

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

«Методика обліку наявності й використання паливо-мастильних матеріалів та
аналіз виробничих запасів»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 2
Ахтямова В. В.
Керівник: Ліпський Р. В.

Полтава – 2023 року

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ Й ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ.....	8
1.1. Економічний зміст, оцінка та класифікація паливо-мастильних матеріалів.....	8
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	16
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ Й ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ.....	23
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	26
2.2. Облік наявності й використання паливо-мастильних матеріалів та відображення інформації у фінансовій звітності	29
2.3. Податкові аспекти обліку операцій з пально-мастильними матеріалами.....	33
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ НАЯВНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	37
3.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства.....	37
3.2. Аналіз складу, структури та динаміки виробничих запасів.....	47
3.3. Забезпеченість суб'єкта господарювання виробничими запасами, аналіз їх використання та напрями оптимізації матеріального забезпечення підприємства	50
ВИСНОВКИ.....	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	64
ДОДАТКИ.....	73

ВСТУП

Актуальність теми. Актуальність даного дослідження полягає в тому, що всі підприємства у своїй діяльності не можуть обійтися без використання автомобіля. А якщо є автомобіль, то відповідно є й витрати на паливно-мастильні матеріали. Ці витрати, пов'язані з експлуатацією автомобіля на підприємстві, нерідко складають значну частку у валових витратах. Щоб витрати на паливно-мастильні матеріали повною мірою враховувалися при визначенні валових витрат, необхідно не тільки підтвердити їх документами, але забезпечити відповідність нормативних (розрахункових) витрат палива і фактичних витрат. Тому питання придбання, обліку, списання палива і паливно-мастильних матеріалів і документальне оформлення таких операцій актуальні для українських підприємств.

Багато уваги приділяли вивченню цього питання такі вчені, як: Безверхий К. [4], Гладій І. О. [7], Граковський Ю. [9], Дмитренко А. В. [11], Дорошенко М. [13], Коба О. В. [19], Купрієнко Д. А. [23], Омельницька З. [37], Поддубна Н. [43], Лега О. В. [49], Мокієнко Т. В. [50], Снісар О. О. [60], Стельмах Л. [61], Рудич А. І. [49], Трамбовецький А. [65], Чіп Л. О. [50], Хуторний Д. [69], Шендригоренко М. Т. [71], Яловега Л. В. [50], та ін. Треба відзначити, що завдяки цим вченим відбулося значне розширення вивчення паливно-мастильних матеріалів, а також ведення їх обліку. Не зменшуючи значення даних досліджень, слід зазначити, що питання обліку паливно-мастильних матеріалів потребує подальшого вдосконалення.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення теоретичних і методологічних засад обліку паливно-мастильних матеріалів підприємства, та аналізу виробничих запасів, а також надання практичних рекомендацій.

Реалізація мети дослідження головним чином зумовила потребу у вирішенні наступних завдань:

- 1) уточнення сутності паливно-мастильних матеріалів підприємства як

об'єкта обліку, та аналізу виробничих запасів;

2) узагальнення проблемних питань обліку паливо-мастильних матеріалів та аналізу виробничих запасів та шляхів їх подолання;

3) узагальнення інформаційного забезпечення обліку паливо-мастильних матеріалів та аналізу виробничих запасів підприємства відповідно до потреб користувачів контрольної інформації: документальне оформлення, відображення на рахунках обліку та у фінансовій звітності;

4) висвітлення особливостей методики аналізу виробничих запасів та показників ефективності їх використання.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є облік та аналіз виробничих запасів «ХХХ» Полтавського району.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу виробничих запасів підприємства.

Методи дослідження. При написанні роботи були використані загальнонаукові методи: порівняльний та загальний методи – для обробки вхідної інформації та розкриття сутності категорії «паливо-мастильних матеріалів»; індуктивний та дедуктивний методи – для визначення загальних тенденцій розвитку обліку паливо-мастильних матеріалів та системи аналізу; абстрактно-логічні методи - використовуються для вивчення та вдосконалення видів методів аналізу виробничих запасів; методи спостереження та анкетування - для оцінки стану контролю паливо-мастильних матеріалів; обчислювально-аналітичні та графічні методи використовуються для побудови таблиць, розрахунку та візуалізації результатів досліджень; системний, гіпотетичний та гіпотетичний підхід - вироблення власних думок та надання рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичною системою управління виробничими запасами та процедур їх впровадження.

Наукова новизна одержаних результатів:

1) узагальнено порядок облікового відображення операцій з смарт-картками, виокремлено переваги смарт-карток: широка сфера застосування; необмежена тривалість зберігання інформації; тривалий строк експлуатації;

зручність застосування. Підприємство, із метою внутрішнього контролю й аналізу, на власний розсуд встановлює порядок ведення аналітичного обліку талонів із будь-яким ступенем деталізації;

2) узагальнено етапи інвентаризації виробничих запасів. Запропонований підхід забезпечить високу ефективність, об'єктивність та раціональність здійснення інвентаризаційної роботи на підприємствах;

3) представлено алгоритм реєстрації інформації про виробничі запаси у бухгалтерському обліку від первинної документації до складання фінансової звітності. Дотримання запропонованої моделі забезпечить отримання достовірної та правдивої інформації, що дозволить користувачам звітності приймати обґрунтовані та виважені управлінські рішення.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та наданні рекомендацій щодо удосконалення обліку (алгоритм реєстрації інформації про рух) та контролю (поетапний порядок інвентаризації, аналітичний облік пального) наявності та використання паливо-мастильних матеріалів.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися і одержали позитивну оцінку на науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик (жовтень 2023 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тез загальним обсягом 0,2 др. арк: «Особливості синтетичного та аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів» [3], «Списання палива на підприємстві» [2].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ Й ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

1.1. Економічний зміст, оцінка та класифікація паливо-мастильних матеріалів

Паливно-мастильні матеріали широко використовуються в усіх галузях народного господарства. Одним з основних споживачів нафтопродуктів, що виробляються в країні, є сільське господарство, де у великій кількості використовуються трактори, автомобілі, комбайни та інша сільськогосподарська техніка [4].

Однією з основних статей витрат при експлуатації тракторів і автомобілів є паливно-мастильні матеріали, причому тип і марка використовуваного ПММ повинні відповідати характеристикам техніки. Відпуск (списання) паливно-мастильних матеріалів без дотримання технічних вимог марки призводить до перевитрати нафтопродуктів, а головне - до скорочення терміну служби транспортного засобу, неефективної роботи машини або механізму, а іноді і до поломки транспортного засобу [63].

Термін «паливно-мастильні матеріали» не має законодавчого визначення. Пальним називається паливо, використовуване для двигунів внутрішнього згоряння, а термін «паливо» є загальним поняттям, яким позначають речовину, використовувану для отримання теплової енергії (лист Держспоживстандарту від 31.07.09 р. № 7855-1-5/19). Пальне (бензин, дизпаливо та ін.), а також різні технічні види оливи, мастила, гальмова рідина, різні присадки, відносяться до нафтопродуктів (ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти»).

За О. О. Снісарем паливно-мастильні матеріали – 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, які знаходяться у власності суб'єкта

господарської діяльності та використовуються у процесах виробництва, виконання робіт та надання послуг [60].

Лист Держкомстандартизації, метрології та сертифікації України визначає паливо, як загальне поняття, яким позначають матеріали, що використовуються як джерело енергії. Паливо (пальне) використовується для двигунів внутрішнього згорання [24], мастило як пластичний матеріал, який являє собою структуровану загусником оливу, застосовувану для зменшення тертя, консервації виробів та герметизації ущільень

У листі Інституту української мови НАН України від 02.07.2012 р. №307/319 зазначено, що правильно в українській мові вживати словосполучення паливно-мастильні матеріали [25].

В. Я. Чабанний [38] паливо називає горючу речовину, яку спеціально спалюють для одержання тепла і подальшого його використання для інших потреб у сільськогосподарському виробництві. При цьому така речовина має відповідати основним вимогам:

- порівняно легко займатися;
- при згорянні виділяти якомога більше теплоти;
- бути поширеним у природі, доступним при видобуванні та дешевим при виробництві;
- не змінювати свої властивості при транспортуванні та зберіганні;
- бути нетоксичним;
- при згорянні не виділяти шкідливих та отруйних речовин.

Класифікація палива представлена на рис. 1.1.

Також автор зазначає, що у зв'язку з різноманіттям моделей двигунів і різних умов експлуатації питання, важливим питанням є розробка, підбор і використання мастильних матеріалів. Мастила забезпечують високу експлуатаційну надійність і довговічність. Вироблені і застосовувані мастильні матеріали класифікуються на цілий ряд груп, в залежності від ряду ознак, таких як: походження або вихідна сировина для одержання; зовнішній стан; призначення, вихідні умови застосування й ін. – табл. 1.1.

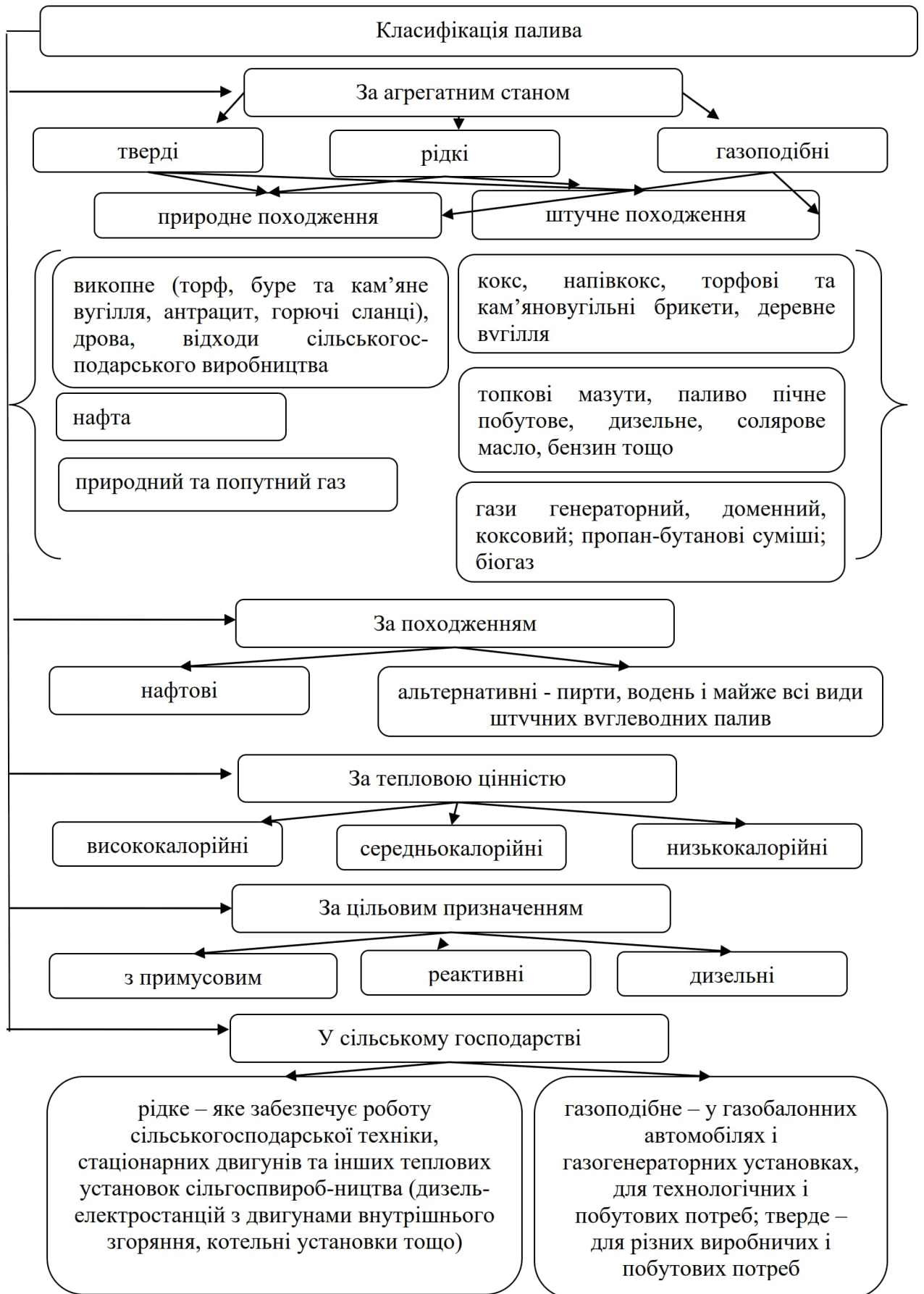


Рис. 1.1. Класифікація палива

Класифікація мастил

Ознака класифікації	Види	
За походженням або вихідною сировиною	мінеральні або нафтові	дистилятні
		залишкові
		компаундировані або змішані
За органічним походженням	рослинні одержують шляхом переробки насіння певних рослин, у числі яких найбільш широке застосування в техніці одержали касторове, гірчичне і ріпакове	
	тваринні одержують шляхом переробки тваринних жирів, серед яких знаходять застосування такі як: бараняче і яловиче сало, технічний риб'ячий жир, кісткові і спермацетові масла й ін.	
	синтетичні, які одержують з різної вихідної сировини різними методами, серед яких: каталітична полімеризація рідких або газоподібних вуглеводнів як нафтової, так і не нафтової сировини; синтез кремнійорганічних з'єднань (полісиліконів), одержання фторвуглеродних - масел і т.д.	
За зовнішнім станом	рідкі мастила, що у звичайних умовах є рідинами, які володіють плинністю (нафтові і рослинні масла)	
	пластичні або консистентні масла, що у звичайних умовах знаходяться в мазеподібному стані (технічний вазелін, солідмасла, консталіни, жири й ін.)	антифрикційні
		консерваційні
		ущільнювальні
тверді мастильні матеріали, що не змінюють свого стану навіть під дією ряду факторів (температури, тиску тощо) - графіт, слюда, тальк		
За призначенням	моторні масла, призначені для двигунів внутрішнього згорання,	для карбюраторних двигунів
		дизельних двигунів
		авіаційних двигунів
	трансмісійні масла, призначені для мастило механізмів трансмісії тракторів, автомобілів, комбайнів, самохідних машин	
	індустріальні масла, призначені для гідравлічних систем різних машин	
	компресорні	
	приладові	
	циліндрові	
За температурними показниками	низькотемпературні, які застосовуються як мастило для вузлів при температурних умовах не вище 50...60°C (приладові, індустріальні масла й ін.)	
	середньо температурні, які застосовуються при температурах 150...200°C (турбінні, компресорні, циліндрові й ін.);	
	високотемпературні, які застосовуються для вузлів, що піддаються впливу температур до 300°C и більше (головним чином моторні масла)	

Поняття «паливо» є категорія не тільки технічна, а й економічна та екологічна, оскільки у кожному конкретному випадку його використання має бути ефективним [1].

Тож паливо також розглядають з податкової точки зору. Особи, які реалізують пальне, є платниками акцизного податку (стаття 212-1-15 Податкового кодексу), а діяльність, пов'язана з виробництвом, реалізацією та зберіганням пального, підлягає обов'язковому ліцензуванню (преамбула Закону № 481/95-ВР від 19.12.95 р.) [24]. У статті 1 Закону № 481 зазначено, що термін «пальне» вживається у значенні, наведеному в ПК. Таким чином, термін «пальне» використовується як для цілей акцизного оподаткування, так і для цілей ліцензування.

Відповідно до пп. 14.1.1411 ПК пальне – це нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, вказані в пп. 215.3.4 ПК [41]. Цей пункт містить деякі види товарів, які відносяться до пального, і відсилає нас до ст. 215 ПК, де наведено перелік підакцизних товарів та ставки їх податку. Наприклад, суміші ароматичних вуглеводнів, з яких 65 об. % або більше (включаючи втрати) переганяються при температурі до 250 °С за методом ISO 3405 (еквівалентним методу ASTM D 86) мають код за УКТЗЕД 2707 50 10 10, 2707 50 90 00, ставка ж податку 213,50 ЄВРО за 1000 л.

З екологічної точки зору необхідно врахувати, що при спалюванні палива необхідно створювати умови для якомога меншого забруднення навколишнього середовища. Вихлопні гази автомобілів містять понад 200 небезпечних хімічних сполук, більшість з яких є вуглеводнями. Через таке розмаїття та складність ідентифікації окремих сполук зазвичай розглядають найбільш поширений компонент або групу компонентів [1].

Окрім прямого негативного впливу на здоров'я людини, викиди від транспортних засобів завдають також непрямой шкоди. Це пов'язано з тим, що транспортні засоби є мобільними джерелами з нестабільними процесами викидів небезпечних речовин. Основними причинами забруднення повітря від автотранспорту є низька якість палива та незадовільні техніко-експлуатаційні показники транспортних засобів. Обидва ці фактори впливають на забруднення повітря як безпосередньо (наприклад, неефективне спалювання палива), так і

опосередковано (наприклад, необґрунтовано високі витрати палива) [1].

Оцінка запасів - це спосіб вираження запасів у грошовому еквіваленті, а сам процес оцінки складається з зіставлення фактів економічного життя з набором уявлень про ці факти. Оцінювання пально-мастильних матеріалів в господарській діяльності підприємств, відбувається протягом усього «життєвого циклу», з моменту надходження, перебування на балансі та до їх списання (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Види оцінки пально-мастильних матеріалів

Придбані (отримані) або виготовлені ПММ визнаються в балансі за первісною вартістю. Придбання ПММ згідно Інструкцією № 281 можливо за кількома варіантами рис. 1.3 (додаток А.1):

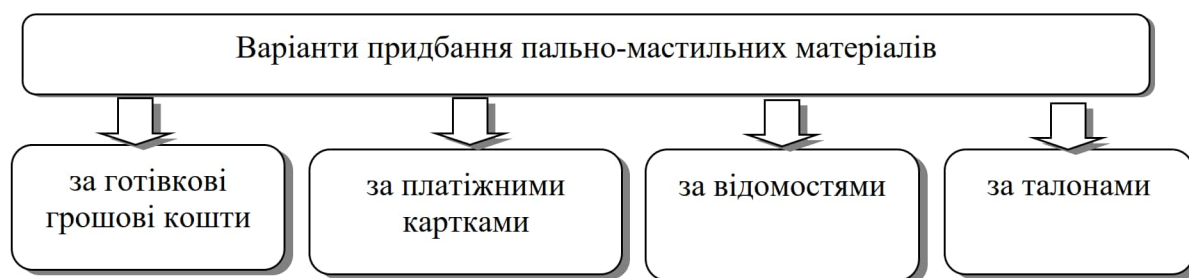


Рис. 1.3. Варіанти придбання пально-мастильних матеріалів

Роздрібна купівля нафтопродуктів. Роздрібний продаж нафтопродуктів споживачам здійснюється через автозаправні станції. Продаж нафтопродуктів у дрібній розфасовці (крім бензину, дизельного палива та скрапленого газу) може здійснюватися також у спеціалізованих магазинах, що торгують

господарськими товарами. Розрахунки за відпущені нафтопродукти здійснюються у готівковій та/або безготівковій формі (за платіжними картками, талонами, нарядами на відпуск нафтопродуктів тощо) у встановленому законодавством порядку. Касові чеки на паливо, що відпускається через паливороздавальні колонки, містять всі необхідні реквізити, такі як найменування товару, кількість, ціна, вартість пального та сума ПДВ [13]. Облікові правила придбання ПММ представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Облікові правила придбання ПММ

Придбання ПММ виключно на АЗС, заправка в бак	Придбання ПММ у фізичних ємностях
побудова обліку щодо форм придбання (талони, паливні картки, готівка, безготівка, інш.)	Обов'язкове використання норм та первинки за Інструкцією № 281
питання обліку визначаються виключно обліковою політикою	Можлива необхідність реєструватися платником пального акцизу
є можливість не застосовувати Інструкцію № 281	Обліковою політикою визначається формування первісної вартості та вартості списання ПММ
Немає ліцензування та акцизних ризиків	Обов'язкове ліцензування

Придбання паливно-мастильних матеріалів за відомістю. Якщо паливно-мастильні матеріали купуються за безготівковим розрахунком (як правило, заздалегідь), на підставі угоди між постачальником і споживачем виписується виписка (додаток А.2). Оплата постачальнику відображається поштовою кореспонденцією Дт 631 - Кт 311.

Придбання паливно-мастильних матеріалів за талонами. Талони - це спеціальні документи, які підтверджують право власника на отримання певної кількості нафтопродуктів конкретного найменування і марки на АЗС і купуються на підставі визначених умов номіналу та відпускної ціни. Талон повинен мати серію та порядковий номер. Продаж паливно-мастильних матеріалів за талонами здійснюється на підставі договору між постачальником і споживачем. Постачальники пального можуть видавати талони на пальне різного «номіналу» (наприклад, 5 літрів, 10 літрів, 15 літрів, 20 літрів) або різної форми. На АЗС, що належать постачальнику талонів, водій (від імені

компанії-покупця) пред'являє талон, і транспортний засіб заправляється маркою та кількістю пального, зазначеними у талоні [19].

Придбання паливно-мастильних матеріалів за паливними картками. Паливні картки - це пластикові або картонні картки, які підтверджують право покупця на отримання пального на АЗС, але не є доказом фізичної передачі пального. Існує два типи паливних карток: грошові картки (відповідають фіксованій вартості заправки) та картки на літри (відповідають фіксованій кількості пального). На практиці найпоширенішим типом карток є літровий, який являє собою одноразову картку, на рахунок якої зараховується певна кількість літрів певного виду пального. Тип пального та сума поповнення вказані на картці. Договори на продаж пального з використанням паливних карток зазвичай включають такі умови: товар відпускається на умовах 100 % передоплати; товар зберігається у постачальника протягом зазначеного терміну дії картки, а витрати на зберігання включаються в ціну товару; картка є довірчим документом, і паливо можна отримати на АЗС у кількості та марці, зазначеній на картці; паливо відпускається на АЗС у кількості, зазначеній на картці; паливо відпускається на АЗС у кількості, зазначеній на картці. Підставою для видачі (заправки), після чого всі зобов'язання сторін за погашеною карткою вважаються виконаними; право власності на товар переходить до покупця після оплати товару/послуги, наприклад

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

При відпуску запасів з виробництва, продажу та іншому вибутті, згідно із НП(С)БО 9 «Запаси» [29], їх оцінка здійснюється за одним із методів: собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); середньозваженої собівартості; нормативних затрат; ідентифікованої собівартості; ціни продажу.

Для ПММ характерними є такі методи вибуття:

- середньозважена собівартість, яка розраховується для кожної одиниці запасів шляхом ділення суми залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів на загальну кількість одиниць

запасів на початок звітнього місяця та отриманих у звітному місяці запасів (п. 18 НП(С)БО 9).

- ФІФО передбачає, що запаси надходять на підприємство і використовуються в тій послідовності, в якій вони відображені в бухгалтерському обліку, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж або інше вибуття), оцінюються за собівартістю з використанням методу ФІФО (п. 19.20 НП(С)БО 9)

Отже:

1. На основі узагальнення наукового визначення сутності понять «паливно-мастильні матеріали» та «пально-мастильні матеріали» встановлено, що поняття «паливно-мастильні матеріали» є більш загальним. В українських нормативних документах використовується поняття «паливо».

2. Деякі види пального відносяться до підакцизних. Для того, щоб зрозуміти, які види пального підлягають оподаткуванню акцизним податком та отриманню дозволів, необхідно звернутися до пп. 215.3.4. У пункті 215.3.4 Податкового кодексу перераховані всі коди пального за УКТЗЕД.

3. Залежно від способу придбання паливно-мастильних матеріалів бухгалтери вимагають різні первинні документи для їх оприбуткування. Однак у будь-якому випадку придбання ПММ (крім безготівкових розрахунків через банк при оптових закупівлях) АЗС зобов'язана видати покупцеві касовий звітний касовий чек.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Витрати пального – тема дуже актуальна, особливо в умовах сьогодення, коли всі енергоносії стрімко дорожчають.

Питанням організації обліку надходження та списання ПММ присвячено праці науковців, так і багаточисленні статті в практичних професійних виданнях [6, 10 і т.д.]. Огляд статей показав, що чимало питань потребують

роз'яснень. Зокрема, чи потрібна ліцензія на роздрібну торгівлю паливом? Чи може фіскальний чек вважатися беззаперечним доказом підтвердження придбання та використання позивачем дизельного палива у своїй господарській діяльності? Чи потрібно отримувати дозвіл на експлуатацію резервуарів з паливом? Чи необхідне застосування Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті при списанні палива і мастильних матеріалів? Як контролювати фактичні витрати пального? Чи потрібен дозвіл на використання генератора? Чи потрібна ліцензія на зберігання пального? Які підстави та організація обліку генератора? Як списувати пальне та чи сплачувати екоподаток? і т.д.

Отже, розглянемо основні питання.

Андрій Трамбовецький [65] консультує щодо правил передачі пального неплатниками акцизного податку, тобто сільськогосподарськими підприємствами, які використовують пальне лише для власного споживання в обсягах, що не призводять до виникнення «акцизного податку». Це пов'язано з тим, що в разі недотримання цих правил податкові органи можуть конфіскувати як пальне, так і транспортний засіб через суд. Це пов'язано з тим, що в останні роки розподіл пального ретельно контролюється Державною податковою адміністрацією, БЕБ та Національною поліцією. Це включає всі етапи виробництва, торгівлі, зберігання, переміщення, транспортування, заправки та амортизації пального, аж до моменту його споживання. Більшість неспеціалізованих компаній, основним видом діяльності яких не є дистрибуція пального, займаються зберіганням і транспортуванням пального.

На сайті <https://petroline.ua> зазначено, що паливо часто є предметом різних форм шахрайства та зловживань з боку працівників компаній. У зв'язку з існуванням такої ситуації, для компаній є пріоритетним завданням суворий контроль за використанням пального. Тому було опубліковано онлайн-консультацію щодо застосування систем обліку витрат пального на різних етапах діяльності компанії, таких як заправка паливних баків на міні-автозаправках, заправка транспортних засобів та витрати на один транспортний

засіб.

Сьогодні якісний моніторинг обігу нафтопродуктів є важливою складовою загальної системи управління підприємством і може суттєво підвищити ефективність управління фінансами [16].

Завдання якісного моніторингу та обліку паливно-мастильних матеріалів можуть бути успішно вирішені шляхом поєднання вищезазначених методів. Однак, щоб мінімізувати витрати на впровадження сучасної системи обліку, необхідно враховувати специфіку діяльності компанії та наявне спеціальне обладнання [16].

У практичному керівництві № 14 «Облік палива на підприємстві: від придбання до списання» розписано, як суб'єкту господарювання відобразити в бухгалтерському та податковому обліку купівлю та використання палива для роботи власних транспортних засобів й обладнання та як правильно оформити такі операції [34].

Матеріали містять інформацію про: способи придбання ПММ та особливості їх документального оформлення; обкладання ПДВ перехідних операцій з придбання палива в разі зміни ставки податку; порядок відображення в обліку ПММ, придбаного за талонами та паливними картками; податкові ризики, які можуть виникнути у разі втрати фіскального чека АЗС і в разі, коли чек на заправку оформлено у вихідний день або в неробочий час; необхідність затвердження норм витрат палива, відповідальність за їх незатвердження, та обов'язковість користування нормами, установленими Мінтрансом, самостійну розробку норм списання палива, використаного для роботи власної техніки та транспортних засобів; порядок обліку списання палива, витраченого згідно з установленими нормами та понад такі норми.

У статті «Облік паливно-мастильних матеріалів» Зінаїди Омельницької розповідає про те, які основні документи слід складати при придбанні паливно-мастильних матеріалів за готівку або за безготівковим розрахунком з використанням відомостей, талонів або паливних карток, а також про те, які правила слід застосовувати для списання паливно-мастильних матеріалів, та

інші основні моменти [37].

Автор доходить висновку, що залежно від способу придбання ПММ відрізняються основні документи, необхідні бухгалтерам для обліку ПММ, але при купівлі ПММ (крім безготівкових розрахунків через банки в разі оптової торгівлі) АЗС зобов'язані видавати покупцеві касовий чек, що підтверджує отримання готівкових коштів. З метою уникнення несприятливих податкових наслідків на момент перевірки, списання пального слід здійснювати відповідно до Положення 43. Застосування підприємством норм витрат пального має бути обґрунтоване ретельними розрахунками та зафіксоване в локальних нормативних актах підприємства.

Микола Пилипенко описує процедуру зважування пального на складі паливно-мастильних матеріалів за допомогою звичайних вимірювальних приладів: ізобатоміра АНТ-1, пробовідбірника ПП-5, метрових штанг (довжиною не менше 3,5 м), 10-літрової мірної ємності з водочутливою пастою, крейди та складської облікової документації є. Крім того, пан Микола зазначає, що працівникам легше працювати в надійному режимі. Для цього необхідно розробити інструкцію оператора складу паливно-мастильних матеріалів, як того вимагає Інструкція Міністерства палива № 281/171/578/155 від 20 травня 2008 року, п. 10.2.1: «Приймання нафтопродуктів здійснюється відповідно до вимог робочої інструкції оператора АЗС та інструкції з охорони праці і затверджується керівником підприємства». Повинні бути. Інакше керівник підприємства може бути притягнутий до відповідальності у разі виникнення надзвичайної ситуації.

У зв'язку з ситуацією, спричиненою військовими діями, місцева влада закупила та встановила генератори для забезпечення безперебійної роботи; у громад виникають питання щодо експлуатації цих генераторів, відповіді на які викладені в експертному описі програми DOBRE:

1. чи потрібен дозвіл на використання генераторів?
2. чи потрібен дозвіл на зберігання палива?
3. яке обґрунтування та організація обліку генераторів?

4. як має амортизуватися паливо і чи має сплачуватися екоподаток? [60]

Фоменко Марина [67] консультує про порядок ведення бухгалтерського обліку та податкові наслідки придбання генератора та палива для нього. Якщо на одному об'єкті, обладнаному генератором, зберігається менше 2000 літрів пального для генератора, таким підприємствам тимчасово не потрібно буде реєструватися на складування товарів, отримувати паливний дозвіл та дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря.

Ввезення генераторів на митну територію України та/або продаж генераторів на території України звільняється від сплати мита та ПДВ.

Амортизація та витрати на паливо для генераторів підлягають вирахуванню з метою оподаткування податком на прибуток за умови належного оформлення ключових документів.

Також актуальним питанням є передача пального на потреби ЗСУ [12, 39, 42]. Зокрема, статті практиків присвячені питанням безоплатної передачі пального на потреби ЗСУ та інших українських військових формувань, наявності ліцензії, сплати акцизу, податкові наслідки операції з передачі пального.

Зазначено, що у разі виникнення форс-мажорних обставин - під час дії воєнного стану на території України, у зв'язку з військовим вторгненням Російської Федерації, операції з безоплатної передачі пального, необхідного Збройним Силам України та іншим військовим формуванням для потреб оборони країни, виключно від суб'єктів, які отримали таке пальне для власного споживання або промислової переробки не є операціями, а отже, при здійсненні таких операцій від осіб, які не є платниками податку.

- отримання ліцензії на право здійснення оптової або роздрібною торгівлі паливом; або

- реєстрації платником акцизного податку та реєстрації акцизного складу; або

- врахування обсягу пального, переданого безоплатно для вищезазначених цілей (1000 куб. м або 10 000 куб. м для платника єдиного

податку 4 групи), при розрахунку обсягу зберігання, який суб'єкт господарювання має право отримати протягом року з метою використання виключно для власного споживання.

Теоретичні та практичні засади організації синтетичного та аналітичного обліку паливно-мастильних матеріалів є предметом численних публікацій науковців.

Зокрема, А. В. Дмитренко та Н. О. Максютенко [11] розглядають основні моменти обліку наявності та руху паливно-мастильних матеріалів. В результаті дослідження запропоновано відкрити додаткові рахунки для відображення відпрацьованих паливно-мастильних матеріалів, паливних присадок та технічних рідин для більш точного групування паливно-мастильних матеріалів за рахунками: 2036 «Технічні рідини», 2037 «Паливні присадки», 2038 «Відпрацьовані паливно-мастильні матеріали».

О. В. Коба [19] зазначає, що спосіб заправки транспортних засобів та форма розрахунків між покупцем і постачальником (АЗС) впливають на здійснення та облікове відображення придбання паливно-мастильних матеріалів. Встановлено схему документообігу за операцією отримання ПММ при заправці автотранспорту: через стаціонарні пункти на виробничих майданчиках підприємства та безготівкові розрахунки (за виписками або талонами) через сторонні АЗС.

У статті М. І. Телегунь [63] запропоновано порядок документального оформлення отримання, видачі та складського обліку пального за талонами, при цьому відповідальна особа веде щоденник обліку виданих талонів.

У роботі Д. А. Купрієнка, В. В. Сагана, Н. П. Левчук [23] проаналізовано стан нормативно-правового контролю за діяльністю служби забезпечення пально-мастильними матеріалами Національної прикордонної служби України. Проаналізовано такі напрями: контроль за якістю та цільовим використанням пального; розробка заходів щодо ефективності та зручності використання і економії пального; утримання, вдосконалення та експлуатація складів пального, пунктів заправки та інших об'єктів служби пального; належне використання,

утримання та зберігання технічних засобів; організація, облік та звітність у службі; збирання, здача та цільове використання відпрацьованих нафтопродуктів. Однак у керівних документах Державної прикордонної служби України та Міністерства внутрішніх справ України не визначено порядок виконання цих завдань. На думку Д. А. Купрієнка, В. В. Сагана та Н. П. Левчук, принципово важливими для організації діяльності Державної прикордонної служби та такими, що підлягають регламентації, є операції, які регламентують порядок та умови зберігання пального, мастильних матеріалів і спеціальних рідин на складах пального та пунктах заправки, операції з контролю якості пального, видачі пального та мастильних матеріалів операції з утримання технічних засобів служби. В. П. Фурса [68] досліджує системи обліку паливно-мастильних матеріалів та автомобільних шин з метою визначення їх рівня в процесі формування реальної собівартості послуг та створення достатніх інформаційних ресурсів для прийняття ефективних управлінських рішень. Особлива увага приділяється нормативно-правовому забезпеченню та організації обліку транспортних операцій з метою забезпечення ефективного обліку та управління рухом палива та шин, правильного розрахунку заробітної плати водіїв та податкових витрат, пов'язаних з вантажними транспортними операціями. Зокрема, зростання вартості транспортних послуг та продукції, що перевозиться автомобільним транспортом, ухилення від сплати податків суб'єктами господарювання, нецільове використання палива, надмірне та неефективне споживання енергоресурсів України. М. Т. Шендригоренко [71] узагальнює класифікацію паливно-мастильних матеріалів з метою підвищення ефективності первинного обліку. Визначено поняття «паливно-мастильні матеріали». Сформульовано завдання внутрішнього аудиту паливно-мастильних матеріалів на підприємствах різних галузей економіки. Запропоновано послідовність проведення внутрішнього аудиту надходження, відпуску та використання паливно-мастильних матеріалів. Підготовлено макет робочих документів внутрішнього аудитора за результатами аудиту паливно-мастильних матеріалів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ Й ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВО- МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Організаційно-правові засади діяльності комунально-госпрозрахункової організації «ХХХ» зареєстрованої за адресою: Україна, Полтавська область, с. ХХХХХ, вул. Шевченка, буд. 12/1 від 10.10.2001 року. Код ЄДРПОУ – ХХХХХХХХ.

Види діяльності ХХХ:

- 36.00 забір, очищення та постачання води;
- 68.20 надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- 81.10 комплексне обслуговування об'єктів;
- 81.29 інші види діяльності із прибирання.

До додаткових видів діяльності ХХХ належить: відведення й очищення стічних вод; монтаж систем опалення, кондиціонування та водопровідних мереж; проведення будівельно-монтажних робіт (малярні роботи, покрівельні роботи, скління); виробництво будівельних металевих конструкцій і частин конструкцій; будівництво житлових і нежитлових будівель й трубопроводів; допоміжна діяльність у галузі рослинництва, зокрема лісозаготівлі; управління нерухомим майном за винагороду або на основі контракту; організація поховань й надання суміжних послуг; інші види діяльності, що не суперечать чинному законодавству.

Особливістю паливно-мастильних матеріалів є те, що вони у процесі виробництва використовуються повністю і для кожного нового процесу виробництва їх потрібно змінювати новими. Облік виробничих паливно-мастильних матеріалів здійснюються за такими напрямками: кількісний і

вартісний облік; облік придбання матеріалів та розрахунків з постачальниками; наявності і руху матеріалів на складах; використання матеріалів у процесі виробництва; реалізації матеріальних цінностей і розрахунків з покупцями.

Основним завданням на «XXX» обліку паливно-мастильних матеріалів є забезпечення інформації про обсяг окремих його видів та своєчасне їх оприбуткування.

Формування облікової політики підприємства здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника (додаток Б).

Одним з ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її структурних елементів. Слушною на нашу думку є пропозиція Т. В. Барановської щодо виділення об'єктів та елементів облікової політики. Під «об'єктом облікової політики підприємства» автор розуміє будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти.

Елемент облікової політики підприємства автор визначає методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства (рис. 2.1).

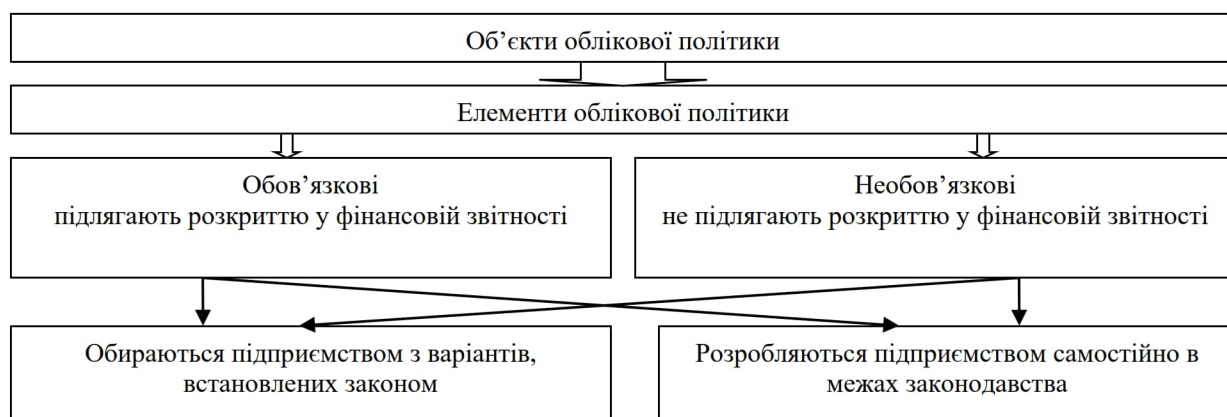


Рис. 2.1. Класифікація елементів облікової політики

Кожна складова облікової політики підприємства, яка відповідає рівню системи бухгалтерського обліку, об'єднує специфічні для неї об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти - елементи. На рис. 2.2 відображено основні

елементи облікової політики підприємства щодо ПММ.

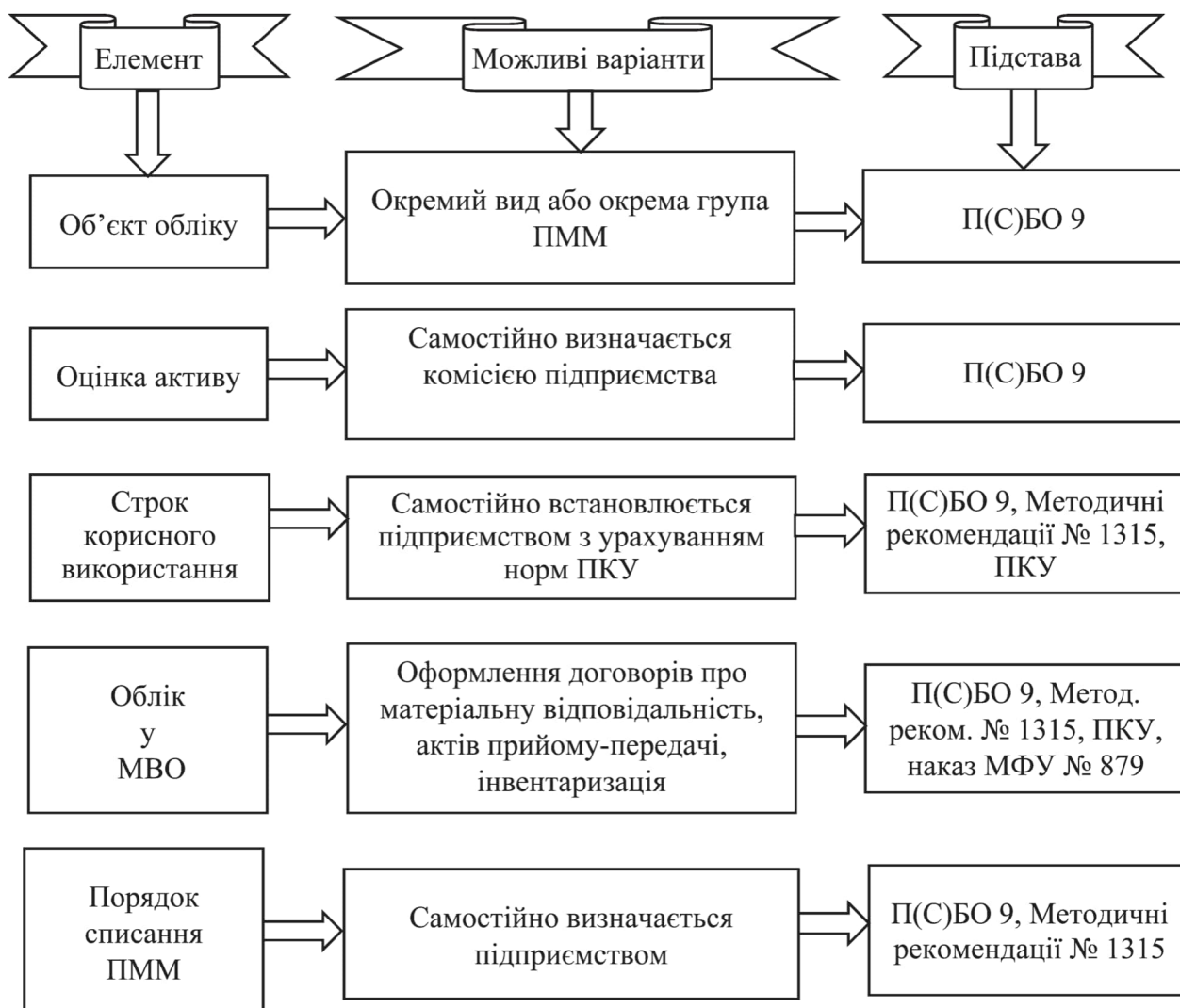


Рис. 2.2. Елементи облікової політики щодо ПММ

Обраний метод обрахунку витрат палива повинен бути затверджений розпорядчим документом (наказ).

Бажано розробити Положення про використання ПММ, зазначити потрібно методи списання, розробка власних норм і т.д. (додаток В). В Положенні необхідно врахувати, зокрема:

- метод визначення витрат (фактичний, нормативний), його особливості;
- врегулювання розбіжностей (що робити із понаднормовими витратами);
- систему контролю та відповідальності за використанням ПММ.

Визначення норм списання палива представлено у табл. 2.1.

Визначення норм: варіанти

Фактичні заміри	<ul style="list-style-type: none"> - найбільш точний метод у разі дотримання типових умов використання; - може бути суттєва похибка у разі зміни умов експлуатації; - ДПС може ставити під сумнів достовірність процесу заміру.
Нормативні документи (за наявності – держстандарти, тимчасові норми Мінінфраструктури)	<ul style="list-style-type: none"> - найоптимальніший метод з огляду достовірності з позиції ДПС; - може не враховувати фактичні умови експлуатації, через що будуть виникати постійні понаднормові витрати; - з огляду податкових ризиків «понаднормові = негосподарські».
Рекомендації виробника техніки	<ul style="list-style-type: none"> - проміжний варіант за відсутності можливості провести заміри; - бажано використовувати із коригуванням на фактичні умови експлуатації; - складно поставити під сумнів з боку ДПС; - можливі понаднормові відхилення та ризики негосподарського використання

Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок при організаційній побудові облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства.

2.2. Облік наявності й використання паливо-мастильних матеріалів та відображення інформації у фінансовій звітності

Бухгалтерський облік на «ХХХ» палива здійснюється за його видами, місцями зберігання і матеріально відповідальними особами.

Для обліку надходження і витрачання палива у кількісному та грошовому виразі Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 203 «Паливо».

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації

транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві Структура субрахунку 203 «Паливо» наведена на рис. 2.3.

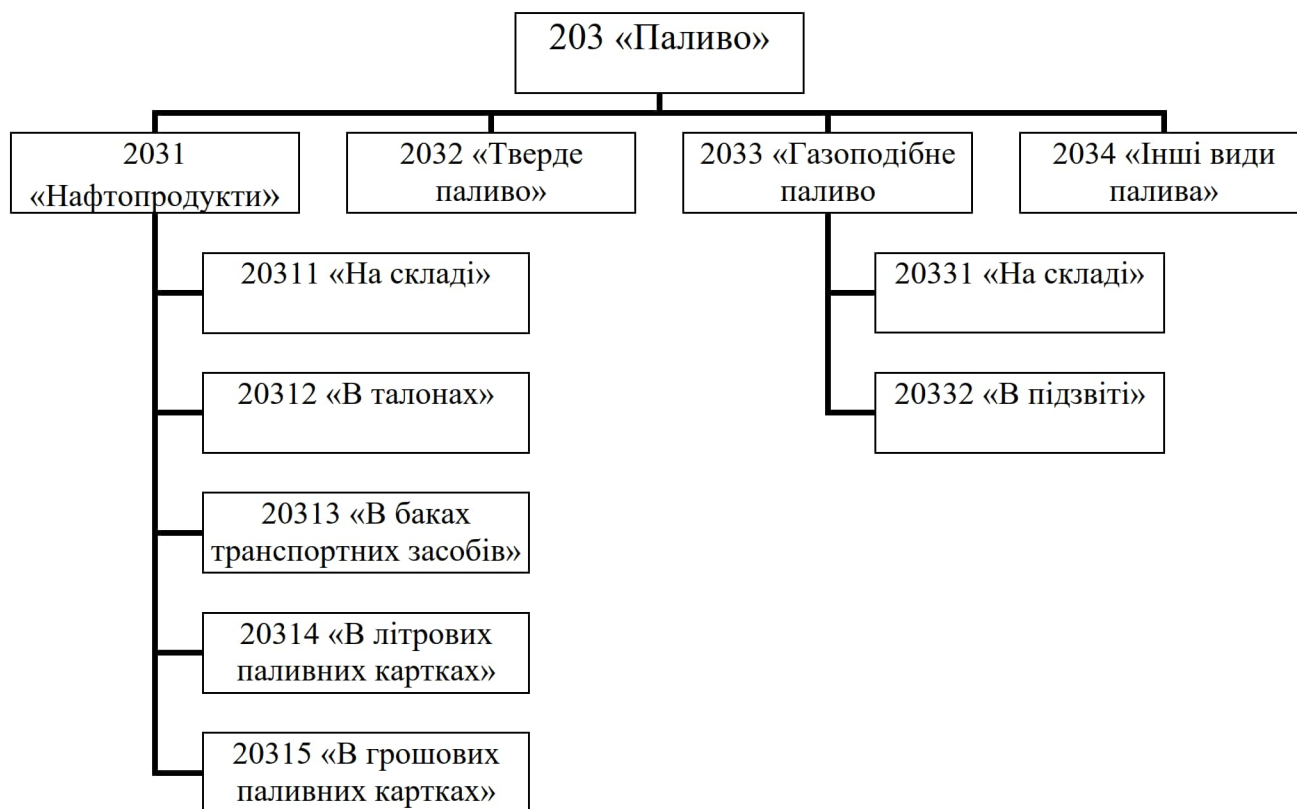


Рис. 2.3. Структура субрахунку 203 «Паливо»

Облік палива повинен відображати їх рух протягом дня, місяця, іншого звітного періоду в цілому по підприємству, його підрозділах, кожній транспортній одиниці та працюючих на них водіях.

Документи для придбання та списання палива представлено у додатку Г.

Паливні картки є засобами ідентифікації покупця (користувача) й отримання ним попередньо оплаченого пального на АЗС постачальника. Варто зазначити, що паливні картки не є платіжними засобами. Розрізняють літрові та грошові паливні картки.

Основним документом, що є підставою до використання паливних карток,

- договір між покупцем та продавцем ПММ.

Приклад 1. Підзвітна особа придбала на АЗМ 20 л бензину А-95. При цьому надала два чеки (по 5 л) кожен на суму 263,5 грн, у т.ч. ПДВ – 43,91 грн. Податкової накладної працівник не отримав.

Авто було використане в адміністративних цілях. Бензин списаний в межах встановлених норм за подорожнім листом. Оплату працівник провів корпоративною карткою.

Відобразити податковий кредит з ПДВ можна лише за одним чеком, оскільки їх оформили однією датою на суму понад 200 грн (без ПДВ).

В обліку будуть зроблені наступні записи по даній операції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Придбання палива за кошти з корпоративної картки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Списано кошти з корпоративної картки в оплату бензину А-95	372	313	527,00
Працівник надав авансовий звіт, на підставі якого:			
оприбуткований бензин	203	372	219,58
відображено ПК з ПДВ	6412	372	43,91
оприбуткований бензин, за яким немає права на ПК з ПДВ	203	372	263,5
Списаний витрачений бензин (за подорожнім листом)	92	203	527,00

Приклад 2. «ХХХ» придбало у постачальника 500 л бензину А-95 на суму 26150,00 грн, в т.ч. ПДВ – 4358,33 грн. Після перерахування попередньої оплати підприємству видали 50 шт. талонів на бензин (по 10 л).

Право власності на бензин перейшло до покупця в момент отримання талонів.

За місяць водії отримали за талонами 300 л бензину на суму 15690,00 грн, в т.ч. ПДВ – 2615 грн. За всіма виданими талонами подали до бухгалтерії звіти про використання талонів і чеки АЗС.

На роботу автомобілів використали в межах норм 250 л бензину. В обліку будуть зроблені наступні записи по даній операції (табл. 2.3).

Придбання палива за талони

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Перераховано постачальнику попередню оплату за бензин А-95	371	311	26150,00
Відображено право на ПК з ПДВ	6442	6441	4358,33
Нараховано суму ПК з ПДВ згідно з податковою накладною	6412	6442	4358,33
Надійшли талони на бензин А-95	20312	631	21791,67
Відображена сума ПДВ	6441	631	4358,33
Відображено талони на позабалансовому рахунку	08 (талони підприємство)		50
Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	26150,00
Видали талони працівникам для заправки	08 (талони працівник)	08 (талони підприємство)	30
Відображена заправка автомобілів (21791,67/500 л * 300 л = 15690,00грн)	203	20312	15690,00
Списано витрачені талони		08 (талони працівник)	30
Відображено у складі витрат вартість бензину, витраченого на роботу автомобілів на підставі подорожніх листів (21791,67/500 л * 250 л = 13075,00 грн)	23, 91, 92, 93	203	13075,00

Аналітичний облік пально-мастильних матеріалів ведеться за видами, марками матеріалів, місцями їх зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю над зберіганням і рухом палива, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації

Приклад 3. «ХХХ» уклало договір на придбання з використанням «літрової» паливної картки 500 л. бензину на суму 26150,00 грн, в т.ч. ПДВ – 4358,33 грн.

Паливну картку передали у власність покупця, строк її дії – один рік, вартість – 240 грн (в т.ч. ПДВ – 40 грн).

За місяць на АЗС отримали 200 л бензину, використали 150 л (у межах норм). Автомобілі використовували в адміністративних цілях.

У бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи (табл. 2.4).

Придбання палива за кошти з «літрової» паливної картки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Перераховано постачальнику попередню оплату за бензин А-95	371	311	26150,00
Відображено право на ПК з ПДВ	6442	6441	4358,33
Нараховано суму ПК з ПДВ згідно з податковою накладною	6412	6442	4358,33
Перераховано попередню оплату за картку	371	311	240,00
Відображено право на ПК з ПДВ	6442	6441	40,00
Нараховано суму ПК з ПДВ згідно з податковою накладною	6412	6442	40,00
Отримали «літрову» паливну картку			
- оприбутковано паливну картку	22	631	200,00
- оприбутковано паливо	203 (картка)	631	21791,67
Відображена сума ПДВ (4358,33+40 = 4398,33 грн)	6441	631	4398,33
Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	26150,00
Введено картку у господарські потреби	92	22	200,00
Відображена заправка автомобілів (21791,67/500 л * 200 л = 8716,67 грн)	203 (паливо)	203 (картка)	8716,67
Відображено у складі витрат вартість бензину, витраченого на роботу автомобілів (21791,67/500 л * 150 л = 6537,50 грн)	92	203 (паливо)	6537,50

Приклад 4. Розглянемо порядок відображення у бухгалтерському обліку використання «грошової» паливної картки (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Придбання палива за кошти з «грошової» паливної картки

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Перераховано постачальнику попередню оплату за бензин А-95	371	311	26150,00
Відображено право на ПК з ПДВ	6442	6441	4358,33
Нараховано суму ПК з ПДВ згідно з податковою накладною	6412	6442	4358,33
Відображено заправку автомобіля на підставі паливної картки (300 л * 52,3 грн / 1,2 = 13075 грн)	203 (паливо)	631	13075,00
Відображено суму ПДВ (300 л * 52,3 грн / 6 = 2615 грн)	6441	631	2615,00
Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	26150,00
Відображено у складі витрат вартість бензину, витраченого на роботу автомобілів (250 л * 52,3 / 1,2 = 10895,83 грн)	92	203 (паливо)	10895,83

«ХХХ» уклало договір на заправку автомобілів за «грошовою» паливною картою і перерахувало 26150,00 грн, в т.ч. ПДВ – 4358,33 грн. Протягом місяця автомобіль заправили на 300 л бензину А-95 за ціною 52,30 грн/л (у т.ч. ПДВ – 8,72 грн). Використали за місяць у межах норм 250 л бензину. Паливна картка залишається у власності продавця. Автомобіль використовують для поїздок адміністративного персоналу.

Облік господарських операцій, пов'язаних з рухом паливно-мастильних матеріалів, можна розділити на наступні стадії, що представлені на рис. 2.4

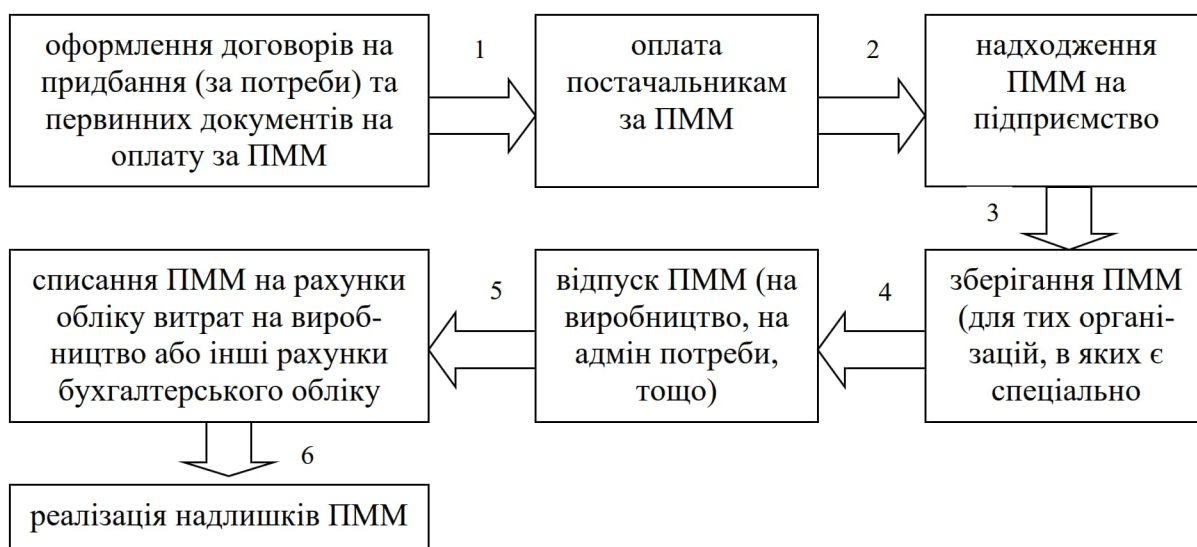


Рис. 2.4. Стадії обліку операцій з паливно-мастильних матеріалів

Паливо обліковується в літрах і кілограмах за такими статтями: паливо в баках автомашин; паливо в талонах; паливо на складі.

– Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» ПММ обліковуються у складі запасів за первісною вартістю.

– Первісна вартість ПММ залежить від способу надходження і складається із таких елементів: вартості придбання у постачальника, за винятком непрямих податків; ввізного мита (при імпорті); непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат, пов'язаних з придбанням і доведенням ПММ до стану, у якому вони будуть використовуватися у запланованих цілях. Розгляне порядок відображення списання палива на підприємстві (табл. 2.6).

Облік списання палива на підприємстві

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Звичайна витрата палива			
Списання палива в межах затверджених підприємством тимчасових норм	23, 91, 92, 93	2031	600,00
Списано понаднормову витрату ПММ	947	2031	60,00
Нарахування зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 ПКУ	947	641	12,00
Списання палива з визнанням вини водія та відшкодуванням ним втрати палива			
Списана витрата палива	947	2031	100,00
Нарахований дохід від компенсації збитків	375	746	120,00
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 ПКУ	947	641	20,00
Утримана сума нестачі з зарплати працівника	661	375	120,00
Водій відмовився пояснювати причини перевитрати пального			
Списано понаднормову витрату палива	947	2031	100,00
Нараховано компенсуюче зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 ПКУ	947	641	20,00
Утриманий ПДФО з використанням натурального коефіцієнта ($26,34=120*1,21951*0,18$) (ознака доходу 126)	661	641	26,34
Утриманий військовий збір ($1,80=120*0,015$)	661	642	1,80
Витрати віднесені на фінансовий результат	791	947	120,00

Приклад 5. Витрати на ПММ для службового авто у поточному місяці – 10000 грн. (без ПДВ), в т.ч. за нормами – 8000 грн, поза норм – 2000 грн.

Відображення в обліку:

- Дт 92 Кт 203 – 8000 грн;
- Дт 949 Кт 203 – 2000 грн.

Відображення в Декларації: рядок 2 – (10000) (8000 грн.+ 2000 грн); - рядок 3 – 0. В цілому облік палива є необхідним не тільки для складання фінансової звітності, а й дозволяє отримати більш повну інформацію про наявність, рух та залишки пального різних видів.

У Балансі (ф. № 1) інформація про виробничі запаси наводиться у статті «Запаси» (рядок 1100). Якщо на дату Балансу на рахунках 20 і 22 залишилась якась сума нерозподілених транспортно-заготівельних витрат, її теж записують до цього рядка.

2.3. Податкові аспекти обліку операцій з пально-мастильними матеріалами

Паливо є невід’ємною частиною формування собівартості продукції, послуг. Специфіка діяльності підприємств впливає, в першу чергу, на вид палива чи ПММ, норми їх використання для виконання різних видів робіт. Як правило, врегулювання цього питання документально оформляється відповідним наказом керівника підприємства (рис. 2.5) з урахуванням Наказу Міністерства а транспорту України від 10.02.1998 р. № 43 «Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті».

	«XXX»	Код ЄДРПОУ 21044349
28.12.2022	НАКАЗ с. Терешки	№ 15
Про затвердження норми витрати пального на пробіг службового легкового автомобіля		
<p>З метою раціонального використання службового легкового автомобіля «XXX», керуючись наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 № 43 «Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті», та на підставі висновку державного підприємства «ДержавтотрансНДУпроект» від 12.06.2022 року НАКАЗУЮ:</p>		
<p>1. Затвердити з 01.07.2023 норму витрати пального на пробіг службового легкового автомобіля Nissan Almera, реєстраційний номер КА 4882 АС, у розмірі 7.7 л/100 км.</p>		
<p>2. Встановити, що норма витрат палива підвищується залежно від фактичної температури повітря навколишнього середовища в холодну пору року:</p> <ul style="list-style-type: none"> - від 0° С (включно) та до -5° С включно - до 2 %; - нижче ніж -5° С та до -10° С включно - до 4 %; - нижче ніж -10° С та до -15° С включно - до 6 %; - нижче ніж -15° С та до -20° С включно - до 8 %; - нижче ніж -20° С та до -25° С включно - до 10 %; - нижче ніж -25° С - до 12 %. 		
<p>3. Встановити щомісячний ліміт використання бензину на службовий легковий автомобіль Nissan Almera, реєстраційний номер КА 4882 АС, 100 л. бензину. Витрати пального у разі службових відряджень не враховуються.</p>		
<p>4. Утворити щомісячний резерв пального в розмірі 10 відсотків від ліміту використання для непередбачуваних випадків</p>		
<p>5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.</p>		
Голова підпис		

Рис. 2.5 Приклад наказу про затвердження норми витрати пального на пробіг службового легкового автомобіля

Вважаємо за доцільне підтримати вимоги органів Державної фіскальної служби України щодо обов'язковості списання витрат палива і мастильних матеріалів дорожнім транспортом, а також здійснення контролю правильності та обґрунтованості цих розрахунків суб'єктами господарювання незалежно від відомчої підпорядкованості, форми власності або форми оподаткування за єдиною прозорою системою, що досягається завдяки застосуванню Норм».

Списання палива і мастильних матеріалів здійснюється, виходячи з даних про пробіг автомобіля та норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті.

Якщо підприємство витратило пального понад норму, то навіть за наявності первинних документів щодо придбання і списання такого палива ці понаднормові витрати вважаються такими, що не стосуються господарської діяльності. Вважається, що паливо було використано для власних потреб. При понаднормовому витрачанні палива треба: треба нарахувати компенсуюче податкове зобов'язання з ПДВ у звітному періоді, в якому виникла понаднормова витрата (пп «г» п. 198.5 ПКУ).

Сума такого зобов'язання = сумі податкового кредиту, що був показаний при придбанні такого понаднормово витраченого палива. Таким чином, базою нарахування ПДВ є вартість придбання понаднормового палива без ПДВ (п. 189.1 ПКУ); зареєструвати відповідну податкову накладну. Нагадуємо, що термін реєстрації таких компенсуючих податкових накладних становить 20 к. днів (після закінчення місяця, у якому вони були складені).

Є такі підвищувальні коефіцієнти: робота в міських умовах (м. Київ) – 15 %; використання кондиціонера для охолодження вище 30 С включно – 9 % (максимальна норма – 10 %). Автомобіль проїхав у червні 2022 року 180 км. Сумарний підвищувальний коефіцієнт: $9 + 15 = 24$ %. Формула розрахунку норми витрат така: Норма витрати пального = $0,01 \times$ базова лінійна норма (л/100 км) \times пробіг (км) \times $(1 + 0,01 \times$ сумарний підвищувальний коефіцієнт) Норми витрати для такого автомобіля будуть: $0,01 \times 6,8 \times 180$ км \times $(1 + 0,01 \times$

Власне споживання пального, додаткові операції (пп. 14.1.212 ПКУ)

Спосіб заправлення	Призначення авто, що заправляються	Вимоги до техніки, що здійснює заправку
в паливний бак машин, механізмів, техніки та обладнання для агропромислового комплексу;	призначені для виконання робіт на землях сільськогосподарського або лісового призначення, на землях, наданих гірничим підприємствам для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин, а також для виконання робіт з будівництва доріг;	транспортні засоби, що здійснюють заправлення, повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками на кожному місці відпуску пального наливом з такого транспортного засобу.
паливний бак транспортних засобів спеціального призначення;	належать іншим особам;	
паливний бак спеціального обладнання чи пристрою;	виконують роботи протягом строку дії договору підряду виключно на зазначених у цьому пункті землях, що перебувають у власності або користуванні замовника;	

Не є акцизним складом, пп.14.1.6 пку: паливний бак як ємність для зберігання пального безпосередньо в транспортному засобі або технічному обладнанні, пристрої (пп. «г»); приміщення або територія, у тому числі, платника податку, де зберігається або реалізується виключно пальне у споживчій тарі ємністю до 5 літрів включно, отримане від виробника або особи, яка здійснила його розлив у таку тару (пп. «г»); приміщення або територія для всіх платників податків і обмеженням по ємностях та обсягу споживання (пп. «б»); приміщення або територія для платників єдиного податку гр. 4 із обмеженням по обсягу споживання (пп. «в»).

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ НАЯВНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства

Здатність будь-якого міста чи району забезпечити соціально-економічний розвиток значною мірою залежить від спроможності та потенціалу комунальних підприємств (КП).

Багато що залежить від можливостей та потенціалу комунальних підприємств (КП). Комунальні підприємства (КП), які надають такі послуги, як теплопостачання, комунальні послуги, транспортне та інформаційне забезпечення, є основою комфорту та безпеки місцевого населення.

Сьогодні, на жаль, рівень розвитку цієї галузі не в повній мірі задовольняє потреби мешканців та підприємств. Проблеми, що існують у комунальному господарстві, стосуються всіх жителів України.

Вони спричинені недосконалим управлінням комунальними підприємствами, низькою якістю послуг з електропостачання та неефективністю діяльності, недостатнім фінансовим забезпеченням та багатьма іншими факторами, які суттєво впливають на якість життя населення України та її регіонів.

Також негативний вплив на фінансово-господарську діяльність державних підприємств та на прозорість місцевих публічних фінансів в цілому.

У нинішніх умовах фінансовий стан комунальних підприємств є незадовільним і потребує невідкладних заходів.

Більше третини комунальних підприємств є збитковими. Інаміка показників фінансового стану підприємств відображає загрозливу тенденцію зростання збитковості, зниження рентабельності послуг, що призводить до зростання дебіторської та кредиторської заборгованості.

Житлово-комунальне господарство характеризується від'ємними

показниками рентабельності власного капіталу (ROE) та рентабельності активів.

Особливо це стосується підприємств, що надають послуги загальноєкономічного значення (водо- та газопостачання, вивезення побутових відходів) та громадського транспорту. Ці підприємства надають комунальні послуги за регульованими тарифами та мають зношені основні засоби.

У середньостроковій перспективі підприємство не може дозволити собі оновлювати та утримувати основні фонди або інвестувати в людський капітал (працівників), необхідний для забезпечення належної якості комунальних послуг у комунальному секторі.

Іншим важливим питанням у секторі громадських робіт є розробка ефективних механізмів фінансової підтримки сектору громадських робіт.

Основними фінансовими ресурсами органів місцевого самоврядування у сфері громадських робіт є кошти державного та місцевих бюджетів, гранти, банківські кредити та кошти міжнародних організацій; власні ж ресурси формуються за рахунок прибутку та амортизаційних відрахувань.

Оскільки більшість комерційних підприємств є збитковими, їхня фінансова діяльність значною мірою підтримується державною фінансовою допомогою, зокрема коштами з місцевого бюджету.

Типовим обґрунтуванням для додаткового фінансування з місцевих бюджетів є незадовільний фінансовий стан КП.

Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах саме представника таких підприємств – XXXXXXXXXXXX Полтавського району Полтавської області, джерелом аналізу є фінансова звітність малого підприємства за формами №1-м, №2-м.

Розрахуємо основні показники фінансового стану підприємств «XXX».

Основним видом діяльності є забір, очищення та постачання води (код 36.00), також підприємство отримує доходи від комплексного обслуговування об'єктів, інших видів діяльності із прибирання, надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна,

каналізації, відведення й очищення стічних вод тощо. Відтак у табл. 3.1 проведено аналіз динаміки на структури доходів «ХХХ» (додатки Д, Е, Ж).

Таблиця 3.1

**Структура і динаміка доходів
«ХХХ» за 2020 - 2022 рр.**

Види доходів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022 р. (+,-) до 2020 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсо- лютне, тис. грн	відносне, %
Чистий дохід від основної операційної діяльності (надання робіт і послуг)	3448,9	42,6	3888,9	34,9	5058,9	36,8	+1610	+46,7
Інші операційні доходи	2257,5	27,9	4659,4	41,9	5856	42,6	+3598,5	У 2,6 р.
Інші доходи	2393,8	29,6	2582,9	23,2	2829,1	20,6	+435,3	+18,2
Усього	8100,2	100	11131,2	100	13744	100	+5643,8	+69,7

Отже, у 2022 році 36,7 % доходів становить чистий дохід від основної операційної діяльності (товарів, робіт, послуг), 42,5 % – доходи від іншої операційної діяльності, 20,5 % - дохід від інвестиційної діяльності та 0,2 % - дохід з податку на прибуток.

За період 2020 - 2022 рр. сума доходів від основної операційної діяльності зросла на 1 млн. 610 тис. грн або на 46,7 %.

Доходи від іншої операційної діяльності характеризуються підвищенням на 3 млн. 598,5 тис. грн, або у 2,6 рази.

Дохід від інвестиційної діяльності збільшився на 435,3 тис. грн, або на 18,2 %.

Дохід з податку на прибуток зменшився на 12,4 тис. грн або на 30,5 %.

В цілому у динаміці досліджуваних років доходи «ХХХ» збільшились у 2022 році порівняно з 2020 роком на 5 млн. 631,4 тис. грн або на 69,2 %.

**Динаміка та структура витрат і відрахувань
«XXX» за 2020 - 2022 рр.**

Види витрат і відрахувань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 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 %
Собівартість реалізації робіт, послуг	6747	85,2	9008,8	81,4	10630	78,1	+3883	+57,6
Інші операційні витрати	1127	14,2	2040,7	18,4	2956,7	21,7	+1829,7	У 2,6 р.
Податок на прибуток	40,7	0,5	14,7	0,1	28,3	0,2	-12,4	-30,5
Усього витрат	7914,7	100	11064,2	100	13615	100	+5700,3	+72,0

Аналіз витрат «XXX» показав, що у 2022 р. порівняно з 2020 р. їх сума зросла на 5 млн. 700,3 тис. грн або на 72 %. Зросла сума собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) на 3 млн. 883 тис. грн або на 57,6 %. Збільшилась сума інших операційних витрат на 1 млн. 829,7 тис. грн, або у 2,6 рази. Знизилась сума витрат з податку на прибуток на 12,4 тис. грн або на 30,5 %.

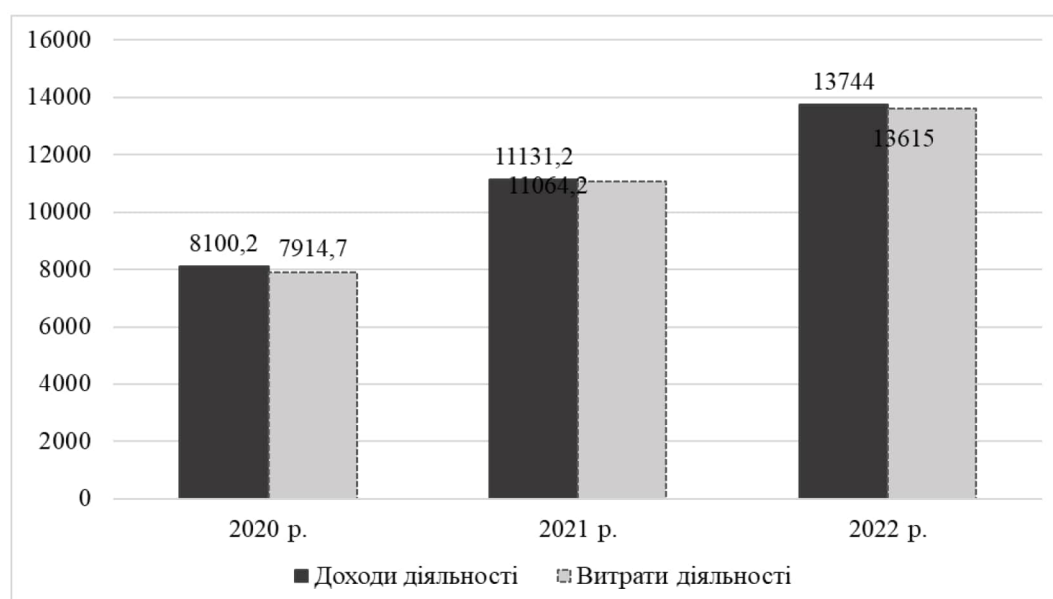


Рис. 3.1. Динаміка доходів та витрат діяльності «XXX»
за 2020 – 2022 рр., тис. грн

Важливим напрямом загального оцінювання фінансового стану «ХХХ» є аналіз його майнового стану за інформацією його бухгалтерського балансу (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Динаміка та структура майна «ХХХ»
за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види активів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	сума, тис. грн	у % до суми	у %
Майно – всього	59396,5	100	64209,9	100	62254,2	100	+2857,7	+4,8
1. Необоротні активи	58671,4	98,8	63069,5	98,2	60667	97,5	+1995,6	+3,4
1.1. Основні засоби	58593,5	98,6	62818,2	97,8	60125,1	99,6	+1531,6	+2,6
2. Оборотні активи	725,1	1,2	1140,4	1,8	1587,2	2,5	+862,1	У 2,2 р.
2.1. Запаси	26,5	0,0	106,5	0,2	116	0,2	+89,5	У 4,4 р.
2.1.1. Виробни чі запаси	26,5	0,0	106,5	0,2	116	0,2	+89,5	У 4,4 р.
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	650,2	1,1	784,6	1,2	1298,5	2,1	+648,3	+99,7
2.3. Грошові кошти	33,7	0,1	175,4	0,3	32,9	0,1	-0,8	-2,4
2.5 Інші оборотні активи	14,7	0,0	73,9	0,1	139,8	0,2	+125,1	У 9,5 р.

Аналіз майнового стану показав, що у 2022 році вартість майна «ХХХ» порівняно з 2020 роком зросла на 2 млн. 857,7 тис. грн або на 4,8 %. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами, збільшилась на 1 млн. 995,6 тис. грн або на 3,4 %.

Вартість оборотних активів «ХХХ» збільшилась у 2022 році порівняно з 2020 роком на 862,1 тис. грн, або у 2,2 рази. Зростання відмічено у вартості запасів на 89,5 тис. грн, або у 4,4 рази, які представлені виробничими запасами. Збільшення відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 648,3 тис. грн, або на 99,7 %. Зниження відмічено по вартості грошових коштів

та поточних фінансових інвестицій на 0,8 тис. грн, або на 2,4 %. Вартість інших оборотних активів збільшилась на 125,1 тис. грн, або у 9,5 рази. У структурі майна «XXX» за 2020 - 2022 рр. переважає питома вага необоротних активів – 98,8 %, 98,2 % та 97,5 %.

Динаміка та структура джерел формування капіталу «XXX» відображено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Динаміка та структура джерел формування капіталу «XXX» за 2020 – 2022 рр. (станом на кінець року)

Види пасивів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Капітал всього	59396,5	100	64209,9	100	62254,2	100	+2857,7	+4,8
1. Власний капітал	58111,3	97,8	62362,5	97,1	59807,8	96,1	+1696,5	+2,9
1.2. Нерозподілений прибуток	477,6	0,8	544,6	0,8	673,6	1,1	+196	+41,0
2. Зобов'язання і забезпечення	1285,2	2,2	1847,4	2,9	2446,4	3,9	+1161,2	+90,4
2.1. Поточні зобов'язання і забезпечення	1285,2	2,2	1847,4	2,9	2446,4	3,9	+1161,2	+90,4
2.1.1. Поточна кредиторська заборгованість	376,2	0,6	611,1	1,0	1256	2,0	+879,8	У 3,3 р.

Аналіз даних табл. показав, що загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2022 р. збільшилась порівняно з 2020 р. на 2 млн. 857,7 тис. грн або на 4,8 %.

Сума власного капіталу підприємства зросла на 1 млн. 696,5 тис. грн або на 2,9 %, за рахунок нерозподіленого прибутку.

Сума зобов'язань та забезпечень «XXX» у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилась на 1 млн. 161,2 тис. грн, або на 90,4 % за рахунок суми поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю.

У структурі пасивів «ХХХ» протягом 2020 - 2022 рр. переважає питома вага власного капіталу підприємства – 97,8 %, 97,1 % та 96,1 %.

Наступним етапом аналізу є оцінка розміру, структури (за видами) і динаміки дебіторської заборгованості «ХХХ» з використанням прийомів горизонтального і вертикального аналізу (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Динаміка та структура дебіторської заборгованості
«ХХХ» за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види дебіторської заборгованості	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Дебіторська заборгованість за продукцію	647,6	99,6	722,8	92,1	1283,8	98,9	+636,2	+98,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками:								
З бюджетом	1,5	0,2	55,9	7,1	12,3	0,9	+10,8	У 8,2 р.
Інша поточна дебіторська заборгованість	1,1	0,2	5,9	0,8	2,4	0,2	+1,3	У 2,2 р.
Всього	650,2	100	784,6	100	1298,5	100	+648,3	+99,7

Аналіз табл. 3.5 показав, що сума дебіторської заборгованості «ХХХ» у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилась на 648,3 тис. грн або на 99,7 %, за рахунок суми іншої поточної дебіторської заборгованості, яка зросла на 1,3 тис. грн, або у 2,2 рази та за розрахунками з бюджетом, що збільшились на 10,8 тис. грн, або у 8,2 рази.

Збільшення відмічено по заборгованості за продукцію «ХХХ» на 636,2 тис. грн, або на 98,2 %.

У структурі дебіторської заборгованості «ХХХ» за 2020 – 2022 рр. переважає частка заборгованості за продукцію – 99,6 %, 92,1 % та 98,9 %.

Склад, динаміку та структуру поточних і довгострокових зобов'язань та забезпечень «ХХХ» представлено у табл. 3.6.

У 2022 р. порівняно з 2020 р. сума поточних зобов'язань зросла на 879,8 тис. грн або у 3,3 рази.

**Динаміка та структура зобов'язань та забезпечень
«ХХХ» за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види зобов'язань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
1.Поточні зобов'язання, т.ч. за:	376,2	100	611,1	100	1256	100	+879,8	У 3,3 р.
товари, роботи, послуги	4,9	1,3	165,2	27,0	636	50,6	+631,1	У 129,8 р.
розрахунками з бюджетом	85,3	22,7	78,3	12,8	90,4	7,2	+5,1	+6,0
розрахунками зі страхування	56,6	15,0	75,2	12,3	75,5	6,0	+18,9	+33,4
розрахунками оплати праці	229,4	61,0	292,4	47,8	454,1	36,2	+224,7	+98,0
Всього:	376,2	100	611,1	100	1256	100	+879,8	У 3,3 р.

У складі поточних зобов'язань «ХХХ» збільшення відмічено по таких складових: сумі заборгованості за товари, роботи та послуги на 631,1 тис. грн або у 129,8 рази, за розрахунками з бюджетом на 5,1 тис. грн, за розрахунками за страхуванням на 18,9 тис. грн та за розрахунками з оплати праці на 224,7 тис. грн. Аналізуючи структуру поточної заборгованості «ХХХ», можна зробити висновок, що протягом 2022 року переважає частка заборгованості за товари, роботи та послуги – 50,6 %. На рис. 3.2 ілюстративно зображено порівняльний аналіз сум заоргованості – дебіторської та кредиторської.



Рис. 3.2. Порівняльний аналіз динаміки дебіторської та кредиторської заборгованості «ХХХ» за 2020 – 2022 рр., тис. грн

Проведемо аналіз показників структури джерел формування капіталу «ХХХ», використовуючи дані табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Показники структури джерел формування капіталу

«ХХХ» за 2020 - 2022 рр.

Показники	Нормативне значення	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення (+; -) 2022 р. до 2020 р.
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,978	0,971	0,961	-0,018
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0,5	0,022	0,029	0,039	+0,018
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,022	0,030	0,041	+0,019
Коефіцієнт фінансової стабільності	>1	45,216	33,757	24,447	-20,768

Результати виконаних розрахунків свідчать про високий рівень фінансової стійкості «ХХХ» за показниками структури джерел формування капіталу. Так, значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець звітнього року частка власного капіталу у валюті балансу становить 96,1 %, це на 0,018 пункт менше порівняно з 2020 роком, але на 0,461 пункти більше, ніж норматив ($> 0,5$). Коефіцієнт концентрації позикового капіталу збільшився відповідно з 0,022 до 0,039, що свідчить про зниження рівня фінансової незалежності підприємства від кредиторів.

Позитивними також є показники фінансового ризику та фінансової стабільності. Зокрема, коефіцієнт фінансового ризику збільшився з 0,022 у 2020 році до 0,041 у 2022, при нормативі <1 .

Коефіцієнт фінансової стабільності протягом 2022 року є вище нормативного – на 24,447 пункти. В цілому, можна зробити висновок, що показники структури капіталу є вище нормативного значення та свідчать про те, що «ХХХ» є фінансово стійкий фінансовий стан та є незалежним від кредиторів.

Використаємо дані табл. 3.8 для оцінки платоспроможності «ХХХ» систему показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності.

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності

«XXX» за 2020 – 2022 рр.

Показники	Норматив- не значення	Роки			Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.
		2020	2021	2022	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,026	0,095	0,013	-0,013
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	0,544	0,560	0,601	+0,058
Загальний коефіцієнт покриття	$\geq 1,5$	-0,564	0,617	0,649	+0,085

Станом на 2022 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижче нормативного на 0,187 пункти, тобто використавши грошові кошти підприємства не мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,013 грн грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття є нижче нормативного у 2022 році на 0,099 пункти.

Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до 2022 року 0,6 грн.(при нормативі $\geq 0,7$).

Загальний коефіцієнт покриття є нижче нормативного протягом 2022 року.

На 1 грн поточних зобов'язань у 2022 р. припадає 0,65 грн оборотних активів підприємства (при нормативі $\geq 1,5$).

3.2. Аналіз складу, структури та динаміки виробничих запасів

Виробничі підприємства характеризуються використанням значної кількості матеріальних запасів, поєднанням їх з іншими видами ресурсів (земельні, трудові тощо), тому для їх оптимального та раціонального використання, необхідно систематично проводити аналіз й їх оцінку.

Аналіз виробничих запасів дозволить розробити управлінські рішення в

частині поліпшення матеріального постачання, і як результат зростання обсягів виробництва і рентабельності.

Горизонтальний аналіз виробничих запасів полягає в побудові таблиць, у яких абсолютні балансові показники доповнюються відносними темпами їх зміни.

При проведенні горизонтального аналізу виробничих запасів розраховують базисні темпи росту показників за ряд років (у даному випадку за 2020 - 2022 роки), що дозволяє аналізувати зміну сумових показників залишків запасів, а також прогнозувати їх значення на майбутнє.

У ході вертикального аналізу проводять аналітичні процедури розрахунку відносних показників, що дозволяють визначити питому вагу кожної групи виробничих запасів у загальному показнику вартості даної статті у Балансі (Звіті про майновий стан).

Такі ряди динаміки та пов'язані з ними відносні величини дозволяють простежити за структурними змінами в складі виробничих запасів та їх джерел покриття і прогнозувати їх зміну.

Аналіз складу та структури виробничих запасів «ХХХ» проводиться за умов використання як інформаційного забезпечення форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та аналітичних даних обліку.

Аналіз складу запасів «ХХХ» дозволяє у динаміці трьохріччя досліджуваного періоду виявити наявність та динаміку змін груп запасів. Визначення переважаючих відсоткових груп у структурі створює передумови для аналізу домінуючих у матеріальних витратах у складі собівартості та перевірки наявності тенденцій необґрунтованого створення залишків запасів, що є мало використовуваними та їх наявність демонструє маркетингові проблеми.

Врахувавши мету, завдання, об'єкт, предмет та принципи аналізу виробничих запасів, проаналізуємо, пер за все, динаміку, склад, структуру оборотних активів «ХХХ», використавши дані фінансової та статистичної звітності за 2020 – 2022 рр. (табл. 3.9).

Динаміка та структура оборотних активів «XXX» за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)

Види оборотних активів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	у %
1. Виробничі запаси	26,5	3,6	106,5	9,3	116	7,3	+89,5	У 4,4 р.
2. Поточна дебіторська заборгованість	650,2	89,7	784,6	68,8	1298,5	81,8	+648,3	+99,7
3. Грошові кошти	33,7	4,7	175,4	15,4	32,9	2,1	-0,8	-2,4
4. Інші оборотні активи	14,7	2,0	73,9	6,5	139,8	8,8	+125,1	У 9,5 р.
Оборотні активи всього	725,1	100	1140,4	100	1587,2	100	+862,1	У 2,2 р.

Вартість оборотних активів «XXX» збільшилася у 2022 році порівняно з 2020 роком на 862,1 тис. грн, або у 2,2 рази.

Зросла вартість запасів на 89,5 тис. грн або у 4,4 рази. Знизилась вартість грошових коштів на 0,8 тис. грн або на 2,4 %.

Зросла вартість поточної дебіторської заборгованості на 648,3 тис. грн або на 99,7 % та інших оборотних активів на 125,1 тис. грн або у 9,5 рази.

Протягом 2020 - 2022 рр. у структурі оборотних активів досліджуваного підприємства – рис. 3.3 - переважає частка поточної дебіторської заборгованості – 89,7 %, 68,8 % та 81,8 %.

Запаси - найпоширеніший тип активів. Від сировини, що використовується у виробництві, до канцелярських товарів - все це запаси. Можна з упевненістю сказати, що немає жодного підприємства, яке б не мало їх на своєму балансі.

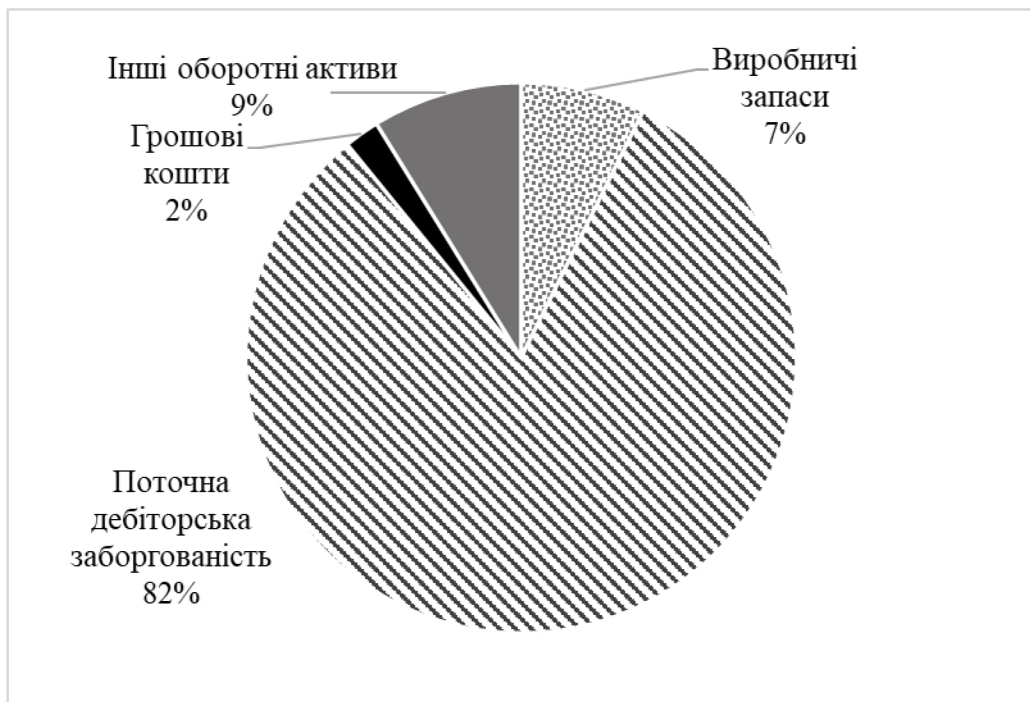


Рис. 3.3. Ілюстративне зображення структури оборотних активів «XXX» за 2020 – 2022 рр., тис. грн

Це означає, що всі підприємства повинні обліковувати придбання, використання та вибуття запасів. Використавши дані аналітичного обліку по 2 класу рахунків «XXX», проаналізуємо їх динаміку та структуру (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Динаміка та структура запасів «XXX» за 2020 – 2022 рр.

Види запасів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	суми, тис. грн	у %
1. Паливо	13,5	50,9	63,2	59,3	61,3	52,8	+47,8	У 4,5 р.
2. Будівельні матеріали	4,5	17,0	26,1	24,5	37	31,9	+32,5	У 8,2 р.
3. Запасні частини	7,3	27,5	16,6	15,6	17	14,7	+9,7	У 2,3 р.
4. Малоцінні та швидкозноувані предмети	1,2	4,5	0,6	0,6	0,7	0,6	-0,5	-41,7
Всього	26,5	100	106,5	100	116	100	+89,5	У 4,4 р.

Аналіз динаміки, складу та структури виробничих запасів «XXX» показав, що їх вартість у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилася на

89,5 тис. грн, або у 4,4 рази. По складових запасів відмічено зростання вартості: залишків пального на 47,8 тис. грн, або у 4,5 рази, будматеріалів на 32,5 тис. грн, або у 8,2 рази, запчастин на 9,7 тис. грн або у 2,3 рази. Вартість залишків МШП знизилася на 0,5 тис. грн, або на 41,7 %. У структурі виробничих запасів протягом досліджуваних років переважала питома пального – 50,9 %, 59,3 % та 52,8 %, що пояснюється специфікою комунального підприємства, а саме виконання робіт та послуг для населення.

3.3. Забезпеченість суб'єкта господарювання виробничими запасами, аналіз їх використання та напрями оптимізації матеріального забезпечення підприємства

Аналіз забезпеченості підприємства запасами – перший крок до обґрунтування шляхів зниження матеріаломісткості продукції. В першу чергу досліджують показники якості матеріально-технічного постачання.

Перевірку реальності плану постачання запасів у «ХХХ» доцільно почати вивченням норм і нормативів, що покладені в основу розрахунку потреби підприємства в запасах. У подальшому порівнюють відповідність плану постачання необхідним залишкам запасів.

Основною умовою ритмічної роботи виробничої програми підприємства є повна забезпеченість потреби в запасах джерелами їх покриття (зовнішні та внутрішні). Реальна потреба в постачанні матеріальних запасів зі сторони – різниця між загальною потребою в певному виді складових виробничих запасів і сумою власних внутрішніх джерел покриття.

Раціональне використання запасів у аналітичних аспектах тісно пов'язано з їх нормуванням. Норми витрачання запасів при формуванні матеріальних витрат встановлюють на одиницю продукції, з урахуванням потреби у підвищенні її якості, конкурентоспроможності, розробці нових прогресивних видів. З метою визначення напрямку розвитку матеріальних запасів «ХХХ»: їх

зростання, зниження, стабілізацію відносно чистого доходу від реалізації робіт, послуг тощо розглянемо показники табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Показники динаміки виробничих запасів «ХХХ» за 2020 – 2022 рр.

Показник	Роки			Відхилення (+,-)	
	2020	2021	2022	2021 р. до 2020 р.	2022 р. до 2021 р.
1. Чистий дохід від реалізації робіт та послуг, тис. грн	3448,9	3888,9	5058,9	+1610	+1170
2. Темп зростання до попереднього року, %	x	112,8	130,1	x	x
3. Середньорічний залишок матеріальних запасів, тис. грн	59918,7	61803,2	63232,1	+3313,4	+5,5
4. Темп зростання до попереднього року, %	x	103,1	102,3	x	x
5. Матеріальні запаси на 1 грн. доходу від реалізації послуг, грн	17,4	15,9	12,5	-4,9	-28,2
6. Рівень матеріальних запасів, % до виручки від реалізації	1737,3	1589,2	1249,91	x	x

Як свідчать дані табл. 3.11, у 2022 році порівняно з 2020 роком середньорічні залишки матеріальних запасів досліджуваного підприємства збільшилися на 3 млн. 313,4 тис. грн або на 5,5 %.

Зміни відбулися на фоні збільшення доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) на 1 млн. 610 тис. грн, темпи його зростання були стрімкими.

За даними табл. 3.12 проведемо аналіз динаміки показників наявності та використання матеріальних оборотних активів «ХХХ» за 2020 – 2022 рр. Аналіз вихідної інформації для аналізу динаміки та показників наявності та використання матеріальних оборотних активів показав у 2022 році порівняно з 2020 роком як зростання, так і зниження показників.

Зокрема, збільшилася середньорічна вартість виробничих запасів на 93,6 тис. грн або у 6,3 рази. Також відбулося зростання чистого доходу на 1 млн. 610 тис. грн або на 46,7 %, собівартості реалізованої продукції на 3 млн. 883 тис. грн, або на 57,6 %, матеріальні витрати на 2 млн. 718,1 тис. грн, або на 57,6 %.

Динаміка показників наявності та використання матеріальних оборотних активів «XXX» за 2020 – 2022 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2022 р. до 2020 р.	
	2020	2021	2022	абсолютне, тис. грн	відносне, %
Вихідна інформація та показники наявності матеріальних оборотних активів, тис. грн					
1. Чистий дохід від реалізації робіт та послуг	3448,9	3888,9	5058,9	+1610	+46,7
2. Собівартість реалізації послуг	6747	9008,8	10630	+3883	+57,6
3. Збиток від операційної діяльності	-2167,6	-2501,2	-2671,8	-504,2	x
4. Матеріальні витрати	4722,9	6306,2	7441	+2718,1	+57,6
5. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів	17,7	66,5	111,3	+93,6	У 6,3 р.
5.1. Середньорічна вартість виробничих запасів	17,7	66,5	111,3	+93,6	У 6,3 р.
Показники використання матеріальних оборотних активів					
6. Коефіцієнт обертання матеріальних оборотних активів	195	58	45	-150	x
7. Тривалість одного обороту матеріальних оборотних активів, днів	2	6	8	+6	У 3 р.
8. Тривалість одного обороту виробничих запасів, днів	1	3	4	+3	У 3 р.
9. Матеріаловіддача, грн	1,43	1,43	1,43	x	X
10. Матеріаломісткість, грн	0,7	0,7	0,7	x	X
11. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, %	70	70	70	x	x
12. Отримано збитку від операційної діяльності га 1 грн матеріальних витрат, грн	-0,46	-0,40	-0,36	+0,1	+21,7

Відмічено збільшення за прибуток від операційної діяльності на 362 млн. 95 тис. грн або у 21,3 рази.

Коефіцієнт обертання матеріальних оборотних коштів знизився з 195 у 2020 році до 45 у 2022 році, тобто на 150 пункти, відповідно тривалість одного обороту матеріальних оборотних активів збільшилась на 6 днів або у 3 рази. Вказані зміни показників свідчать про уповільнення оборотності, що пояснюється випереджаючим збільшенням середньорічної вартості оборотних активів (у 6,3 рази) порівняно з підвищенням суми чистого доходу від реалізації

продукції, товарів, робіт та послуг (на 46,7 %)

Матеріаломісткість продукції показує, що частка витрат матеріальних ресурсів (основних і допоміжних матеріалів, палива, енергії) на виготовлення одиниці продукції у загальних витратах є досить низькою. Зокрема, у 2022 році цей показник такий самий, як у 2020 році та становить 0,7 грн. Матеріаловіддача характеризує ефективність використаних предметів праці, тобто показує, скільки вироблено продукції з одиниці витрачених матеріалів. Отже, у 2022 році на 1 грн матеріальних витрат припадає 1,43 грн виробленої продукції.

Динаміка показників матеріаломісткості та матеріаловіддачі позитивно характеризують використання матеріальних ресурсів, що пов'язано із зменшенням матеріаломісткості та підвищенням матеріаловіддачі.

Показник прибутку (збитку) від операційної діяльності на 1 грн матеріальних витрат збільшився у 2022 році порівняно з 2020 роком на 0,1 грн, або на 21,7 %, що пояснюється випереджаючим збільшенням середньорічної вартості оборотних активів (у 6,3 рази).

З використанням інформації табл. 3.12 за допомогою способу ланцюгових підстановок визначимо вплив факторів на зміну тривалості одного обороту виробничих запасів за 2020 і 2022 рр.

Модель факторного аналізу тривалості одного обороту виробничих запасів:

$$T = \frac{360 \times \overline{OA}}{CB} \quad (3.1)$$

де T – тривалість одного обороту виробничих запасів, днів;

\overline{OA} – середньорічна вартість виробничих запасів, тис. грн;

CB – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.

За даними табл. 3.12 розрахуємо показники тривалості одного обороту виробничих запасів, днів:

$$T_0 = (365 \times VZ_0) / CB_0 = (365 \times 17,7) / 6747 = 1$$

$$T_{ум} = (365 \times B3_1) / CB_0 = (365 \times 111,3) / 6747 = 6$$

$$T_1 = (365 \times B3_1) / CB_1 = (365 \times 111,3) / 10630 = 4.$$

Загальна зміна (+;-) тривалості одного обороту виробничих запасів «XXX», днів:

$$\Delta T = T_1 - T_0. \quad (3.2)$$

$$\Delta T = 4 - 1 = 3.$$

У тому числі за рахунок факторів:

1. Середньорічної вартості виробничих запасів:

$$\Delta T_{OA} = T_{ум} - T_0; \quad (3.3)$$

$$\Delta T_{OA} = 6 - 1 = 5.$$

2. Чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\Delta T_{чд} = T_1 - T_{ум}. \quad (3.4)$$

$$\Delta T_{чд} = 4 - 6 = -2.$$

Уповільнення оборотності виробничих запасів у досліджуваному підприємстві на 12 дні відбулося під впливом наступних факторів:

- в результаті підвищення середньорічної вартості виробничих запасів на 93,6 тис. грн. або у 6,3 рази, тривалість одного обороту збільшилась на 5 днів;
- збільшення собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 3 млн. 883 тис. грн або на 57,6 %, тривалість одного обороту зменшилась на 2 дні.

У складі абсолютних показників фінстійкості зазвичай виділяють групу показників наявності джерел формування запасів та групу показників забезпеченості запасів джерелами їх формування.

Залежно від рівня забезпеченості запасів джерелами їх формування визначають тип фінстійкості.

Для характеристики джерел формування запасів визначають три основних показники:

- В - наявність власних коштів - різниця між власним капіталом (ВК) та необоротними активами (НА) підприємства;

- ВД - наявність власних та довгострокових позикових коштів - збільшення попереднього показника (В) на суму довгострокових зобов'язань (ДЗ);

- ЗК - наявність загальних коштів - збільшення попереднього показника (ВД) на суму короткострокових кредитів банків (КК);

Трьом показникам наявності джерел фінансування запасів відповідають три показники забезпеченості запасів джерелами їх фінансування:

1. Надлишок (+) або дефіцит (-) власних коштів (ФВ):

$$\Phi^B = B - Зп, \quad (3.5)$$

де Зп — запаси.

2. Надлишок (+) чи дефіцит (-) власних та довгострокових позикових коштів (ФВД):

$$\Phi^{ВД} = ВД - Зп, \quad (3.6)$$

3. Надлишок (+) чи дефіцит (-) загальних коштів (ФЗК):

$$\Phi^{ЗК} = ЗК - Зп, \quad (3.7)$$

Для визначення типу фінансової стійкості використовують трьохкомпонентний показник: $S = \{S1 (\pm \Phi^B), S2 (\pm \Phi^{ВД}), S3 (\pm \Phi^{ЗК})\}$.

Відповідно до значення функції S визначається один із чотирьох типів фінансової стійкості:

- абсолютна - власні джерела формування оборотних активів покривають запаси і витрати;

- нормальна - припускає фінансування запасів та витрат за рахунок не лише власного капіталу, але й довгострокових зобов'язань, тобто довгострокового капіталу підприємства.

- нестійкий фінансовий стан - запаси і витрати покриваються сумою власних джерел формування оборотних активів, довгострокових позикових джерел, короткострокових кредитів і позик;

- кризовий фінансовий стан, коли запаси і витрати не покриваються всіма видами можливих джерел їх забезпечення (власних, позикових та ін.), підприємство перебуває на межі банкрутства.

Проведемо розрахунки по визначенню типу фінансової стійкості «XXX» (табл. 3.13).

Отже, за даними проведених розрахунків, фінансовий стан «XXX» можна охарактеризувати як кризовий, що пов'язано з відсутністю власних оборотних коштів.

В результаті загальна величина джерел формування запасів зросла у 2022 році до 859 тис. грн порівняно з 2020 роком, де вона становила 560 тис. грн.

Нестача власних оборотних коштів, довгострокових зобов'язань і короткострокових кредитів банків «XXX» для формування запасів склала у 2022 році 975 тис. грн, що на 389 тис. грн більше порівняно з 2020 роком.

Нестача власних оборотних активів для формування 1 грн запасів склала у 2020 році 22,14 грн, тоді як у 2022 році 8,41 грн.

Таблиця 3.13

Визначення і аналіз типу фінансової стійкості «XXX» за 2020 - 2022 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення 2022 р. (+;-) до 2020 р.
Власні оборотні кошти	-560	-707	-859	-299
Довгострокові зобов'язання	0	0	0	0
Короткострокові кредити банків	0	0	0	0
Запаси	27	107	116	+90
Наявність власних оборотних коштів і довгострокових зобов'язань для формування запасів	-560	-707	-859	-299
Загальна величина джерел формування запасів	-560	-707	-859	-299
Нестача власних оборотних коштів для формування запасів	-587	-814	-975	-389
Нестача власних оборотних коштів і довгострокових зобов'язань для формування запасів	-587	-814	-975	-389
Нестача (-) власних оборотних коштів, довгострокових зобов'язань і короткострокових кредитів банків для формування запасів	-587	-814	-975	-389
Тип фінансової стійкості	кризовий			x
Коефіцієнт забезпеченості запасів відповідними джерелами формування	x	x	x	x
Надлишок (+) або нестача (-) відповідних джерел формування на 1 грн запасів, грн	-22,14	-7,64	-8,41	13,73

Наступним етапом є аналіз рентабельності (збитковості) основних засобів і запасів та визначення впливу відповідних факторів на зміну показника.

Модель факторного аналізу загальної рентабельності (збитковості) основних засобів і запасів «ХХХ»:

$$PO33 = \frac{\Phi P}{O3 + 3} \times 100 = \frac{\Phi P : \text{ЧД}}{O3 : \text{ЧД} + 3 : \text{ЧД}} \times 100 = \frac{PP}{K\Phi + K3}, \quad (3.8)$$

Розрахунок впливу факторів на зміну результативного показника проводиться за допомогою способу ланцюгових підстановок «ХХХ» у з використанням інформації табл. 3.14.

За даними табл. 3.14 проводиться розрахунок умовних показників загальної рентабельності виробничих фондів «ХХХ», %:

Таблиця 3.14

Вихідна інформація для факторного аналізу загальної рентабельності (збитковості) основних засобів і запасів «ХХХ»

Умовні позначення	Показники	Роки		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
		2020	2022	абсолютне	відносне, %
ФР	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток, тис. грн	226,2	157,3	-68,9	-30,4
ЧД	Чистий дохід від реалізації робіт та послуг, тис. грн	3448,9	5058,9	+1610	+46,7
ОЗ	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	59194,9	61471,7	+2276,8	+3,8
3	Середньорічна вартість запасів, тис. грн	17,7	111,3	+93,6	У 6,3 р.
PO33	Загальна рентабельність основних засобів і запасів, %	0,4	0,25	-0,15	x
PP	Рентабельність реалізації, %	6,6	3,1	-3,5	x
KΦ	Коефіцієнт фондомісткості продукції	17,163	12,151	-5,012	x
K3	Коефіцієнт завантаженості запасів	0,005	0,022	+0,017	x

$$PO33_{ум1} = \frac{PP_1}{K\Phi_0} + K3_0 \quad (3.9)$$

$$PO33_{ум1} = \frac{3,1}{17,163} + 0,005 = +0,185$$

$$PO33_{yM2} = \frac{PP_1}{K\Phi_1} + K3_0 \quad (3.10)$$

$$PO33_{yM2} = \frac{3,1}{12,151} + 0,005 = +0,260$$

Загальна зміна (+,-) загальної рентабельності основних засобів і запасів «XXX», пунктів:

$$\Delta PO33 = PO33_1 - PO33_0. \quad (3.11)$$

$$\Delta PBF = 0,25 - 0,4 = -0,15$$

у тому числі за рахунок факторів:

1) рентабельності реалізації:

$$\Delta PO33_{PP} = PO33_{yM1} - PO33_0. \quad (3.12)$$

$$\Delta PO33_{PP} = 0,185 - 0,4 = -0,215$$

2) коефіцієнта фондомісткості продукції:

$$\Delta PO33_{K\Phi} = PO33_{yM2} - PO33_{yM1}. \quad (3.13)$$

$$\Delta PO33_{K\Phi} = 0,260 - 0,185 = +0,075$$

3) коефіцієнта завантаженості запасів:

$$\Delta PO33_{K3} = PO33_1 - PO33_{yM2}. \quad (3.14)$$

$$\Delta PO33_{K3} = 0,25 - 0,260 = -0,01$$

Перевірка розрахунку:

$$\Delta PO33 = \Delta PO33_{PP} + \Delta PO33_{K\Phi} + \Delta PO33_{K3}. \quad (3.15)$$

$$\Delta PBF = -0,215 + 0,075 - 0,01 = -0,15$$

Загальна рентабельність основних засобів і запасів «XXX» зменшилась з 0,4 % у 2020 році до 0,25 % у 2022 році, тобто на 0,15 пункти, а саме:

- за рахунок збільшення коефіцієнта завантаженості запасів на 0,017 пункти, рентабельність основних засобів і запасів зменшилась на 0,01 пункти;

- за рахунок зниження рентабельності реалізації на 3,5 пункти, загальна рентабельність основних засобів і запасів знизилась на 0,215 пункти;

- за рахунок зниження коефіцієнта фондомісткості продукції на 5,012 пункти, рентабельність основних засобів і запасів зросла на 0,075 пункти.

Нестача запасів супроводжується низьким рівнем їх використання. Натомість надлишок запасів свідчить про їх неефективне використання та проблеми у маркетинговій діяльності. Обидві з охарактеризованих вище ситуацій не дозволять аграрним підприємствам сформулювати оптимальні розміри матеріальних витрат у собівартості продукції. Тому у сучасній фаховій літературі актуалізуються питання: раціональне управління запасами, обґрунтований облік запасів, розробка шляхів підвищення ефективності використання запасів та мінімізації матеріальних витрат.

Основними напрямками прискорення оборотності оборотних коштів на комунальних підприємствах є

1. Впровадження нової техніки, удосконалення технологічних процесів з метою систематичного збільшення обсягів виробництва продукції (послуг), максимальної економії витрат палива, матеріалів та інструментів, усунення непродуктивних витрат і втрат у виробництві.

2. Регулювання умов договорів постачання з метою забезпечення своєчасного укладання договорів та їх регулярності щодо постачання матеріалів і технологій; регулювання організації складського господарства підприємств з метою поліпшення умов зберігання, обліку та контролю за витрачанням матеріалів і палива.

3. У сфері реалізації робіт (послуг) вжиття необхідних заходів щодо вдосконалення системи розрахунків за надані послуги (продукцію), ліквідації простроченої абонентської заборгованості та забезпечення своєчасного збору належних споживачам платежів.

ВИСНОВКИ

Одержані результати проведеного дослідження обліку наявності та використання ПММ у «ХХХ» дають змогу зробити такі висновки:

Паливо – мастильні матеріали є великою цінністю для виробничо-господарської діяльності, тому обліку їх надходження, зберігання і витрачання на виробництво необхідно приділяти особливу увагу.

В ході проведеного дослідження встановлено, що оцінка паливно-мастильних матеріалів є важливою передумовою організації бухгалтерського обліку виробничих матеріалів на багатьох підприємствах, адже вона впливає на точність фінансових результатів.

Паливо і мастильні матеріали є специфічною статтею витрат при експлуатації автомобільного транспорту, яка має суттєву питому вагу в загальній сумі витрат підприємства, оскільки вартість палива на сьогодні постійно зростає. Тому повна, достовірна та своєчасна інформація про наявність та рух паливно-мастильних матеріалів, яку може надати бухгалтерський облік є досить важливою для ефективного управління підприємством.

Нормативно-правове регулювання переважно упорядковує положення щодо ціноутворення на паливно-мастильні матеріали, а також їх нормування в процесі використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання, проте як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку вони не розглядаються.

Облік витрачання паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі подорожніх листів, що є основний підтверджуючим документом і в питанням ефективності використання паливно-мастильних матеріалів підприємства, і у податкових спорах відносно правомірності визнання витрат для цілей оподаткування прибутку.

Відповідно до наказу про облікову політику в облікових регістрах наявність і рух палива відображають на субрахунках другого і третього порядку субрахунку 203 «Паливо». Зроблено це з тією метою, щоб більш деталізувати

облік паливо –мастильних матеріалів на підприємстві. Аналітичний облік паливо – мастильних матеріалів досліджуваного підприємства ведеться за їх видами, місцями зберігання та матеріально відповідальними особами, обліковуються нафтопродукти на складі та нафтопродукти в баках транспортних засобів.

У результаті проведеного дослідження діагностики фінансово-економічної діяльності «ХХХ» за 2020 – 2022 рр. встановлено: вартість майна товариства порівняно з 2020 роком збільшилася на 4,8 %; у структурі майна переважає частка оборотних активів (на кінець 2022 р. частка склала 97,5 %); у складі джерел формування капіталу переважає у 2020 - 2022рр. частка власного капіталу – 98,8 %, 98,2 % та 97,5 %; на кінець 2022 р. фінансові показники «ХХХ» характеризують фінансовий стан як неліквідний, натомість баланс має ознаки ліквідного, є незалежним від кредиторів та фінансово стійким.

Аналіз виробничих запасів підприємства показав, що:

- вартість оборотних активів збільшилася у 2022 р. проти 2020 р. у 2,2 рази за рахунок вартості запасів у 4,4 рази. У структурі оборотних активів досліджуваного підприємства переважає частка поточної дебіторської заборгованості, в середньому частка склала 80,1 %.

- вартість виробничих запасів зросла у 4,4 рази за рахунок всіх підвищення суми залишків по пальному - у 4,5 рази, будматеріалах - у 8,2 рази, запчастинах - у 2,3 рази. Специфіка діяльності досліджуваного підприємства зумовила домінування частки пального у складі виробничих запасів.

- коефіцієнт обертання матеріальних оборотних коштів знизився на 150 пункти, відповідно тривалість одного обороту матеріальних оборотних активів збільшилась у 3 рази. Вказані зміни показників свідчать про уповільнення оборотності за рахунок зростання вартості виробничих запасів на 5 днів, тоді як ріст собівартості реалізації послуг є позитивним фактором прискорення оборотності.

- фінансовий стан комунального підприємства є кризовим, що пов'язано з нестачею власних оборотних коштів та відповідно джерел формування запасів.

- загальна рентабельність основних засобів і запасів досліджуваного підприємства зменшилась на 0,15 пункти за рахунок приросту коефіцієнта завантаженості запасів та зниження рентабельності реалізації послуг.

Для покращення обліку наявності та використання ПММ для «ХХХ» пропонується:

1. Кожного кварталу проводити аналіз показників ефективності використання виробничих запасів.

2. Головному механіку підприємства взяти під свій особистий контроль видачу ПММ по лімітно-забірним карткам водіям та своєчасно переглядати норми списання пального.

