

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова
(Навчально-науковий інститут)**

Кафедра економіки, обліку та підприємництва

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

« _____ » _____ 2023

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

**на тему: Бухгалтерський і податковий облік офісних витрат (на
матеріалах ТОВ «Екологічні системи 2017»)**

Виконав студент 56-ОА-20 групи

_____ Алетенко. Н. С.

Керівник роботи:
к.е.н., доцент

_____ Гавриленко Н. В.

Первомайськ, 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Навчально-науковий інститут Національного університету
кораблебудування імені адмірала Макарова
Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки, обліку та підприємництва

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Гарант освітньої програми

(підпис)

«___» _____ 20__ року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

Студенту Алетенко Наталії Сергіївні
прізвище, ім'я по батькові)

1. Тема роботи Бухгалтерський і податковий облік офісних витрат

Керівник роботи к.е.н., доцент Гавриленко Наталія Вікторівна

Затверджена розпорядженням директора №___ від «___» _____ 2023 р.

2. Термін подання роботи: червня 2023 року

3. Вихідні дані по роботі: підручники, монографії, автореферати, періодичні видання, матеріали конференцій, бухгалтерська, фінансова та податкова звітність ТОВ «Екологічні системи 2017», первинна документація, Наказ про облікову політику, реєстри фінансового і податкового обліку

4. Перелік питань, що належать до розробки (найменування розділів) 1. Теоретичні аспекти бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат; 2. Аналіз фінансового стану ТОВ «Екологічні системи 2017»; 3. Організація бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат на ТОВ «Екологічні системи 2017»

5. Перелік презентаційних матеріалів: 1 Категорія «офісні витрати» в історичній ретроспективі; 2. Основні наукові погляди на зміст офісних витрат. 3. Показники фінансового стану ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2019-2021 рр. 4. Недоліки бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат на ТОВ «Екологічні системи 2017»; 5 Формування підходів до обліку витрат в їх взаємозв'язку з кризами релевантності бухгалтерської інформації

6. Консультанти розділів роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Гавриленко Н. В.		
2	Гавриленко Н. В.		
3	Гавриленко Н. В.		

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів роботи	Терміни виконання етапів роботи	Примітка
1	Визначення наукового керівника роботи		
2	Вибір теми роботи та її узгодження її з науковим керівником		
3	Складання попереднього плану роботи, узгодження його з науковим керівником		
4	Збір статистичної інформації		
5	Вивчення друкованих та електронних джерел, економічних реалій, методичних та наукових видань з теми роботи		
6	Систематизація інформації та складання розгорнутого плану роботи, затвердження його науковим керівником		
7	Розробка теоретичного розділу		
8	Розробка аналітичного розділу		
9	Розробка проектного розділу		
10	Розробка вступу, висновків, списку використаної літератури та додатків		
12	Редагування рукопису роботи бакалавра та ознайомлення з ним наукового керівника		
13	Розробка проекту демонстраційного матеріалу та доповіді		
14	Усунення зауважень наукового керівника та завершення роботи		
15	Подання рукопису кваліфікаційної роботи, презентаційного матеріалу на попередній захист		
16	Подання роботи рецензенту та отримання рецензії		
17	Захист роботи перед атестаційною комісією		

Студент

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

Керівник роботи

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОФІСНИХ ВИТРАТ ФІРМИ.....	8
1.1 Офісні витрати в контексті сучасних підходів до обліку витрат.....	8
1.2 Офісні витрати, як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку.....	18
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «Екологічні системи 2017».....	25
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Екологічні системи 2017».....	25
2.2 Аналіз фінансового стану ТОВ «Екологічні системи 2017».....	27
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОФІСНИХ ВИТРАТ ТОВ «ЕКОЛОГІЧНІ СИСТЕМИ 2017».....	38
3.1 Організація бухгалтерського обліку офісних витрат ТОВ «Екологічні системи 2017».....	38
3.2 Організація податкового обліку офісних витрат ТОВ «Екологічні системи 2017».....	42
Висновки.....	50
Перелік використаних джерел.....	55
Додатки	

ВСТУП

Упродовж всієї історії розвитку ринкових відносин доволі важливим фактором, який вплинув на ефективність комерційної діяльності, залишається розмір понесених витрат і зумовлена ними собівартість продукції. В зв'язку з цим в кожную історичну епоху, в будь-яких економічних умовах постійно існувала значна потреба в інформації щодо понесених витрат з боку різних користувачів.

В умовах сьогодення, на сучасному етапі економічного розвитку характерним є посилення міжнародної, глобальної конкуренції, прискорення економічних процесів, ускладнення структур управління компаній внаслідок розширення масштабів їх господарської діяльності та ін. В умовах ринку формується стійка тенденція до збільшення, зачасти, навіть неконтрольованому, частки невиробничих витрат в структурі загальних витрат підприємства, що може доволі значно знижувати його конкурентоспроможність та призвести до значних фінансових труднощів.

Наразі навіть невелике підприємство, як правило, має власний або орендований офіс, оснащений необхідними меблями та комп'ютерною технікою. А сучасні офіси великих успішних компаній немислимі без автомобілів, кондиціонерів, бойлерів, мікрохвильових печей та іншої техніки, яка призначена зробити умови праці офісних працівників якомога комфортнішими. Також фірми несуть витрати на утримання, обслуговування та ремонти офісних приміщень та офісного майна, на охорону та зв'язок, на додаткові блага для персоналу. Усі ці витрати, звісно, вимагають обліку та контролю. Цим обумовлена значущість облікової політики дієвих механізмів бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат та підвищений попит на якісну інформацію щодо цих витрат для облікових цілей.

Значущість проблеми бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат, дискусійність та недостатня розробленість у теоретичному та методичному планах питань осмислення природи та сутності офісних витрат, розробки облікових механізмів, що дозволяють встановити максимально

можливий контроль за рівнем та ефективністю невиробничих витрат, а також підвищити аналітичність одержуваної інформації для різних користувачів визначають актуальність теми даної кваліфікаційної роботи.

Аналіз спеціальної літератури із зазначеної проблематики показав, що процес становлення поглядів на проблему офісних витрат формувався у контексті загальнооекономічного історичного розвитку, а також еволюції науки про облік витрат. Сучасний стан теоретико-методичного базису обліку офісних витрат - це результати праці цілого ряду вітчизняних і зарубіжних вчених. Фундаментальні положення теорії обліку витрат було сформульовано такими вченими, як Е. Гарке, Ч. Гаррісон, Т. Джонсон, М.Х. Жербак, Р. Каплан, Дж.М. Кларк, Р. Купер, Л. Пачолі, Дж.М. Фелс, Е.Е. Фельдгаузен, Дж. Харріс, А.Г. Черч, Г. Емерсон та іншими.

Питанням формування та розвитку окремих аспектів теоретико-методичних основ обліку офісних витрат присвячені наукові роботи таких вчених та практиків, як Ф. Бутинця, Н. Гавриленко, Е. Гарке, Ч. Гаррісона, Т. Джонсона, К. Друрі, О. Грищенко, Р. Каплан, Н. Козіцької, Дж.М. Кларка, Р. Купера, Би. Маскела, Н. Буги та інших.

Практична база бакалаврської роботи охоплює Статут ТОВ «Екологічні системи 2017», облікову політику, облікові реєстри та первинні документи, в яких задокументовано факти надання благодійної допомоги, декларації з податку на прибуток та декларації з ПДВ.

Метою запропонованої кваліфікаційної роботи є висвітлення бухгалтерського та податкового обліку офісних витрат на конкретному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети, в роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити теоретичні аспекти офісних витрат, особливості їх бухгалтерського та податкового обліку;
- проаналізувати фінансовий стан ТОВ «Екологічні системи 2017»;
- охарактеризувати стан бухгалтерського та податкового обліку офісних витрат на ТОВ «Екологічні системи 2017» та виявити основні недоліки.

Об'єктом дослідження є офісні витрати в системі бухгалтерського та податкового обліку ТОВ «Екологічні системи 2017».

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів офісних витрат на обраному підприємстві.

Дана кваліфікаційна робота бакалавра складається з трьох самостійних розділів. В першому розділі розкриті історичні аспекти офісних витрат, їх розвиток, концепції, а також теоретичні нюанси бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат, розкрито розвиток поглядів про даний предмет дослідження в процесі розвитку світової економічної думки.

Другий розділ присвячений висвітленню фінансового стану та особливостей господарської діяльності ТОВ «Екологічні системи 2017».

Третій розділ приділений розкриттю деталей бухгалтерського та податкового обліку офісних витрат на ТОВ ТОВ «Екологічні системи 2017» .

Результати проведеного дослідження обговорені та апробовані шляхом участі у науково-практичній конференції на участь у XII Глухівських наукових читаннях-2022 в м. Глухів

Кваліфікаційна робота виконана на 60 сторінках друкованого тексту, містить 16 таблиць, список використаної літератури налічує 23 джерела.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОФІСНИХ ВИТРАТ ФІРМИ

1.1 Офісні витрати в контексті сучасних підходів до обліку витрат

Проблема офісних витрат вперше була поставлена обліковою наукою в якості невиробничих витрат біля століття тому, проте упродовж доволі тривалого періоду всерйоз не розглядалася в наукових працях теоретиків бухгалтерської науки. Однак в останні декілька десятиліть саме офісні, або невиробничі витрати є найбільш актуальним поприщем для дослідження в сфері обліку витрат.

В межах проведеного дослідження економічної літератури щодо проблематики офісних витрат [1-25 та ін], нам представляється доцільним простежити історичний аспект виникнення та формування даної проблеми в обліковій науці, який з одного боку є дуже важливим для розуміння ступеню розробленості, сучасного стану, напрямлень та перспектив розвитку теорій, які описують офісні (невиробничі) витрати. Однак, з іншого боку ретроспективне вивчення постановки проблеми, в свою чергу, дозволить сформулювати визначення офісних(невиробничих) витрат, які відображають сучасний погляд науки на витрати взагалі та офісних (невиробничих) витрат зокрема.

Історично облік офісних витрат, як складова частина бухгалтерської науки, виник як практична діяльність, метою якої було надання економічної інформації щодо руху та результати господарської діяльності. Таким чином, розвиток обліку офісних витрат, з моменту його зародження і до сьогодення, відбувалося паралельно з розвитком виробництва, торгівлі та економіки взагалі, намагаючись відповідати вимогам часу та запитам користувачів інформації.

Процес еволюції теоретичних напрацювань в сфері обліку невиробничих витрат деякі вчені [27, с. 83] ототожнюють з кризами релевантності облікової інформації – такими періодами, протягом яких цілі та задачі обліку

змінювалися в зв'язку зі змінами економічної реальності, а методи обліку витрат все частіше і частіше надавали інформацію, яка орієнтована на застарілі цілі та задачі. Кризи релевантності послугували поштовхом до зміни парадигмальних теорій в сфері обліку витрат, були періодами революційних змін, злому старих, пошуку та прояву нових теорій обліку витрат, методи яких могли б дозволити досягати поставлених перед обліком цілей.

Базисом усіх систем, які були сформовані під діючим впливом зміни напрямків бізнес-філософії, яка відбулася до початку 80-х років 20 століття та подолання кризи релевантності бухгалтерської інформації, покладено погляд на витрати взагалі і на невиробничі витрати зокрема, який в корні відрізнявся від традиційного. Хоча при цьому всі системи базуються на одному спільному принципі – для досягнення цілі важлива вся господарська діяльність фірми, яка може бути представлена у вигляді послідовних, рівнозначних, з точки зору внеску в створення цінності товарів, продуктів, процесів (потоків, функцій, видів діяльності та інше).

З цього приводу ми маємо власну думку, а саме – поява нового підходу до обліку витрат зовсім не означає, що системи обліку, розроблені на підставі принципів виробничого обліку втрачають актуальність в сьогоденних умовах господарювання. Проведений аналіз історичного розвитку бухгалтерської науки щодо обліку витрат доводить, що погляд на процес створення витрат змінювався після зміни домінуючих підходів до ведення бізнесу, його цілей, філософії бізнесменів. При цьому, той або інший підхід до обліку витрат доцільно застосовувати в умовах переорієнтації і вибудовування діяльності фірми відповідно до певної бізнес-моделі.

Слід визнати, що новий підхід припускає доволі значно ширший погляд на створення продукту або будь-якої цінності, а це, відповідно відбивається і на процесі створення витрат. Особливо важливим компонентом вищезазначеного нового підходу слід виділити переоцінку ролі невиробничих витрат, якісно новий рівень постановки проблеми невиробничих витрат.

Характерним для комплексного підходу, який базується на перебудованій відповідно до нової бізнес-філософії корпоративній структурі є чітко підкреслена необхідність і важливість здійснення невиробничих витрат. Відповідно, як це було на початку 20 століття, перед науковцями-розробниками нових систем обліку витрат в останні десятиріччя поставлена важлива задача контролю та мінімізації, однак вже невиробничих витрат.

Проведений нами аналіз історико-еволюційного аспекту постановки проблеми в сфері обліку витрат та їх вирішення із застосуванням різних підходів до обліку витрат, дозволило нам ідентифікувати ці підходи в їх взаємозв'язку з кризами релевантності облікової інформації. Важливо відмітити, що в межах кожного підходу були узагальнені та систематизовані конкретні методи, методика і системи обліку витрат, з особливим наголосом на притаманні їм переваги та недоліки, які знайшли своє відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених [1; 2; 3; 4; 5; 6; 11; 12-17 та ін.] На рисунку 1.1 відображено наше бачення щодо обліку витрат в контексті кризи релевантності облікової інформації.

В зв'язку з цим, для вирішення проблеми невиробничих (в т.ч. офісних) витрат, необхідно провести актуалізований аналіз різних аспектів розробки та впровадження систем обліку витрат з акцентом на їх невиробничу складову. Тому, для з'ясування напрямків, які вимагають дослідження в межах заявленої проблематики, ми повинні виділити та розглянути як мінімум дві головні складові системи обліку невиробничих витрат, а саме – теоретичну і складову (рисунок 1.2).

Слід наголосити на тому, що теоретична складова системи обліку невиробничих витрат, в свою чергу містить два фундаментальних компонента: перший – це чітке визначення об'єкту обліку, а саме невиробничих витрат, яке відокремлене від інших облікових категорій. Другий – це науково обґрунтована класифікація невиробничих витрат.

В зв'язку з цим, для вирішення проблеми невиробничих (в т.ч. офісних) витрат, необхідно провести актуалізований аналіз різних аспектів розробки та впровадження систем обліку витрат з акцентом на їх невиробничу складову. Тому, для з'ясування напрямків, які вимагають дослідження в межах заявленої проблематики, ми повинні виділити та розглянути як мінімум дві головні складові системи обліку невиробничих витрат, а саме – теоретичну і складову (рисунок 1.2).

Слід наголосити на тому, що теоретична складова системи обліку невиробничих витрат, в свою чергу містить два фундаментальних компонента: перший – це чітке визначення об'єкту обліку, а саме невиробничих витрат, яке відокремлене від інших облікових категорій. Другий – це науково обґрунтована класифікація невиробничих витрат.

Прикладною складовою вищезазначеної системи є методика обліку невиробничих витрат, яка представляє собою комплекс взаємопов'язаних блоків, які регламентують окремі аспекти облікового процесу з допомогою вибору і конкретизації інструментів і способів виконання облікових операцій.

Для формування цілісного розуміння об'єкту дослідження необхідно сформулювати актуальне визначення категорії «невиробничі витрати», «офісні витрати», з врахуванням наявних нині теоретичних розробок з обліку витрат.

Раніше нами вже було підкреслено, що невиробничі витрати є похідним поняттям від фундаментальної облікової категорії «затрати», тому в спробах сформулювати визначення невиробничих витрат в будь-якому разі виникають ускладнення, які, насамперед пов'язані з невизначеністю по відношенню до дефініції витрат.

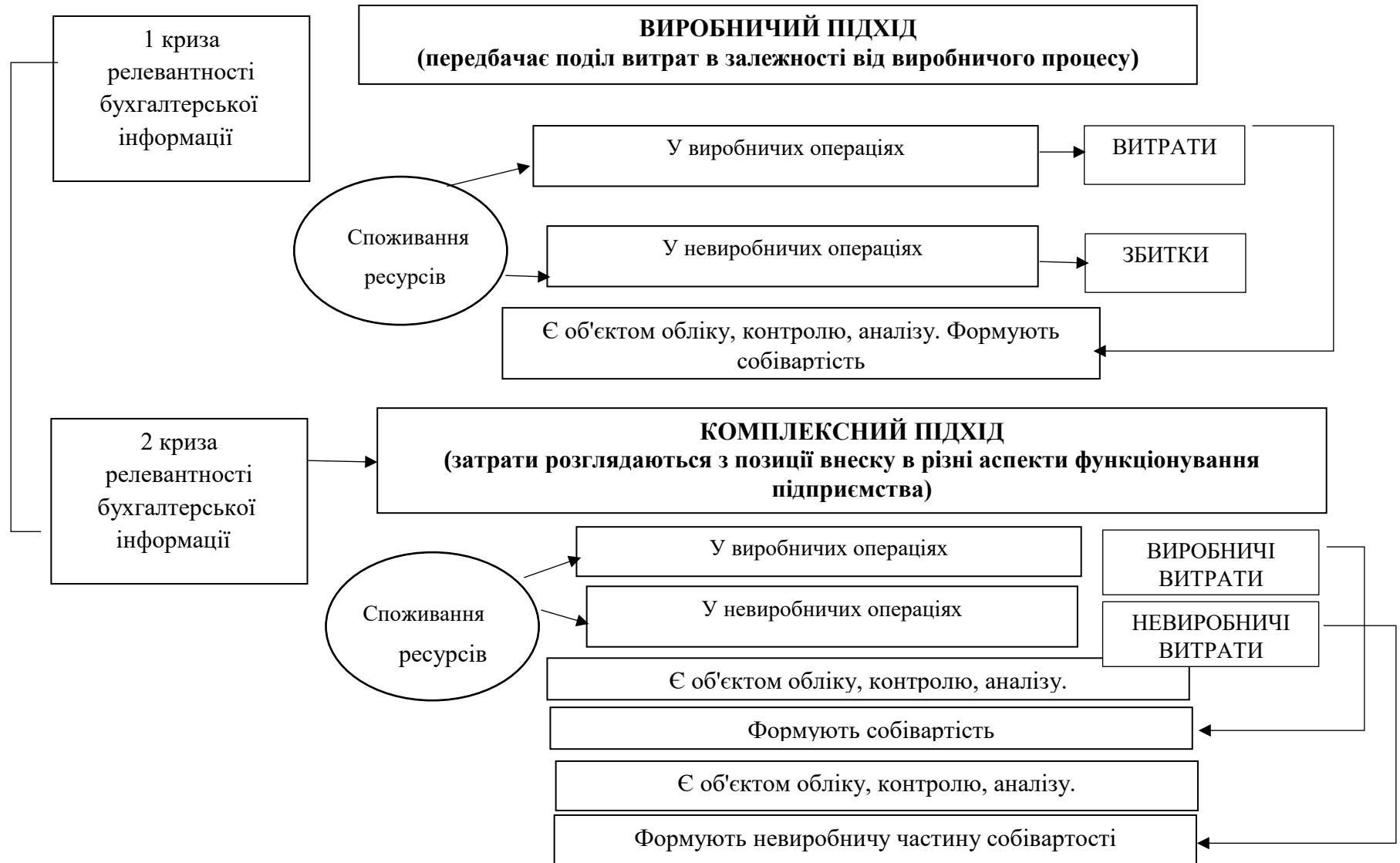


Рис.1.1 Формування підходів до обліку витрат в їх взаємозв'язку з кризами релевантності бухгалтерської інформації



Рис. 1.2 Компоненти системи обліку невиробничих витрат

Ми помітили, що в працях зарубіжних науковців проблема співвідношення понять «витрати», «затрати», «втрати» не стоїть так гостро. Так, наприклад, англomовні автори дуже часто в своїх роботах застосовують термін «cost». Однак, як зазначають перекладачі цих робіт[7, с. 61; 28, с. 23], термін «cost» не є однозначним та в перекладі на українську мову має декілька значень. В економічній теорії це поняття трактується як витрати», на рівні фірми найчастіше вживається як «затрати». Узагальнення та систематизація дослідженого матеріалу щодо проблематики співвідношення категорій «затрати» та «витрати» в додатку А показали, що більшість авторських трактувань вищеобумовлених облікових категорій так або інакше характеризують факти господарської діяльності, пов'язані із зміною стану ресурсів фірми.

Слід зазначити, що науковці кожен по-своєму деталізують ті ресурси, які охоплюються їх визначеннями. Як ми помітили, деталізація має місце при визначенні «витрат», а ресурси деталізуються за їх видами.

Розглянемо невиробничі (офісні) витрати як частину групування витрат на виробничі та невиробничі в загальному контексті класифікації витрат. В таблиці 1.1 наведено розподіл групування витрат відповідно до цілей та задач обліку, які запропоновані вітчизняними вченими.

Таблиця 1.1

Групування витрат відповідно до цілей та задач обліку, які запропоновані вітчизняними вченими

Цілі і задачі обліку	Класифікація витрат
Розрахунок собівартості виробленої продукції, оцінка вартості запасів і отриманого прибутку	-вхідні та минулі; - прямі та непрямі; -основні та накладні; -ті, що формують собівартість (виробничі) та витрати періоду (періодичні, позавиробничі); -одноеlementні та комплексні
Прийняття рішень і планування	-постійні (умовно-постійні) і змінні; -такі, що приймаються і не приймаються в розрахунок при оцінках; - безповоротні витрати; - змінні (втрачена вигода); -граничні та приростні; -планові та непланові
Контроль і регулювання	-регульовані; - нерегульовані

Відповідно до даних, наведених в таблиці 1.1, групування витрат на виробничі і невиробничі орієнтоване на мету розрахунку собівартості виробленої продукції, оцінки вартості виробничих запасів та отриманого прибутку. Ми можемо відмітити, що наведене групування розглядається в наукових працях низки вчених [7; 8; 28; 30; 31]. Проведений огляд змісту цих робіт дозволяє нам зробити висновок про те, що на даний момент єдиного

підходу до ідентифікації групування витрат на виробничі та невиробничі немає.

В приведеному групуванні витрати розподілені на дві групи та характерні тим, що вони мають подвійні назви. Виробничі витрати також називають «такими, що формують собівартість», а невиробничі – «витратами звітного періоду», або періодичними. При цьому, з приводу підстав щодо розподілу витрат, тобто, власне класифікаційної ознаки, то ми зробили висновок відсутності серед вчених узгодження.

В напрацюваннях науковців, витрати розподілені на виробничі і невиробничі (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до групування витрат на виробничі та невиробничі

Автор	Групування витрат	Зміст групування	Підстава групування
Р. Гарісон, Е. Норін, П. Брюер[7, с. 61-65]	Виробничі і невиробничі	Виробничі – прямі матеріальні витрати, прямі трудові витрати і виробничі накладні витрати Невиробничі – адміністративні витрати і витрати на збут	Відношення витрат до процесу виробництва
Р. Гарісон, Е. Норін, П. Брюер[7, с. 61-65]	Затрати, пов'язані з продуктом (виробнича собівартість) та витрати, пов'язані з періодом часу	Виробнича собівартість – прямі матеріальні витрати, прямі трудові витрати і виробничі накладні витрати Витрати періоду – адміністративні	Характер витрат

		витрати і витрати на збут	
Ф.Ф. Бутинець[33, с. 11-18]	Витрати виробництва та Витрати діяльності	Витрати виробництва – це витрати, які несе підприємство в процесі виробництва продукції; Витрати діяльності – всі інші витрати	Участь витрат у виробничому процесі
Л. Сук[34, с. 46-48]	Дійсні та можливі витрати	Невиробничі витрати доцільно виділяти саме зі складу витрат, відображених у облікових реєстрах та спрямованих на реальну сплату коштів чи взагалі використання інших активів, тобто зі складу дійсних витрат	Відображення витрат у облікових реєстрах

Як видно з таблиці 1.2, вчені деталізують свою класифікацію, а до виробничих витрат відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на заробітну плату та інші виробничі накладні витрати. В свою чергу, до невиробничих витрат віднесені переважно витрати на збут і адміністративні витрати [7, с. 61-65].

Як бачимо, по відношенню до розглянутих згруповань вбачається деяка невизначеність. Підстави для групування витрат на виробничі і невиробничі, які були виявлені та проаналізовані різними науковцями,

дозволяють розподілити та розглянути в якості самостійних та досить самодостатніх наступні групування витрат:

- 1) за їх роллю у виробничому процесі – виробничі та невиробничі;
- 2) за джерелом покриття (фінансування), за методом списання, за включенням або невключенням до складу собівартості – витрати продукту та витрати періоду;
- 3) за можливістю інвентаризувати витрати – інвентаризовані та неінвентаризовані.

Окрім цього, вказані угруповання, теоретично можуть бути використані для досягнення цілей, вирішення задач, які стоять перед обліком. В таблиці 1.3 наведене співвідношення ідентифікованих угруповань витрат з цілями і задачами бухгалтерського обліку.

Підстава групування	Групування витрат	Мета і задачі обліку, які вирішує групування витрат
Роль у виробничому процесі	Виробничі і невиробничі	1) Розрахунок собівартості робіт і послуг невиробничих підрозділів; 2) Контроль над витратами у невиробничих підрозділах
Джерело фінансування витрат/метод списання витрат/включення або невключення витрат до собівартості	Витрати на продукт і витрати періоду	Розрахунок собівартості продукту, визначення вартості запасів і прибутку
Можливість інвентаризації витрат	Інвентаризовані і неінвентаризовані	Контроль над витратами

Незважаючи на прив'язування вищенаведених згруповань до цілей обліку, все ж таки слід їх зміст та сутність критично проаналізувати.

Розподіл витрат на виробничі та невиробничі, тобто за їх роллю у виробничому процесі міститься в трактуванні Ф.Ф. Бутинця і В. Ф. Палія. В трактуваннях Р. Гарісона, Е. Норіна, П. Брюера вбачається наближення за

змістом до розподілу витрат на основні і накладні, в яких критерієм розподілу виступає «відношення витрат до технологічного процесу [33; 30; 7].

1.2 Офісні витрати, як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку

Незважаючи на перехід на електронний документообіг, папір, ручки, степлери, папки та інші канцелярські товари, як і раніше використовуються в роботі офісів. Щодня в офісах ми маємо справу з безліч предметів, які нас оточують, оскільки без канцтоварів, побутових приладів, офісного обладнання, комп'ютерів та інших об'єктів впоратися – просто ніяк! Тому пропонуємо поглянути на офісні витрати «з вивороту», а саме: розібрати їх облік та з'ясувати, як з ними слід поводитися бухгалтеру.

Вважаємо, що слід почати з азів, а саме класифікації офісних витрат. Для цього ми з'ясуємо, як офісні витрати знаходять своє відображення в бухгалтерському та податковому обліку, а далі наведемо їх відмінності, які є важливими при віднесенні предметів до тієї або іншої категорії активів.

Спочатку нагадаємо загальні правила БО витрат на офісне майно та розглянемо особливості ПДВ-обліку офісних придбань і розглянемо особливості обчислення податкових різниць для тих платників податку на прибуток, які їх застосовують.

Офісні меблі, обігрівачі, кондиціонери та інше різноманітне подібне офісне майно є основним засобом. Отже, є зрозумілим той факт, що плановий термін їх використання перевищує один рік, а вартість придбання перевищує вартісний поріг, який встановлений на господарюючому суб'єкті в наказі про облікову політику. Слід звернути увагу на те, що господарюючий суб'єкт може обрати будь-який із наявних бухгалтерських методів амортизації, які детально перелічені у п. 26 П(С)БО 7[35]. Щоправда, необхідно зазначити, що для цілей нарахування амортизації в податковому обліку є забороненим для використання виробничий метод, про що прямо вказує п.п.138.3.1 ПКУ[36]. Це є важливим для тих платників, які застосовують податкові різниці.

Бухгалтерський облік офісних витрат підпорядковується загальним вимогам. Тобто тут має значення термін служби, вартість та призначення об'єктів, що придбаваються (цілі понесених витрат), а наявне сьогоденне різноманіття офісних предметів в бухгалтерському обліку обумовлює цілу низку об'єктів. Як наслідок, офісне багатство може потрапляти як до основних засобів, МНМА, МШП, звичайних запасів, а деякі офісні витрати – прямо до витрат.

Загалом, бухгалтерський облік офісних витрат представимо на рисунку 1.3.

Слід згадати, що для розмежування основних засобів і недорогих МНМА господарюючий суб'єкт самостійно встановлює вартісний критерій у своїй обліковій політиці[37]. Великі платники податків, які рахують тимчасові різниці, з метою наближення до податкового обліку можуть установити відповідно до п.п. 14.1.138 ПК вартісний критерій, наприклад у розмірі 6000 грн. [36].

Щодо податкового обліку, то з 01.01.2015 р. слід рівнятися на бухгалтерський облік, в якому офісні витрати включаються до витрат і, відповідно, зменшують об'єкт оподаткування.

Особливістю списання офісних витрат є те, що будь-які офісні витрати варто списувати на 92 рахунок, оскільки вони відповідають опису адміністративних витрат, який містить Інструкція № 291[39] та НП(С)БО 16 [40]. Слід відмітити, що будь-які послуги, надані господарюючому суб'єкту сторонньою організацією для потреб офісу є для нього адміністративними витратами, а саме: сплата спожитих офісом комунальних послуг, плата за охорону офісу та його прибирання, оплата послуг з ремонту офісних приміщень або ж обслуговування офісного обладнання (наприклад: заправка катриджів, ремонт комп'ютерів, плата за доступ до робочих програм). Відповідно до п.7 НП (С)БО 16 [40] всі вищенаведені витрати, понесені офісом списуються в дебет 92 рахунку в тому періоді, в якому вони були здійснені.

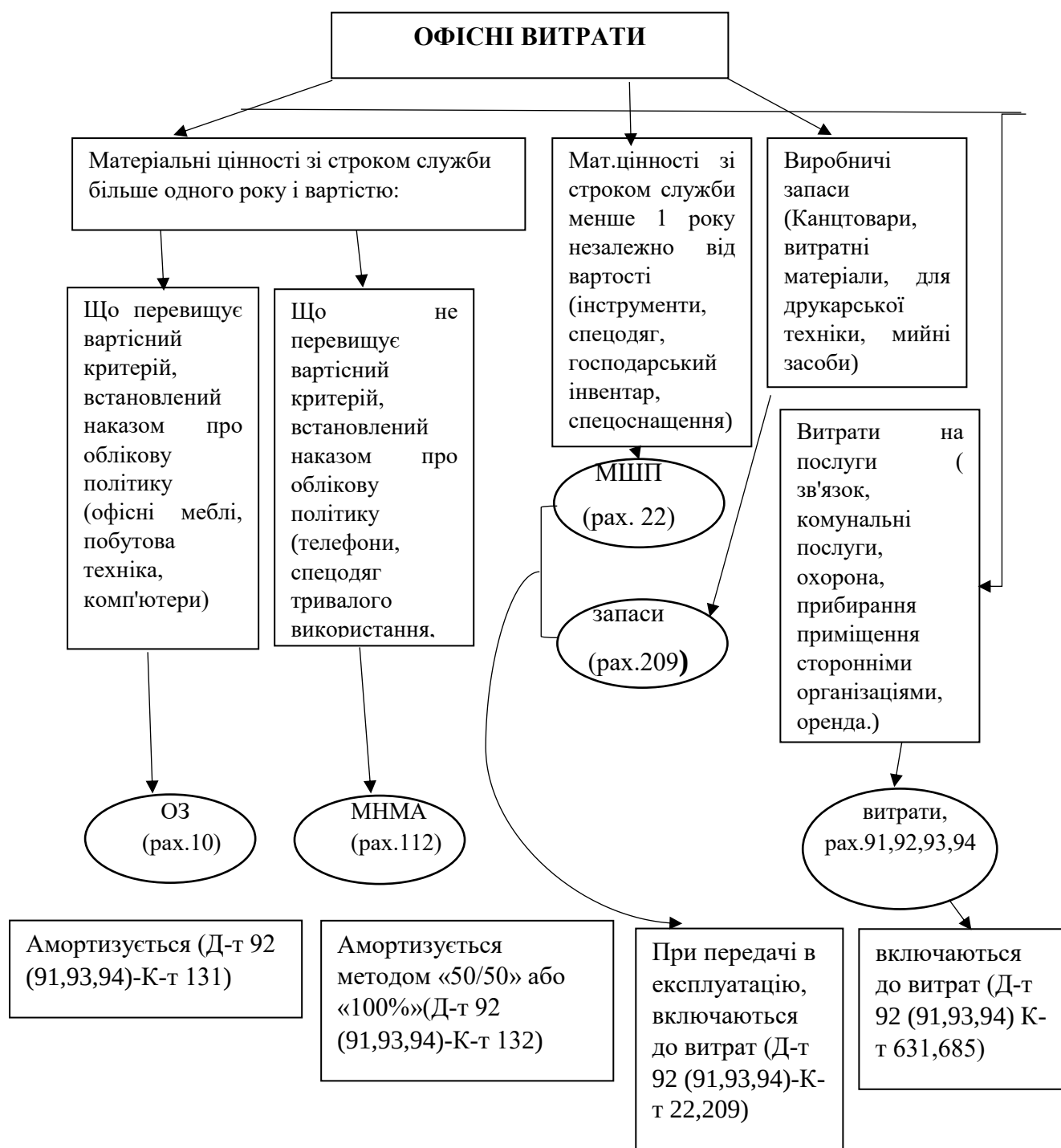


Рис. 1.3 Класифікація офісних витрат в бухгалтерському обліку

Як правило, місцезнаходження офісу може розташовуватися як у власному, так і в орендованому приміщенні, в зв'язку з цим, якщо приміщення власне, то воно в обліку розглядається як основний засіб і відображається на 103 субрахунку «Будинки та споруди». Господарюючий суб'єкт витрати, сплачені

на придбання або будівництво такого приміщення спочатку збирає за Д-т 115 рахунку із складанням проведення:

Д-т 152 (151) – К-т 20,22,63,65,66,68,

а потім при введенні цього приміщення в експлуатацію, складає проведення:

Д-т 103-К-т 15.

Первісна вартість такого приміщення відразу потрапляє до витрат через нарахування амортизації:

Д-т 92 – К-т 131.

За умови, якщо офісне приміщення орендується, то, власне, на балансі господарюючого суб'єкта це приміщення не відображається, а підприємство просто списує витрати, сплачені за його оренду складанням проведення:

Д-т 92 – К-т 63,68.

Однак на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» Довідково знаходить відображення балансова вартість орендованого офісного приміщення. Водночас, якщо підприємство поліпшувало орендований офіс, то на суму поліпшень на 117 субрахунку створюється окремий необоротний актив і складається проведення:

Д-т 153 - К-т 20, 22, 63, 65, 66, 68

Д-т 117 – К-т 153.

Цей актив підлягає амортизації протягом строку дії орендної угоди із складанням проведення:

Д-т 92 – К-т 132.

Невід'ємними атрибутами будь-якого офісу зазвичай є комп'ютери, принтери, факси, телефони та інша техніка подібного характеру. Усі вони відносяться до класичних необоротних активів, оскільки експлуатуються більше одного року. Їх бухгалтерський облік значною мірою залежить від їх вартості і від облікової політики господарюючого суб'єкта.

Якщо наявні об'єкти офісної техніки, які не дотягують до встановленої обліковою політикою господарюючого суб'єкта вартісної межі, то вони розглядаються як МНМА. При їх придбанні складається проведення:

Д-т 153 – К-т 63,68.

При введенні їх в експлуатацію операція відображається:

Д-т 112 – К-т 153.

Амортизація МНМА відображається складанням проведення:

Д-т 92 – К-т 132.

І як вже було зазначено вище, для нарахування амортизації застосовується або метод «50/50», або метод «100%» .

Бувають випадки, коли об'єкт перевищує встановлену в наказі про облікову політику вартісну межу для МНМА, в такому разі він для бухгалтерського обліку є основним засобом. Такі об'єкти основних засобів обліковуються на 104 субрахунку у складі машин та обладнання. Придбання техніки в бухгалтерському обліку супроводжується складанням проведення:

Д-т 152 – К-т 63,68,

а їх введення в експлуатацію: Д-т 104 – К-т 152; при нарахуванні амортизації:

Д-т 92 – К-т 131.

Як правило, в роботі будь-якого офісу використовуються найрізноманітніші спеціалізовані програми, облік яких залежить саме від того, що саме і в якій формі було придбано. Для обліку можливе застосування трьох варіантів.

Щодо першого варіанту, то він застосовується в тому випадку, коли програми встановлено на ПК вже на момент його придбання. Їх вартість тоді обліковується у складі первісної вартості ПК з використанням субрахунків 104 або 112 і не виділяється як окремий об'єкт обліку.

Щодо другого варіанту, то він може застосовуватися тоді, коли програму було спеціально придбано або розроблено. Такі програми знаходять відображення на субрахунку 127 в складі інших нематеріальних активів. При придбанні або розробці програми, складається проведення:

Д-т 154 – К-т 20, 22, 63, 65, 66, 68,

а при введенні в експлуатацію:

Д-т 125 – К-т 154.

Нарахування амортизації супроводжується складанням проведення:

Д-т 92 – К-т 133.

І, нарешті, третій варіант має застосовуватися тоді, коли придбається право доступу до комп'ютерної програми на визначений термін. Ми вважаємо, що ця послуга для потреб офісу, витрати на яку списуються на поточні адміністративні витрати. Проте тут є свої нюанси, які стосуються обліку офісних комп'ютерних програм.

Податковий облік податку на прибуток офісних витрат здебільшого не містить особливих нюансів. Різниці у великих платників можуть виникати здебільшого, або в разі якщо йдеться про основні засоби або нематеріальні активи, або якщо відбулося придбання у ризикових контрагентів, що регулюється пп. 1140.5.4. Податкового Кодексу[21].

Щодо господарського характеру офісних витрат, то тут жодного сумніву не виникає. Винятком є так звана техніка подвійного призначення, наприклад: холодильники, чайники, мікрохвильові печі, кавоварки, обігрівачі, кондиціонери, а також різноманітні декоративні об'єкти, наприклад: квіти, дерева, акваріуми з рибками, зелені насадження[21].

Висновки до першого розділу

Проблема офісних витрат вперше була поставлена обліковою наукою в якості невиробничих витрат біля століття тому, проте упродовж доволі тривалого періоду всерйоз не розглядалася в наукових працях теоретиків бухгалтерської науки. Однак в останні декілька десятиліть саме офісні, або невиробничі витрати є найбільш актуальним поприщем для дослідження в сфері обліку витрат.

В межах проведеного дослідження економічної літератури щодо проблематики офісних витрат, ми простежили історичний аспект виникнення та формування даної проблеми в обліковій науці, який з одного боку є дуже важливим для розуміння ступеню розробленості, сучасного стану, напрямлень та перспектив розвитку теорій, які описують офісні (невиробничі) витрати. Однак, з іншого боку ретроспективне вивчення постановки проблеми, в свою чергу, дозволило сформулювати визначення офісних(невиробничих) витрат, які відображають сучасний погляд науки на витрати взагалі та офісних (невиробничих) витрат зокрема. Узагальнення та систематизація дослідженого матеріалу щодо проблематики співвідношення категорій «затрати» та «витрати» показали, що більшість авторських трактувань вищеобумовлених облікових категорій так або інакше характеризують факти господарської діяльності, пов'язані із зміною стану ресурсів фірми.

Слід зазначити, що науковці кожен по-своєму деталізують ті ресурси, які охоплюються їх визначеннями. Як ми помітили, деталізація має місце при визначенні «витрат», а ресурси деталізуються за їх видами.

Бухгалтерський облік офісних витрат підпорядковується загальним вимогам. Тобто тут має значення термін служби, вартість та призначення об'єктів, що придбаваються (цілі понесених витрат), а наявне сьогоденне різноманіття офісних предметів в бухгалтерському обліку обумовлює цілу низку об'єктів. Як наслідок, офісне багатство може потрапляти як до основних засобів, МНМА, МШП, звичайних запасів, а деякі офісні витрати – прямо до витрат.

Щодо податкового обліку, то з 01.01.2015 р. слід рівнятися на бухгалтерський облік, в якому офісні витрати включаються до витрат і, відповідно, зменшують об'єкт оподаткування.

РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «ЕКОЛОГІЧНІ СИСТЕМИ 2017»

2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Екологічні системи 2017»

Досліджуваний суб'єкт господарювання ТОВ «Екологічні системи 2017» було зареєстровано 10.01.2017 року за наступною адресою, яка одночасно є юридичною: Одеська область, Березівський р-н, село Силівка, вул. Теплична. Керівником даного підприємства є Томпсон Пітер Мітчел. Розмір статутного капіталу становить 12 807 177, 65 грн. На момент останнього оновлення даних, станом на 22.01.2023 р. стан організації зафіксовано як: не перебуває в процесі припинення.

За організаційно-правовою формою ТОВ «Екологічні системи 2017» є товариством з обмеженою відповідальністю; форма власності його недержавна.

Основними видами господарської діяльності ТОВ «Екологічні системи 2017» є:

46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;

01.11 Вирощування зернових культур (окрім рису) і насіння олійних культур;

01.21 Вирощування винограду;

46.19 Діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту.

Тепер проаналізуємо учасників і бенефіціарів. Органи управління ТОВ «Екологічні системи 2017» включають в себе вищий орган – загальні збори і дирекцію в якості виконавчого органу. Частка держави в даному підприємстві відповідно до даних з реєстру Фонду державного майна становить 0%.

Засновником ТОВ «Екологічні системи 2017» є Приватне ТОВ «Свісс Сестейнебл Агрі холдинг Б.В.» Засновник зареєстрований за адресою: Нідерланди, 1081 CN, вулиця Де Кюзерстрат, будинок 22, місто Амстердам. Розмір внеску засновника до статутного капіталу становить 100%, тобто 12 807 177,65 грн.

Непрямий вирішальний вплив мають чотири бенефіціара з часткою в статутному капіталі 25%.

У ТОВ «Екологічні системи 2017» не зареєстровано жодної торгової марки, жодної одиниці автотранспорту, але в користуванні наявна одна ліцензія.

Досліджуване підприємство не є неприбутковою установою, оскільки відсутня його реєстрація в Реєстрі неприбуткових установ. На даний момент ТОВ «Екологічні системи 2017» перебуває на обліку в органах доходів і зборів і має діюче свідоцтво платника ПДВ. Його індивідуальний податковий номер 410728915079, а дата реєстрації – 01.02.2017, тобто з моменту реєстрації господарської діяльності дане підприємство одночасно зареєструвалося платником ПДВ.

Станом на 18.05.2022, як свідчить запит до реєстру «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера» у ТОВ «Екологічні системи 2017», податковий борг відсутній. З реєстру «Великих платників податків» станом на 2023 рік ми дізналися, що підприємство не є великим платником податків.

Місцезнаходженням реєстраційної справи досліджуваного підприємства є юридичний департамент Одеської міської ради. ТОВ «Екологічні системи 2017» з 10.01.2017 р. перебуває на обліку в Державній Службі статистики і його ідентифікаційний код: 37507880.

Підприємство перебуває на обліку як платник податків з 10.01.2017 в Головному управлінні ДПС в Одеській області, Іванівській Державній податковій інспекції з ідентифікаційним кодом органу: 4469166. Номер взяття ТОВ «Екологічні системи 2017» на облік 150717003019. Також в цьому

самому органі підприємство перебуває на обліку як платник єдиного соціального внеску, а номер взяття його на облік: 10000000796722.

Історія ТОВ «Екологічні системи 2017» починалася з обробки 2000 га землі, на яких підприємство вирощувало кукурудзу, соняшник та пшеницю. За період господарської діяльності підприємство майже в 5 разів збільшило площу сільськогосподарських угідь, опанували нові для себе види діяльності, успішно налагодили реалізацію своєї продукції в Одеській області, в Україні і на експорт. Нині ТОВ «Екологічні системи 2017» обробляє 17,60 тис га ріллі в семи районах Одеської області та активно розвиває рослинництво.

Підприємство має в оренді 153 земельні ділянки сільськогосподарського призначення категорії 01.01 для ведення товарного сільськогосподарського виробництва. До 2023 року ТОВ «Екологічні системи 2017» вже орендувала 18,60 тис. га, з яких засівається 17,60 тис. га в різноманітних регіонах України. На залучені ресурси компанія придбала сільськогосподарську техніку, зайнялася закупівлею та будівництвом елеваторів. На своїх полях ТОВ «Екологічні системи 2017» застосовує технології мінімальної обробки земель по till і mini till, які значно дозволяють знизити витрати на гектар.

2.2 Аналіз фінансового стану ТОВ «Екологічні системи 2017»

В таблиці 2.1 наведено результати аналізу джерел капіталу ТОВ «Екологічні системи 2017», з допомогою якого можна з'ясувати те, на якому саме капіталі працює досліджуване підприємство.

Дані, наведені в таблиці 2.1 вказують, що за звітний період 2020 року капітал ТОВ «Екологічні системи 2017» збільшився на 10902,5 тис. грн., а у 2021 році зменшився на 2016,0 тис. грн. Це відбулося на 52,2% за рахунок власного капіталу і на 47,8% – за рахунок позикового капіталу. У 2021 році власний капітал збільшився на 0,67%, позиковий капітал підприємства зменшився на 20,1%. Частка власного капіталу за 2020 рік знизилася на 1,3 %

Таблиця 2.1

**Аналіз структури капіталу за джерелами формування ТОВ
«Екологічні системи 2017» за 2019 -2021 роки**

Джерела формування капіталу	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відхилення (+,-) тис. грн.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2020 р.	2021р.
Власний капітал	30401,5	79,3	36091,0	69,0	36335,0	75,4	+5689,5	+244,0
Позиковий капітал	6293,0	20,7	11206,1	31,0	8946,0	24,6	+4913,1	-2260,1
Капітал підприємства	36394,5	100	47297,0	100	45281,0	100	+10902,5	-2016,0

і дорівнює 69,0%, а позикового – збільшилася на 10,3 % і дорівнює 31,0%. У 2019 році частка власного капіталу збільшилась на 6,4% і дорівнює 75,4%, а частка позикового капіталу зменшилася на 6,4% і на кінець року дорівнює 24,6%. Як бачимо, структура капіталу ТОВ «Екологічні системи 2017» не несе в собі великого ризику для інвесторів, оскільки товариство працює переважно на власному капіталі.

В таблиці 2.2 узагальнено основні показники майнового стану ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2019-2021 рр.

Таблиця 2.2

**Основні показники майнового стану ТОВ «Екологічні системи
2017» за 2019 - 2021 роки.**

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік
1. Частка оборотних виробничих фондів в обігових коштах, %	0,41	0,40	0,38
2. Частка основних засобів в активах, %	0,31	0,21	0,19
3. Коефіцієнт зносу основних засобів, %	0,76	0,78	0,81
4. Частка оборотних виробничих активів, %	0,41	0,40	0,38
6. Частка оборотних виробничих фондів в обігових коштах, %	0,41	0,40	0,38
7. Коефіцієнт мобільності активів %	0,74	0,68	0,74

Як свідчать наведені дані таблиці 2.2 - частка оборотних виробничих фондів в обігових коштах характеризує частку обігових коштів у виробничій сфері. Цей показник знижується у 2020 році на 0,01 відсоткового пункту, що є негативною тенденцією. У 2021 році також відбувається його зменшення на 0,02 відсоткового пункту і це вказує на проблеми ТОВ «Екологічні системи 2017» з обіговими коштами.

Доволі позитивно можна оцінити зменшення частки основних засобів в активах. Зниження значення цього показника з 0,31 до 0,21 за умов зростання обсягів реалізації є позитивною ознакою для ТОВ «Екологічні системи 2017». Однак, доволі непростою є ситуація з коефіцієнтом зносу основних засобів, тому рекомендується його зменшення. У 2020 році спостерігається його зростання на 0,02, що свідчить про застарілість обладнання. Така тенденція у 2021 році – зростання на 0,03 відсоткового пункту.

Показник частки оборотних виробничих активів у 2020 році має зменшення на 0,01 відсоткового пункту і це є негативним фактором. Також це спостерігається у 2021 році, відбувається його зниження ще на 0,02 відсоткового пункту й характеризує загострення проблем з валютою.

Аналогічна ситуація з часткою оборотних виробничих фондів в обігових коштах. Відбувається його зменшення у 2020 році на 0,01 відсоткового пункту і у 2021 році зменшення ще на 0,02.

Значення коефіцієнта мобільності свідчить, що у 2019 році поточні активи ТОВ «Екологічні системи 2017» на 74% були сформовані за рахунок власних оборотних коштів. Проте у 2020 році ситуація погіршилася. Значення показника знизилося на 6% до 68%. У 2021 відбулося покращення, він зріс і досяг значення 2019 року. Але не зважаючи на коливання, даний показник на ТОВ «Екологічні системи 2017» є позитивним, тому що перевищує нормативний показник, який рівний 0,5.

В таблиці 2.3 узагальнено показники ділової активності ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2019-2021 рр.

Таблиця 2.3

Показники ділової активності ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2019-2021 роки

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік
1. Оборотно́сть активів, обороти	0,39	0,50	0,63
2. Фондовіддача, грн.	1,24	2,40	3,28
3. Коефіцієнт оборотності обігових коштів, обороти	0,63	0,68	0,83
4. Період одного обороту обігових коштів, днів	571	529	434
5. Коефіцієнт оборотності запасів, обороти	0,54	0,74	1,30
6. Період одного обороту запасів, днів	667	486	277
7. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, обороти	6,84	7,66	10,72
8. Період погашення дебіторської заборгованості, днів	53	47	34
9. Коефіцієнт оборотності готової продукції, оборотів	1,83	3,13	9,09
10. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, обороти	4,46	3,16	4,28
11. Період погашення кредиторської заборгованості, днів	81	114	84
12. Період операційного циклу, днів	720	533	311
13. Період фінансового циклу, днів	639	419	227
14. Коефіцієнт оборотності, обороти	0,47	0,66	0,78

Як свідчать наведені в таблиці 2.3 розрахунки, величина чистого обсягу продажу за 2020 рік підвищилася на 11% порівняно з 2019 роком. За той же

період величина активів зросла на 30%. В 2021 році величина чистого обсягу продажу збільшилась на 13%, а величина активів зменшилась на 4,3%. Чистий обсяг продажу збільшується швидшими темпами, що є свідченням підвищеного використання активів і, як наслідок, підвищення можливостей підприємства до оновлення та модернізації виробничих потужностей.

Показник фондівдачі згідно проведених нами розрахунків збільшився з 1,24 за 2019 рік до 2,4 за 2020 рік та 3,28 в 2021 році, що свідчить про відносне зниження частки зношення основних засобів у собівартості продукції. Проте причиною цього може бути й те, що ТОВ «Екологічні системи 2017» використовує застаріле виробниче обладнання.

Період одного обороту обігових коштів знизився з 571 днів у 2019 році й 529 днів у 2020 році, і до 434 днів у 2021 році, що є позитивним результатом.

Постійне зростання показника оборотності запасів упродовж досліджуваних трьох років з 0,54 у 2019 році до 0,74 у 2020 році і 1,3 у 2021 році показує, що діяльність підприємства із закупівлі сировини і матеріалів, виробництва, збуту готової продукції є ефективною.

В таблиці 2.4 наведено показники рентабельності ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2019-2021 рр.

Таблиця 2.4

Показники рентабельності ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2019-2021 рр.

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік
1. Рентабельність активів за прибутком від звичайної діяльності	0,003	0,078	0,006
2. Рентабельність капіталу (активів) за чистим прибутком	0,003	0,078	0,006
3. Рентабельність власного капіталу	0,003	0,102	0,007
4. Рентабельність виробничих фондів	0,005	0,154	0,012

5. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації	-0,02	0,056	-0,02
6. Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності	0,009	0,16	0,015
7. Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком	0,007	0,155	0,009
8. Коефіцієнт реінвестування	41,86	2,634	37,73
9. Коефіцієнт стійкості економічного зростання	0,138	0,268	0,274
10. Період окупності капіталу, квартал	91	3,3	44
11. Період окупності власного капіталу, квартал	76	2,5	34,5

Дані таблиці 2.4 вказують на те, що рентабельність по всіх розрахованих показниках, за три досліджувані роки, має дуже низькі значення, зокрема в 2019 і 2021 роках, у 2020 році ситуація покращилася і всі показники рентабельності, в порівнянні з 2019 роком, значно зросли, але в продовж 2021 року ситуація знову значно погіршилася, але в порівнянні з 2019 роком стала дещо кращою.

Отже в кінці досліджуваного періоду всі показники рентабельності дуже знизились, а це означає, що підприємство втрачає можливість у самостійному прийнятті рішень щодо господарської діяльності, знижується прибутковість використання активів і пасивів підприємства, та виникає неспроможність фінансувати оновлення своїх основних та оборотних засобів, і все це вказує на те, що власники підприємства отримують все менше прибутків і тому виникає необхідність в залученні зовнішнього капіталу.

Складною є ситуація з рентабельністю виробничих фондів. Цей показник низький. Це може свідчити про те, що підприємство експлуатує застаріле обладнання й потребує його оновлення.

Дуже малою також є рентабельність реалізованої продукції, що свідчить про зниження ефективності господарської діяльності товариства й ризику банкрутства.

Значення коефіцієнта реінвестування, яке зменшується говорить про те, що підприємство не докладає великих зусиль для того, щоб покращити своє фінансове становище. Це слід оцінити негативною оцінкою, тому що акціонери, незацікавлені в отримванні високих дивідендів, не вкладають частину прибутку у власний капітал товариства й тим самим не сприяють розширенню виробництва.

Ситуація з коефіцієнтом економічного зростання є позитивною. Цей показник має тенденцію зростання хоча й невеликими темпами. Це можна оцінити позитивно. Також позитивно слід оцінити ситуацію зі зменшенням періодів окупності капіталу й власного капіталу.

На підставі інформаційних даних фінансової звітності, розрахуємо основні показники фінансового стану ТОВ «Екологічні системи 2017» і отримані дані по всіх показниках згрупуємо в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Показники фінансового стану ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2020-2021рр.

Показник	За даними звітності станом на 31.12.2020 р.	За даними звітності станом на 31.12.2021 р.	Нормативне значення	Відхилення
1. Аналіз ліквідності підприємства				
2.1 Коефіцієнт покриття	3,148	3,876	> 1	+0,728
2.2 Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,208	2,056	0,6 – 0,8	+0,848
2.3 Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,556	0,864	> 0 збільшення	+0,308
2. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства				
3.1 Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,763	0,803	> 0,5	+0,04
3.2 Коефіцієнт фінансування	0,310	0,245	< 1 зменшення	-0,65
3.3 Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	0,737	0,753	> 0,1	+0,016
3.4 Коефіцієнт маневреності	0,659	0,696	> 0	+0,037

власного капіталу			збільшення	
3. Аналіз ділової активності підприємства				
4.1 Коефіцієнт оборотності активів	0,601	0,525	Збільшення	-0,076
4.2 Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	2,565	2,703	Збільшення	+0,138
4.3 Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	9,156	10,116	Збільшення	+0,96
4.4 Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	39,864	36,081	Зменшення	-3,783
4.5 Строк погашення кредиторської заборгованості, дні	142,3	135,03	Зменшення	-7,27
4.6 Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	0,967	0,993	Збільшення	+0,026
4.7 Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	0,229	0,177	Збільшення	-0,052
4.8 Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,788	0,655	Збільшення	-0,133
4. Аналіз рентабельності підприємства				
5.1 Коефіцієнт рентабельності активів	0,127	0,139	> 0 збільш.	+0,012
5.2 Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,166	0,173	> 0 збільш.	+0,007
5.3 Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,289	0,395	> 0 збільш.	+0,106
5.4 Коефіцієнт рентабельності продукції	0,197	0,231	> 0 збільш.	0,034

Таким чином, на підставі отриманих нами вищезазначених в таблиці 2.4 показників, ми можемо зробити наступні висновки:

1. Коефіцієнт покриття на кінець 2020 р. становить 3,148 при тому як нормативне значення повинне бути більше за одиницю. За даними 2021 р. цей показник становить 3,876, а це на 0,728 пунктів є більшим від даних, розрахованих станом на 31.12.2020 р. Отримане значення коефіцієнту покриття свідчить про достатність ресурсів ТОВ «Екологічні системи 2017», які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань. Таке його значення вказує на те, що у ТОВ «Екологічні системи 2017» оборотні засоби є в достатності і воно зможе погасити свої поточні зобов'язання. Як свідчать отримані результати розрахунків, даний показник в 2020 році є нижчим у порівнянні з показником 2021 року.

Щодо коефіцієнту швидкої ліквідності досліджуваного підприємства, то

він має значення більші аніж встановлений норматив та становить у 2020 р. 1,208, а у 2021 році – 2,056, при його нормативному значенні 0,6-0,8.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2020 р. становить 0,556, а на кінець 2021 року -0,864.

4. Значення коефіцієнту автономії за 2020 рік становить 0,763 та у 2021 р. - 0,803, що свідчить про те, що ТОВ «Екологічні системи 2017» здійснює свою діяльність за рахунок власного капіталу.

При нормативному значенні коефіцієнту фінансування, меншому за 1, досліджуване підприємство має за звітний період показник 0,310 за даними 2020 року та 0,245 за даними 2021 року, який свідчить про незначну залежність ТОВ «Екологічні системи 2017» від залучених засобів.

При нормативному значенні коефіцієнту фінансування, меншому за одиницю ТОВ «Екологічні системи 2017» має за звітний 2020 рік показник 0,310 та 0,245 за даними 2021 року, що свідчить про доволі незначну залежність досліджуваного підприємства від залучених засобів.

Щодо коефіцієнту забезпечення власними оборотними засобами, то при нормативному значенні, яке більше за 0,1, ТОВ «Екологічні системи 2017» за 2020 рік має значення цього показника 0,737, що є на 0,016 пунктів менше аніж за 2021 рік.

На кінець 2021 р. значення показника маневреності власного капіталу становить 0,696.

Таким чином, проаналізувавши показники ділової активності ТОВ «Екологічні системи 2017», ми можемо констатувати суттєві відхилення між показниками, розрахованими на основі даних 2020 та 2021 рр.

Відхилення між значеннями показника коефіцієнту оборотності активів за даними 2020 р. та 2021 р. становить -0,076 пунктів.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості за 2021 р. відносно 2020 р. збільшився на 0,138 пунктів. Значення коефіцієнту оборотності дебіторської заборгованості ТОВ «Екологічні системи 2017» в 2021 році на 0,96 пунктів більше за значення показника в 2020 році.

Строк погашення дебіторської заборгованості досліджуваного підприємства за даними 2020 року становив 39,864 дні, а строк погашення кредиторської заборгованості – 142,3 дні. За даними фактичних показників, обчислених за даними 2021 року, термін погашення дебіторської заборгованості становить 36,081 днів, а кредиторської - 135,03 дні, а це на 3,783 та 7,27 пунктів є більшим за значення показників 2020 р.

Значення показника оборотності матеріальних запасів за звітний 2021 р. становить 0,993, що вказує на довгострокову реалізацію ТМЦ досліджуваного підприємства.

Висновки до другого розділу

У другому розділі випускної роботи були розглянуті виробничо-економічна характеристика ТОВ «Екологічні системи 2017» та його фінансове становище, які свідчать, що:

ТОВ «Екологічні системи 2017» - це сільськогосподарське підприємство, яке здійснює господарську діяльність в сфері вирощування зернових культур (окрім рису) і насіння олійних культур, оптової торгівлі зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;

На своїх полях ТОВ «Екологічні системи 2017» застосовує технології мінімальної обробки земель по till і mini till, які значно дозволяють знизити витрати на гектар.

Валовий прибуток у 2019 року склав 5073,6 тис. грн., у 2020 р. – 7904,0 тис. грн., а в 2021 р. – 7644,0 тис. грн., що є позитивною тенденцією.

- ліквідність є задовільною, підприємство має ліквідний баланс;
- рентабельність є занадто низькою й спостерігається подальше її зниження. Єдиною позитивною тенденцією є зростання коефіцієнта економічного зростання;
- фінансова стійкість є задовільною і спостерігається її постійне покращення виходячи з ростом окремих показників.

- аналіз структури капіталу за джерелами формування показав, що за звітний період 2020 року капітал ТОВ «Екологічні системи 2017» збільшився на 10902,5 тис. грн., а у 2021 році зменшився на 2016,0 тис. грн. Це відбулося на 52,2% за рахунок власного капіталу і на 47,8% – за рахунок позикового капіталу.

Таке фінансове становище ТОВ «Екологічні системи 2017» є складним через недостатню кількість грошових коштів та оборотних активів, по-друге, через маленьку частку чистого прибутку, завдяки якому коефіцієнти рентабельності занадто низькі; неплатоспроможність дебіторів вчасно повертати свої борги. Необхідно більш уважно ставитися до структури активів й пасивів ТОВ «Екологічні системи 2017», тому що від цього залежить його інвестиційна привабливість.

- ліквідність є задовільною, підприємство має ліквідний баланс;

- рентабельність є занадто низькою й спостерігається подальше її зниження. Єдиною позитивною тенденцією є зростання коефіцієнта економічного зростання;

- фінансова стійкість є задовільною і спостерігається її постійне покращення виходячи з ростом окремих показників.

- аналіз структури капіталу за джерелами формування показав, що за звітний період 2020 року капітал підприємства збільшився на 10902,5 тис. грн., а у 2021 році зменшився на 2016,0 тис. грн. Це відбулося на 52,2% за рахунок власного капіталу і на 47,8% – за рахунок позикового капіталу.

Таке фінансове становище підприємства є складним через недостатню кількість грошових коштів та оборотних активів, по-друге, через маленьку частку чистого прибутку, завдяки якому коефіцієнти рентабельності занадто низькі; неплатоспроможність дебіторів вчасно повертати свої борги. Необхідно більш уважно ставитися до структури активів й пасивів підприємства, тому що від цього залежить його інвестиційна привабливість.

РОЗДІЛ III ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОФІСНИХ ВИТРАТ НА ТОВ «ЕКОЛОГІЧНІ СИСТЕМИ 2017»

3.1 Організація бухгалтерського обліку офісних витрат на ТОВ «Екологічні системи 2017»

Оскільки у ТОВ «Екологічні системи 2017» не було можливості придбати власну будівлю для офісу, тому воно орендувало його. В зв'язку з цим у досліджуваного підприємства, як орендаря виникають витрати у випадку користування офісом за договором операційної оренди і які відображаються в обліку.

Орендований об'єкт зараховується бухгалтером ТОВ «Екологічні системи 2017» на позабалансовий рахунок 01 до складу орендованих необоротних активів за балансовою (залишковою) і первісною вартістю, яка зазначається у договорі операційної оренди.

Щодо витрат, які виникають в процесі отримання офісу в оренду, наприклад, вартість нотаріального посвідчення договору, то вони ТОВ «Екологічні системи 2017» визнаються витратами звітного періоду та відображаються на 92 рахунку в складі адміністративних витрат.

Як орендар, ТОВ «Екологічні системи 2017» визнає витрати у вигляді орендних платежів за відповідний період за наявності акту наданих послуг, отриманого від орендодавця.

Однак у орендній практиці ТОВ «Екологічні системи 2017» були такі випадки, коли орендодавець своєчасно не оформляв акт. У цьому разі підприємство визнавало витрати в розрахунковій сумі на підставі свого внутрішнього первинного документу, а розрахунок витрат здійснювався виходячи з актуальної, доступної та надійної інформації, за методикою, яка безпосередньо розроблена ТОВ «Екологічні системи 2017» та включена до його облікової політики.

Внутрішній акт складається головним бухгалтером підприємства,

оскільки він відповідає за приймання орендних послуг. А сама можливість оформлення такого акту повинна бути передбачена правилами документообігу ТОВ «Екологічні системи 2017», але це на підприємстві упущено, що є недоліком, який потрібно усунути.

У подальшому, якщо сума витрат, яка визнана в минулому звітному періоді згідно із внутрішнім актом, буде відрізнятися від фактичної вартості орендних послуг, що зазначені у запізненому акті орендодавця, то таку різницю ТОВ «Екологічні системи 2017» слід відображати у витратах або доходах поточного звітного періоду.

Вважаємо за важливе таку ситуацію, коли раптом виявиться, що різниця між розрахунковою сумою в акті орендодавця є помилкою, яка суттєво вплинула на фінансову звітність минулих звітних періодів, то таку помилку ТОВ «Екологічні системи 2017» слід виправляти за правилами П(С)БО 6.

Сплачені ТОВ «Екологічні системи 2017» витрати на орендні платежі за офісне приміщення визнаються в складі адміністративних витрат і обліковуються на 92 рахунку.

Перерахований в якості завдатку гарантійний платіж відображається у ТОВ «Екологічні системи 2017»-орендаря проведенням:

Д-т 377 К-т 31

та одночасно на позабалансовому рахунку 05 «гарантії та забезпечення надані». Якщо така оренда припинялася у термін, який первісно був передбачений договором, то цей платіж підлягала поверненню ТОВ «Екологічні системи 2017»-орендареві із складанням зворотного проведення:

Д-т 31 К-т 377,

або окремою угодою зараховувалося у рахунок сплати орендних платежів за останні місяці оренди:

Д-т 685 К-т 377.

Відображення витрат на комунальні послуги ТОВ «Екологічні системи 2017» залежить від умов договору оренди. Оскільки досліджуване підприємство укладає прямі договори на надання комунальних послуг з їхніми

постачальниками, то у такому разі воно відображає вартість послуг на підставі рахунків постачальників у складі адміністративних витрат на 92 рахунку.

На території, що прилягає до офісу ТОВ «Екологічні системи 2017», підприємством було здійснене укладення тротуарної плитки та асфальту, що в бухгалтерському обліку підприємства було відображено на субрахунку 103.

Також різноманітні елементи благоустрою території було придбано в ході господарської діяльності ТОВ «Екологічні системи 2017» і їх вартість можна достовірно визначити, то вони обліковуються як окремі об'єкти, а саме:

- дерева, газони, квітники – у складі багаторічних насаджень на 108 субрахунку;
- альтанки, доріжки, крамниці, вивіски, покажчики – у складі основних засобів відповідної групи: споруди, інші основні засоби, МНМА – на відповідних субрахунках 10 рахунку і 112 субрахунку;
- однолітні насадження, витрати на їх полив, унесення добрив – як витрати періоду із списанням на 92 рахунок.

Оскільки елементи благоустрою визнаються необоротними активами, то бухгалтерією ТОВ «Екологічні системи 2017» складаються документи на введення їх в експлуатацію – акти типової форми № ОЗ-1.

У ході експлуатації об'єктів благоустрою у ТОВ «Екологічні системи 2017» виникають витрати на їх утримання, підтримання в робочому стані, тобто проведення ремонтів та поліпшення. Однак досліджуване підприємство ці роботи, та пов'язані з ними витрати не розмежовує, що є упущенням. Тому ми пропонуємо ТОВ «Екологічні системи 2017» визначити, до якого виду робіт відносяться здійснені заходи за допомогою переліку робіт. Так, роботи з утримання об'єктів благоустрою наведено в додатку № 5 до Порядку № 154; із поточного ремонту об'єктів благоустрою – у додатку 3, із капітального ремонту – у додатку 1 до цього ж Порядку. Тому радимо керівникові ТОВ «Екологічні системи 2017» прийняти рішення про характер та ознаки здійснюваних робіт.

Витрати на утримання офісних об'єктів благоустрою, таких як: прибирання прилеглої території, фарбування ослонів, відображаються бухгалтерією ТОВ «Екологічні системи 2017» в складі витрат періоду на 92 рахунку, 949 субрахунку у складі інших витрат операційної діяльності із складанням проведення:

Д-т 92,949 К-т 20,66,65, 63, 685.

Витрати на підтримання об'єктів благоустрою в робочому стані та витрати на проведення поточних ремонтів також бухгалтерією ТОВ «Екологічні системи 2017» відносяться до складу витрат періоду:

Д-т 92,949 К-т 20,66,65, 63, 685.

Витрати на придбання чаю, кави та ін. контролюються керівництвом ТОВ «Екологічні системи 2017». Наприклад, наказом визначається максимальний рівень витрат із розрахунку на місяць, а відповідальна особа складає перелік необхідного та контролює прихід і витрату. Установлений максимум виражається в прив'язці до розміру виручки.

Зазначимо, що при складанні ТОВ «Екологічні системи 2017» бюджету закупівлі слід ураховувати, що витрати на придбання продуктів харчування можуть бути пов'язані:

- із повсякденними потребами співробітників господарства;
- витратами на обслуговування клієнтів офісу. Причому залежно від запланованих рекламних заходів ці витрати можуть змінюватися.

Для даної схеми, яка застосовується ТОВ «Екологічні системи 2017» для харчування співробітників офісу, відображення в обліку вимагають операції придбання та використання продуктів харчування. При цьому продукти, що придбаваються, можуть враховуватися як запаси, або, минаючи рахунки активів, відразу списуватися на витрати з віднесенням на 92, 93, 949 рахунки. Продукти-запаси на ТОВ «Екологічні системи 2017» обліковуються на 209 субрахунку як витратні матеріали, однак у процесі їх споживання, вони списуються на витрат

Передача продуктів для внутрішнього споживання відбувається на підставі одного з документів:

- накладної-вимоги на випуск(внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми М-11;
- акту про списання, складеного в довільній формі.

Вважаємо, щодо продуктів, які придбаваються, ТОВ «Екологічні системи 2017» може встановити кількісний критерій аналогічно до порогу для офісної дрібноти. В такому разі придбання, які не перевищують такий поріг, пропонуємо відразу списувати на витрати із складанням запису:

Д-т 92,93,949 К-т 685, 372.

Тобто, якщо вартісний критерій буде встановлено на квартальний, або річний період, то придбані упродовж цього періоду продукти потраплять до витрат такого періоду за умови, що їх вартість уписується в межі порогу.

Слід наголосити на тому, що особливості застосування вартісного критерію щодо продуктів харчування необхідно ТОВ «Екологічні системи 2017» прописати в обліковій політиці. Тому пропонуємо підприємству позначити, які саме придбання можна списувати на витрати без включення їх до складу активів. Їх можна прямо назвати: чай, цукор, кава, або піти за іншим принципом – вказати вартість одиниці придбання, до якої слід застосовувати встановлений критерій.

3.2 Організація податкового обліку офісних витрат на ТОВ «Екологічні системи 2017»

Оскільки ТОВ «Екологічні системи 2017» є платником податку на прибуток і ПДВ, то в податковому обліку підприємства, як орендаря витрати на ремонт орендованого офісу відображаються залежно від того, як класифіковано цей ремонт (таблиця 3.1).

**Відображення в бухгалтерському та податковому обліку ТОВ
«Екологічні системи 2017» витрат на ремонт офісних приміщень**

Облік	Поточний ремонт	Вид ремонту			
		Капітальний ремонт			
		Не поліпшення		Поліпшення	
		Без компенсації	З компенсацією вартості робіт. Результати робіт передаються орендодавцеві відразу після їх виконання, до того, як орендар почав ними користуватися	Без компенсації	З компенсацією вартості поліпшення при поверненні з оренди
Вид витрат	Витрати звітного періоду	Витрати звітного періоду	Витрати звітного періоду	Капітальні інвестиції	
Записи в бухобліку	Д-т 92-К-т 20,631,685,661,651; Д-т 641/ПДв – К-т 631,685		Д-т 23-К-т 20,631,685,661,651; Д-т 641/ПДв – К-т 631,685 Д-т 703 –К-т 641/ПДВ Д-т903 –К-т 23	Д-т 153- К-т 20,631,685,661,651; Д-т 641/ПДВ – К-т 631, 685; Д-т 117 – К-т 153	
Податок на прибуток	Витрати визнаються за правилами бухгалтерського обліку			Операції, пов'язані з капремонтами та поліпшеннями орендованих ОЗ, в орендарів – платників податку на прибуток, які коригувати фінансовий результат на різниці: - не зобов'язані, у ПО відображаються так само, як і в БО	
ПДВ	Сума ПДВ у вартості витрат на ремонт офісних приміщень ураховується за загальними правилами ПК, з урахуванням можливої негосподарності орендованого об'єкта				

Право на ПК за придбаннями, пов'язаними з виконанням робіт, виникає в

ТОВ «Екологічні системи 2017» - орендаря в загальному порядку за наявності податкової накладної від постачальника. ПЗ під час передачі результатів ремонтних робіт орендодавцеві нараховуються відповідно до правил першої події: або на дату складання акту виконаних робіт, або на дату оплати робіт. Базою оподаткування при цьому є договірна вартість таких робіт, але не нижча від звичайної ціни чи ціни придбання таких робіт.

Оскільки ТОВ «Екологічні системи 2017» є платником податку на прибуток, то ми йому радимо для визначення об'єкта оподаткування із застосуванням різниць в бухгалтерському обліку встановлювати для поліпшень строки корисного використання, передбачені Податковим кодексом для цілей податкового обліку. У такому разі в обох випадках обліку суми нарахованої амортизації поліпшень будуть рівними.

Слід також наголосити на тому, що оскільки необоротний актив «Поліпшення орендованого об'єкту» відноситься до складу податкових основних засобів, то в податковому обліку ТОВ «Екологічні системи 2017», як орендар зобов'язаний установити для нього з метою нарахування податкової амортизації мінімально допустимий строк корисного використання – 12 років. На нашу думку, такі активи повинні враховуватися як окремі об'єкти групи 9 «Інші основні засоби». Зазначимо, що при підході, запропонованому нами, витрати на амортизацію кожного разового поліпшення орендованого об'єкта розтягуються на термін не менше 12 років.

1 вересня 2020 р. ТОВ «Екологічні системи 2017» отримало в користування за договором оперативної оренди поверх у багатоповерховій адміністративній будівлі терміном на 5 років. Згідно з договором оренди сума щомісячного орендного платежу становить 36 000 грн (у т.ч. ПДВ – 6000 грн), щомісяця орендар виставляє окремі рахунки за спожиті досліджуваним підприємством комунальні послуги. Крім того, при укладенні договору оренди ТОВ «Екологічні системи 2017» повинне перерахувати гарантійний платіж у сумі 36000 грн як забезпечення своїх зобов'язань за орендним договором.

В орендованому приміщенні ТОВ «Екологічні системи 2017»

облаштувало офіс, для цього в вересні підрядна організація провела в приміщенні ремонт на загальну суму 138 тис. грн, у т.ч. ПДВ - 23 тис., з врахуванням фарбування стін, заміну підлогового покриття в кабінетах і холі, ремонт туалетів із заміною сантехніки, а також заміну радіаторів опалення. Виконані ремонтні роботи були віднесені до капітального ремонту на підставі наказу директора та Переліку № 150. Слід звернути увагу на те, що заміна радіаторів була визнана поліпшенням, оскільки привела до модернізації системи опалення офісного приміщення. Орендодавець погодився компенсувати орендареві вартість капітального ремонту, окрім вартості радіаторів в 42 тис. в т.ч. ПДВ – 7 тис. Компенсація ремонтних робіт здійснювалася шляхом зарахування щомісячної орендної плати протягом чотирьох місяців.:

$$(138\,000 - 42\,000) / 24\,000 \text{ грн.}$$

Облік операцій з оренди в ТОВ «Екологічні системи 2017» ведеться так, як наведено в таблиці 3.2 .

Таблиця 3.2

Облік операцій з оренди офісного приміщення в ТОВ «Екологічні системи 2017»

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума
Перераховано орендодавцеві гарантійний платіж	Виписка банку	377	311	36000
Відображено суму наданої гарантії	Бухгалтерська довідка	05	-	36000
Отримано офісне приміщення в оренду	Акт приймання-передачі довільної форми	01	-	1200000
Відображено ремонтні роботи, проведені підрядною організацією (окрім заміни радіаторів)	Акт виконаних робіт	23	631	80000
		153	631	35000

Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641/ПДВ	631	23000
Передано орендодавцеві результати ремонтних робіт (окрім заміни радіаторів)	Акт виконаних робіт	361	703	96000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641/пдв	16000
Списано собівартість переданих орендодавцеві ремонтних робіт	Акт виконаних робіт, облікові реєстри	903	23	80000
Уведено в експлуатацію об'єкт «Поліпшення орендованого офісу. Система опалення»	Акт типової форми № ОЗ-1	117	153	35000
Відображено витрати: -на оренду офісу в вересні	Акт наданих послуг з оренди	92	631	30000
-компенсацію комунальних платежів за вересень	Рахунок, довідка-розрахунок	92	631	6000
Відображено податковий кредит із ПДВ: - з оренди	Податкова накладна за орендою	641/пдв	631	6000
-комунальних платежів	Податкова накладна за компенсацією комунальних платежів	641/пдв	631	1000
Відображено зарахування орендного платежу за вересень сумою компенсації за ремонт	Акт зарахування	631	361	36000
Нараховано амортизацію об'єкту «Поліпшення орендованого офісу. Система опалення»	Відомість нарахування амортизації	92	132	121,153

Таким чином, для цілей бухгалтерського та податкового обліку ТОВ «Екологічні системи 2017», поліпшення визнане об'єктом ОЗ, із СКВ – 12 років і прямолінійним методом амортизації. Сума нарахованої амортизації буде збільшувати і зменшувати фінансовий результат до оподаткування, починаючи зі звітного періоду три квартали 2020 року.

Висновки до третього розділу

В третьому розділі кваліфікаційної роботи бакалавра було висвітлено особливості бухгалтерського і податкового обліку офісних витрат, в результаті чого можна зробити наступні висновки:

Як орендар, ТОВ «Екологічні системи 2017» визнає витрати у вигляді орендних платежів за відповідний період за наявності акту наданих послуг, отриманого від орендодавця.

Однак у орендній практиці ТОВ «Екологічні системи 2017» були такі випадки, коли орендодавець своєчасно не оформляв акт. У цьому разі підприємство визнавало витрати в розрахунковій сумі на підставі свого внутрішнього первинного документу, а розрахунок витрат здійснювався виходячи з актуальної, доступної та надійної інформації, за методикою, яка безпосередньо розроблена

Вважаємо за важливе таку ситуацію, коли раптом виявиться, що різниця між розрахунковою сумою в акті орендодавця є помилкою, яка суттєво вплинула на фінансову звітність минулих звітних періодів, то таку помилку ТОВ «Екологічні системи 2017» слід виправляти за правилами П(С)БО 6.

У ході експлуатації об'єктів благоустрою у ТОВ «Екологічні системи 2017» виникають витрати на їх утримання, підтримання в робочому стані, тобто проведення ремонтів та поліпшення. Однак досліджуване підприємство ці роботи, та пов'язані з ними витрати не розмежовує, що є упущенням. Тому ми пропонуємо ТОВ «Екологічні системи 2017» визначити, до якого виду робіт відносяться здійснені заходи за допомогою переліку робіт. Так, роботи з

утримання об'єктів благоустрою наведено в додатку № 5 до Порядку № 154; із поточного ремонту об'єктів благоустрою – у додатку 3, із капітального ремонту – у додатку 1 до цього ж Порядку. Тому радимо керівникові ТОВ «Екологічні системи 2017» прийняти рішення про характер та ознаки здійснюваних робіт.

Вважаємо, щодо продуктів, які придбаваються, ТОВ «Екологічні системи 2017» може встановити кількісний критерій аналогічно до порогу для офісної дрібноти. В такому разі придбання, які не перевищують такий поріг, пропонуємо відразу списувати на витрати із складанням запису:

Д-т 92,93,949 К-т 685, 372.

Тобто, якщо вартісний критерій буде встановлено на кварталний, або річний період, то придбані упродовж цього періоду продукти потраплять до витрат такого періоду за умови, що їх вартість уписується в межі порогу.

Слід наголосити на тому, що особливості застосування вартісного критерію щодо продуктів харчування необхідно ТОВ «Екологічні системи 2017» прописати в обліковій політиці. Тому пропонуємо підприємству позначити, які саме придбання можна списувати на витрати без включення їх до складу активів. Їх можна прямо назвати: чай, цукор, кава, або піти за іншим принципом – вказати вартість одиниці придбання, до якої слід застосовувати встановлений критерій.

Оскільки ТОВ «Екологічні системи 2017» є платником податку на прибуток, то ми йому радимо для визначення об'єкта оподаткування із застосуванням різниць в бухгалтерському обліку встановлювати для поліпшень строки корисного використання, передбачені Податковим кодексом для цілей податкового обліку. У такому разі в обох випадках обліку суми нарахованої амортизації поліпшень будуть рівними.

Слід також наголосити на тому, що оскільки необоротний актив «Поліпшення орендованого об'єкту» відноситься до складу податкових основних засобів, то в податковому обліку ТОВ «Екологічні системи 2017», як орендар зобов'язаний установити для нього з метою нарахування податкової

амортизації мінімально допустимий строк корисного використання – 12 років. На нашу думку, такі активи повинні враховуватися як окремі об'єкти групи 9 «Інші основні засоби». Зазначимо, що при підході, запропонованому нами, витрати на амортизацію кожного разового поліпшення орендованого об'єкта розтягуються на термін не менше 12 років.

ВИСНОВКИ

Проблема офісних витрат вперше була поставлена обліковою наукою в якості невиробничих витрат біля століття тому, проте упродовж доволі тривалого періоду всерйоз не розглядалася в наукових працях теоретиків бухгалтерської науки. Однак в останні декілька десятиліть саме офісні, або невиробничі витрати є найбільш актуальним поприщем для дослідження в сфері обліку витрат.

В межах проведеного дослідження економічної літератури щодо проблематики офісних витрат, ми простежили історичний аспект виникнення та формування даної проблеми в обліковій науці, який з одного боку є дуже важливим для розуміння ступеню розробленості, сучасного стану, напрямлень та перспектив розвитку теорій, які описують офісні (невиробничі) витрати. Однак, з іншого боку ретроспективне вивчення постановки проблеми, в свою чергу, дозволило сформулювати визначення офісних(невиробничих) витрат, які відображають сучасний погляд науки на витрати взагалі та офісних (невиробничих) витрат зокрема.

Ми помітили, що в працях зарубіжних науковців проблема співвідношення понять «витрати», «затрати», «втрати» не стоїть так гостро. Узагальнення та систематизація дослідженого матеріалу щодо проблематики співвідношення категорій «затрати» та «витрати» показали, що більшість авторських трактувань вищеобумовлених облікових категорій так або інакше характеризують факти господарської діяльності, пов'язані із зміною стану ресурсів фірми.

Слід зазначити, що науковці кожен по-своєму деталізують ті ресурси, які охоплюються їх визначеннями. Як ми помітили, деталізація має місце при визначенні «витрат», а ресурси деталізуються за їх видами.

Як бачимо, по відношенню до розглянутих згруповань вбачається деяка невизначеність. Підстави для групування витрат на виробничі і невиробничі, які були виявлені та проаналізовані різними науковцями, дозволяють

розподілити та розглянути в якості самостійних та досить самодостатніх наступні групування витрат:

- за їх роллю у виробничому процесі – виробничі та невиробничі;
- за джерелом покриття (фінансування), за методом списання, за включенням або невключенням до складу собівартості – витрати продукту та витрати періоду;
- за можливістю інвентаризувати витрати – інвентаризовані та неінвентаризовані.

Бухгалтерський облік офісних витрат підпорядковується загальним вимогам. Тобто тут має значення термін служби, вартість та призначення об'єктів, що придбаваються (цілі понесених витрат), а наявне сьогоденне різноманіття офісних предметів в бухгалтерському обліку обумовлює цілу низку об'єктів. Як наслідок, офісне багатство може потрапляти як до основних засобів, МНМА, МШП, звичайних запасів, а деякі офісні витрати – прямо до витрат.

Щодо податкового обліку, то з 01.01.2015 р. слід рівнятися на бухгалтерський облік, в якому офісні витрати включаються до витрат і, відповідно, зменшують об'єкт оподаткування.

У другому розділі випускної роботи були розглянуті виробничо-економічна характеристика ТОВ «Екологічні системи 2017» та його фінансове становище, які свідчать, що:

ТОВ «Екологічні системи 2017» - це сільськогосподарське підприємство, яке здійснює господарську діяльність в сфері вирощування зернових культур (окрім рису) і насіння олійних культур, оптової торгівлі зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;

Підприємство має в оренді 153 земельні ділянки сільськогосподарського призначення категорії 01.01 для ведення товарного сільськогосподарського виробництва. До 2023 року ТОВ «Екологічні системи 2017» вже орендувала 18,60 тис. га, з яких засівається 17,60 тис. га в різноманітних регіонах України. На залучені ресурси компанія придбала сільськогосподарську техніку,

зайнялася закупівлею та будівництвом елеваторів. На своїх полях ТОВ «Екологічні системи 2017» застосовує технології мінімальної обробки земель no till і mini till, які значно дозволяють знизити витрати на гектар.

Валовий прибуток у 2019 року склав 5073,6 тис. грн., у 2020 р. – 7904,0 тис. грн., а в 2021 р. – 7644,0 тис. грн., що є позитивною тенденцією.

- ліквідність є задовільною, підприємство має ліквідний баланс;
- рентабельність є занадто низькою й спостерігається подальше її зниження. Єдиною позитивною тенденцією є зростання коефіцієнта економічного зростання;
- фінансова стійкість є задовільною і спостерігається її постійне покращення виходячи з ростом окремих показників.

- аналіз структури капіталу за джерелами формування показав, що за звітний період 2020 року капітал ТОВ «Екологічні системи 2017» збільшився на 10902,5 тис. грн., а у 2021 році зменшився на 2016,0 тис. грн. Це відбулося на 52,2% за рахунок власного капіталу і на 47,8% – за рахунок позикового капіталу.

Таке фінансове становище ТОВ «Екологічні системи 2017» є складним через недостатню кількість грошових коштів та оборотних активів, по-друге, через маленьку частку чистого прибутку, завдяки якому коефіцієнти рентабельності занадто низькі; неплатоспроможність дебіторів вчасно повертати свої борги. Необхідно більш уважно ставитися до структури активів й пасивів ТОВ «Екологічні системи 2017», тому що від цього залежить його інвестиційна привабливість.

Як орендар, ТОВ «Екологічні системи 2017» визнає витрати у вигляді орендних платежів за відповідний період за наявності акту наданих послуг, отриманого від орендодавця.

Однак у орендній практиці ТОВ «Екологічні системи 2017» були такі випадки, коли орендодавець своєчасно не оформляв акт. У цьому разі підприємство визнавало витрати в розрахунковій сумі на підставі свого внутрішнього первинного документу, а розрахунок витрат здійснювався

виходячи з актуальної, доступної та надійної інформації, за методикою, яка безпосередньо розроблена

Вважаємо за важливе таку ситуацію, коли раптом виявиться, що різниця між розрахунковою сумою в акті орендодавця є помилкою, яка суттєво вплинула на фінансову звітність минулих звітних періодів, то таку помилку ТОВ «Екологічні системи 2017» слід виправляти за правилами П(С)БО 6.

У ході експлуатації об'єктів благоустрою у ТОВ «Екологічні системи 2017» виникають витрати на їх утримання, підтримання в робочому стані, тобто проведення ремонтів та поліпшення. Однак досліджуване підприємство ці роботи, та пов'язані з ними витрати не розмежовує, що є упущенням. Тому ми пропонуємо ТОВ «Екологічні системи 2017» визначити, до якого виду робіт відносяться здійснені заходи за допомогою переліку робіт. Так, роботи з утримання об'єктів благоустрою наведено в додатку № 5 до Порядку № 154; із поточного ремонту об'єктів благоустрою – у додатку 3, із капітального ремонту – у додатку 1 до цього ж Порядку. Тому радимо керівникові ТОВ «Екологічні системи 2017» прийняти рішення про характер та ознаки здійснюваних робіт.

Вважаємо, щодо продуктів, які придбаваються, ТОВ «Екологічні системи 2017» може встановити кількісний критерій аналогічно до порогу для офісної дрібноти. В такому разі придбання, які не перевищують такий поріг, пропонуємо відразу списувати на витрати із складанням запису: Д-т 92,93,949 К-т 685, 372. Тобто, якщо вартісний критерій буде встановлено на кварталний, або річний період, то придбані упродовж цього періоду продукти потраплять до витрат такого періоду за умови, що їх вартість уписується в межі порогу.

Слід наголосити на тому, що особливості застосування вартісного критерію щодо продуктів харчування необхідно ТОВ «Екологічні системи 2017» прописати в обліковій політиці. Тому пропонуємо підприємству позначити, які саме придбання можна списувати на витрати без включення їх до складу активів. Їх можна прямо назвати: чай, цукор, кава, або піти за іншим

принципом – вказати вартість одиниці придбання, до якої слід застосовувати встановлений критерій.

Оскільки ТОВ «Екологічні системи 2017» є платником податку на прибуток, то ми йому радимо для визначення об'єкта оподаткування із застосуванням різниць в бухгалтерському обліку встановлювати для поліпшень строки корисного використання, передбачені Податковим кодексом для цілей податкового обліку. У такому разі в обох випадках обліку суми нарахованої амортизації поліпшень будуть рівними.

Слід також наголосити на тому, що оскільки необоротний актив «Поліпшення орендованого об'єкту» відноситься до складу податкових основних засобів, то в податковому обліку ТОВ «Екологічні системи 2017», як орендар зобов'язаний установити для нього з метою нарахування податкової амортизації мінімально допустимий строк корисного використання – 12 років. На нашу думку, такі активи повинні враховуватися як окремі об'єкти групи 9 «Інші основні засоби». Зазначимо, що при підході, запропонованому нами, витрати на амортизацію кожного разового поліпшення орендованого об'єкта розтягуються на термін не менше 12 років.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Chatfield, M., Vangermeersch, R. The History of Accounting: An International Encyclopedia. – New York & London: Garland Publishing, Inc., 1996. – 656 p.
2. Church, A. H. The Proper Distribution of Expense Burden. – New York: The Engineering Magazine, 1908. – 116 p.
3. Clark, J.M. Studies in Economics of Overhead Costs. – Chicago: University of Chicago Press, 1923. – 502 p.
4. Cooper, R., Kaplan, R.S. Measure Cost Right: Make the Right Decisions // Harvard Business облік, 10-те вид. / Review.– (September-October 1988). – pp.96-102.
5. Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж. Бухгалтерський облік: управлінський аспект/перекл. з англ. за ред. Я В. Соколова. 2000. - 416 с.
6. Хорнгрен, Ч. Управлінський Перекл. з англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. - , 2005. - 1008 с.
7. Гаррісон, Р. Норін Е., Брюер П. Управлінський облік. 12-те вид. / Перекл. з англ. за ред. М.А. Карліка / Р. Гаррісон, Е. Норін, П. Брюер. - 2010. - 592 с.
8. Гаррісон, Ч. Оперативно-калькуляційний облік виробництва та збуту / перекл. з англ. Б. Вакман: Техніка управління, 1930. - 296 с.
9. Аткинсон, Е.А. Управлінський облік / Е. А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг. - 3-тє вид.: Перекл. з англ.: Видавничий будинок "Вільямс", 2007. - 880 с.
10. Макконнелл К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – Київ : Хагар-Демос, 1993. – 785с. – ISBN 5-87920-005-1.
11. Organization of a strategic management accounting in an innovative economy / A. Grinko, N. Havrylenko, T. Kostash, M. Plekan, S. Breus // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2020. – Volume 24, Issue 5. – P. 1-7. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/17632>

12. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козіцька Н. О. Оцінка результативності управлінського обліку, аналізу та контролю витрат. Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects. 2016. С. 18–27.

URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 02.05.2022).

13. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козіцька Н.О. Застосування методичних аспектів управлінського обліку на підприємствах одиничного та дрібносерійного виробництва. Економічні науки : вісн. ДНДІСЕ. 2021. № 1 (03). С. 109–115. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4686>

14. Гавриленко Н., Козіцька Н. Аналітичне забезпечення цифрових трансформацій. Економіка та суспільство. 2022. №. 38. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-38>.

15. Гавриленко, Н. В. Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліковоподаткового інформаційного простору = A conceptual model of tax accounting taxes under of the tax code / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 14. – С. 922–927. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6297>.

16. Гавриленко, Н. В. Постановка обліку на вітчизняних малих і середніх підприємствах: організаційно-управлінський аспект = Introduction of accounting at small and medium enterprises in Ukrainian: organizational and managerial aspects / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко // Development strategy of science and education : Collection of scientific articles. – Fidelite editions: Namur, Belgique, 2017. – Р. 179–182. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6302>.

17. Козіцька, Н. Управлінський облік та внутрішньогосподарський контроль виробничих процесів = Management Accounting and Internal Economic Monitoring of Production Processes / Н. Козіцька, Н. Гавриленко // Cambridge Journal of Education and Science. – Cambridge University Press, 2015. – № 2 (14), Vol. V. – С. 321–328. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6300>.

18. Гавриленко, Н. В. Податкова система: курс лекцій : навч. посібник / Н. В. Гавриленко. – Львів : Новий світ – 2000, 2006. – 267 с. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6336>.

19. Буга, Н. Ю. До и после 1 апреля 2011 года: бухгалтерский и налоговый учет / Н. Буга, Н. В. Гавриленко // Бізнес Інформ. – 2011. – № 10. – С. 103–106. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6299/>.

19. Гавриленко Н., Дорошенко Л. Антикризовий облік благодійної допомоги в умовах пандемії. *Фінанси, бухгалтерський облік та підприємництво: аналіз тенденцій та перспектив розвитку: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції*. Одеса, 10 квітня 2021 р., с. 88-93.

20. Kostash T. et al. Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy //Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2020. – Т. 24. – №. 5. – С. 1-7.

21. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755 –VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 21.01.2023).

22. Закон України про внесення змін до Податкового Кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану від 03.03.2022 року № 2118 – IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>. (дата звернення: 21.01.23.)

23. Гавриленко Н. В., Швед В. Податково-облікові ризики витрат на маркетинг. – 2020.

24. Kaplan, R.S., Johnson, H.T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. – Boston: Harvard Business School Press, 1987. – 270 p.

25. Statements on Management Accounting «Implementing Process Management for Improving Products and Services» №4 NN / Institute of Management Accountants, March 2000.

26. Гавриленко, Н. В. Оцінка результативності управлінського обліку, аналізу та контролю витрат / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко, Н. О. Козицька // Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects : Collective monograph. – Dublin, Ireland : SAUL Publishing Ltd, 2016. – С. 18–27. (дата звернення: 04.05.2022).
27. Воронова, Є.Ю. Взаємозв'язок управлінського та фінансового обліку / Є.Ю. Воронова // Аудиторські відомості. - 2019. - № 11. - С. 81 - 87.
28. Друрі, К. Управлінський та виробничий облік. Вступний курс/К. Друрі. - 5-те вид., Перероб. в. дод., 2012. - 735 с.
29. Гавриленко, Н. В. Податкова система: практикум : навч. посібник / Н. В. Гавриленко. – Львів : Новий Світ – 2000, 2007. – 354 с. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/5483>. (дата звернення: 04.05.2023).
30. Палій, В.Ф. Основи калькулювання/В.Ф. Палій. - Фінанси та статистика, 1987. - 287 с.
31. Сатубалдін, С.С. Облік витрат за виробництво промисловості США/С.С. Сатубалдін. - Фінанси, 1980. - 141 с.
32. Havrylenko N.V., Hryshchenko O.V., Koshutska V.O. (2018) Retrospektyvnyi analiz dekompozytsii lohistychnykh system. Ekonomika Finansy Pravo, 5, 21–25. Available at: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/208>. (дата звернення: 22.01.2023).
33. Бутинець, Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* –2012. – № 1 (22). – С. 11–18. URI: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3168/2.pdf>. (дата звернення: 22.01.2023).
34. Сук Л. Склад і класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2017. № 20. С. 46–48.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>. (дата звернення: 22.01.2023).

36. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393- VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>(дата звернення: 22.01.2023).

37. Методичні рекомендації з облікової політики підприємства, затверджених наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>. (дата звернення: 22.01.2023).

38. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козіцька Н.О. Застосування методичних аспектів управлінського обліку на підприємствах одиничного та дрібносерійного виробництва. Економічні науки : вісн. ДНДІСЕ. 2021. № 1 (03). С. 109–115. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4686>. (дата звернення: 23.01.2023).

39. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>. (дата звернення: 23.01.2023).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зі змінами і доповненнями. URI: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>. (дата звернення: 23.01.2023).

41. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козіцька Н.О. Основні проблеми функціонування системи збалансованих показників у стратегічному контролінгу. Економіка. Фінанси. Право. 2020. № 5. С. 13–20. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4691>.

42. Нестеренко М. Офісні витрати – загальний підхід. Бухгалтер 911. -2021.
URI: <https://buhgalter.isu.net.ua/news/524900-ofisni-vytraty-zahalnyy-pidkhid>.
(дата звернення: 23.01.2023).

35.Гавриленко, Н. В., Грищенко, О. В., & Козіцька, Н. О. (2021).
Застосування податкових пріоритетів в управлінському обліку. *Економічний простір*, (168), 125-131. <https://doi.org/10.32782/2224-6282/168-21>

36.Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. Проблеми застосування методів визначення справедливої вартості активів і зобов'язань. Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці. Національний авіаційний університет - Проблеми системного підходу в економіці, 2017. - №3 (57). С.168-173. URL: http://www.psae-jrnl.nau.in.ua/journal/1_57_2017_ukr/1_57_2017.pdf#page=168. (дата звернення: 05.05.2022).