надалі забезпечить спрощення управління трансакційними витратами та дасть можливість розробляти стійку стратегічну концепцію управління конкурентоспроможністю.

Подальші дослідження передбачають розроблення напрямків способів протидії зростанню витрат на координацію та управління підприємством. Тобто витрат, пов'язаних з пошуком інформації про стан параметрів ринку та їхню динаміку й отриманням інформації про потенційних ділових партнерів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Трансакційні витрати – це витрати, пов’язані з виконанням трансакції, яка включає в себе придбання товарів або послуг, обмін ресурсів або інші форми бізнес-операцій.

Підбиваючи підсумки, необхідно зазначити, що трансакційні витрати в Україні досліджувалися неповною мірою. Поодинокі намагання окремих вітчизняних вчених класифікувати та узагальнити дослідження не дали очікуваних результатів. Трансакційні витрати на підприємствах, в організаціях, установах України не вивчаються і не аналізуються. Як наслідок, майже на всіх підприємствах, організаціях і установах, на яких проводилися дослідження, трансакційні витрати є дуже високими. Тому було б доцільно продовжувати вивчення і вдосконалення методології трансакційних витрат, ввести визначення трансакційних витрат, їх класифікацію та ведення відповідного бухгалтерського обліку. Зазначене дасть змогу проводити аналітичний та синтетичний облік трансакційних витрат, що своєю чергою сприятиме підвищенню рівня ефективності управлінських рішень

На даний момент є різноманітне трактування економічної сутності трансакційних витрат. Узагальнюючи аналіз дефініцій трансакційних витрат, можна сказати, що до них відносяться витрати, пов’язані із збиранням, накопиченням, обробкою та аналізом інформації про ринок, проведенням переговорів і прийняттям рішень, контролем та захистом виконання контрактів. Трансакційні витрати виступають своєрідною універсальною категорією, що пояснює виникнення, існування та розвиток різних явищ та процесів, які важко пояснити в межах традиційної економіки

Регламентами бухгалтерського обліку не передбачене виокремлення та оцінка трансакційних витрат, інформація про них розпорошена у складі різних рахунків, відсутня процедура їх узагальнення. Проте система обліку ПрАТ «ПлазмаТек» передбачає наявність можливості розробки методологічних засад

формування в бухгалтерському обліку інформації про трансакційні витрати підприємства.

За період з 2020 по 2022 роки чистий дохід від реалізації продукції зменшився у вартісному вираженні на 225360 тис. грн., тобто на 22,43%. Трансакційні витрати зросли на 349849 тис.грн., що у 3,5 раза більше чим у 2020 році, дане збільшення було зумовлене зростанням сумнівних та безнадійних боргів та збитків від курсових різниць.

На основі проведених анкетувань, опитувань та узагальнення отриманої інформації від працівників та керівника, ми визначили структуру трансакційних витрат ПрАТ «ПлазмаТек» і їх співвідношення.

Основною метою внутрішнього контролю трансакційних витрат є виявлення відхилень їх фактичного рівня від запланованого для прийняття ефективних управлінських рішень. Отримані результати наявних відхилень доцільно відображати у спеціальному реєстрі «Відомість відхилень трансакційних витрат» з метою їх подальшого аналізу. Серед основних напрямів аналізу відхилень трансакційних витрат виділено: за операціями, за видами, за ціною та за кількістю.

Крім того, з метою ефективності контролю трансакційних витрат нами акцентовано увагу на необхідності:

- визначити обліково-методичні засади обліку трансакційних витрат в обліковій політиці підприємства, сформувати склад відповідальних осіб, які будуть займатися обліком і контролем та подачею інформації про розмір цих витрат (в які строки, в якій формі);
- запровадити на підприємстві форму документування фактів господарської діяльності, пов'язаних з трансакційними витратами (в яких документах має збиратися та узагальнюватися інформація);
- проводити управлінський облік трансакційних витрат, що полегшить здійснення внутрішнього контролю трансакційних витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Архієреєв С. І. Трансакційний сектор економіки України. Харків: ХФ НІСД, 2003. 56 с.
2. Бонарев В.В. Обліковий аспект відображення проблеми класифікації трансакційних витрат . *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(1). С. 91-99. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(1\)_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(1)_15).
3. Бонарев В.В. Організація обліку трансакційних витрат: теорія та методологія. *Економіка*. 2017. Випуск 786 С. 91-98.
4. Борович О.В. Трансакційні витрати сільськогосподарських підприємств: склад і класифікація . Зб. наук. Пр. «Науковий вісник Академії муніципального управління». Серія «Економічна». 2009. №7. С. 50-58.
5. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2001. 576 с.
6. Валовий регіональний продукт у 2004-2021 рік / статистичний збірник. Державна служба статистики України. URL: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/statistical-information.html>
7. Гавкалова Н. Л., Власенко Т. А. Дослідження впливу трансакційних витрат підприємства на ефективність менеджменту персоналу на прикладі підприємств Харківського регіону. *Теорія та практика державного управління*, 2021, 1(32). С. 204–211.
8. Гайдуцький П.І., Жук В.М. Облік трансакційних витрат – вагомий фактор конкурентоспроможності в сучасній економіці. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 9-19.
9. Гончарова Н. Концепти обліку трансакційних витрат//матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса: ОДЕУ, 2009.258с.
10. Гунцелізер С. Й., Головачко В. М. Проблеми обліку і аналізу трансакційних витрат. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 194-199. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)_33).

11. Данильчук І.В. Теоретичний аспект визначення трансакційних витрат [URL: <http://intkonf.org/index.php?s=%F2%F0%E0%ED%F1%E0%EA%F6> (дата звернення: 10.03.2023)].

12. Даценко Г.В., Кудирко О.М. Шляхи оптимізації ведення обліку адміністративних витрат підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 2. С.69-74.

13. Державна служба статистики України. Економічна статистика. Національні рахунки. Внутрішній валовий продукт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>. (дата звернення: 12.03.2023).

14. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.

15. Замазій О. Проблеми обліку трансакційних витрат у діяльності суб'єктів господарювання. *Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая*. 2004. Выпуск 70.-95с.

16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30.11 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 20.10.2023).

17. Кащук А.А. Витрати на персонал управління: обліковий акцент. Економіко-правові аспекти господарювання: сучасний стан, ефективність та перспективи: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (Одеса, 22-23 вересня 2023 р.). Одеса, 2023. С.134-136.

18. Китайчук Т. Г. Проблеми проведення річної інвентаризації в умовах воєнного часу. *Інтернаука. Серія: Економічні науки*. 2023. №6. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-6-8982>

19. Китайчук Т.Г. Аналітичні процедури та їх значення в процесі проведення внутрішнього контролю. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. XI всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., м. Вінниця, 22 берез. 2023 р., Вінниця, 2023. Ч. I. С. 9-11

20. Коваленко Г.С. Етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами підприємства. *Економіка Крима*. 2012. № 2 (39). URL: http://repository.crimea.edu/jspui/bitstream/123456789/2097/1/044_kov.pdf

21. Концева В.В. Теоретичні аспекти трансакційних витрат на підприємствах. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2014. Випуск 10. С. 105-109.

22. Костирко І. Г. До питання обліку трансакційних витрат. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(2). С. 140-146

23. Косяк А.П., Литовченко О.Ю. Основні аспекти організації обліково-аналітичного забезпечення та управління витратами підприємства. *Інфраструктура ринку*. Випуск 56. 2021. С.145-151

24. Курліщук І.Б. Еволюція поняття трансакційні витрати в економічній науці. *Збірник Луцького національного технічного університету*. 2016. № 3-4 С. 132-138.

25. Лабурцева О. І. Управління витратами підприємства в контексті мінімізації рівня трансакційних витрат. *Економічний простір*. 2019. 150. С. 61–65.

26. Лоханова Н. Проблеми обліку і контролю трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств. *Вісник ТНЕУ*. №1. 2012 р.-161 с.

27. Ляшенко Г.П., Овсяннікова В.І. Витрати підприємства та управління ними. *Економіка та суспільство*. Випуск № 45. 2022. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1929/1857>

28. Мельник С., Юнак Ж. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі ХХІ століття – нове уявлення майбутнього. *Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (13). Житомир:ЖДТУ*, 2009. 408с.

29. Міжнародні стандарти аудиту. [Електронний ресурс]. URL:: <http://zakon2.rada.gov.ua>

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України

від 25.01.2012 р. №52. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 25.09.2022).

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

32. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-те вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2016. 1040 с.

33. Офіційний сайт Державної служби статистики України : веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 18.11.2023).

34. Очеретько Л. М. Внутрішній аудит трансакційних витрат. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7. С. 309-313

35. Пархоменко Л.А., Малюга Л.М., Фротер О.С., Нижник І.О. Методи обліку та управління операційними витратами. *Економіка та держава*. № 1.2022. С.50-54.

36. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.11.2023).

37. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.02.2023).

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=249855.

39. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. №419. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 11.10.2023).

40. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України, поточна редакція від 01.08.2021 № 2258-VIII. Верховна Рада України. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

41. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.09.2023).

42. Русакова О.В. Аналіз сучасних методик оцінювання фінансового стану підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету* .2022. № 2. Том 1. С.7-13.

43. Садовська І. Б. Теорія трансакційних витрат: генеза і сучасність. *Економіст*. 2012. № 4. С.64-66.

44. Сторожук Т. М., Бестюк А. М. Актуальні питання обліку трансакційних витрат та втрат. *Приазовський економічний вісник*. 2021. 1(24). С. 221–227.

45. Уолліс Дж. Вимірювання операційного сектора в американській економіці, 1870–1970. Довгострокові фактори економічного зростання Америки. Чикаго : Університет Чикаго Прес, 1986. Вип. 51. С. 95–148. (Сер. Доходи та багатство).

46. Хорунжак Н. М., Портоварас Т. В. Аналіз операційних витрат: джерела та методи. *Інноваційна економіка*. 2019. № 7-8. С. 132–139. URL: <http://inneco.org/index.php/inneco/ua/article/view/1952>.

47. Шарапова І.С. Аудит виробничих витрат в системі управління підприємством. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2010. Вип. №29 (частина1) URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/75.htm

48. Шигун М. Методичні підходи до бухгалтерського трансакційних витрат. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 3(15).2011.30 с.

49. Шпикуляк О.Г. Інституції аграрного ринку: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2009. 516с

50. Шрам Т. В. Проблемні аспекти відображення трансакційних витрат у бухгалтерському обліку. *Бізнес-навігатор*. 2013. № 2. С. 146-151. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bnav_2013_2_29. (дата звернення: 12.03.2023).

51. Юшак Ж. М. Аналіз відхилень трансакційних витрат за результатами контролю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2013. Вип. 2. С. 380-394

52. Юшак Ж.М. Складові та оцінка трансакційних витрат. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2012. Випуск 2.(17). С. 400-405.

53. Якименко-Терещенко Н. В., Єршова Н. Ю., Милова К. А. Напрямки удосконалення обліку та контролю трансакційних витрат при прийнятті управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2022. 1 (124). С. 99–105.

54. Commons J.R. Institutional Economics. *American Economic Review*. 1931. Vol. 21. P. 562.

55. Shahab S. Transaction Costs in Planning Literature: A Systematic Review. *Journal of Planning Literature*, 37(3), 2022. С.403–414.

56. Hellwig, M. F. Dynamic inefficiency and fiscal interventions in an economy with land and transaction costs. *German Economic Review*. 2021. 23 (1), 21–60. URL: <https://doi.org/10.1515/ger-2020-0110>.

57. Salnikova, S., & Khanin, O. Socio-Economic Indicators of the Ukrainian Lutsk City Development: Dynamics, Trends, and Some Paradoxes. *DETUROPE – The Central European Journal of Regional Development and Tourism*. 2022. 14(1), 189–211.

58. Shadow Economies in Ukraine. Results of the 2019 Survey. Kyiv International Institute of Sociology. Retrieved May 12, 2023. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=eng&cat=reports&id=897&page=1>

59. The Global Competitiveness Report. Retrieved May 15, 2023. URL: https://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf

ДОДАТКИ