

ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ
Факультет обліку та фінансів

Фуркайло Наталія Віталіївна

УДК 657

**МЕТОДИКА ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ Й ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВО-
МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Автореферат
дипломної роботи на здобуття
ступеня вищої освіти магістр

Полтава 2018

Дипломною роботою є рукопис.

Робота виконана в Полтавській державній аграрній академії на кафедрі бухгалтерського обліку

Науковий керівник кандидат економічних наук, доцент
Грибовська Юлія Миколаївна,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Полтавська державна аграрна академія

Рецензент кандидат економічних наук, доцент
Карпенко Ніна Григорівна,
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія

Захист відбудеться «21» грудня 2018 р. о 9³⁰ годині на засіданні екзаменаційної комісії у ПДАА за адресою: 36003, м. Полтава, вул. Сковороди, 1/3, навчальний корпус 4, аудиторія __.

*Відповідальний за
нормо-контроль*

О. В. Лега

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Для здійснення господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

Виробничі запаси займають важливе місце у складі майна підприємства та структурі витрат, оскільки вони є однією з основних складових при формуванні собівартості готової продукції. Складовою частиною виробничих запасів є паливо-мастильні матеріали (далі – ПММ), які складають основну статтю витрат при експлуатації автотранспорту.

Важливим є забезпечення підприємства ПММ та їх ефективне використання, а також правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та підтвердження їх достовірності, законності й повноти відображення.

Для того, щоб витрати на ПММ повною мірою враховувалися при визначенні податкових витрат, необхідно не тільки підтвердити їх документально, але забезпечити відповідність нормативних (розрахункових) витрат палива фактичним даним. На сьогодні залишаються невирішеними деякі питання щодо обліку ПММ, зокрема щодо обліку придбання палива за паливними картками. Більшість вчених-економістів підтримують ведення їх обліку на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», окремі науковці пропонують обліковувати паливні картки на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку», ще одна група вчених рекомендує вести облік паливних карток на субрахунку 112 «Малоцінні і швидкозношувані предмети».

Також потребує уточнення порядок ведення кількісного обліку ПММ за відсутності чинних норм їх природного убутку.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дипломна робота виконана в межах програми науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку за темою: «Удосконалення системи облікового забезпечення підприємств аграрного сектора економіки».

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження – вирішення наукової проблеми шляхом узагальнення теоретичних і практичних аспектів діючих систем обліку та аналізу щодо придбання, використання й списання ПММ, а також вивчення порядку проведення інвентаризації ПММ та оформлення її результатів, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку ПММ й аналізу виробничих запасів.

Поставлена мета визначає головні завдання дослідження, які необхідно виконати в даній роботі:

- визначити роль обліку і аналізу у формуванні поняття «паливо-мастильні матеріали»;
- вивчити сутність і доцільність застосування понять «паливо-мастильні матеріали» та «паливно-мастильні матеріали», економічний зміст і класифікацію ПММ;

- дослідити нормативно-інформаційне забезпечення обліку ПММ;
- провести детальний фінансово-економічний аналіз діяльності агрофірми;
- дослідити стан ведення бухгалтерського обліку ПММ, зокрема порядок їх оприбуткування та відпуску;
- вивчити напрями надходження ПММ на досліджуване підприємство, а також порядок їх використання та списання;
- запропонувати шляхи удосконалення методики аналізу запасів з метою отримання інформації для потреб управління.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних засад, а також діюча практика обліку та аналізу паливо-мастильних матеріалів.

Об'єктом дослідження є процес обліку придбання, використання й списання ПММ у приватній агрофірмі «Петрівка» Глобинського району (далі – ПАФ «Петрівка»).

Методи дослідження. У процесі виконання дипломної роботи використовувались різні наукові методи. При викладенні теоретичних основ і уточненні визначення поняття «паливо-мастильні матеріали» застосовувались методи індукції та дедукції. Здійснюючи аналіз основних економічних показників діяльності та показників, що характеризують стан використання запасів на досліджуваному підприємстві в динаміці, використовувались методи порівняння та монографічний. Для аналізу основних факторів, що впливають на ефективність використання запасів, застосовувалися економіко-математичні методи.

Дослідження питань з обліку та аналізу придбання, використання й списання ПММ знайшли відображення у працях провідних учених-економістів: П. Й. Атамаса, К. Безверхого, Ф. Ф. Бутинця, О. Вітківської, О. Малишкіна, М. Ф. Огійчука, В. Я. Плаксієнка, Н. М. Ткаченко, Ю. М. Тютюнника, Д. Хуторного та інших. Проте на сьогодні не достатньо досліджений порядок організації обліку розрахунків за ПММ із використанням паливних карток.

При написанні дипломної роботи були використані нормативні джерела інформації, зокрема національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності, первинні і зведені документи з обліку придбання, використання й списання ПММ, а також фінансова та статистична звітність ПАФ «Петрівка» за 2015 – 2017 рр. Крім того, були використані статті з періодичних фахових видань.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методологічному обґрунтуванні та розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку та аналізу наявності й використання паливо-мастильних матеріалів. Наукову новизну дослідження визначають такі основні результати:

удосконалено:

- визначення поняття «паливо-мастильні матеріали»;

- завдання обліку наявності й використання паливо-мастильних матеріалів;
- складові елементи облікової політики щодо обліку наявності й використання паливо-мастильних матеріалів;

обґрунтовано:

- доцільність використання даних інвентаризацій ПММ за відсутності чинних норм їх природного убутку;

рекомендовано:

- суб'єктам господарювання за відсутності чинних норм природного убутку ПММ використовувати у бухгалтерському обліку власні внутрішні норми, затверджені наказом керівника;
- враховуючи, що паливні картки використовуються 4 – 5 років, їх облік вести на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» із закріпленням матеріальної відповідальності за кожною паливною картою за тим водієм, у якого вона постійно перебуває для використання за призначенням.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні основних положень дипломної роботи в практику господарювання підприємства, що забезпечить суттєве поліпшення обліку наявності й використання паливо-мастильних матеріалів. Окремі пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення обліку та аналізу наявності й використання паливо-мастильних матеріалів впроваджено в практику облікової роботи ПАФ «Петрівка».

Особистий внесок здобувача. Дипломна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів магістерської роботи. Підсумки наукового дослідження доповідались автором на трьох науково-практичних конференціях:

- IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки», 12 – 13 квітня 2018 р., м. Дніпро (Національна металургійна академія України);
- Студентській науковій конференції, 25 – 26 квітня 2018 р., м. Полтава (Полтавська державна аграрна академія);
- Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні напрями модернізації бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в Україні», 23 травня 2018 р., м. Харків (Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).

Публікації. Основні положення, ідеї та результати магістерської роботи опубліковано в 3 наукових працях у вигляді тез доповідей загальним обсягом 0,8 друк. арк.

Структура та обсяг дипломної роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Її

зміст викладено на 95 сторінках друкованого тексту. Робота містить 7 рисунків, 24 таблиці, **170 додатків**. Список використаних джерел налічує 68 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, відображено мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення, наведено дані про апробацію одержаних результатів.

У першому розділі **«Теоретико-методичні основи обліку паливо-мастильних матеріалів»** узагальнено економічний зміст категорії «паливо-мастильні матеріали», як одну із найбільш використовуваних економічних категорій підприємства.

На сьогодні термін «паливо-мастильні матеріали» законодавчо не закріплений у чинних нормативно-правових документах, в них окремо вживаються поняття «паливо» та «мастило».

За інформацією інтернет-ресурсів правильний термін «паливно-мастильні матеріали», адже такі матеріали призначено для двигунів (у тракторах, комбайнах, автомашинах тощо), які перетворюють теплову енергію на механічну. Щоб одержати теплову, використовують паливо (рос. топливо). Одним з його видів є пальне (рос. горючее), саме ним і забезпечують мотори. Оскільки мова йде конкретно про пальне, тому коли мають на увазі пальне і мастило для двигунів внутрішнього згоряння, використовують термін «паливно-мастильні матеріали» (рос. горючесмазочные материалы).

Враховуючи відсутність вживання єдиного терміну, зокрема, фахівцями з бухгалтерського обліку (ученими), що призводить до нівелювання української мови, пропонуємо використовувати термін «паливо-мастильні матеріали» (далі – ПММ).

Перелік ПММ, які використовуються водіями в Україні включає:

- різні види палива (бензин, дизельне паливо, скраплений газ);
- різноманітні оливи й мастила (моторні, компресорні, трансмісійні, гідравлічні, універсальні, промивні);
- рідини різного призначення (для гідропідсилювача керма, гальмівні, охолоджуючі).

Придбання ПММ забезпечують:

- талон – це спеціальний талон, придбаний за умовами та відпускною ціною обумовленого номіналу, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС фіксованої кількості нафтопродукту певного найменування і марки, які позначені на ньому;
- платіжна картка – це спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки, що використовується для ініціювання переказу коштів з рахунка

платника або з відповідного рахунка банку з метою оплати вартості товарів і послуг;

- смарт-картка (паливна картка) є платіжною картою із вмонтованим мікроконтролером як носієм та обробником інформації, потрібної для ініціювання переказу коштів та/або виконання службових операцій.

Вимоги щодо обігу, використання (видачі водіям тощо) та зберігання платіжних паливних карток (у т. ч. смарт-карток) і талонів встановлюються договором про відпуск палива і паливно-мастильних матеріалів за паливними картками між покупцем і продавцем. Паливна картка та талони передаються на підприємство за актом приймання-передачі після оплати вартості згідно з умовами договору. Підтвердженням факту отримання пального можуть бути видаткові документи або чеки терміналів, що формуються безпосередньо в момент фактичного отримання пального з АЗС.

Одиницею бухгалтерського обліку ПММ є їх назва. Групи ПММ поділяються на підгрупи, а всередині – на види, марки тощо. Класифікація ПММ оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна. У подальшому номенклатурний номер вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів іншими), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації з обліку наявності, надходження і витрачання ПММ. Пропонуємо класифікацію ПММ здійснювати за такими групами, табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація ПММ

Класифікаційна ознака	Характеристика
Нафтопродукти на складі підприємства	наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що перебувають на нафтоскладах, у пунктах заправки, інших підрозділах підприємства, у ваговому і грошовому еквіваленті.
Нафтопродукти в талонах	талони, отримані матеріально-відповідальними особами на нафтопродукти в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні.
Нафтопродукти в баках автотранспортних засобів	паливо, отримане водієм із нафтоскладу підприємства і на сторонній АЗС у ваговому і грошовому еквіваленті.
Газоподібне паливо на складі	газоподібне паливо на складі в підзвіті завідуючого складом у ваговому і грошовому еквіваленті.
Газоподібне паливо в талонах	талони, отримані матеріально-відповідальними особами, на газоподібне паливо в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні.
Газоподібне паливо в баках автотранспортних засобів	газоподібне паливо у підзвіті водіїв у ваговому і грошовому еквіваленті.

Оцінка запасів відіграє значну роль при формуванні облікової політики.

П(С)БО 9 «Запаси» встановлено, що оцінка запасів здійснюється в трьох випадках:

- при надходженні;
- при списанні;
- на дату складання балансу.

Порядок формування оцінки ПММ залежно від напрямів надходження на підприємство наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Формування собівартості ПММ за напрямками надходження

Напрями надходження	Порядок оцінки ПММ та формування їх собівартості
Придбання за плату (у постачальника)	Собівартість ПММ включає: - суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, якщо вони не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати; - інші витрати.
Внесок до статутного капіталу	За справедливою вартістю, погодженою із засновниками підприємства, із урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості ПММ, придбаних у постачальника.
Одержання безоплатно	За справедливою вартістю.
Обмін на подібні активи	За балансовою вартістю переданих ПММ.
Обмін на неподібні активи	За справедливою вартістю отриманих активів.

Придбані ПММ зараховують на баланс підприємства за первинною вартістю.

Первинною вартістю ПММ, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з фактичних витрат.

При відпуску запасів з виробництва, продажу та іншому вибутті, згідно із П(С)БО 9 «Запаси», їх оцінка здійснюється за одним із методів:

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод ФІФО (першими відпускаються запаси, що надійшли раніше) базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також, що грошова одиниця є стабільною. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень товарів.

Даний метод найчастіше застосовується для таких видів запасів, які

повинні реалізуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від їх псування.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукції застосовується при списанні запасів, які не підлягають заміні іншими запасами, що є на підприємстві, або запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів.

При застосуванні даного методу рух вартості запасів співпадає з їх фактичним рухом, тому вартість відпущених запасів та їх залишків обліковується за їх фактичною вартістю. Цей метод є особливо ефективним при використанні комп'ютерних технологій обліку запасів. Проте, можливість застосування такого методу на практиці обмежена причинами різноманітності номенклатури та великої кількості однакових запасів. У результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використовуватиме підприємство, прибуток буде змінюватися відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасів протягом періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку списання запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

Для розрахунку ціни вибуття при періодичній оцінці беруться до уваги всі дані з надходження запасів за звітний період, а при постійній – лише дані за період, що передував останньому вибуттю запасів.

Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію. Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи, оцінка залишків матеріалів і собівартості готової продукції не є абсолютно об'єктивною.

Метод нормативних затрат використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Запасами, для яких застосовується метод нормативних затрат, є незавершене виробництво та готова продукція. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм витрат, повинні регулярно переглядатися ціни.

Метод оцінки за цінами продажу застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотку торгової націнки на

товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.

Оцінка запасів на дату балансу проводиться за найменшою з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.

Важливе значення має застосування підприємством комп'ютеризованих технологій обліку запасів. Точна інформація про види ПММ дозволяє ефективно проводити їх оцінку, причому з найменшими витратами праці та часу.

У другому розділі **«Фінансово-економічна характеристика діяльності підприємства»** наведені результати фінансово-економічного аналізу досліджуваного підприємства.

Приватна агрофірма «Петрівка» (скорочено – ПАФ «Петрівка») є самостійним господарюючим статутним суб'єктом, який має права юридичної особи та здійснює виробничу, науково-дослідницьку і комерційну діяльність з метою одержання прибутку.

Баланс (Звіт про фінансовий стан), як складова фінансової звітності має неоціненний практичний зміст. Документ містить інформацію для основних користувачів – керівників, фіскальних служб, органів статистики, кредитних установ.

Динаміка і структура майна ПАФ «Петрівка» наведена у табл. 3.

Таблиця 3

**Динаміка та структура майна ПАФ «Петрівка» за 2015 - 2017 рр.
(станом на кінець року)**

Види активів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. до 2015 р., (+;-)	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
A	1	2	3	4	5	6	7	8
Майно – всього	35035	100	57493	100,0	57964	100,0	+22929	+65,4
1. Необоротні активи	8108	23,1	18688	32,5	22376	38,6	+14268	у 1,76 р.
1.1. Основні засоби	7991	22,8	18575	32,3	21437	37,0	+13446	у 1,683 р.
2. Оборотні активи	26927	76,9	38805	67,5	35588	61,4	+8661	+32,2
2.1. Запаси	16952	48,4	27002	47,0	28218	48,7	+11266	+66,5
2.1.1. Вироб- ничі запаси	4578	13,1	13611	23,7	7526	13,0	+2948	+64,4
2.1.2 Незавер- шене виробництво	2195	6,3	3784	6,6	6611	11,4	+4416	у 2,012 р.

Продовж. табл. 3

А	1	2	3	4	5	6	7	8
2.1.3. Готова продукція та товари	10179	29,1	9607	16,7	14081	24,3	+3902	+38,3
2.2. Поточні біологічні активи	198	0,6	180	0,3	583	1,0	+385	у 1,944 р.
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	8212	23,4	11514	20,0	5689	9,8	-2523	-30,7
2.4. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	1543	4,4	80	0,1	10	х	-1533	-99,4
2.5. Витрати майбутніх періодів	11	х	16	х	819	1,4	+808	у 73,45 р.
2.6. Інші оборотні активи	11	х	13	х	269	0,5	+258	у 23,45 р.

Аналіз майнового стану показав, що у 2017 р. вартість майна ПАФ «Петрівка», порівняно з 2015 р., збільшилася на 22 млн 929 тис. грн, або на 65,3 %. Вартість необоротних активів збільшилася на 14 млн 268 тис. грн, або у 1,76 рази.

Вартість оборотних активів ПАФ «Петрівка» зросла у 2017 р., порівняно з 2015 р., на 8 млн. 661 тис. грн, або на 32,2 % за рахунок вартості запасів на 11 млн 266 тис. грн або на 66,5% і виробничих запасів на 2 млн. 948 тис. грн, або на 64,4 %. Вартість незавершеного виробництва збільшилася на 4 млн 416 тис. грн або у 2,01 рази. Зростання відмічено по вартості готової продукції на 3 млн. 902 тис. грн, або на 38,3 %. Збільшилась також вартість поточних біологічних активів на 385 тис. грн або у 1,94 рази. Зменшення спостерігалось по поточній дебіторській заборгованості на 2 млн 523 тис. грн, грошових коштах та поточних фінансових інвестиціях на 1 млн 533 тис. грн, або на 99,4 %. Збільшилася вартість витрат майбутніх періодів на 808 тис. грн або у 73,45 рази, та інших оборотних активів на 258 тис. грн або у 23,45 рази.

У структурі майна ПАФ «Петрівка» протягом досліджуваних років переважає частка оборотних активів, на кінець 2017 р. вона склала 61,4 %, що на 15,5 пункти менше, порівняно із 2015 роком.

Ліквідність балансу виявляється в ступені покриття зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких на гроші відповідає строку погашення зобов'язань. Це досягається встановленням рівності між зобов'язаннями підприємства та його активами, табл. 4.

Таблиця 4

Ліквідність балансу ПАФ «Петрівка» за 2015 - 2017 рр., тис. грн

Групи	Види активів та пасивів	Роки		
		2015	2016	2017
A1	Високоліквідні активи	1543,0	80,0	10
A2	Середньоліквідні активи	8212,0	11514,0	5958
A3	Низьколіквідні активи	17161,0	27198,0	28801
A4	Важколіквідні активи	8119,0	18701,0	23195
	Разом	35035,0	57493,0	57964
П1	Найбільш строкові зобов'язання	1434,0	3740,0	7228
П2	Короткострокові зобов'язання	-	490,0	64
П3	Довгострокові зобов'язання	5125,0	11839,0	11587
П4	Постійні пасиви	28476,0	41424,0	39085
	Разом	35035,0	57493,0	57964
Надлишок або нестача платіжних засобів				
A1-П1	високоліквідних активів	+109,0	-3660,0	-7218
A2-П2	середньоліквідних активів	+8212,0	+11024,0	+5894
A3-П3	низьколіквідних активів	+12036,0	+15359,0	+17214
	Разом	20357,0	22723,0	+15890

Аналіз активів за рівнем ліквідності ПАФ «Петрівка» показав, що їх вартість збільшилася у 2017 р., порівняно з 2015 р., на 22 млн. 929 тис. грн, або на 65,4 % р. У розрізі активів відмічено збільшення вартості низьколіквідних активів на 11 млн. 651 тис. грн, або на 67,9 % та важколіквідних активів – на 150 млн. 576 тис. грн, або у 18,54 рази. Зниження відмічено по вартості високоліквідних активів на 1 млн. 533 тис. грн, або на 99,3 % та середньоліквідних активів – 2 млн. 265 тис. грн або на 27,5 %

У структурі активів підприємства протягом досліджуваних років переважала частка низьколіквідних активів, відповідно 49 %, 47,3 %, 49,7 %.

Аналіз пасивів за терміном оплати ПАФ «Петрівка» показав, що їх сума у 2017 р., порівняно з 2015 р., збільшилася на 22 млн 929 тис. грн, або на 65,4 % за рахунок вартості найбільш строкових зобов'язань на 5 млн. 794 тис. грн, або у 4,04 рази, короткострокових зобов'язань на 64 тис. грн, довгострокових зобов'язань на 6 млн. 462 тис. грн або у 1,26 рази, постійних активів на 10 млн. 609 тис. грн або на 37,2 %.

У структурі пасивів ПАФ «Петрівка» протягом досліджуваних років переважає частка постійних пасивів – 81,3 %, 72 %, 67,4 %.

Баланс підприємства, на думку багатьох вчених, вважається абсолютно ліквідним, якщо:

$$A1 \geq П1, A2 \geq П2, A3 \geq П3, A4 \leq П4, \quad (1)$$

тобто актив відповідної ліквідності повинен покривати пасив відповідної.

Отже, аналіз ліквідності балансу показав, що протягом досліджуваних років баланс ПАФ «Петрівка» має ознаки ліквідного.

Ефективна і раціональна організація обліку запасів забезпечується

чіткою системою документообороту і суворим порядком оформлення операцій з руху матеріалів. Усі операції пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском виробничих запасів повинні оформлятися первинними документами.

У наказі «Про облікову політику» ПАФ «Петрівка» зазначено, що головний бухгалтер забезпечує додержання на підприємстві єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку на основі застосування автоматизованої системи обліку.

У третьому розділі **«Облік наявності та використання паливо-мастильних матеріалів підприємства»** висвітлено порядок їх документування, аналітичний та синтетичний облік, а також розкриття інформації у фінансовій звітності.

Для обліку та збереження виробничих запасів, і зокрема, паливо-мастильних матеріалів у ПАФ «Петрівка» організоване складське господарство на базі центрального складу. Із центрального складу ПММ, за потребою, відпускаються у склади ТМЦ, що знаходяться у виробничих підрозділах.

Для первинного обліку ПММ у ПАФ «Петрівка» використовують як загально поширені документи (накладна, чек РРО), так і спеціальні, що призначені для обліку руху ПММ (подорожній лист, відомість обліку видачі ПММ, лімітно-забірна картка, картка обліку витрати палива автомобілем та інші).

У разі придбання ПММ за готівку, підзвітній особі видається готівка із каси ПАФ «Петрівка» за Видатковим касовим ордером із зазначенням мети їх використання. Використавши кошти за призначенням, підзвітна особа складає Звіт про використання готівкових коштів, в якому фіксує інформацію щодо найменування й марки придбаних ПММ, їх кількості й вартості. До звіту додається чек РРО, що підтверджує придбання ПММ, і це є підставою для облікового відображення в регістрах бухгалтерського обліку.

Відпуск ПММ за талонами є найрозповсюдженішим видом відвантаження паливо-мастильних матеріалів із застосуванням безготівкових розрахунків.

Первинним документом, на підставі якого здійснюється аналітичний облік у розрізі автомобілів і водіїв (матеріально-відповідальних осіб) ПАФ «Петрівка», є Подорожній лист автомобіля. Відомості про кількість, найменування, марку ПММ вносяться до Подорожніх листів на підставі даних про фактичне оприбуткування ПММ. У разі придбання ПММ за готівку у Подорожньому листі вносяться записи до графи «видано». У разі придбання ПММ по талонах у графу «видано» робиться запис на АЗС у момент видачі талонів водієві. Разом з тим, Подорожній лист є водночас і документом, для списання ПММ. Розрахунок ПММ, що підлягає списанню здійснюється на основі даних про кількість отриманих ПММ, та кількості палива при виїзді з гаража, а також залишку ПММ після повернення автомобіля в гараж. Дані про витрати ПММ із Подорожніх листів

переносяться до облікових регістрів ПАФ «Петрівка».

Для придбання паливо-мастильних матеріалів від постачальників на умовах попередньої оплати надходить рахунок і додані до нього Накладні. Із метою контролю надходження і оприбуткування ПММ у бухгалтерії ПАФ «Петрівка» ведуть журнал обліку вантажів, що надійшли. Заповнюють журнал на підставі первинних документів по надходженню ПММ.

Відпуск палива на виробництво здійснюють у відповідності до діючих лімітів, на підставі видаткових документів. Всі документи на відпуск ПММ зі складу візуються керівником і головним бухгалтером ПАФ «Петрівка».

Відпуск ПММ для використання за господарськими потребами здійснюють за Видатковими накладними. Накладна виписується у двох екземплярах, один із яких передається на склад, а другий залишається в одержувача цінностей.

У разі систематичного відпуску ПММ використовують нагромаджувальні документи, зокрема Лімітно-забірні картки на одержання матеріальних цінностей, що виписуються на місяць у межах встановленого ліміту. Картка складається у двох примірниках, один із яких знаходиться в одержувача і є документом для оприбуткування ПММ, а другий залишається у завідуючого складом.

Організація документообороту у ПАФ «Петрівка» щодо руху ПММ наведена на рис. 1.

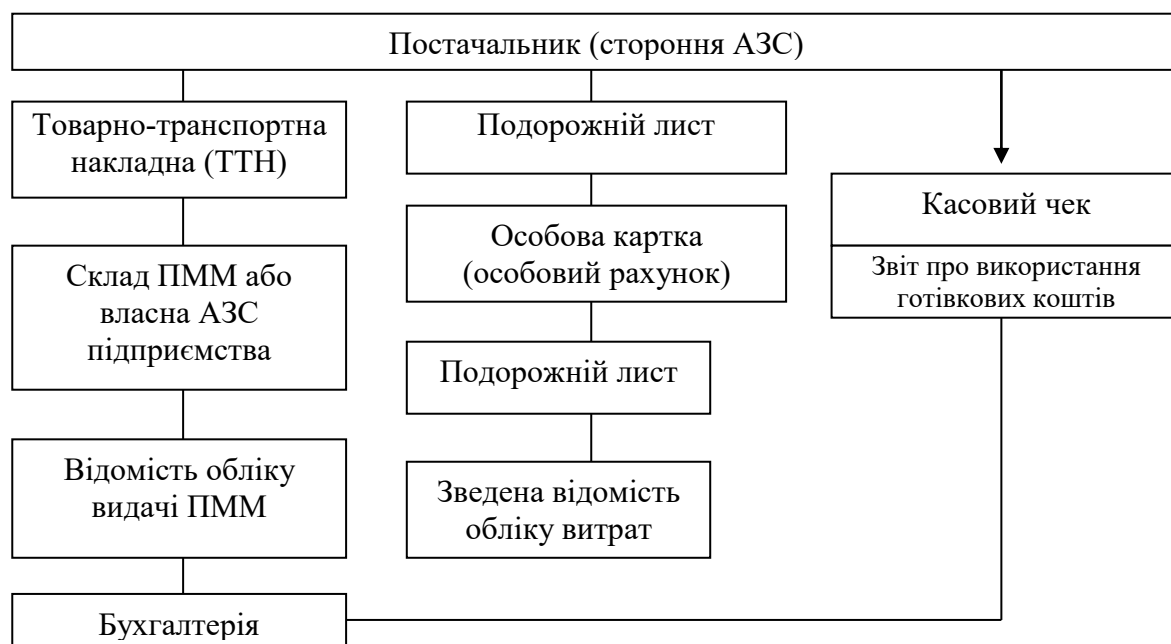


Рис. 1. Організація документообороту щодо обліку руху паливо-мастильних матеріалів

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації щодо наявності і руху належних підприємству виробничих запасів, у тому числі ПММ – субрахунок 203 «Паливо». Даний субрахунок призначений для обліку наявності та руху ПММ, що придбається для

технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Також обліковуються оплачені талони, на нафтопродукти й газ.

Особливості призначення та побудови субрахунку 203 «Паливо» наведено на рис. 2.

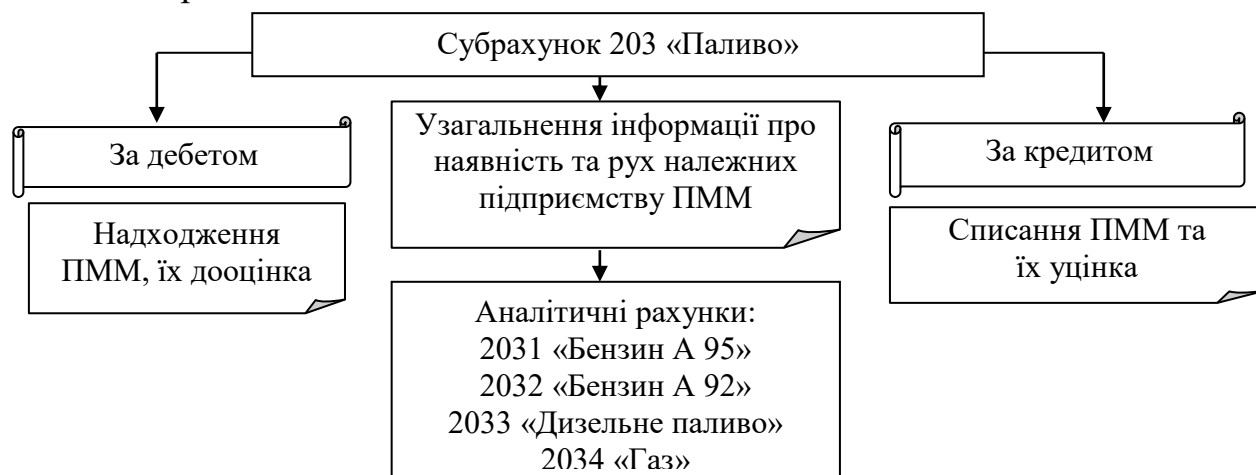


Рис. 2. Призначення та побудова субрахунку 203 «Паливо»

Оприбуткування та витрачання ПММ у ПАФ «Петрівка» оформляється кореспонденцією рахунків, табл. 5.

Таблиця 5

Відображення господарських операцій з обліку паливо-мастильних матеріалів у ПАФ «Петрівка»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Придбано для господарських потреб ПММ у	203	631	7600,0
Полтаванафтопродукт, у т.ч. ПДВ	641	631	1520,0
Списання бензину, витраченого вантажним автомобілем	231	203	664,7
Списання ПММ витраченого службовим автомобілем	92	203	309,5
Відображено здійснену передоплату продавцеві	371	311	876,0
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	146,0
Відображено оприбуткування ПММ	203	631	730,0
Відображено списання податкового кредиту	644	631	146,0
Здійснено залік заборгованості	631	371	876,0

Обліковий процес у бухгалтерії ПАФ «Петрівка» здійснюється за допомогою автоматизованого програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.2».

Базою складання фінансової звітності є залишки за рахунками бухгалтерського обліку, відповідно виробничих запасів, і паливо-мастильних матеріалів у тому числі.

У формі № 1 Балансі (Звіті про фінансовий стан) ПАФ «Петрівка» стаття «Запаси» відображає загальну вартість активів, що визнаються запасами згідно з П(С)БО 9 «Виробничі запаси», зокрема, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва; використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

При автоматизації обліку паливо-мастильних матеріалів одержують таку звітну інформацію як «Оборотно-сальдова відомість» і «Оборотно-сальдова відомість за рахунком 20», «Аналіз субконто». Обороти по рахунку 20 автоматично переносяться до Головної книги.

У четвертому розділі «Аналіз наявності та використання виробничих запасів суб'єкта господарювання» проаналізовано динаміку, склад, структуру оборотних активів ПАФ «Петрівка», використавши дані фінансової та статистичної звітності за 2015 – 2017 рр., табл. 6.

Таблиця 6

**Динаміка та структура оборотних активів ПАФ «Петрівка»
за 2015 - 2017 рр. (станом на кінець року)**

Види оборотних активів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. до 2015 р., (+; -)	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
Оборотні активи	26927	100	38805	100	35588	100	+8661	+32,2
1. Запаси	16952	63,0	27002	69,6	28218	79,3	+11266	+66,5
1.1. Виробничі запаси	4578	17,0	13611	35,1	7526	21,1	+2948	+64,4
1.2. Незавершене виробництво	2195	8,2	3784	9,8	6611	18,6	+4416	у 3,0 р.
1.3. Готова продукція та товари	10179	37,8	9607	24,8	14081	39,6	+3902	+38,3
2. Поточні біологічні активи	198	0,7	180	0,5	583	1,6	+385	у 2,9 р.
3. Поточна дебіторська заборгованість	8212	30,5	11514	29,7	5689	16,0	-2523	-30,7
4. Грошові кошти	1543	5,7	80	0,2	10	0,0	-1533	-99,4
5. Витрати майбутніх періодів	11	0,0	16	0,0	819	2,3	+808	у 73,5 р.
6. Інші оборотні активи	11	0,0	13	0,0	269	0,8	+258	у 23,5 р.

Вартість оборотних активів ПАФ «Петрівка» збільшилася у 2017 р., порівняно з 2015 р., на 8 млн 661 тис. грн, або на 32,2 % рази за рахунок вартості запасів на 11 млн 266 тис. грн, або на 66,5 %, поточних біологічних активів на 385 тис. грн, або у 2,9 рази, суми витрат майбутніх періодів на 808 тис. грн, або у 73,5 рази та вартості інших оборотних активів на 258 тис. грн, або у 23,5 рази.

У складі запасів зростання відмічено по всіх складових: виробничих

запасів на 2 млн 948 тис. грн, або на 64,4 %, незавершеного виробництва на 4 млн 416 тис. грн, або у 3,0 рази, готової продукції та товарів на 3 млн 902 тис. грн, або на 38,3 %.

Зменшення у складі оборотних активів ПАФ «Петрівка» відмічено по монетарних активах: сумі поточної дебіторської заборгованості на 2 млн 523 тис. грн, або на 30,7 % та грошових коштів на 1 млн 533 тис. грн, або на 99,4 відсотки. Протягом досліджуваних років у структурі оборотних активів досліджуваного підприємства переважає частка запасів, яка склала на кінець 2017 р. 79,3 %; у їх складі – частка готової продукції, відповідно 39,6 %.

Використавши дані розділу VIII «Запаси» Приміток до фінансової звітності ПАФ «Петрівка» проаналізуємо їх динаміку та структуру, табл. 7.

Таблиця 7

Динаміка та структура запасів ПАФ «Петрівка» за 2015 – 2017 рр.

Види запасів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. до 2015 р., (+;-)	
	сума, тис. грн.	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Сировина і матеріали	4440	25,9	13349	49,1	4769	16,6	+329	+7,4
Паливо	128	0,7	242	0,9	259	0,9	+131	у 2,0 р.
Будівельні матеріали	-	-	-	-	5	0,0	+5	х
Запасні частини	10	0,1	20	0,1	63	0,2	+53	У 6,3 р.
Матеріали сільськогоспо- дарського призначення	-	-	-	-	2154	7,5	+2154	х
Поточні біологічні активи	198	1,2	180	0,7	583	2,0	+385	У 2,9 р.
МШП	-	-	-	-	276	1,0	+276	х
Незавершене виробництво	2195	12,8	3784	13,9	6611	23,0	+4416	У 3,0 р.
Готова продукція	10179	59,4	9607	35,3	14081	48,9	+3902	+38,3
Разом	17150	100,0	27182	100,0	28801	100,0	+11651	+67,9

Аналіз динаміки, складу та структури запасів ПАФ «Петрівка» показав, що їх вартість у 2017 році, порівняно з 2015 роком, збільшилася на 11 млн 651 тис. грн, або на 67,9 %. За видами запасів відмічено зростання їх вартості за всіма складовими: сировини і матеріали на 7,4 %, палива у 2,0 рази, будівельних матеріалів на 5 тис. грн, запасних частин у 6,3 рази, матеріалів сільськогосподарського призначення на 2 млн 154 тис. грн, поточних

біологічних активів на 385 тис. грн., або у 2,9 рази, малоцінних і швидкозношуваних предметів на 276 тис. грн., незавершеного виробництва на 4 млн 416 тис. грн., або у 3 рази, готової продукції на 38,3 %.

У складі запасів ПАФ «Петрівка» у 2015 році частка готової продукції склала 59,4 %, сировини і матеріалів – 25,9 %, у 2016 році питома вага сировини і матеріалів – 49,1 %, готової продукції – 35,3 %, у 2017 році – частка готової продукції – 48,88 %, незавершеного виробництва 23 %.

З метою поліпшення отриманих показників пропонуємо:

- зменшити частки виробничих запасів, що не використовуються в діяльності та зменшити витрати на їх утримання;
- прискорити оборотність оборотних активів;
- підвищити рентабельність оборотних активів;
- оптимізувати запаси сировини і незавершеного виробництва;
- скоротити тривалість виробничого циклу;
- поліпшити організацію матеріально-технічного забезпечення.

ВИСНОВКИ

У ході дослідження вирішено наукове завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо обліку паливо-мастильних матеріалів й аналізу наявності та використання виробничих запасів. Результати дослідження уможливають сформулювати наступні висновки:

1. Дослідження сутності поняття «паливо-мастильних матеріалів», з урахуванням історичного аспекту розвитку проблематики, дають підстави стверджувати, що ПММ – це оборотні активи, а саме виробничі запаси та/або товари у вигляді різних видів палива (бензин, дизельне пальне, зріджений газ), мастильних речовин (мастила моторні, трансмісійні) та інших нафтопродуктів, що знаходяться у власності суб'єкта господарської діяльності та використовуються у процесах виробництва, виконання робіт та надання послуг.

2. Визначено, що найстарішим типом небанківських карток є паливні картки. Основні з них: талон (право його власника на отримання на АЗС фіксованої кількості нафтопродукту певного найменування і марки, які позначені на ньому); платіжна картка (платіжний засіб у вигляді пластикової картки, що використовується для переказу коштів із рахунка платника з метою оплати вартості товарів і послуг); смарт-картка (платіжною картою із вмонтованим мікроконтролером та обробником інформації, потрібної для ініціювання переказу коштів або виконання службових операцій).

3. Запропоновано групування ПММ за наступними класифікаційними ознаками: нафтопродукти на складі підприємства; нафтопродукти в талонах; нафтопродукти в баках автотранспортних засобів; газоподібне паливо на складі; газоподібне паливо в талонах; газоподібне паливо в баках

автотранспортних засобів.

4. Систематизовано положення нормативних актів щодо обліку ПММ. Встановлено, що між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку з врегулювання обліку запасів існує низка спільних ознак. Проте у питаннях оцінки та визнання їх первісної вартості є вагомі відмінності. Відмінні риси між П(С)БО 9 та МСБО 2 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

5. Розкрито питання щодо нормування витрат палива (встановлення допустимої міри його споживання в певних умовах експлуатації автомобілів) та узагальнено законодавчо встановлені норми витрат автомобільного палива за видами норм витрат й порядком встановлення.

6. Узагальнено порядок оцінювання ПММ у відповідності до їх надходження та вибуття. У разі надходженні паливо оцінюються і зараховуються на Баланс (Звіт про фінансовий стан) у складі виробничих запасів за їх первиною вартістю. У разі витрачання ПММ оцінюються за середньозваженою собівартістю.

7. У результаті проведення фінансового-економічного аналізу встановлено, що вартість майна ПАФ «Петрівка», порівняно з 2015 р., збільшилася на 22 млн 929 тис. грн, або на 65,3 %. У структурі майна агрофірми переважає частка оборотних активів, а у складі джерел формування капіталу – частка власного капіталу. Аналіз показників ліквідності Балансу (Звіту про фінансовий стан) показав, що баланс підприємства має ознаки ліквідного, оскільки станом на 2017 р. підприємство є ліквідним та платоспроможним.

8. Встановлено, що бухгалтерський облік у ПАФ «Петрівка» ведеться у відповідності до чинного законодавства та Наказу «Про облікову політику».

9. Усі господарські операції на основі складених первинних документів заносять до електронних документів програмного продукту «1С: Підприємство 8.2», звідки автоматично переносяться до відповідних Журналів-ордерів та відомостей програми, а з них до Головної книги та регламентованої звітності.

10. Обліковий процес ПММ, у складі виробничих запасів закінчується складанням фінансової звітності. Інформація щодо запасів знайшла своє відображення у формах фінансової звітності, зокрема: у формі 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан); у формі 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); та формі 5 Примітки до річної фінансової звітності.

11. Проведений аналіз динаміки, складу та структури запасів ПАФ «Петрівка» показав, що їх вартість у 2017 р., порівняно з 2015 р., збільшилася на 67,9 %, зокрема за рахунок зростання вартості: сировини і матеріалів на 7,4 %, палива у 2,0 рази, будівельних матеріалів на 5 тис. грн, запасних частин у 6,3 рази та інших оборотних активів.

12. Встановлено, що середньорічні залишки матеріальних запасів

ПАФ «Петрівка» збільшилися на 6 млн 991,5 тис. грн. Зміни обумовлені зростанням доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) на однак, темпи його зростання були нестрімкими. Як наслідок – зростання рівня матеріальних запасів на 0,05 грн, тобто до 4,8 %. Зауважимо, що це швидше негативна динаміка, адже зростання матеріальних запасів у розрахунку на 1 грн виручки від реалізації може бути виправдане лише у разі відповідності фактичного обсягу запасів сировини і матеріалів встановленому нормативу, а темпи приросту доходу випереджатимуть аналогічні показники запасів.

З метою поліпшення обліку паливо-мастильних матеріалів для ПАФ «Петрівка» пропонуємо:

- за відсутності чинних норм природного убутку ПММ використовувати в бухгалтерському обліку власні внутрішні норми, затверджені наказом керівника;

- враховуючи, що паливні картки використовуються 4 – 5 років, їх облік вести на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» із закріпленням матеріальної відповідальності за кожною паливною картою за тим водієм, у якого вона постійно перебуває для використання за призначенням.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ РОБОТИ

1. Фуркайло Н. В. Синтетичний та аналітичний облік паливо-мастильних матеріалів / Н. В. Фуркайло, Ю. М. Грибовська // Актуальні напрями модернізації бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в Україні : Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 23 травня 2018 р. – Х. : «Смугаста типографія», 2018. – С. 70 – 73.

2. Фуркайло Н. В. Особливості обліку витрат паливо-мастильних матеріалів / Н. В. Фуркайло // Матеріали студентської наукової конференції Полтавської державної аграрної академії, 25 – 26 квітня 2018 р. Том I. – Полтава : РВВ ПДАА, 2018. – С. 396 – 398.

3. Фуркайло Н. В. Придбання паливо-мастильних матеріалів та їх класифікація на підприємстві / Н. В. Фуркайло, Ю. М. Грибовська // Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки : Збірник наукових статей за матеріалами IV Всеукраїнської науково-практичної конференції, 12 – 13 квітня 2018 р. Частина 2. Дніпро : НМетАУ, 2018. – С. 192 – 196.

Анотації

Фуркайло Н. В. Методика обліку наявності й використання паливо-мастильних матеріалів та аналіз виробничих запасів. – Рукопис.

Дипломна робота на здобуття ступеня вищої освіти магістра обліку і оподаткування за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування» спеціальності «Облік і оподаткування». – Полтавська державна аграрна академія, Полтава, 2018.

Робота присвячена дослідженню теоретичних і методичних аспектів обліку наявності й використання паливо-мастильних матеріалів та аналізу виробничих запасів.

У результаті дослідження автором узагальнено визначення поняття «паливо-мастильні матеріали». Проведено оцінку нормативно-правового забезпечення обліку виробничих запасів. Здійснено оцінку фінансово-економічного стану досліджуваного підприємства.

Вивчено стан організації обліку на підприємстві. Досліджено порядок ведення синтетичного та аналітичного обліку паливо-мастильних матеріалів.

З метою покращення обліку паливо-мастильних матеріалів запропоновано ряд заходів, зокрема посилення контролю за нормами їх списання.

Ключові слова: паливо-мастильні матеріали, талони, відомості, аналітичний облік, синтетичний облік, кореспонденція рахунків, аналіз.

Annotations

Furkailo N. V. The method of accounting for the availability and use of fuel and lubricants and analysis of inventories. – The manuscript.

Graduate work on obtaining a Master's degree in accounting and taxation under the educational and professional program «Accounting and taxation» in the specialty «Accounting and taxation». – Poltava State Agrarian Academy, Poltava, 2018.

The work is devoted to the study of theoretical and methodological aspects of accounting for the availability and use of fuel and lubricants and analysis of production stocks.

As a result of the study, the author generalized the definition of the term «fuel and lubricants». The estimation of normative-legal support of accounting of inventory is carried out. The estimation of the financial and economic condition of the investigated enterprise is carried out.

The state of the accounting organization at the enterprise is studied. The order of conducting synthetic and analytical accounting of fuel and lubricants is investigated.

In order to improve the accounting of fuel and lubricants, a number of measures have been proposed, including strengthening control over the standards for their write-offs.

Key words: fuel and lubricants, coupons, information, analytical accounting, synthetic accounting, correspondence of accounts, analysis.