

**Міністерство освіти і науки України**  
**Дніпровський державний аграрно-економічний університет**  
**Факультет обліку і фінансів**  
**Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною**  
**безпекою**

**ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ**  
**В ЕКЗАМЕНАЦІЙНІЙ КОМІСІЇ:**

**В.о. завідувача кафедри,**  
**к.е.н., доцент**

\_\_\_\_\_ **Ольга ГУБАРИК**  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**на тему: Удосконалення організації обліку і контролю закупівлі та**  
**використання паливно-мастильних матеріалів підприємства**

Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Рівень вищої освіти: другий (магістерський)

**Здобувач**

**Ірина ГЕРВОЛЬСЬКА**

**Науковий керівник,**

**Тетяна САВАНЧУК**

науковий ступінь, посада

**Дніпро – 2024**

**ДНПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ****Факультет:** Обліку і фінансів**Кафедра:** Обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою**Освітньо-професійна програма:** «Облік і оподаткування»**Спеціальність:** 071 «Облік і оподаткування»**Рівень вищої освіти:** другий (магістр)**ЗАТВЕРДЖУЮ****В.о. зав. кафедри \_\_\_\_\_ Ольга ГУБАРИК**

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2024р.

**ЗАВДАННЯ****Гервольській Ірині Володимирівні**

**1. Тема роботи** «Удосконалення організації обліку і контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів підприємства».

**Науковий керівник:** Саванчук Т.М., к.е.н, доцент

затверджені наказом ДДАЕУ « 09 » жовтня \_\_\_\_\_ 2024 р. № \_\_\_\_\_ 3365 \_\_\_\_\_

**2. Термін подання здобувачем роботи:** «13» грудня 2024 року.

**3. Вихідні дані до роботи:** Закони України, звітні документи ПВФ «Агроцентр» за останні п'ять років, наукові та професійні статті періодичних видань, навчальні посібники та підручники.

**4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити):** 1. Теоретичні засади організації обліку і контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві. 2. Організація обліку паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» та її удосконалення. 3. Контроль закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів та його удосконалення у ПВФ «Агроцентр».

**5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень).** Загальноприйнята класифікація матеріальних ресурсів підприємства. Основні напрямки класифікації паливно-мастильних матеріалів для цілей обліку та контролю. Оцінка паливно-мастильних матеріалів при їх надходженні на підприємство. Оцінка майна ПВФ «Агроцентр» за 2019-2023 рр., тис. грн.. Динаміка чистого доходу та собівартості реалізованої продукції ПВФ «Агроцентр» за 2019-2023 роки. Аналітичне вирівнювання коефіцієнта загальної ліквідності в ПВФ «Агроцентр» . Динаміка зміни розмірів заборгованостей ПВФ «Агроцентр». Організаційна структури бухгалтерії ПВФ «Агроцентр». Організація документування закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів у Приватній виробничій фірмі «Агроцентр».

**6. Консультанти розділів роботи**

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата
		завдання видав

7. Дата видачі завдання \_\_\_\_\_ березень 2024р. \_\_\_\_\_

**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні засади організації обліку і контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві	17.04.2024	
2	Організація обліку паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» та її удосконалення	15.09.2024	
3	Контроль закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів та його удосконалення у ПВФ «Агроцентр»	08.10.2024	
4	Висновки	20.11.2024	
5	Оформлення дипломної роботи	13.12.2024	

Здобувач \_\_\_\_\_  
(підпис)

Ірина ГЕРВОЛЬСЬКА  
(прізвище та ініціали)

Науковий керівник \_\_\_\_\_  
(підпис)

Тетяна САВАНЧУК  
(прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

РЕФЕРАТ	5
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	9
1.1. Економічна сутність паливно-мастильних матеріалів та їх класифікація	9
1.2. Оцінка паливно-мастильних матеріалів та завдання їх обліку і контролю	15
1.3. Нормативні акти з регулювання організації обліку та контролю операцій з паливно-мастильними матеріалами на підприємстві	18
Висновки до першого розділу	23
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ У ПВФ «АГРОЦЕНТР» ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ	25
2.1. Організаційно-фінансова характеристика ПВФ «Агроцентр»	25
2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства	32
2.3. Організація обліку закупівлі та використання паливно- мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр»	36
2.4. Удосконалення обліку закупівлі та використання паливно- мастильних матеріалів у виробничій фірмі	45
Висновки до другого розділу	50
РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ЗАКУПІВЛІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ У ПВФ «АГРОЦЕНТР»	53
3.1. Стан контролю за надходженням та використанням	

паливно-мастильних матеріалів на підприємстві	53
3.2. Аналітичне забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві	56
3.3. Удосконалення контролю закупівлі та витрачання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві	58
Висновки до третього розділу	63
ВИСНОВОК ТА ПРОПОЗИЦІЇ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	68
ДОДАТКИ	75

## РЕФЕРАТ

**Тема:** «Удосконалення організації обліку і контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів підприємства»

**Кваліфікаційна робота містить:** 75 сторінок., 2 таблиці, 14 рисунків, 58 літературних джерел, 1 додаток.

**Метою кваліфікаційної роботи** є дослідження стану організації обліку та контролю закупівлі і використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві та пошук шляхів їх вдосконалення.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку і контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

**Предметом дослідження** є теоретичні та методичні засади і практика організації обліку і контролю руху паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

**Методи дослідження:** методи узагальнення, абстрагування та синтезу, порівняння, методи економічного аналізу та математичної статистики.

Під час виконання кваліфікаційної роботи магістра досліджено теоретичні засади організації обліку і контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві; проаналізовано організацію їх обліку та контролю у ПФФ «Агроцентр» та розроблено рекомендації щодо їх удосконалення на підприємстві.

Результати отримані під час дослідження впроваджені у діяльність ПФФ «Агроцентр» м. Дніпро.

## КЛЮЧОВІ СЛОВА

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ, ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНІ МАТЕРІАЛИ, УДОСКОНАЛЕННЯ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

## ABSTRACT

**Topic:** " Improvement of the organization of accounting and control of the purchase and use of fuel and lubricants of the enterprise "

**The qualification work contains:** 75 pages, 2 tables, 14 figures, 58 literary sources, 1 appendix

**The purpose of the qualification work** is to study the state of organization of accounting and control of the purchase and use of fuel and lubricants at the enterprise and search for ways to improve them.

**The object of the study** is the process of organizing accounting and control of the purchase and use of fuel and lubricants at the enterprise.

**The subject of the study** is the theoretical and methodical principles and practice of organization of accounting and control of the movement of fuel and lubricants at the enterprise.

**Research methods:** methods of generalization, abstraction and synthesis, comparison, methods of economic analysis and mathematical statistics.

During the performance of the master's qualification work, the theoretical principles of the organization of accounting and control of fuel and lubricant materials at the enterprise were investigated; the organization of their accounting and control at the Agrocenter PVF was analyzed and recommendations were developed for their improvement at the enterprise.

The results obtained during the research are implemented in the activities of the Agrocenter PWF. Dnipro.

## KEYWORDS

ORGANIZATION OF ACCOUNTING, ORGANIZATION OF CONTROL,  
FUEL AND LUBRICANT MATERIALS, IMPROVEMENT, INVENTORY

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Паливно-мастильні матеріали є окремою групою виробничих запасів, що забезпечує безперебійність та стабільність виробничих процесів у сільському господарстві. Це матеріальні ресурси, що вимагають значних витрат і мають специфічні фізичні та хімічні властивості, які впливають на порядок їх зберігання та використання. Управління процесом їх закупівлі та витрачання не можливе без якісного обліку та контролю за рухом цих цінностей, тому вибрана тема наразі є досить актуальною.

Питання організації обліку і контролю досліджувалися як науковцями так і бухгалтерами-практиками. Цікавими є праці Волотковської Ю. [2-4], Коби О. та Свистун Л. [13], Куриляк З. [16], Лісци Т. [19], Пантюхової А. [33], Пилипенко К. А. та Бегмат С. О. [34], Саванчук Т.М. [48-50], Чуднової А. [56-57] та інших науковців. Проте багато питань, пов'язаних зорганізацією обліку та контролю цього виду цінностей ще залишаються не вирішеними.

**Мета і завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є дослідження стану організації обліку та контролю закупівлі і використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві та пошук шляхів їх вдосконалення.

Для досягнення вказаної мети в процесі виконання дослідження планується вирішення наступних завдань:

- дослідити економічну сутність паливно-мастильних матеріалів та їх класифікацію;
- розглянути існуючі підходи до оцінки паливно-мастильних матеріалів та визначити завдання їх обліку і контролю;
- розглянути нормативні акти, що регулюють організацію обліку та контролю операцій з паливно-мастильними матеріалами на підприємстві;
- навести організаційно-фінансову характеристику ПВФ



«Агроцентр»;

- надати характеристику організації роботи бухгалтерської служби підприємства та його обліковій політиці;
- дослідити стан організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємстві;
- визначити напрямки удосконалення організації обліку паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Ароцентр»;
- розглянути стан контролю за надходженням та використанням паливно-мастильних матеріалів на підприємстві;
- дослідити аналітичне забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві та визначити його основні напрямки;
- визначити напрями удосконалення контролю закупівлі та витрачання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку і контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

**Предметом дослідження** є теоретичні та методичні засади і практика організації обліку і контролю руху паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

**Методи дослідження.** При виконанні дослідження були застосовані методи узагальнення, абстрагування та синтезу, порівняння, методи економічного аналізу та математичної статистики.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні проблемних питань організації обліку і контролю паливно-мастильних матеріалів. Найвагомішими результатами є наступні:

*удосконалено:*

- обліковий процес у ПВФ «Агроцентр» шляхом запровадження у використання «Картку обліку витрат пального водієм» та «Відомості обліку талонів на паливо»;
- структуру рахунку 203 «Паливо» шляхом доповнення його

окремими субрахунками для обліку палива в баках автомобілів та виданих талонів водіям;

- контрольний процес підприємства шляхом запровадження у використання «Акту розслідування перевитрат пального» за запропонованою формою;

*набуло подальшого розвитку:*

- виділення класифікаційних ознак паливно-мастильних матеріалів, що можуть бути застосовані для побудови системи аналітичного та управлінського обліку і контролю за їх витрачанням на підприємстві;

- узагальнення напрямків аналітичного забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві що повинні охоплювати як аналіз забезпеченості паливно-мастильними матеріалами так і аналіз ефективності їх використання.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості впровадити внесені пропозиції в діяльності ПВФ «Агроцентр» та інших аграрних підприємств.

**Апробація результатів роботи.** Основні положення кваліфікаційної роботи доповідалися та обговорювалися на наукових конференціях кафедри, засіданнях наукових гуртків та наукових семінарах.

**Публікації.** За результатами проведеного дослідження опубліковано 2 наукові праці, з яких одна стаття у науковому фаховому виданні категорії Б та одні тези у матеріалах конференції, загальним обсягом 0,13 друк.арк.

Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел з 58 найменувань, містить 2 таблиці, 14 рисунків, 1 додаток. Загальний обсяг роботи 75 сторінок.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 1.1. Економічна сутність паливно-мастильних матеріалів та їх класифікація

Для нормального функціонування виробництва кожне підприємство повинне мати відповідні запаси палива і мастильних матеріалів. Паливно-мастильні матеріали відіграють важливу роль в діяльності як сільськогосподарських підприємств, так і підприємств інших галузей діяльності, забезпечуючи разом з засобами праці та робочою силою виробничий процес. Вони повністю споживаються в одному виробничому циклі, тобто змінюють свою натуральну форму і свою вартість повністю переносять на новостворений продукт. В результаті цього матеріальні цінності весь час оновлюються, замінюються новими, безперервно здійснюють кругообіг.

Слід зазначити, що на сьогодні в економічній літературі немає одностайного визначення такого поняття, як «паливно-мастильні матеріали». Існує не багато праць, що присвячені їх класифікації.

Лісіца Т. зазначає, що з самого терміну «паливно-мастильні матеріали» (далі - ПММ) зрозуміло, що він є збірним, тобто включає два поняття: паливо та мастила [19]. Загалом, слід відзначити, що і те й інше є необхідними матеріалами для забезпечення автомобільного, тракторного та машинного парку підприємств, та й взагалі роботи всіх механізмів, в основу яких покладено двигуни внутрішнього згорання.

З цього приводу, Снісар О.О. зазначає: «Паливно-мастильні матеріали – це активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління

підприємством» [53]. Зрозуміло, що якщо паливно-мастильні матеріали використовуються у виробничому процесі то їх вартість входить до складу собівартості продукції, робіт чи послуг. При цьому не лише тільки таким чином паливно-мастильні матеріали впливають на стан підприємства. «Особливо від паливно-мастильних матеріалів багато в чому залежить характер використання основних фондів і вихід готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг)» [53]. Снісар О.О. в своїй праці вказує на те, що: «В умовах конкуренції підприємство постійно шукає шляхи покращення виробництва і намагається знайти такий варіант розвитку, який забезпечує менші витрати на виробництво одиниці продукції» [53]. Звичайно, що скорочення витрат на паливно-мастильні матеріали відіграє в цьому процесі не останню роль, а отже важливо на підприємстві мати налагоджену систему обліку цих матеріальних цінностей.

Виходячи з того, що паливно-мастильні матеріали приймають участь у забезпеченні виробничих та управлінських процесів сільськогосподарських підприємств, вони за своєю економічною природою відносяться до виробничих запасів, адже з позиції НП(С)БО № 9 «Запаси» це: «...активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством» [26].

Для правильної побудови обліку паливно-мастильних матеріалів, як окремої складової запасів, важливе значення має їх класифікація. Паливно-мастильні матеріали з позицій класифікації активів відносяться до оборотних активів. Вони є частиною матеріальних цінностей, що приймають участь у виробничому процесі і збільшують цінність виробленого продукту.

Умовно всі такі цінності можна поділити на кілька груп, представлених

на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Загальноприйнята класифікація матеріальних ресурсів підприємства [29]

В той же час паливно-мастильні матеріали – це окрема група матеріальних запасів, що мають різну природу і призначення. Саме визначення терміна «мастило» та «паливо» наводиться в п. 4.27 ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення» [23]. Відповідно до вказаного нормативного документу: «Паливо – це загальне поняття, яким позначають матеріали, що використовуються як джерело енергії. Паливо (пальне) використовують для двигунів внутрішнього згорання». В той час як: «Мастило – пластичний матеріал, який являє собою структуровану загусником оливу, застосовувану для зменшення тертя, консервації виробів та герметизації утілень» [23]. Таке ж визначення палива та мастил фігурує і в «Листі Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України № 4591/5–3/7 від 15.11.2000» [17].

В свою чергу у «Листі Державного комітету України з питань

регуляторної політики та підприємництва від 14.12.2007 № 8727» зазначається, що під терміном «пально-мастильні матеріали» слід розуміти «...всі види палива, мастил, масел та інші речовини, які вироблено або до складу яких входять продукти нафтопереробки» [18].

Відповідно до класифікації за УКТЗЕД мастильні матеріали розділяють на кілька груп олив за розміром масової долі нафтових фракцій (70%, менше 70% та більше 70). В окрему групу виділяється олива, які не вміщують нафтових фракцій (синтетичні) [3].

Якщо ж торкнутися комерційної класифікації, яка представлена на АЗС, що торгують паливно-мастильними матеріалами то бензин класифікується за октановим числом: А-80, А-92, А-95. Окремо виділяється група дизельного палива та газу та оливи різних марок для різних типів автомобілів.

Отже, паливно-мастильними матеріалами, слід вважати ті матеріали, які служать для живлення двигунів внутрішнього згорання та змащування їх рухомих частин і консервації.

На рівні сільськогосподарських підприємств паливно-мастильні матеріали належать до числа матеріальних виробничих запасів, що витрачаються в значній кількості та мають високу вартість, яка практично постійно зростає, і тому їх якісний облік є одним із факторів, що дозволить управляти процесом закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

За словами Омельницької О.: «Паливо класифікують за такими основними ознаками: агрегатним станом, походженням і способом отримання, тепловою цінністю, цільовим призначенням або застосуванням» [30].

Спираючись на інформацію з опрацьованих літературних джерел, вважаємо за необхідне виділити основні класифікаційні ознаки паливно-мастильних матеріалів, які в подальшому можуть бути покладені в побудову аналітичного обліку вказаних матеріалів та здійснення контролю за їх витрачанням на підприємстві (рис. 1.2).

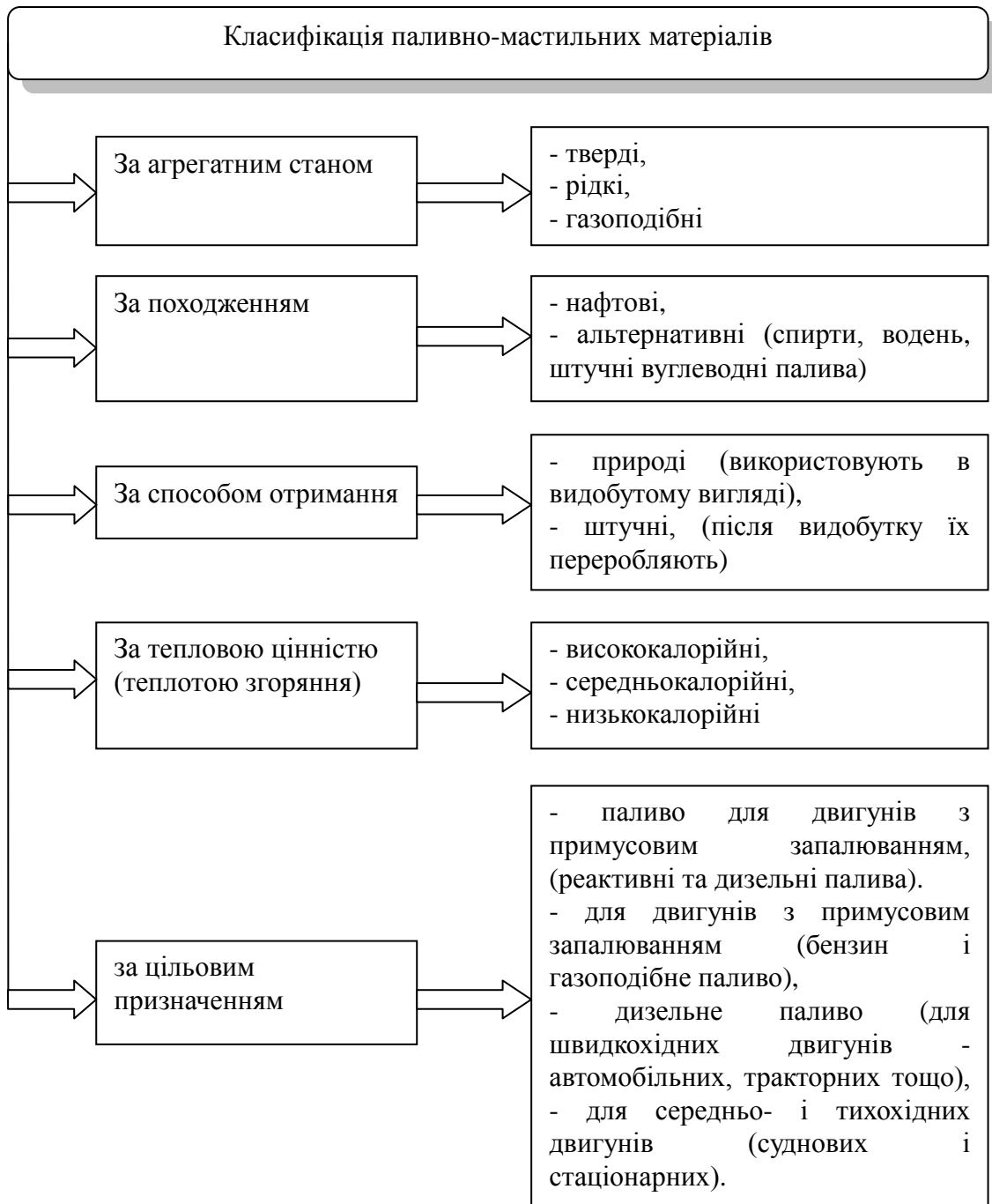


Рис. 1.2. Основні напрямки класифікації паливно-мастильних матеріалів для цілей обліку та контролю

Звичайно рівень деталізації аналітичного обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємстві має залежати від їх обсягів та різновидів. Їх економне використання полягає у визначенні такого їх рівня, під час якого на виготовлення продукції високої якості витрачається менша їх кількість та мінімізуються їх непродуктивні втрати.

Отже, нами визначена економічна сутність паливно-мастильних матеріалів як окремої групи виробничих запасів, що використовуються в процесі виробництва та мають різне виробниче призначення. Обґрунтовано, що для якісної організації обліку цих цінностей важлива їх класифікація в розрізі різних класифікаційних ознак, що в подальшому можуть бути застосовані для побудови системи аналітичного та управлінського обліку і контролю за їх витрачанням.

## 1.2. Оцінка паливно-мастильних матеріалів та завдання їх обліку і контролю

Побудова належного обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємстві не можлива без їх оцінки, так як всі господарюючі суб'єкти повинні дотримуватися принципу грошової оцінки, передбаченого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [45].

З цього приводу Дереківська В.А. зазначає: «Серед проблем обліку запасів однією з основних є проблема формування первісної вартості запасів і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку» [6]. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [26] їх первісна оцінка залежить від умов надходження на підприємство.

Пантюхова А. наголошує: «Практика, поширена в розвинутих країнах, показує, що вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство» [33]. Основними двома напрямками з метою яких придбаваються паливно-мастильні матеріали є їх подальший продаж, або ж власне використання. Виходячи з цього, на думку Пантюхової А.: «...якщо паливно-мастильні матеріали залишаються для власних потреб (у тому числі виготовлення продукції, надання послуг), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то – ринкова» [33].

Списувати ж паливо, необхідно, спираючись на певні норми їх



витрачання. До 02 листопада 2023 року такі норми були затверджені окремим наказом Мінтранспорту № 43, що мав назву: «Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» [27]. Проте з 02 листопада 2023 року ці норми втратили чинність, а нові на разі до цього часу не затверджені, тому питання нормування витрачання палива зараз знаходиться повністю у компетенції підприємства.

З цього приводу Пісочний С. зазначає: «Нормування витрат палива - це встановлення допустимої міри його споживання в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні норми, встановлені по моделях автомобілів» [35]. Враховуючи, що законодавчо затверджених лінійних норм витрат палива немає, підприємства повинні розробити власні норми в залежності від тих автомобілів, що є у них в користуванні та умов їх використання, або ж внутрішнім наказом затвердити позицію, щодо подальшого використання раніше діючих Норм № 43 [27].

Зазначимо також, що на сьогоднішній день фахівцями ДП «ДержавтотрансНДІпроект» розроблені та розміщені у них на сайті Методичні рекомендації з нормування витрачання паливно-мастильних матеріалів та Норми витрачання, як окремий посібник. Ці Норми враховують навіть позиції, щодо експлуатації автомобілів в районах ведення бойових дій, проте вони не затверджені офіційно наказом Міністерством транспорту, а тому не є обов'язковими для використання. При цьому, розробляючи власні норми, суб'єкти господарювання мають право на них орієнтуватися.

Основою для списання фактично витрачених паливно-мастильних матеріалів повинні бути данні первинних документів, що засвідчують їх використання. Норми витрачання палива слугують для визначення економії чи перевитрат використаних матеріалів.

Як уже зазначалося, основи формування в обліку інформації про придбання (отримання) паливно-мастильних матеріалів та їх витрачання при відпуску у виробництво, продажу та іншому вибутті, регламентуються НП(С)БО 9 «Запаси» [26].

Згідно цього стандарту, підприємства можуть, при вибутті будь-яких запасів, використовувати один із передбачених стандартом методів їх оцінки, або декілька одночасно. Але при цьому, в стандарті вказано, що: «Для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із нижче наведених методів» [44]. Отже підприємство повинне самостійно вибрати метод списання паливно-мастильних матеріалів при їх вибутті із тих, які пропонуються НП(С)БО 9.

При цьому зазначимо, що для оцінки паливно-мастильних матеріалів, на нашу думку, сільськогосподарські підприємства не можуть застосовувати всі вказані методи. Зокрема метод ціни продажу застосовується лише в роздрібній торгівлі. Аграрні підприємства не здійснюють торгівлю паливно-мастильними матеріалами, а лише використовують їх у своїй господарській діяльності, тому вказаний метод не застосовують. Метод ідентифікованої собівартості для цих цінностей також не можливо застосувати, так як вони не підлягають окремій ідентифікації. Методи оцінки паливно-мастильних матеріалів, що вибрало для себе підприємство повинен бути зазначений в Наказі про облікову політику.

Отже, при здійсненні бухгалтерського обліку руху палива необхідно врахувати безліч нюансів, які пов'язані як з порядком відображення вказаних операцій в обліку так і з порядком витрачання паливно-мастильних матеріалів та контролем за таким витрачанням. Виходячи з цього, на нашу думку, основними завданнями обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємстві є наступні:

- правильне і своєчасне складання первинних документів, в яких відображається закупівля і витрачання паливно-мастильних матеріалів;
- розрахунок та встановлення фактичної собівартості одиниці зазначених запасів;
- відображення списання матеріалів за вибраним методом оцінки при списанні та встановленими нормам витрат зазначених ресурсів;
- застосування правильної кореспонденції рахунків при відображенні

закупівлі та витрачання паливно-мастильних матеріалів;

- занесення інформації щодо руху вказаних цінностей реєстри бухгалтерського обліку та звітність.

Не менш важливе значення для раціонального витрачання паливно-мастильних матеріалів має також послідовне здійснення контролю за операціями з паливом та мастилами.

При цьому контроль має виконати такі завдання:

- перевірка правильності визнання та включення паливно-мастильних матеріалів до складу активів суб'єкта господарювання;

- перевірка відповідності чинному законодавству методів оцінки цих матеріалів при надходженні та вибутті, зазначених в обліковій політиці підприємства;

- перевірка дотримання підприємством особливостей обліку вказаних цінностей, визначених його обліковою політикою та правильності формування звітних показників [1].

Отже, встановлено, що оцінка паливно-мастильних матеріалів при їх закупівлі та витрачанні має здійснюватися у відповідності до нормативних документів, хоча самі методи оцінки підприємство може вибирати самостійно та прописувати їх у своїй обліковій політиці. Завдання обліку і контролю цих матеріалів на підприємстві полягають у забезпеченні достовірності і своєчасності відображення операцій з ними в обліку та звітності. Встановлення норм списання вказаних матеріалів знаходиться в компетенції підприємства та повинне бути затверджене внутрішніми розпорядчими документами.

1.3. Нормативні акти з регулювання організації обліку та контролю операцій з паливно-мастильними матеріалами на підприємстві

Враховуючи специфіку такого об'єкту обліку як паливно-мастильні

матеріали та можливості зловживань в сфері їх використання, належне ведення обліку цих цінностей не можливе без нормативно-правого регулювання.

Загальне державне керівництво бухгалтерським обліком в Україні сьогодні здійснює Кабінет Міністрів України. Державне регулювання проводиться з такою метою:

- щоб створити єдині правила ведення бухгалтерського обліку, контролю та аудиторської діяльності;
- щоб скласти фінансову звітність, що є обов'язковою для всіх підприємств і організацій, та гарантувати і захищати інтереси її користувачів;
- щоб удосконалити бухгалтерський облік, звітність, контроль та аудит в Україні.

Законодавчо-нормативна база з обліку паливно-мастильних матеріалів складається із загальних актів, які регулюють бухгалтерський облік в цілому і спеціальної нормативної частини, яка направлена на регулювання обліку паливно-мастильних матеріалів зокрема.

Дослідження показали, що облік паливно-мастильних матеріалів регламентується широким колом нормативних документів: наказами, інструкціями, нормами витрати паливно-мастильних матеріалів, що затверджуються Державним комітетом нафтової, газової і нафтопереробної промисловості України, Міністерством транспорту України, Державним комітетом статистики України.

При придбанні паливно-мастильних матеріалів та складання договорів на таке придбання керуються вимогами «Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435 – IV» [55]. Саме ним передбачено, надходження і приймання будь яких матеріальних цінностей, а також дії суб'єкта господарювання у випадку виявлення якихось невідповідностей за кількістю чи якістю.

Важливе значення має також «Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436 – IV» [5], так як досліджувані матеріали придбаваються

на основі договорів в правовому полі України, то вимоги зазначених кодексів поширюються і на операції з їх придбання.

Безпосередньо для регулювання обліку паливно-мастильних матеріалів, як і для всього обліку на підприємстві, важливе значення має Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р. № 996-XIV» [45].

«План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.01 р.» визначає методологію обліку в усіх сферах економічної діяльності. Планом рахунків передбачено спеціальний рахунок 203 «Паливо» для узагальнення даних обліку паливно-мастильних матеріалів [36].

Для відображення операцій з паливно-мастильними матеріалами на рахунках бухгалтерського обліку враховують вимоги «Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.06 р. № 291» [11].

Відповідно до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 24.05.1995р. № 88» [38] всі операції, що проходять на підприємстві в тому числі і операції з виробничими запасами підлягають документальному оформленню.

При виборі первинних документів з обліку виробничих запасів, в тому числі і паливно-мастильних матеріалів аграрні підприємства користуються «Методичними рекомендаціями відносно застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах», затвердженими Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.07р. № 929» [21].

Для регулювання питань пов'язаних з податками та зборами відносно використання паливно-мастильних матеріалів діє «Податковий Кодекс

України від 02.12.10 р. № 2755-VI» [37].

Основним документом, що регулює облік виробничих запасів, а отже і облік паливно-мастильних матеріалів, які входять до їх складу є «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Мініфіну від 31.03.04 р. № 87» [26].

Віднесення паливного-мастильних матеріалів, що використовуються на підприємстві до його матеріальних витрат регламентується НП(С)БО 16 «Витрати» [25].

При застосуванні реєстрів бухгалтерського обліку в аграрних підприємства для відображення операцій з паливно-мастильними матеріалами, користуються наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390 «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств і методичних рекомендацій щодо їх застосування» [47].

Варто зазначити, що на сьогодні в Україні діють також специфічні нормативно-правові документи, дія яких розповсюджується виключно на облік паливно-мастильних матеріалів. До таких нормативних документів відноситься «Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України від 20.05.2008 р. № 281/171/578/155» [10].

На більшості підприємствах, в тому числі і на аграрних, облік паливно-мастильних матеріалів пов'язаний з використанням автомобіля. В процесі експлуатації автомобілів відбувається витрачання паливно-мастильних матеріалів. Інформація про витрати паливно-мастильних матеріалів пов'язана з такою формою первинного обліку, як подорожній лист. Форма подорожнього листа легкових автомобілів на сьогоднішній день законодавчо не затверджена, проте її ведення в довільній формі вимагають і податківці і стаття 39 Закону України «Про автомобільний транспорт» для легкового автомобіля та статті 43 для вантажного, де вказується перелік обов'язкових первинних документів для здійснення перевезення [43].

Стандартна форма подорожнього листа вантажних автомобілів, також була скасована. Тапер підприємства повинні користуватися «Правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затвердженими наказом Міністерства транспорту України від 14.10.97 р. № 363» [42], якими передбачено, що єдиним первинним документом учасників транспортного процесу є товарно-транспортна накладна за формою, що додається до вказаних Правил.

При цьому при складанні товарно-транспортної накладної слід врахувати також вимоги «Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.02.2009 № 207. Цим Переліком передбачено, що товарно-транспортна накладна повинна виписуватися лише за умови здійснення перевезень сторонньою організацією. Якщо перевезення здійснюється для власних потреб, то товарно-транспортна накладна може не оформлюватися.

Виходячи з цього, з метою налагодження облік витрачання паливно-мастильних матеріалів необхідно на підприємстві розробити внутрішні положення щодо первинної документації, яка буде використовуватися в процесі експлуатації легкового чи вантажного автомобіля на підприємстві. Більшість підприємств використовує старі форми документації; зокрема, подорожній лист, але таке використання має бути закріплене внутрішніми нормативними документами.

При проведенні інвентаризації паливно-мастильних матеріалів необхідно врахувати вимоги «Положення з інвентаризації активів і зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну України від 02 вересня 2014 р. № 879» [39].

Якщо контроль за рухом паливно-мастильних матеріалів здійснюється у вигляді аудиторської перевірки, то при її проведенні керуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII» [44].

За допомогою вище перерахованих нормативних документів всі підприємства, які знаходяться на території України здійснюють облік та контроль за витрачанням паливно-мастильних матеріалів, дотримуючись тих, чи інших законів, інструкцій, положень тощо.

Отже, нормативно-правове регулювання обліку паливно-мастильних матеріалів необхідно досліджувати з точки зору їх належності до виробничих запасів підприємства і з точки зору використання як досить специфічного об'єкта бухгалтерського обліку у зв'язку з його фізичними та хімічними особливостями.

### Висновки до першого розділу

1. Досліджено економічну сутність паливно-мастильних матеріалів як окремої групи виробничих запасів, що використовуються у виробничому процесі та мають різне виробниче призначення. Обґрунтовано, що для якісної організації обліку паливно-мастильних матеріалів важлива їх класифікація в розрізі різних класифікаційних ознак, що в подальшому можуть бути застосовані для побудови системи аналітичного та управлінського обліку і контролю за їх витрачанням.

2. Розглянути існуючі підходи до оцінки паливно-мастильних матеріалів та встановлено, що така оцінка при їх закупівлі та витрачанні має здійснюватися у відповідності до нормативних документів, хоча самі методи оцінки підприємство може вибирати самостійно та прописувати їх у своїй обліковій політиці.

3. Встановлено, що завдання обліку і контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві полягають у забезпеченні точності та своєчасності відображення операцій з ними в обліковій системі підприємства та звітності. Встановлення норм списання паливно-мастильних матеріалів знаходиться в компетенції підприємства та повинне бути затверджене внутрішніми



розпорядчими документами.

4. Розглянуто нормативні акти щодо організації обліку та контролю операцій з паливно-мастильними матеріалами на підприємстві та встановлено, що їх вимоги щодо вказаних матеріалів необхідно враховувати з точки зору їх належності до виробничих запасів підприємства і з точки зору використання як досить специфічного об'єкта бухгалтерського обліку у зв'язку з його фізичними та хімічними особливостями.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ У ПВФ «АГРОЦЕНТР» ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

### 2.1. Організаційно-фінансова характеристика ПВФ «Агроцентр»

Приватна виробнича фірма «Агроцентр» розташована в місті Дніпро, Дніпропетровської області, що є юридичною адресою зазначеного підприємства. Виробничі потужності розташовані в Дніпровському, Апостолівському та Кам'янському районах.

Місце розташування є досить вигідним в зв'язку з близькістю до міжміських магістралей, таких як автошляхи та залізничні колії. Крім того, розташування офісного приміщення підприємства в обласному центрі сприяє веденню переговорів та комфортності роботи адміністративного персоналу.

Фірма була заснована в 1999 році під керівництвом Карпенка Михайла Михайловича. Основною спеціалізацією є вирощування продукції рослинництва, а саме зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Розмір статутного капіталу на сьогоднішній день складає 200000 грн. Одноосібним власником фірми та кінцевим бенефіціаром є Карпенко Михайло Михайлович.

Приватна виробнича фірма «Агроцентр» має на меті посилення власних конкурентних позицій та збільшення прибутковості, тому для пошуку слабких і сильних місць в її роботі необхідно провести аналіз ефективності виробничо-господарської діяльності.

Площі сільськогосподарських угідь виробничої фірми, що досліджується розміщені в трьох районах Дніпропетровської області. Інформація, щодо проці земельних ділянок, якими володіє фірма є комерційною таємницею. Середньооблікова кількість працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві на кінець 2023 року склала 210 осіб.

З метою отримання більш чіткої та точної інформації про діяльність

підприємства необхідно провести аналіз його майнового стану. Оцінка майна ПВФ «Агроцентр» за 2019-2023 рр. наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Оцінка майна ПВФ «Агроцентр» за 2019-2023 рр., тис. грн.

Види активів (майна)	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2023р.	Відношення у % 2023 р. до 2019 р.
Майно - усього	219100	192284	260353	300896	319170	145,67
Необоротні активи	79751	85510	75842	63968	54613	68,48
Основні засоби	67200	74818	66827	56747	49877	74,22
Оборотні активи	139349	106774	184511	236928	264557	189,85
Оборотні виробничі фонди	33613	68399	135958	158930	164797	490,28
Виробничі запаси	57106	46880	116712	134634	164778	288,55
Поточна дебіторська заборгованість	13507	5939	9012	17063	43232	320,07
Грошові кошти, поточні фінансові інвестиції	12437	3482	5247	4163	4762	38,29

З даних таблиці видно, що загальна вартість майна підприємства за розглянутий період зросла на 45,67%, що досить непогано, враховуючи, що на цей період припадає початок війни в Україні. Збільшення відбулось в основному за рахунок зростання основних виробничих та оборотних фондів. Так вартість виробничих запасів та біологічних активів, що становлять оборотні фонди зросла практично в 5 разів, а дебіторська заборгованість збільшилася в три рази. Разом з цим, треба звернути увагу на те, що за період з 2019 по 2023 рік на 31,52% зменшилася залишкова вартість основних засобів та значно зменшився розмір наявних грошових коштів, що був у підприємства на кінець року. Зменшення обсягу грошових коштів за останні п'ять років склало 61,71%. Найбільш вірогідно, що зменшення обсягу грошових коштів пов'язане зі зростанням дебіторської заборгованості. На жаль покупці підприємства затримують розрахунки за отриману продукцію.

Логічно, що такі зміни у майні підприємства потягнули за собою і відповідні зміни у капіталі, як джерелі формування майна. Проаналізуємо його зміни на основі показників пасиву балансу (таблиця 2.2).

## Оцінка капіталу ПВФ «Агроцентр» за 2019-2023 рр., тис. грн.

Види пасивів (капіталу)	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2023р.	Відношення у % 2023 р. до 2019 р.
Капітал усього	219100	192284	260353	300896	319170	145,67
Власний капітал	140493	132859	189419	196848	203698	144,99
Статутний капітал	200	200	200	200	200	100,00
Нерозподілений прибуток	140293	132659	189219	196648	203498	145,05
Зобов'язання всього	78607	59425	70934	104048	115472	146,90
Довгострокові зобов'язання		8000				
Поточні зобов'язання	78607	51425	70934	104048	115472	146,90
В т.ч.:						
- короткострокові кредити банків	47147	11517	33394	57522	63350	134,37
- кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	7974	15353	14023	19513	26327	330,16

Виходячи з розрахунків бачимо, що вартість капіталу господарства зросла на 45,67%. Таке зростання обумовлене паралельним зростанням як власного капіталу так і зобов'язань майже на однаковий відсоток. На 44,99% зросла вартість власного капіталу і на 46,90% зріс обсяг зобов'язань підприємства.

Зростання власного капіталу пояснюється зростанням розміру нерозподіленого прибутку на 45,05%, що говорить про прибуткову діяльність підприємства навіть в умовах військового стану.

На нашу думку, слід звернути увагу на те, що підприємство в своїй діяльності постійно користується короткостроковими банківськими кредитами. Розмір заборгованості за такими кредитами за досліджуваний період зріс на 34,37%, а в 2020 році ПВФ «Агроцентр» отримала також довгостроковий кредит банку, проте швидко з ним розрахувалася і більше такими кредитами не користується.

Звернути увагу потрібно також на співвідношення зростання дебіторської та кредиторської заборгованості. Данні вищенаведених таблиць свідчать, що обидва види заборгованостей за досліджуваний період зросли більш ніж в три рази. Фірма не може розраховатися зі своїми боргами, тому що не отримала платежів від покупців.

Враховуючи, що аграрне підприємство не може існувати без основних виробничих засобів в аналізі майна підприємства важливо оцінити їх розмір та функціональний стан. Для такої оцінки використаємо данні балансу та приміток до річної фінансової звітності.

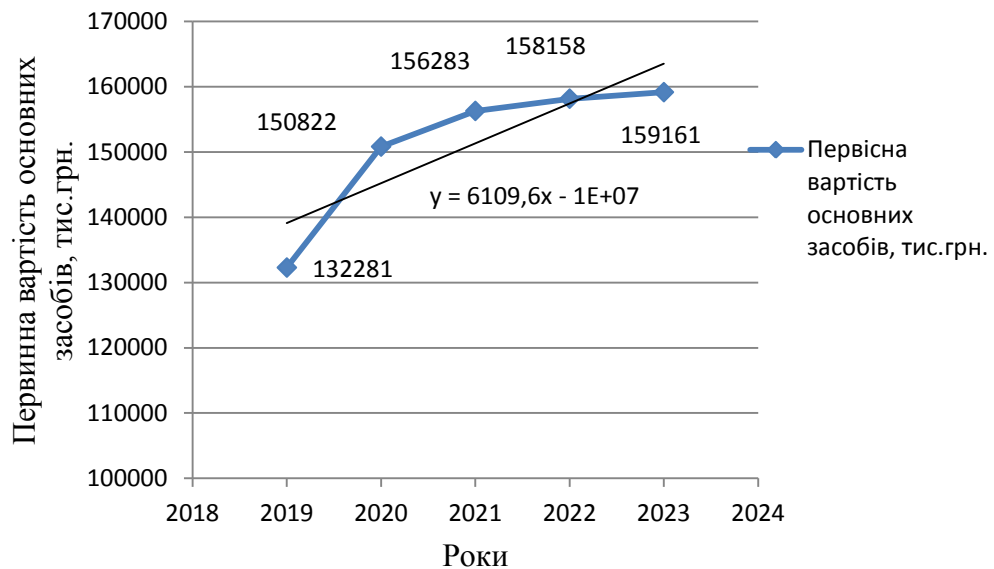


Рис. 2.1. Аналітичне вирівнювання вартості основних засобів ПВФ «Агроцентр» за 2019-2023 роки

Данні рисунка засвідчують, що первинна вартість основних засобів на підприємстві протягом досліджуваного періоду зросла на 20,22%. При тому, хоч і незначне, але збільшення вартості основних засобів ми спостерігаємо щороку. У довоєнний період підприємство значно активніше закупувало нові основні засоби. Зараз вартість закупівель скоротилася. Але все ж підприємство поновлює свою матеріально-технічну базу.

Проаналізувавши показники функціонального стану основних засобів, бачимо, що розмір нарахованої амортизації основних засобів зріс за

досліджуваний період на 67,92%. При зменшеннях темпів оновлення основних засобів це привело до зниження коефіцієнта придатності з 50,8% до 35,88%. Звичайно на таке зростання зазначеного коефіцієнту треба звернути увагу керівництва фірми.

Для оцінки діяльності підприємства важливо також провести аналіз фінансових результатів і рентабельності ПФ «Агроцентр». Інформацією для проведення аналізу фінансових результатів господарства є звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) за відповідний період.

Основний розмір доходів підприємство отримує від операційної діяльності, тому дуже важливе співвідношення отриманих доходів та собівартості реалізованої продукції (рис. 2.2).

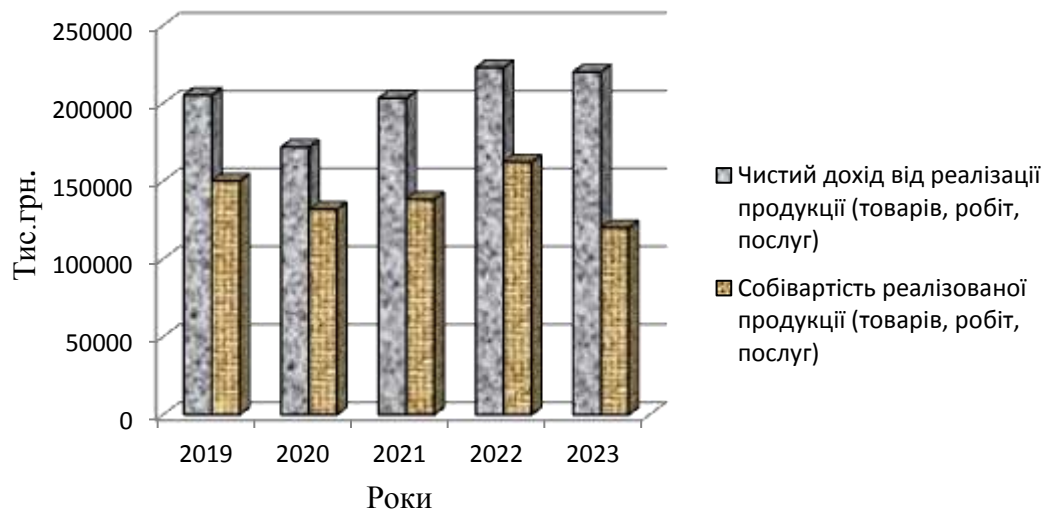


Рис. 2.2. Динаміка чистого доходу та собівартості реалізованої продукції ПФ «Агроцентр» за 2019-2023 роки

Аналізуючи розраховані показники, можна констатувати, що дохід від реалізації продукції в 2023 році зріс на 7,23%, порівняно з 2019 роком. При цьому підприємству вдалося знайти шляхи скорочення собівартості продукції на 20,11%, що забезпечило зростання валового прибутку на 81,56%. За всіма іншими витратами операційної діяльності, що стосуються управління підприємством та збутом спостерігається незначне зростання в межах 4%. Таке вдале управління витратами забезпечило прибутковість підприємства.

На кінець 2023 року рівень чистого прибутку склав 7190 тис.грн. Це при тому, що у 2019 та 2020 роках підприємство було збитковим.

Такий стан активів, зобов'язань та власного капіталу і фінансових результатів забезпечив достатньо високі показники фінансової стійкості підприємства. Значення майже всіх показників цієї групи вище нормативних.

Так, наприклад коефіцієнт автономії у 2023р становив 0,64, що говорить про можливість підприємства виконати свої зовнішні зобов'язання за рахунок використання власних активів, його незалежність від позикових джерел. Коефіцієнт фінансування протягом всього досліджуваного періоду був більше одиниці. Так у 2023 році на 1 грн. зобов'язань припадало 1,76 грн. власного капіталу. Коефіцієнт маневреності власного капіталу за досліджуваний період в ПФ «Агроцентр» зріс на 69,28%, а коефіцієнт забезпеченості оборотних активів на 29,28 відсотка, що свідчить про зростаючі можливості підприємства забезпечити свої потреби власними коштами.

Зміни в майні та капіталі, що пройшли в період з 2019 по 2023 рік на підприємстві вплинули і на показники його ліквідності та платоспроможності (рис. 2.3).

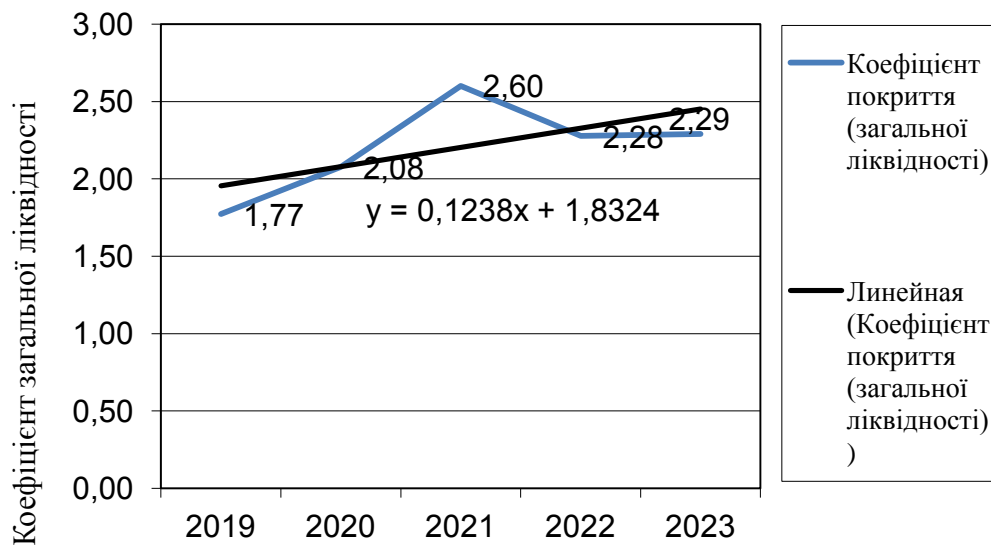


Рис.2.3. Аналітичне вирівнювання коефіцієнта загальної ліквідності у ПФ «Агроцентр»

Данні рисунка 2.3 показують, що коефіцієнт загальної ліквідності щорічно зростає в середньому на 0.12 в.п., хоча ми бачимо його коливання по роках. Нормативним значенням цього коефіцієнту вважається його розмір більше 2. На досліджуваному підприємстві ми спостерігаємо, що менше двох коефіцієнт покриття був лише у 2019 році. Всі інші роки його значення більше, ніж нормативне. Тобто навіть при скороченні поточних активів у два рази підприємство зможе виконати свої зобов'язання.

Проте проведені розрахунки говорять, що на кінець 2023 року баланс підприємства баланс підприємства не є абсолютно ліквідним, оскільки виконуються лише дві нерівності. Розглянувши детальніше бачимо, що перша нерівність  $A1 > П1$  залишається не виконаною протягом всього досліджуваного періоду, тобто власних грошових коштів не достатньо для того щоб погасити швидко найбільш строкові зобов'язання. Друга та третя нерівності на підприємстві виконуються протягом всього періоду. Довгострокові зобов'язання взагалі підприємство мало лише у 2020 році та швидко з ними розрахувалося.

Зміни, що відбулися на підприємстві вплинули і на його показники ділової активності. Це пояснюється в значній мірі зростанням розмірів заборгованостей на кінець звітного періоду (рис. 2.4).

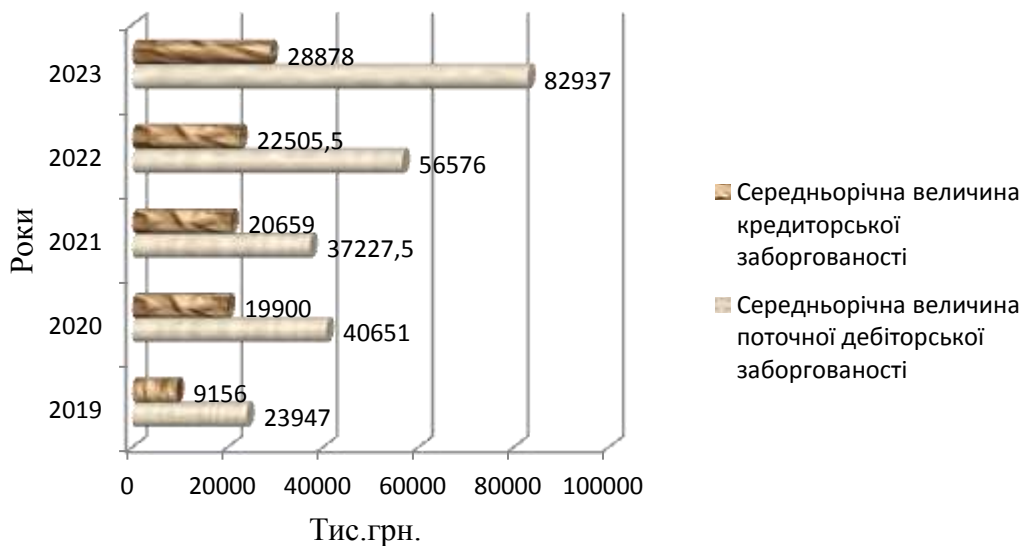


Рис. 2.4. Динаміка зміни розмірів заборгованостей ПДФ «Агроцентр»



З даних рисунку бачимо, що розміри як дебіторської, так і кредиторської заборгованості зростають практично пропорційно, проте загальний розмір цих заборгованостей дуже відрізняється.

На кінець 2023 року дебіторська заборгованість склала 82937 тис. грн., тоді як кредиторська лише 28878, що майже у три рази менше. Покриття цієї різниці підприємство забезпечує, користуючись короткостроковим кредитами банку. Така ситуація свідчить, що керівництву підприємства бажано звернути увагу на розмір дебіторської заборгованості і направити свої зусилля на забезпечення отримання боргів.

Зазначений стан справ привів до того, що тривалість одного обороту власного капіталу, оборотних активів та дебіторської заборгованості зростає більш ніж у три рази за всіма показниками, що говорить про деяке погіршення показників ділової активності підприємства.

Розглянувши основні показники діяльності підприємства та здійснивши рейтингову оцінку його фінансового стану за 2019-2023 роки, можемо констатувати, що рейтинг фінансового стану підприємства за 2023 рік відповідає класу А – підприємство зі стійким фінансовим станом. За досліджуваний період ПФ «Агроцентр» лише у 2020 році потрапило за своїм фінансовим станом до класу Б. Всі інші роки воно мало досить гарний фінансовий стан, навіть не зважаючи на роботу в умовах військового стану.

## 2.2. Характеристика організації роботи бухгалтерської служби та оцінка базових засад облікової політики підприємства

Бухгалтерська служба один із основних управлінських підрозділів підприємства, який здійснює облік всіх господарських операцій та формує і надає звітність до контролюючих органів і керівництву підприємства.

Враховуючи, що Приватна виробнича фірма «Агроцентр» є окремою юридичною особою, то вона складає окремий баланс і звітність на основі

принципу автономності, що передбачений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [45].

Згідно законодавства відповідальність за організацію бухгалтерського обліку Приватної виробничої фірми «Агроцентр» несе її директор Карпенко Михайло Михайлович, який наділений правом першого підпису на всіх фінансових документах.

Безпосередньо організовує облік та несе відповідальність за його ведення головний бухгалтер підприємства Єрмоленко Яна Миколаївна. Підприємств вибрало для себе форму організації бухгалтерського обліку за якого він ведеться бухгалтерською службою. Бухгалтери підприємства працюють під керівництвом головного бухгалтера і всі включені до штатного розпису підприємства.

На сьогоднішній день на підприємстві працює 10 бухгалтерів. Структура бухгалтерії представлена на (рис. 2.2).

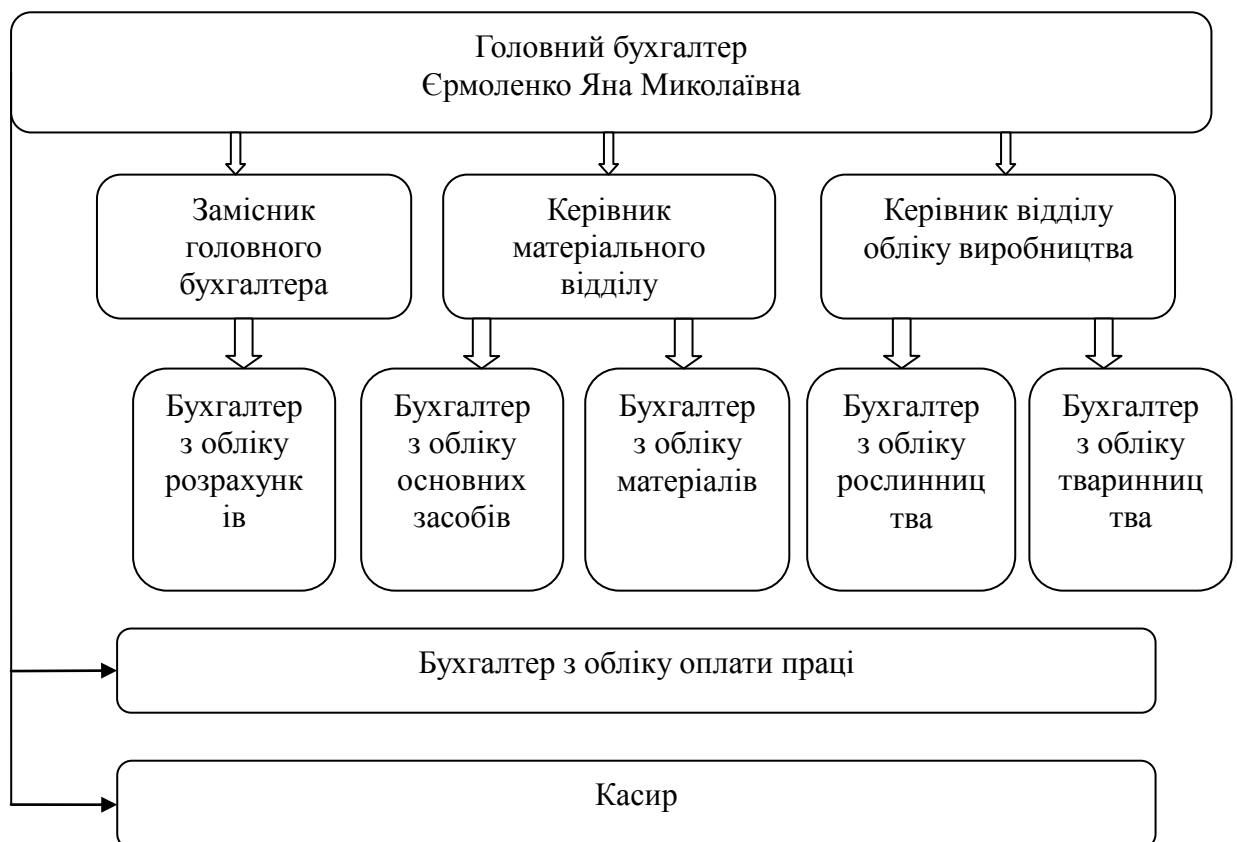


Рис 2.5. Організаційна структури бухгалтерії ПВФ «Агроцентр»

З рисунка видно, що бухгалтерська служба має змішану структуру. Замісник головного бухгалтера та керівника виробничої бухгалтерії і матеріального відділу підпорядковуються напряду головному бухгалтеру та мають у своєму підпорядкуванні ще одного чи двох підлеглих. Бухгалтер із заробітної плати та касир підпорядковуються напряду головному бухгалтеру. Враховуючи, що на сьогоднішній день обіг готівкових коштів на підприємстві уже не великий, більшість операцій виконуються у безготівковій формі, в тому числі і виплата заробітної плати на картки, касир працює за сумісництвом на пів ставки і знаходиться в офісі підприємства в першій половині дня.

Розподіл обов'язків між працівниками здійснено за функціональним принципом. На своїй ділянці обліку спеціаліст, що за неї відповідає забезпечує ведення обліку від первинного до зведеного. Звітність формує головний бухгалтер разом зі своїм замісником. Для працівників бухгалтерії розроблені посадові інструкції, але вони досить давно не поновлювалися і в них є певні не точності щодо функціональних обов'язків.

Якщо говорити про рівень освіти працівників бухгалтерії, то всі спеціалісти, що ведуть облік мають вищу освіту. Декілька бухгалтерів закінчили саме Дніпровський державний аграрно-економічний університет за профілем своєї роботи. Бухгалтери мають можливість працювати з електронними бухгалтерськими виданнями на які оформлена підписка на підприємстві і з яких можна отримати всю необхідну інформацію про зміни в законодавстві та особливості їх застосування в практичній діяльності.

При необхідності керівництво підприємства оплачує бухгалтерські семінари, які можуть відвідати бухгалтери, проте ніякого іншого підвищення кваліфікації працівники бухгалтерії не проходять.

Розрахунок чисельності працівників бухгалтерії підтвердив, що їх чисельність відповідає нормативній і при такій завантаженості та чисельності вони мають можливість вести якісний облік.

Облік у Приватній виробничій фірмі «Агроцентр» автоматизовано десь

на 70-75%. Він здійснюється з допомогою програми «1С: Бухгалтерія 8.2». Програму встановлено давно і працівники бухгалтерії досить досконало нею володіють, проте все одно деякі роботи виконуються вручну в програмі Excel. При застосуванні вказаної програми синтетичний облік ведеться у оборотно-сальдових відомостях, що формуються автоматично за кожним рахунком. Для аналітичного обліку використовують аналіз субконто, аналіз рахунка та інші звіти, що формуються в програмі в залежності від розрізу аналітики який необхідно отримати. На підприємстві використовується програма М.Е.Дос для складання фінансової, статистичної та податкової звітності.

Центральний офіс підприємства та його бухгалтерія розміщені в місті Дніпро, а виробничі підрозділи, як уже зазначалося, у трьох районах Дніпропетровської області, то більшість інформації про виробничі процеси формується безпосередньо у виробничих підрозділах. Там же складаються первинні документи, які потім надходять для обробки до бухгалтерії підприємства. Передача документів здійснюється як засобами електронного зв'язку так і безпосередньо через приїзд працівників виробничих підрозділів на підприємство. Кожен виробничий підрозділ має свого обліковця, що контролює формування первинних документів у підрозділах підприємства.

Основним документом, який регламентує облікову політику у господарстві є Наказ про облікову політику. Цим наказом затверджується основні положення щодо ведення обліку на підприємстві.

Основними недоліками діючого наказу на підприємстві є не повне розкриття елементів облікової політики, відсутність необхідних додатків. Зокрема в наказі не виділено окремого пункту щодо облікової політики відносно біологічних активів та сільськогосподарської продукції, потребують уточнення також і порядок ведення обліку витрат на біологічні перетворення в рослинництві, хоча сам облік біологічних активів як рослинництва так і тваринництва на підприємстві здійснюється. Підприємство розраховує фінансові результати від первісного визнання та реалізації аграрної продукції та додаткових біологічних активів. Основними культурами, що вирощуються

на підприємстві в галузі рослинництва є пшениця, ріпак, соняшник. В галузі тваринництва підприємство займається вирощуванням курей та реалізує яйця.

Отже, в цілому, можна сказати, що підприємство досить багато уваги приділяє веденню обліку та формуванню звітності, хоча певні організаційні моменти роботи бухгалтерії не до кінця розкриті у внутрішніх нормативних регламентах.

### 2.3. Організація обліку закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр»

Першою стадією облікового процесу будь-яких матеріальних цінностей, в тому числі і паливно-мастильних матеріалів, є первинний облік. У ПВФ «Агроцентр» рух паливно-мастильних матеріалів оформляється первинними документами, які складаються в основному у відповідності з вимогами законодавства та мають основні реквізити, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1997 р. № 996-XIV» [45].

Приватна виробнича фірма «Агроцентр» є крупним сільськогосподарським підприємством, земельні площі якого розміщені на досить великій території, тому господарство має окремі склади паливно-мастильних матеріалів, що розміщені у виробничих підрозділах. Зазначимо, що на сьогодні зберігання пального у власних ємностях за законодавством дозволене лише на ліцензованих спеціальних складах, які відповідають умовам безпечного зберігання. Досліджуване підприємство обладнало місця зберігання палива та отримало відповідну ліцензію на його зберігання, що характеризує підприємство як відповідального суб'єкта господарювання. На зазначених ліцензованих складах відбувається заправлення техніки спеціальним обладнанням.

Паливо доставляється у досліджуване підприємство бензовозами постачальника і в його вартість, на основі договорів, уже включається і вартість доставки. Тому транспортно-заготівельні витрати за даним видом цінностей у досліджуваному підприємстві списуються шляхом прямого включення в первинну вартість отриманого палива та мастил, хоча вказана норма і не зазначена в Наказі про облікову політику.

Власного бензовозу для переміщення палива по території підприємства у ПФ «Агроцентр» немає, тому заправлення транспорту підприємства відбувається лише на ліцензованому складі.

До паливно-мастильних матеріалів (нафтопродуктів) у досліджуваному підприємстві входять: автомобільне паливо (бензин, дизельне паливо) і мастильні матеріали (олії), що обліковуються за видами і марками окремо.

Надходження паливно-мастильних матеріалів на склад підприємства від постачальників здійснюється на основі договорів, підписаних з постачальниками із зазначенням строків та обсягів поставки. Основними постачальниками палива у ПФ «Агроцентр» є ТОВ «ОККО ЕНЕРДЖІ» та ТОВ ВТФ «Авіас».

Максимальну кількість палива, виходячи з можливостей ємностей для його збереження, керівництво ПФ «Агроцентр» намагається закупити восени, коли є кошти, отримані від реалізації врожаю, та ціни на паливо дещо нижчі ніж весною під час посівної компанії.

Доставка у досліджуване підприємство палива транспортом постачальників здійснюється за товаросупровідними документами, які є підставою для його оприбуткування .

На сьогоднішній день, особливий контроль бухгалтер підприємства здійснює за своєчасною реєстрацією постачальниками податкових накладних у ЄРПН, адже лише за таких умов у ПФ «Агроцентр» буде право на податковий кредит.

У досліджуваному підприємстві, за потреби, паливо може придбаватися безпосередньо водіями на заправних станціях по маршруту руху автомобіля.

Якщо є така потреба, водіям видаються кошти під звіт на заправку автомобіля з оформленням видаткового касового ордеру.

У випадку придбання палива в дорозі водій, повернувшись у гараж пред'являє комірнику розрахунковий документ (чек РРО), на підставі якого останній заносить данні в «Картку складського обліку». Одночасно заправки автомобіля в дорозі за готівку показують у «Відомості обліку видачі пального», в якій розписується водій, і в подорожньому листі, в якому розписується комірник, який виконує роль заправника.

Прихід і витрата палива за готівку відповідно відбивається у «Звіті про рух пального і мастил» (форма № 120), який складає матеріально відповідальна особа в кінці місяця.

Водій автомобіля, отримавши від заправника (комірника) відмітку на чеку РРО, складає у встановленому порядку «Звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт» про закупівлю палива і надає його протягом п'яти днів до бухгалтерії. До звіту додаються розрахункові документи АЗС з відміткою комірника-заправника.

Придбані таким чином паливно-мастильні матеріали прибуткуються на основі чеку РРО, оскільки інших документів на отримання цінностей у підприємства не буде, тому необхідно ретельно контролювати здачу водіями чеків разом зі Звітом.

Ще однією проблемою з якою стикається підприємство при придбанні палива за готівку через підзвітних осіб (водіїв) є отримання права на податковий кредит при такому придбанні, адже без зареєстрованої податкової накладної ПФФ «Агроцентр» буде мати право на податковий кредит лише за умови придбання за день за готівку цінностей не більше ніж на 240,00 грн. з ПДВ. А для того щоб АЗС зареєструвала окрему накладну у водія повинен бути з собою весь необхідний пакет документів і це займає більше часу, ніж простий відпуск пального, адже АЗС, найчастіше продають пальне кінцевим споживачам, що є звичайними фізичними особами не платниками ПДВ і на всі такі операції в кінці дня виписується одна загальна податкова накладна на

реалізацію кінцевому покупцю.

Отже, бухгалтер усними попередженнями постійно змушена нагадувати водіям про існуюче обмеження і допускати вказані операції лише в крайньому випадку.

Відпуск паливно-мастильних матеріалів з ємностей складу у бак автомобіля у ПВФ «Агроцентр» показується у «Відомості видачі нафтопродуктів», у якій розписується водій та в подорожньому листі, в якому розписується заправник.

На сьогоднішній день використання подорожніх листів не є обов'язковим і Інструкція щодо їх складання втратила чинність, але у ПВФ «Агроцентр» продовжують використовувати подорожні листи за раніше існуючою формою. Це не заборонено законодавством, але норму щодо використання форм подорожнього листа необхідно закріпити в Наказі про облікову політику, або іншому розпорядчому документі, щодо організації обліку на підприємстві, що є недоліком організації обліку.

«Відомість видачі нафтопродуктів» про яку говорилося вище відкривається на місяць за кожним видом нафтопродуктів окремо. Лімітно-забірні картки у досліджуваному господарстві не використовують. Як уже зазначалося, надходження і видача паливно-мастильних матеріалів за їхніми видами і марками на складі підприємства ведеться в «Картках складського обліку» типової форми М-12, що відкриваються на кожен вид нафтопродуктів.

На кінець місяця комірник-заправник складає «Звіт про рух пального і мастил» (форма № 120) і передає його до 3-го числа наступного місяця до бухгалтерії, але на підприємстві, на жаль, вказані терміни встановлені лише в усній формі, так як графіка документообігу не затверджено, що призводить до частих затримок у надходженні документів.

На підставі отриманих документів, бухгалтер із обліку матеріалів виконує відповідні бухгалтерські проведення у синтетичних і аналітичних регістрах (рис. 2.6).



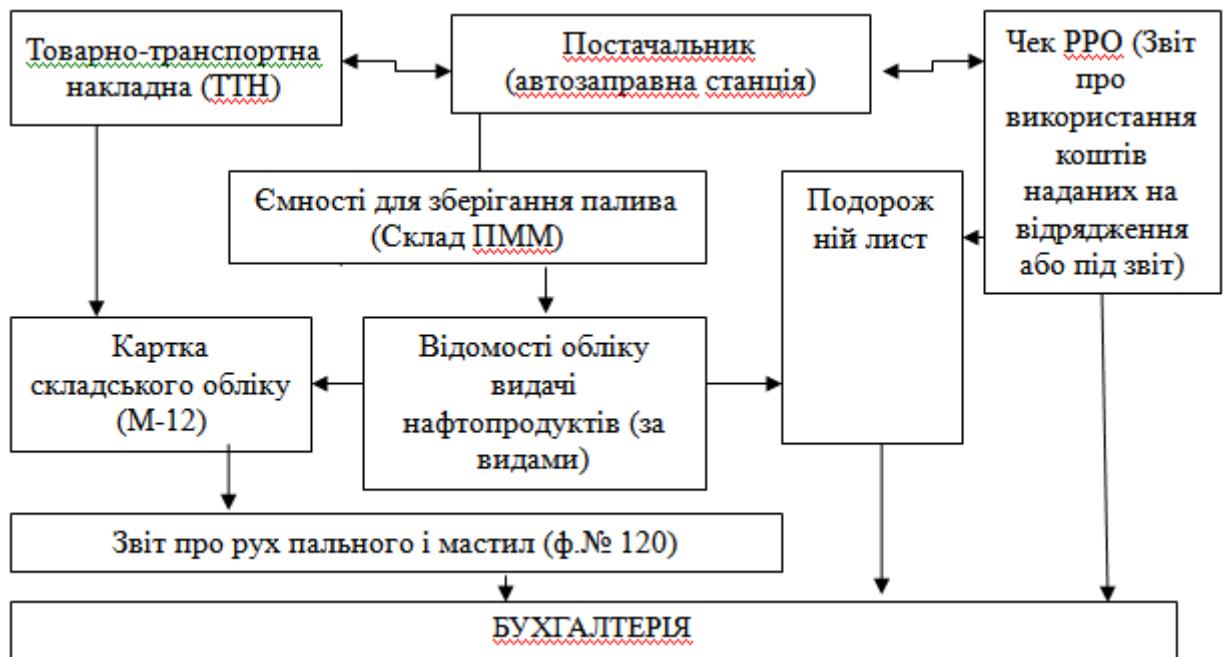


Рис. 2.6. Організація документування закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів у Приватній виробничій фірмі «Агроцентр»

При операціях із паливно-мастильними матеріалами, особливу увагу необхідно приділяти обліку руху бензину (дизпалива) у баках автомобілів. На жаль, у ПФ «Агроцентр» вказаним питанням не приділяється належної уваги і окремий облік палива у баках автомобілів не ведеться, хоча його видача і документується належним чином, а списання здійснюється на основі «Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті № 43» [27], які на сьогодні уже втратили чинність.

Як уже зазначалося, видача палива окремим водіям фіксується у «Відомості обліку видачі нафтопродуктів», яка відкривається комірником, що виконує на досліджуваному підприємстві і роль заправника, на кожен вид палива окремо. Водії при кожному заправленні розписуються у вказаній відомості про отримання палива, а комірник вказує обсяг виданого палива у подорожньому листі та ставить там свій підпис.

Подорожні листи щодня, при виїзді із гаража водії отримують від головного інженера із вказівкою яку роботу слід виконати та стільки палива необхідно видати водію. В кінці дня головний інженер заносить до

подорожнього листа інформацію про виконану роботу та про фактичні витрати палива і забирає у водія подорожній лист для передачі його в бухгалтерію. Передача подорожніх листів в бухгалтерію за усною вимогою бухгалтера робиться два рази в місяць: 16 числа поточного місяця за першу половину місяця та 01 числа наступного місяця за другу половину місяця, але ця норма не зафіксована в графіку документообігу, що призводить до частих порушень вказаних строків, а відповідно і до затримки нарахування авансу та заробітної плати водіям і своєчасного списання палива.

Подорожні листи є підставою для списання палива, але, на жаль на сьогоднішній день у ПВФ «Агроцентр» на підставі даних подорожніх листів не складається жоден накопичувальний документ, який би дав можливість побачити дані про витрати пального в розрізі водіїв та автомобілів. При відображенні списання палива, бухгалтер, на основі отриманих від головного механіка та заповнених подорожніх листів, відображає списання палива по автомобілю за звітний місяць. Крім того, шляхом простого підрахунку визначають за кожним водієм обсяг фактично витраченого палива та за нормою. Інформацію для розрахунку вказаних даних бухгалтер виписує в окремий файл Excel із всіх отриманих за місяць подорожніх листів.

Аналогічно організований документообіг з видачі та списання палива для роботи тракторів та комбайнів. З тією лише різницею, що дані про видачу палива та його витрачання фактично і за нормою відображаються в «Облікових листах трактористів-машиністів».

Для списання пального на роботу тракторного парку із «Облікових листів трактористів машиністів» обліковці виробничих підрозділів формують інформацію про роботу тракторного парку в документі Excel, яку передають у центральну для занесення проведень по списанню палива в бухгалтерську програму.

Варто відмітити, що у ПВФ «Агроцентр» паливо інколи надходить на підприємство на основі талонів. Ці талони підприємство закуповує у постачальників, які мають автозаправні станції в місцях, зручних для

заправлення автомобілів фірми. Купівля-продаж талонів оформляється відповідними договорами.

Видачу талонів водіям для заправлення автомобілів на АЗС постачальника здійснює у ПВФ «Агроцентр» головний інженер. Відмітку про видачу він робить у спеціальному блокноті під підпис водія. Основним постачальником палива по талонах у досліджуваному підприємстві є ТОВ «ОККО ЕНЕРДЖІ».

Підтвердженням, що паливо по талонах отримане на АЗС є чек автозаправної станції, який водій прикладає, до подорожнього листа і в кінці дня передає головному інженеру. Відмітка про отримання палива за талонами робиться в подорожньому листі у звичайному порядку.

В кінці місяця головний інженер ПВФ «Агроцентр» на підставі чеків про отримане паливо за талонами і даних про видачу талонів водіям складає «Звіт про використання талонів» в довільній формі. Як правило перехідних залишків талонів у водіїв немає, так як невикористані талони вони в кінці зміни повертають головному інженеру з відповідною відміткою в спеціальному блокноті.

Факт заправки автомобілів ПВФ «Агроцентр» автозаправною станцією ТОВ «ОККО ЕНЕРДЖІ» відображається у «Звіті про кількість відпущеного палива», з додатком погашених АЗС талонів. Форма звіту і терміни його надання обумовлюються у договорі купівлі-продажу талонів. Бухгалтер з обліку матеріалів ПВФ «Агроцентр» звіряє данні Звіту АЗС постачальника, та «Звіту про використання талонів» наданого головним інженером, та визначає залишок невикористаних талонів, що залишилися у головного інженера та водіїв.

Враховуючи, що талон є накладною на відпуск палива з автозаправної станції постачальника і право власності на паливо переходить до ПВФ «Агроцентр» в момент отримання пального, то видача талону водію не може бути рівнозначною відпуску паливно-мастильних матеріалів у бак водія доти, доки водій не отримав це паливо на АЗС.

Отже, організація документування операцій з видачі та списання паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» є досить складним процесом через різні канали надходження палива на підприємство. При цьому слід зауважити, що накопичувальні документи з обліку роботи вантажного автотранспорту та тракторного парку на підприємстві ведуться на в звичайних файлах Excel, частина документів складається в довільній формі, у внутрішніх документах не зафіксовано форми подорожнього листа, що використовується підприємством, не складено графіку документообігу. Все це приводить до несвоєчасного надходження документів до бухгалтерії підприємства та зниження контролю за витрачанням палива на господарські потреби.

Для ведення синтетичного і аналітичного обліку наявності й використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві використовують рахунок 203 «Паливо», що відповідає вимогам нормативних документів.

На субрахунку 203 «Паливо» у досліджуваному підприємстві обліковується наявність і рух бензину, дизпалива, масла моторного, антифризу, нігролу, а також оплачених талонів на паливо.

До рахунку 203 «Паливо» на підприємстві відкрито два субрахунки вищого порядку:

2031 «Нафтопродукти на складі»;

2032 «Паливо в талонах».

Паливно-мастильні матеріали в аналітичному та синтетичному обліку відображаються в літрах і кілограмах на основі отриманих первинних документів.

Бухгалтерські проведення, що виконуються у ПВФ «Агроцентр» в цілому відповідають вимогам «Інструкції про застосування плану рахунків» та вимогам П(С)БО 9 і залежать від каналів надходження паливно-мастильних матеріалів на підприємство. Проте у досліджуваному підприємстві в синтетичному обліку не відображається видача палива водіям і відповідно відсутня інформація про наявність палива в баках автомобілів,

що унеможливилює оперативний контроль за рухом палива.

Окремої уваги, на нашу думку, на підприємстві заслуговують питання обліку паливних талонів. Як уже зазначалося для їх обліку до субрахунку 203 «Паливо» у господарстві відкрито субрахунок другого порядку 2032 «Паливо в талонах», проте в синтетичному обліку не відображається видача талонів водіям, як і видача палива, коли талони не використовуються. Таким чином втрачається обліковий контроль за рухом талонів. Їх видачу та отримання палива контролює оперативним шляхом головний інженер. В бухгалтерському обліку відображається лише оприбуткування талонів та списання палива, що на нашу думку не відповідає вимогам принципу повного висвітлення, передбаченого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1997 р. № 996-XIV» [45].

Ще однією проблемою обліку палива в талонах у досліджуваному господарстві є, на нашу думку, його оприбуткування в момент передачі талонів. Згідно з «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [11] оплачені талони на нафтопродукти дійсно відображаються на субрахунку 203 «Паливо». Але, на нашу думку, це стосується паливно-мастильних матеріалів, право власності на які переходить до покупця на дату отримання талонів. Тоді вказане паливо можна облічувати на рахунку 2032 «Паливо в талонах», але вказана операція крім Акту передачі талонів повинна оформлюватися накладною на отримання палива та окремою накладною на передачу його на відповідальне зберігання на АЗС, але таких документів у ПВФ «Агроцентр» не складають. Отже, право власності на пальне, отримане за талонами переходить до досліджуваного господарства в момент його видачі водіям на АЗС в обмін на талони, а значить не логічно відображати вказане паливо на рахунку 2032 «Паливо в талонах» в момент отримання талонів.

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів у досліджуваному підприємстві ведеться в розрізі їх найменувань. Для визначення собівартості

паливно-мастильних матеріалів які необхідно списати на підприємстві використовують метод середньозваженої собівартості з періодичністю її визначення в кінці місяця.

На основі «Звіту про рух пального і мастил» (ф.№ 120), що надходить у бухгалтерію бухгалтер після розцінки паливно-мастильних матеріалів з використання методу середньозваженої собівартості заносить дані до програми «1С:Бухгалтерія 8.2».

Отже, синтетичний та аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» ведуть з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2» в основному відповідно до вимог нормативних актів, хоча є певні недоліки у відображенні паливних талонів, а от питанням організації обліку на підприємстві не приділяється належна увага.

#### 2.4. Удосконалення обліку закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів у виробничій фірмі

У Приватній виробничій фірмі «Агроцентр» специфіка виробництва, як засвідчили проведені дослідження, вимагає широкого використання паливно-мастильних матеріалів. Машинно-тракторний парк підприємства доволі великий і в структурі основних засобів займає найбільшу питому вагу. Вартість транспортних засобів підприємства на кінець 2023 року склала 108 млн. 799 тис. грн. Виробничі підрозділи дуже розосереджені по території Дніпропетровської області і знаходяться віддалено від центрального офісу, що працює в м. Дніпро. Все це вимагає підвищеної уваги до обліку такого ресурсу як паливно-мастильні матеріали, без якого виробництво аграрної продукції на разі не можливо.

Дослідження стану обліку вказаних матеріальних цінностей на підприємстві показало, що на сьогодні, у ПВФ «Агроцентр» немає жодного накопичувального реєстра який би дав можливість визначати кількість

фактично витраченого пального та витрати пального за нормою у розрізі водіїв.

Такий облік є надзвичайно важливим, адже із балансу повинна списатися фактично витрачена кількість пального. При цьому в межах норм пальне повинне списуватися на відповідні витрати, а за паливом, витраченим понад норму повинно проводитися розслідування причин таких перевитрат та визначення винних осіб. Вважаємо за необхідне зарекомендувати для використання у господарстві «Картку обліку витрат пального водієм». Розроблена нами форма Картки обліку витрат пального водієм наведена на рисунку 2.7.

ПВФ «Агроцентр»  
підприємство

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 24242721

Картку обліку витрат пального водієм  
за червень 2023 року

Водій Сопран В.С.

Число місяця	Номер подорожнього листа	Номер та марка автомобіля	Витрати пального (літрів)			
			Фактично	За нормою	Економія	Перевитрата
05.06.23	05/06 MAN	MAN 8-150 AE 32-54 CM	20	20	-	-
05.06.23	08/06 MAN	MAN 8-150 AE 32-54 CM	23	20	3	-
....						
Всього за червень 2023 року			347	351	8	4

Всього: економія 4 (чотири) л.

Керівник підрозділу  
Бухгалтер

Квозков П.І.  
Сміла О.М.

Рис. 2.7. Запропонована форма Картки обліку витрат пального водієм

Такі картки рекомендуємо відкривати в розрізі кожного водія, що працює на підприємстві. У вказаних картках протягом місяця повинна відображатися інформація за кожен день, коли водій здійснює виїзд з гаража. При цьому інформація про фактичні витрати пального повинна відображатися на основі подорожніх листів, а витрату пального за нормою повинен розраховувати бухгалтер на основі затверджених на підприємстві Норм витрачання пального та мастильних матеріалів. Вказані картки рекомендуємо складати у програмі Excel на основі даних подорожніх листів. При чому можливості вказаної програми дозволяють автоматично підтягувати данні занесені з подорожніх листів у будь який формат.

Аналогічні картки можна складати і на кожного тракториста. Інформація в «Картки обліку витрат пального трактористом» повинна заноситися з облікових листів трактористів-машиністів. На основі вказаних карток можна бачити, хто з водіїв допустив перевитрати, а хто мав економію. Підтвержені підписами відповідальних осіб картки можуть слугувати підставою для стимулювання водіїв економити пальне та отримувати за це певні доплати.

Як показали дослідження, ще одним проблемним питанням обліку палива на підприємстві є документування операцій з талонами. Так, у ПВФ «Агроцентр» надходження талонів на підприємство оформлюється «Актом приймання-передачі талонів», підписаним із постачальником, а от окремого документу на видачу талонів водіям не складають. Їх видачу та отримання палива контролює оперативним шляхом головний інженер. В бухгалтерському обліку відображається лише оприбуткування талонів та списання палива, що на нашу думку не відповідає вимогам принципу повного висвітлення, передбаченого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1997 р. № 996-XIV» [45]. Тому, для ліквідації вказаного недоліку, рекомендуємо запровадити у використання на підприємстві «Відомість з обліку талонів на паливо» за запропонованою формою наведеною в додатку А.



Використання запропонованої відомості дасть можливість контролювати рух талонів на паливо не лише в оперативному обліку, а і в бухгалтерському, крім того отримання талонів під підпис, за офіційним документом підвищить відповідальність водіїв за використання талонів на паливо.

Не менш проблемною, у досліджуваному підприємстві, є також організація синтетичного обліку закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів.

До діючого на підприємстві рахунку 203 «Паливо» відкрито всього два субрахунки другого порядку:

2031 «Нафтопродукти на складі»;

2032 «Паливо в талонах».

На нашу думку така кількість субрахунків другого порядку не є для підприємства достатньою, так як не дозволяє відобразити видачу пального водіям та проконтролювати рух пального в баках автомобілів. Тому вважаємо за доцільне відкрити рахунки вищих рівнів до субрахунку 203 «Паливо» (рис. 2.8).

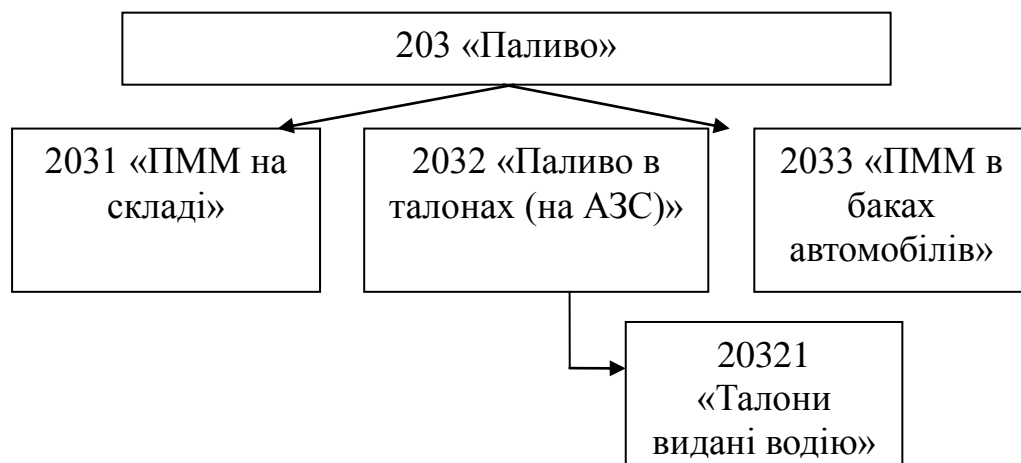


Рис. 2.8. Запропонована структура субрахунку 302 «Паливо» для ПВФ «Агроцентр»

На субрахунку 2031 «ПММ на складі», підприємство має вести облік як

і раніше.

На субрахунку 2032 «Паливо в талонах (на АЗС)» пропонується обліковувати талони, отримані матеріально відповідальною особою на нафтопродукти, але лише за умови, якщо право власності на паливо переходить до ПВФ «Агроцентр» в момент передачі талонів, тобто паралельно з «Актом приймання-передачі талонів» повинна оформлюватися накладна на отримання палива та окрема накладна на передачу його на відповідальне зберігання на АЗС, але таких документів, як уже зазначалося, на сьогодні у ПВФ «Агроцентр» не складають. Отже, право власності на паливо, отримане за талонами переходить до досліджуваної фірми в момент його видачі водіям на АЗС в обмін на талони, а значить таке паливо не повинне відображатися на рахунку 2032 «Паливо в талонах» в момент отримання талонів, а талони мають облічуватися як грошові документи.

В той же час, за умови складання вказаних документів, тобто якщо право власності на паливо перейде до досліджуваного підприємства в момент передачі талонів, слід застосовувати саме субрахунок 2032 «Паливо в талонах (на АЗС)», а для відображення видачі талонів водію відкрити до нього рахунок п'ятого порядку 20321 «Талони видані водію». Тоді операцію видачі талонів водію задокументовану запропонованою Відомістю в обліку слід відобразити проведенням: Дт 20321 «Талони видані водію» Кт 2032 «Паливо в талонах (на АЗС)», а при заправленні водія на АЗС, складати проведення: Дт 2033 «ПММ в баках автомобілів» Кт 20321 «Талони видані водію».

На субрахунку 2033 «ПММ в баках автомобілів» рекомендуємо обліковувати паливо, отримане водієм при заправленні автомобіля на самому підприємстві чи на сторонній АЗС. Тоді операції по видачі палива водіям можна буде відобразити в обліку водієм не залежно від каналів його надходження до водія. Це спростить контроль за рухом палива та дасть можливість уникнути певних помилок.

Крім того, за умови використання у ПВФ «Агроцентр» в подальшому нині існуючого порядку закупівлі палива за талонами, тобто без переходу

права власності на паливо під час отримання талонів, рекомендуємо підприємству облічувати такі талони як грошові документи (рах. 331) та отримані гарантії (рах. 061), чим вони по своїй суті і являються.

Запропонований порядок, на нашу думку, дасть можливість відображати вказані операції з дотриманням принципу привалювання сутності над формою, передбаченого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1997 р. № 996-XIV» [44], адже отримання талонів за своєю суттю не забезпечує перехід права власності, а тому не повинне відображатися на рахунку 203, як це роблять у досліджуваному господарстві.

Відповідно всі внесені пропозиції мають знайти відображення в Графіку документообігу підприємства, адже без чіткої налагодженої системи передачі існуючих на підприємстві та запропонованих документів щодо закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів засобами електронної комунікації чи в паперовому вигляді контроль за витрачанням цього видів матеріалів не буде можливим.

Чуднова А. зазначає: «Документообіг - це сукупність робіт зі створення, перевірки, обробки та зберігання документації від моменту її складання до передачі в архів» [57]. Спираючись на це на підприємстві має бути розроблений чіткий графік передачі документів до бухгалтерії та їх обробки з обов'язковим зазначенням відповідальних за таку обробку осіб.

Запропоновані нами заходи, на нашу думку, будуть сприяти покращенню стану організації обліку закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр».

## Висновки до другого розділу

1. Здійснивши розрахунки основних показників щодо організаційно-фінансової характеристики ПВФ «Агроцентр» та провівши

рейтингову оцінку його фінансового стану за 2019-2023 роки, можемо констатувати, що рейтинг фінансового стану підприємства за 2023 рік відповідає класу А – підприємство зі стійким фінансовим станом. Розмір нерозподіленого прибутку підприємства на кінець 2023 року склав 203498 грн., що дозволяє підприємство доволі міцно триматися та успішно здійснювати свою діяльність навіть не зважаючи на роботу в умовах військового стану.

2. Облік у ПВФ «Агроцентр» здійснюється бухгалтерською службою підприємства, що налічує 10 осіб. За організацію обліку відповідає директор підприємства Карпенко Михайло Михайлович. Безпосередньо організовує облік та несе відповідальність за його ведення головний бухгалтер Єрмоленко Яна Миколаївна. Облік на підприємстві автоматизовано з допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2». На сьогодні налагоджена електронна комунікація між центральною бухгалтерією та обліковцями виробничих підрозділів, які передають інформацію і документи на обробку, проте документуванню питань організації обліку не приділяється належна увага – потребує доповнення та оновлення Наказ про облікову політику та графік документообігу.

3. Організація документування операцій з видачі та списання паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» є досить складним процесом через різні канали надходження палива на підприємство. При цьому слід зауважити, що накопичувальні документи з обліку роботи вантажного автотранспорту та тракторного парку на підприємстві ведуться на звичайних файлах Excel, частина документів складається в довільній формі, у внутрішніх документах не зафіксовано форми подорожнього листа, що використовується підприємством, не складено графіку документообігу. Все це приводить до несвоєчасного надходження документів до бухгалтерії підприємства та зниження контролю за витрачанням палива на господарські потреби.

4. Синтетичний та аналітичний облік паливно-мастильних

матеріалів у ПВФ «Агроцентр» ведуть з використанням програми «1С: Бухгалтерія 8.2» в основному відповідно до вимог нормативних актів, хоча є певні недоліки у відображенні паливних талонів, а от питанням організації обліку на підприємстві не приділяється належна увага.

5. Запропоновано удосконалення документального забезпечення обліку паливно-мастильних матеріалів шляхом запровадження у використання на підприємстві Картки обліку витрат пального водієм, за запропонованою формою. Вказана картка буде нагромаджувальним регістром за яким можна визначити в цілому за кожним водієм обсяг витраченого палива за нормою та фактично з метою встановлення економії та перевитрат.

6. Для забезпечення вимог принципу повного висвітлення, рекомендуємо запровадити у використання на підприємстві «Відомість з обліку талонів на паливо» за запропонованою формою в якій буде фіксуватися інформація про надходження талонів на підприємство та їх видача водіям. Така відомість буде основою для відображення інформації про рух талонів не лише в оперативному обліку, а і в бухгалтерському.

7. До субрахунку 203 «Паливо» паралельно із діючими субрахунками другого порядку відкрити окремий субрахунок 2033 «ПММ в баках автомобілів», та рахунок п'ятого порядку 20321 «Талони видані водію». Це дасть можливість обліковувати паливо, отримане водієм при заправленні автомобіля на самому підприємстві чи на сторонній АЗС. Тоді операції по видачі палива водіям можна буде відобразити в регістрах обліку не залежно від каналів його надходження до водія. Це спростить контроль за рухом палива та дасть можливість уникнути певних помилок.

8. Рекомендовано розробити та запровадити у використання графік документообігу з обліку паливно-мастильних матеріалів та висвітлити питання щодо їх обліку у діючому Наказі про облікову політику. Це дасть змогу вчасно реєструвати операції з надходження та вибуття цінностей та оперативно приймати управлінські рішення.

## РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ЗАКУПІВЛІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ У ПВФ «АГРОЦЕНТР»

### 3.1. Стан контролю за надходженням та використанням паливно-мастильних матеріалів на підприємстві

Дослідження стану обліку надходження та використання паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» говорить про те, що це досить трудомістка ділянка обліку, яка потребує постійного контролю як за правильністю оприбуткування паливно-мастильних матеріалів так і за їх списанням на витрати виробництва. Одним з найбільш дієвих способів контролю є проведення аудиту стану обліку паливно-мастильних матеріалів у господарстві. Але, на жаль, за досліджуваний період у ПВФ «Агроцентр» аудит не проводився. Власного відділу внутрішнього аудиту підприємство не має, а послуги зовнішніх аудиторів досить дорогі.

Закупівля паливно-мастильних матеріалів у постачальників в досліджуваному підприємстві контролюється бухгалтером. Такий контроль здійснюється на основі документів щодо руху паливно-мастильних матеріалів, але ефективність такого контролю не велика.

Більш дієвим способом внутрішнього контролю, який здійснюється на підприємстві, є інвентаризація, але в господарстві раптові інвентаризації здійснюються не часто. Порядок їх проведення повинен бути передбачений наказом про облікову політику, проте на жаль діючий на підприємстві наказ такої норми не містить.

Позитивним є проведення щорічних інвентаризацій перед складанням річної звітності. Вони у ПВФ «Агроцентр» проводяться відповідно до «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.14» [39].

Проведення таких інвентаризацій доволі трудозатратний процес, адже паливо зберігається у спеціальних ємностях на ліцензованому складі паливо-мастильних матеріалів і представники інвентаризаційної комісії мають знати правила поводження на таких складах та правила визначення обсягів пального в залежності від того в якій ємності воно знаходиться, на скільки вона заповнена та які паливно-мастильні матеріали досліджуються. Наявність паливно-мастильних матеріалів при інвентаризації визначають за спеціальними розрахунками на основі замірів та об'єму цистерн, тому до початку інвентаризації має бути перевірена справність всіх вимірювальних приладів. Акти замірів і розрахунки додають до інвентаризаційних описів.

На момент інвентаризації паливно-мастильні матеріали, що надійшли на підприємство, повинні бути заправником-комірником оприбутковані на складі, якщо вони безпосередньо не залиті в баки автомобілів та тракторів. Відпуск водіям пального має бути відображений у документах з відповідними помітками.

До складу інвентаризаційної комісії під час проведення інвентаризації зазвичай входять керівник того виробничого підрозділу де знаходиться склад та представники підприємства з іншого виробничого підрозділу і з бухгалтерії. Комісія призначається наказом директора ПВФ «Агроцентр». За якість проведення інвентаризації відповідність несе як керівник, так і інвентаризаційна комісія.

Сам порядок проведення інвентаризації на підприємстві повністю відповідає вимогам діючого положення. Комірник-заправник до початку її проведення формує та подає «Звіт про рух пального і мастил» з усіма документами, що на момент проведення інвентаризації ще не передані до бухгалтерії. На основі такого звіту, всі надходження і вибуття пального відображають в бухгалтерській програмі і таким чином на момент інвентаризації в обліку визначаються точні залишки пального, які мають бути.

На основі інвентаризаційних описів, підписаних інвентаризаційною

комісією у бухгалтерії формують порівняльні відомості за якими визначають надлишки чи недостачі цього виду цінностей. Варто відмітити, що паливно-мастильні матеріали відносяться до цінностей для яких на законодавчому рівні встановлені норми природного убутку, тому у ПФФ «Агроцентр» операції по списанню виявлених нестач оформлюють з врахуванням таких норм. Разом з цим, треба пам'ятати, що списати частину нестачі паливно-мастильних матеріалів в межах норм природного убутку, бухгалтерія може лише на основі проведеного розрахунку, що треба додати до Рішення інвентаризаційної комісії.

Крім того, у господарстві чітко дотримуються вимог п. 189.1 пп. «г» п. 198.5 Податкового кодексу [37], нараховуючи податкові зобов'язання на нестачі паливно-мастильних матеріалів понад норми природного убутку.

Результати інвентаризації відображають в тому місяці, у якому закінчено інвентаризацію. Надлишки матеріалів, які виявленні при інвентаризації, відносяться на результати господарської діяльності, як інші операційні доходи (рахунок 719). Нестачі в межах норм природних втрат відносять рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Якщо ж за результатами інвентаризації виявлено недостачі, які перевищують норми природного убутку, то вартість такого пального також відносять на 947 рахунок, але паралельно його облік ведуть і на забалансовому рахунку до моменту встановлення винних в такій недостачі. Якщо винні встановлені, то вони компенсують вартість втраченого пального чи мастил (оливи).

Отже, проведені дослідження у ПФФ «Агроцентр» показали, що за період його господарської діяльності не здійснювалося жодної аудиторської перевірки, але, на нашу думку, її проведення було б ефективним способом контролю за паливно-мастильними матеріалами, оскільки внутрішній контроль на підприємстві має не високий рівень і не дозволяє виявити всі недоліки.



### 3.2. Аналітичне забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві

Контроль надходження та витрачання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві має включати не лише перевірку їх фактичної наявності та порівняння виявлених фактичних залишків матеріалів з залишками, які рахуються в обліку, а і оцінку ефективності використання паливно-мастильних матеріалів та контроль за їх витрачанням.

Для цього на підприємстві має бути застосований аналітичний інструментарій оцінки динаміки наявності паливно-мастильних матеріалів, правильності їх списання та ефективності використання.

Зокрема на основі звітності підприємства можемо проаналізувати динаміку зміни залишків вартості паливно-мастильних матеріалів на підприємстві (рис. 3.1).

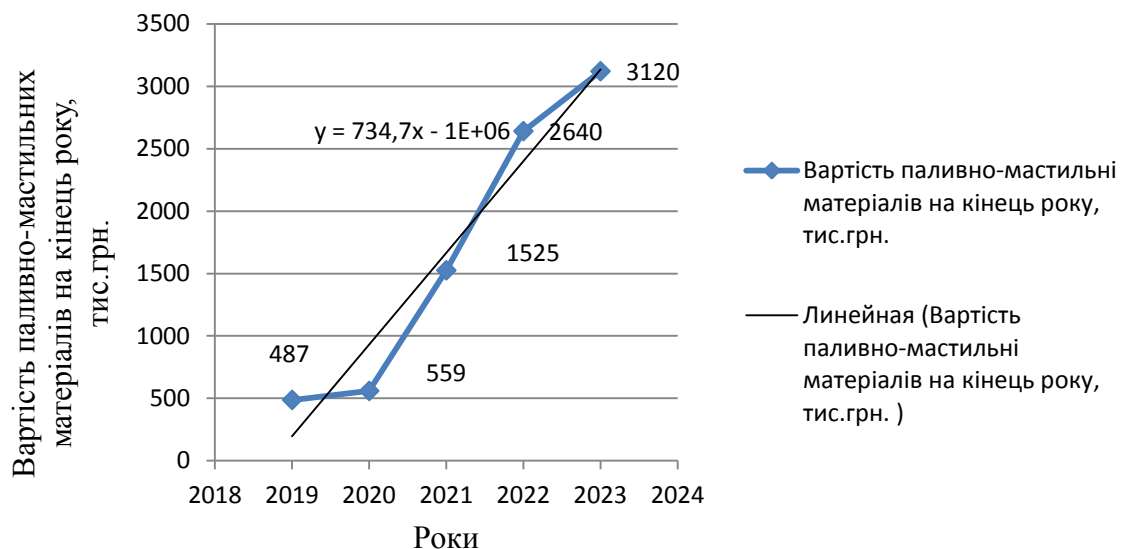


Рис. 3.1. Динаміка зміни вартості паливно-мастильних матеріалів протягом 2019-2023 років.

Дані представленого рисунка чітко засвідчують, що вартість паливно-мастильних матеріалів на кінець року протягом останніх п'яти років постійно зростає. При цьому темпи такого зростання досить високі. Звичайно в певній

мірі це пояснюється тим, що значно зросла вартість пального. Зокрема бензин марки А 95 та дизельне паливо, що має дуже широке застосування на підприємстві, починаючи з 2019 року і до цього часу зросли в ціні приблизно у два рази. В той же час, вартість залишків паливно-мастильних матеріалів за останні 5 років зросла майже у 6,5 рази.

Таке зростання пояснюється тим, що підприємство намагається максимально зробити закупівлю палива до початку посівної компанії, щоб не купувати його по завищеним цінам і це свідчить про продуману політику керівництва щодо управління паливно-мастильними матеріалами. Проте оцінки ефективності їх використання на підприємстві не здійснюються, не аналізується структура паливно-мастильних цінностей, їх питома вага в собівартості та інші показники. Виходячи з цього, вважаємо а необхідне запропонувати здійснення вказаного аналізу за такими напрямками (рис. 3.2).

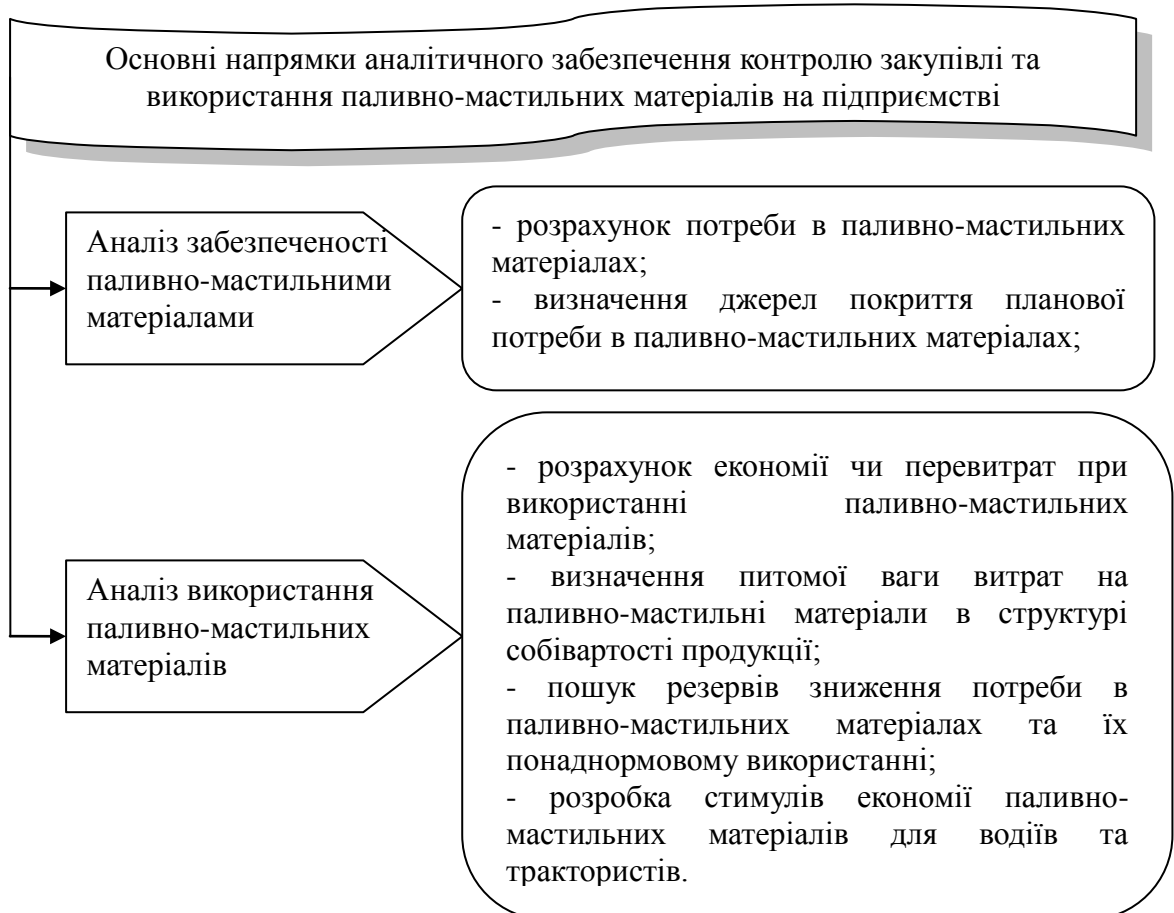


Рис. 3.2. Запропоновані напрями аналітичного забезпечення контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві

Важливе значення для такого аналізу буде мати запропоновані нами в другому розділі кваліфікаційної роботи «Картки обліку витрат пального водіями», адже на основі вказаних карток можна буде чітко побачити, хто із водіїв дотримується Норми витрачання матеріалів та намагається економити пальне, а хто, навпаки, допускає перевитрати.

Розроблені на підприємстві матеріальні стимули економії забезпечать дотримання водіями та трактористами встановлених норм і будуть сприяти підвищенню їх відповідальності у підходах до витрачання палива.

Таким чином, аналітичне забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві повинне включати як розрахунок потреби в цих матеріалах і визначення джерел її покриття так і розрахунок економії чи перевитрат при використанні паливно-мастильних матеріалів, питомої ваги витрат на ці матеріали в структурі собівартості продукції та пошук резервів зниження потреби в паливно-мастильних матеріалах і може бути основою для розробки стимулів їх економії.

### 3.3. Удосконалення контролю закупівлі та витрачання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві

Дослідження показали, що у Приватній виробничій фірмі «Агроцентр» досить інтенсивно використовуються паливно-мастильні матеріали, так як це крупне аграрне виробниче підприємство. Позитивним є те, що зберігання пального на підприємстві здійснюється на ліцензованих складах. Вартість ліцензії на зберігання пального на сьогоднішній день складає 780 гривень на рік. Наявність таких складів дозволяє підприємству закуповувати паливно-мастильні матеріали у періоди зниження цін чи наявності грошових коштів і використовувати за потреби. В той же час, наявність складів паливно-мастильних матеріалів на виробничих підрозділах вимагає особливої уваги до контролю за зберіганням та використанням досліджуваної групи матеріалів.

На досліджуваному підприємстві найбільш дієвим інструментом контролю є проведення річних інвентаризацій, проте такий інструмент не є, на нашу думку, достатнім для забезпечення ефективного контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів.

Якісна система контролю стану обліку і використання паливно-мастильних матеріалів має бути орієнтована на забезпечення їхньої цілісності, попередження випадків крадіжок, нестач, псування чи втрат, а також на створення належних умов для їх зберігання у виробничих підрозділах і на об'єктах підприємства. Відповідно, одним із ключових завдань внутрішньогосподарського контролю є забезпечення належного збереження паливно-мастильних матеріалів і дотримання встановлених норм і вимог щодо їх утримання та використання.

Виходячи з цього, вважаємо за необхідне в досліджуваному підприємстві на основі запропонованих нами «Карток обліку витрат пального водіями» встановлювати випадки перевитрат пального і за кожним випадком постійних перевитрат проводити розслідування причин таких перевитрат, адже не завжди в перевитратах винен водій автомашини.

Комісія, яка може здійснювати такі розслідування повинна затверджуватися наказом керівника підприємства. До складу такої комісії у Приватній виробничій фірмі «Агроцентр» рекомендуємо включити головного інженера, керівника структурного підрозділу, якому підпорядковується водій чи тракторист та бухгалтера з обліку матеріалів. Вказана комісія повинна провести контрольні заміри витрачання палива конкретним автомобілем, встановити причини і обсяги перевитрат та способи їх ліквідації.

На основі вказаних актів можна буде точно визначити причини перевитрат та чи є вина водіїв у допущених перевитратах, що значно посилить контроль за витрачанням палива, допоможе уникнути конфліктних ситуацій та вчасно виявити і ліквідувати причини перевитрат пального. Запропонований нами зміст «Акту розслідування причин перевитрат пального» наведений на рис. 3.3.

ЗАТВЕРДЖУЮ:  
Директор ПВФ «Агроцентр»  
\_\_\_\_\_ Карпенко М.М.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**ПРИВАТНА ВИРОБНИЧА ФІРМА «АГРОЦЕНТР»**

м. Дніпро

18.07.2023 р.

**А К Т № 1**

**розслідування причин перевитрат пального**

Комісія в складі: голови комісії головного інженера Кропивець Г. В. та членів комісії: завідувача автогаража Волкова В.П., бухгалтера Панченко С.В., здійснила контрольні виміри витрат палива на пробіг 100 км за автомобілем КАМАЗ 55111 і встановила:

1. Перевитрату палива (дизельне паливо) у кількості 5 л на кожні 100 км.
2. Причиною перевитрат є знос запчастин.

Висновок комісії:

1. Суму перевитрат і суму нарахованих податкових зобов'язань у зв'язку із перевитратами палива у встановлених розмірах відносити до складу інших операційних витрат (рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»).
2. Провести заміну зношених запчастин в строк до 01.09.2023 року.

Голова комісії

Кропивець Г.В.

Члени комісії

Волков В.П.

Панченко С.В.

Рис. 3.3. Запропонована форма акту розслідування причин перевитрат пального у ПВФ «Агроцентр»

На сьогоднішній день, високоефективний контроль за витрачанням

пального на підприємстві можна забезпечити також через встановлення систем GPS-навігації на всі транспортні засоби. Звичайно впровадження таких систем є досить вартісним для підприємства, але вони є ефективним засобом контролю за витрачанням пального. Впровадження таких систем передбачає: становлення GPS-трекерів на транспорті для контролю маршрутів і витрат пального, розміщення датчиків витрат пального, які фіксують точне споживання в реальному часі та інтеграцію цих даних із загальною ERP-системою підприємства та обліковою системою підприємства. Після впровадження в майбутньому такої системи відпаде потреба в запропонованих «Картках обліку витрат пального водієм», бо вказані данні будуть формуватися автоматично.

На ринку України сьогодні представлені і успішно впроваджуються кілька таких систем. Основні їх характеристики наведені на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Найпоширеніші системи моніторингу транспорту і обліку витрат пального та їх функціональні можливості

Як бачимо з рисунка, на ринку України зараз представлені системи GPS-навігації для контролю витрачання пального як українського так і зарубіжного виробництва. Їх функціональні можливості дуже схожі між собою. Вартість встановлення та обслуговування таких систем залежить від кількості транспортних засобів і обраних функцій. Вартість початкового пакету практично в кожній з цих систем може бути від 5000 до 15000 гривень за одиницю, тому при виборі такої системи підприємству треба звернути увагу на розмір свого автопарку та можливості систем надавати необхідну аналітичну інформацію та інтегруватися з наявною бухгалтерською програмою.

Одним із напрямків вдосконалення контролю за закупівлею та витрачанням паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» на сьогодні може стати запровадження проведення внутрішніх ревізій наявності та обліку досліджуваної групи виробничих запасів, адже інвентаризації, що проводить підприємство дають можливість підтвердити фактичні залишки паливно-мастильних матеріалів, але не дозволяють виявити помилки в аналітичному та синтетичному обліку.

Такі періодичні внутрішні ревізії можуть здійснюватися тимчасовою ревізійною комісією, склад якої має затверджуватися керівником підприємства. До таких ревізій можуть залучатися бухгалтери, що працюють на інших ділянках облікової роботи, головні спеціалісти підприємства та інші співробітники підприємства, що розуміють вимоги до зберігання паливно-мастильних матеріалів і порядок визначення їх обсягів.

До завдань такої комісії має входити не лише перевірка фактичної наявності паливно-мастильних матеріалів на певну дату, а і перевірка та паспортизація місць їх зберігання, моніторинг правильності та своєчасності складання первинних документів і передачі їх до бухгалтерії, перевірка правильності здійснення бухгалтерських проведення за операціями з паливно-мастильними матеріалами та правильність їх оцінки при надходженні і вибутті. Комісія може перевіряти також правильність відображення

інформації про паливно-мастильні матеріали у звітності підприємства. Такий внутрішній контроль дозволить виявити помилки в заповненні первинних документів, перенесенні даних із них в бухгалтерську програму, нарахування податків при виявленні нестач цінностей.

Звичайно, найбільш дієвим буде залучення до таких перевірок зовнішніх аудиторів, хоча б з періодичністю раз на три-пять років, враховуючи досить суттєву ціну на послуги за проведення тематичних аудитів, проте дієвість такого контролю досить висока.

На нашу думку, впровадження визначених нами напрямків удосконалення контролю за закупівлею та використанням паливно-мастильних матеріалів на підприємстві дозволить підвищити його дієвість та ефективність прийнятих управлінських рішень.

#### Висновок до третього розділу

1. Проаналізовано стан контролю за надходженням та витрачанням паливно-мастильних матеріалів та встановлено, що у ПВФ «Агроцентр» за період його господарської діяльності не здійснювалося жодної аудиторської перевірки. Основним інструментом внутрішнього контролю є проведення річних інвентаризацій, що є не достатнім для якісного управління рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

2. Обґрунтовано, що аналітичне забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві повинне включати як розрахунок потреби в цих матеріалах і визначення джерел її покриття так і розрахунок економії чи перевитрат при використанні паливно-мастильних матеріалів, питомої ваги витрат на ці матеріали в структурі собівартості продукції та пошук резервів зниження потреби в паливно-мастильних матеріалах і може бути основою для розробки стимулів їх економії.

3. Запропоновано з метою поліпшення контролю витрачання паливно-



мастильних матеріалів на підприємстві за кожним випадком перевитрат проводити розслідування причин таких перевитрат спеціальною комісією з оформленням спеціальних Актів розслідування за розробленою нами формою.

4. Проаналізовані можливості сучасних систем GPS-навігації для забезпечення контролю за витрачанням палива в онлайн-режимі та обґрунтовано доцільність їх використання на досліджуваному підприємстві, що паралельно із впровадженням періодичних внутрішніх перевірок чи зовнішніх аудиторських перевірок дозволить поліпшити контроль за використанням паливно-мастильних матеріалів та правильністю відображення операцій з ними в обліку.

## ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можемо зробити наступні висновки та внести пропозиції:

1. Досліджено економічну сутність паливно-мастильних матеріалів як окремої групи виробничих запасів, що використовуються у виробничому процесі та мають різне виробниче призначення. Обґрунтовано, що для якісної організації обліку паливно-мастильних матеріалів важлива їх класифікація в розрізі різних класифікаційних ознак, що в подальшому можуть бути застосовані для побудови системи аналітичного та управлінського обліку і контролю за їх витрачанням.

2. Розглянути існуючі підходи до оцінки паливно-мастильних матеріалів та встановлено, що така оцінка при їх закупівлі та витрачанні має здійснюватися у відповідності до нормативних документів, хоча самі методи оцінки підприємство може вибирати самостійно та прописувати їх у своїй обліковій політиці.

3. Розглянуто нормативні акти щодо організації обліку та контролю операцій з паливно-мастильними матеріалами на підприємстві та встановлено, що їх вимоги щодо вказаних матеріалів необхідно враховувати з точки зору їх належності до виробничих запасів підприємства і з точки зору використання як досить специфічного об'єкта бухгалтерського обліку у зв'язку з його фізичними та хімічними особливостями.

4. Здійснивши розрахунки основних показників щодо організаційно-фінансової характеристики ПФ «Агроцентр» та провівши рейтингову оцінку його фінансового стану за 2019-2023 роки, можемо констатувати, що рейтинг фінансового стану підприємства за 2023 рік відповідає класу А – підприємство зі стійким фінансовим станом. Розмір нерозподіленого прибутку підприємства на кінець 2023 року склав 203498 грн., що дозволяє підприємство доволі міцно триматися та успішно здійснювати свою

діяльність навіть не зважаючи на роботу в умовах військового стану.

5. Облік у ПВФ «Агроцентр» здійснюється бухгалтерською службою підприємства, що налічує 10 осіб. За організацію обліку відповідає директор підприємства Карпенко М. М. Безпосередньо організовує облік та несе відповідальність за його ведення головний бухгалтер Єрмоленко Я. М. Облік на підприємстві автоматизовано з допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8.2».

6. Організація документування операцій з видачі та списання паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» є досить складним процесом через різні канали надходження палива на підприємство. При цьому слід зауважити, що накопичувальні документи з обліку роботи вантажного автотранспорту та тракторного парку на підприємстві ведуться на звичайних файлах Excel, частина документів складається в довільній формі, у внутрішніх документах не зафіксовано форми подорожнього листа, що використовується підприємством, не складено графіку документообігу.

7. Синтетичний та аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів у ПВФ «Агроцентр» ведуть з використанням програми «1С: Бухгалтерія 8.2» в основному відповідно до вимог нормативних актів, хоча є певні недоліки у відображенні паливних талонів, а от питанням організації обліку на підприємстві не приділяється належна увага.

8. Запропоновано удосконалення документального забезпечення обліку паливно-мастильних матеріалів шляхом запровадження у використання на підприємстві «Картки обліку витрат пального водієм» та «Відомість з обліку талонів на паливо» за запропонованими формами.

9. Обґрунтовано доцільність відкриття окремого субрахунку 2033 «ПММ в баках автомобілів» та рахунку п'ятого порядку 20321 «Талони видані водію» до діючого на підприємстві субрахунку 203 «Паливо» та рекомендовано розробити та запровадити у використання графік документообігу з обліку паливно-мастильних матеріалів та висвітлити питання щодо їх обліку у діючому Наказі про облікову політику.

10. Проаналізовано стан контролю за надходженням та витрачанням

паливно-мастильних матеріалів та встановлено, що у ПВФ «Агроцентр» за період його господарської діяльності не здійснювалося жодної аудиторської перевірки. Основним інструментом внутрішнього контролю є проведення річних інвентаризацій, що є не достатнім для якісного управління рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві.

11. Обґрунтовано, що аналітичне забезпечення контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів на підприємстві повинне включати як аналіз забезпеченості паливно-мастильними матеріалами так і аналіз ефективності їх використання та запропоновано з метою поліпшення контролю витрачання паливно-мастильних матеріалів на підприємстві за кожним випадком перевитрат проводити розслідування причин таких перевитрат спеціальною комісією з оформленням спеціальних Актів розслідування за розробленою нами формою.

12. Проаналізовані можливості сучасних систем GPS-навігації для забезпечення контролю за витрачанням палива в онлайн-режимі та обґрунтовано доцільність їх використання на досліджуваному підприємстві, що паралельно із впровадженням періодичних внутрішніх перевірок чи зовнішніх аудиторських перевірок дозволить поліпшити контроль за використанням паливно-мастильних матеріалів та правильністю відображення операцій з ними в обліку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Виробничі запаси: облік і контроль: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор І. Єгорова]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2015. № 1. 175с.
2. Волотковська Ю. Документальне оформлення надходження запасів *Баланс*. 2015. № 27. С.15-17.
3. Волотковська Ю. Класифікація запасів. *Баланс*. 2015. № 27. С.13-14.
4. Волотковська Ю. Оформлення товарно-транспортної накладної. *Збірник первинних документів: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2015. № 16. С. 35 – 39.
5. Господарський кодекс України від 16.01.03. № 436-IV. Верховна Рада України : URL:[zakon.rada.gov.ua/go/436-15](http://zakon.rada.gov.ua/go/436-15).
6. Дереківська В.А. Облік виробничих запасів. *Баланс*. 2009. № 2-3. С.2-7.
7. Діброва Н. Списуємо ПММ. *Автотранспорт та автоперевезення: документальне оформлення й облік: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2013. № 5. С. 22 – 28
8. Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль: навчальний посібник. Харків: УкрДАЗТ, 2013. 313 с.
9. Запаси на складі та у виробництві: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор О. Кантерман]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2013. № 17. 110 с.
10. Інструкцію про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України від 20.05.2008 р. № 281/171/578/155. *Верховна Рада України*. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text)
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського об-

ліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2023. № 2. С. 25 – 101.

12. Кисельова О. Перевитрата палива на автотранспорті: бухгалтерський та податковий облік. *Баланс*. 2014. № 101-102. С.44-47.

13. Коба О., Свистун Л. Документальне оформлення придбання паливно-мастильних матеріалів підприємством. *Науковий журнал «Економіка і регіон»*. Полтава: ПНТУ, 2021. Т. 1 (80). С. 106-112. URL: doi:[https://doi.org/10.26906/EiR.2021.1\(80\).2245](https://doi.org/10.26906/EiR.2021.1(80).2245).

14. Коваленко А. Особливості обліку транспортних витрат. *Баланс*. 2014. № 41-42. С.29-31.

15. Коміренко В. Організація складського господарства й обліку товарно-матеріальних цінностей на складах. *Баланс-Агро*. 2010. № 11. С.23-27.

16. Куриляк З. Ліцензії на пальне: бухгалтерський та податковий облік. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2019. № 161. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/132545>

17. Лист Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України № 4591/5–3/7 від 15.11.2000 URL: <http://law.dt-kt.com/lyst-derzhavnogo-komitetu-ukrayiny-z-py-3/> (дата звернення: 15.11.2024).

18. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 14.12.2007 № 8727. URL: <http://law.dt-kt.com/lyst-derzhavnogo-komitetu-ukrayiny-z-py-3/> (дата звернення: 15.11.2024).

19. Лісіца Т. Придбаємо ПММ. *Автотранспорт та автоперевезення: документальне оформлення й облік: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2013. № 5. С. 15 – 21.

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>

21. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів по обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах: наказ Міністерства аграрної політики України від 12 грудня 2007 р. № 929. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07#Text>
22. Мудра Л. Списання ПММ: від норми до обліку. *Баланс*. 2012. № 85. С.16 – 20.
23. Нафтопродукти. Терміни та визначення: Державний стандарт України 3437-96 URL: <http://normativ.com.ua/types/tdoc5946.php>.
24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів від 07.02.2013 р. № 73. *Збірник Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 1. С. 5 – 33.
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
27. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті зі змінами і доповненнями: наказ Міністерства транспорту України від 10 лютого 1998 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98#Text>
28. Облік запасів: від сировини до готової продукції: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор О. Целуйко]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2015. № 20. 94с.
29. Облік запасів: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» / [головний редактор І. Єгорова]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2008. № 8. 173с.
30. Омельницька О. Облік запасів: вивчаємо на прикладах.

*Енциклопедія бухгалтерських проведень: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 10. С. 29 – 33.

31. Омелянвич М. Оцінка вибуття запасів: вивчаємо методи. *Все про бухгалтерський облік* 2011. № 47. С. 19 –25.

32. Павлова Г.Є., Чернецька О.В. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навчальний посібник. Донецьк: Юго-Восток, 2012. 393с.

33. Пантюхова А. Облік придбання пального за готівку та безготівково. Електронний портал «Дебет-кредит», 2024. URL: <https://news.dtkr.ua/accounting/individual-transactions/88421-oblik-pridbannia-palnogo-za-gotivku-i-bezgotivkovo>

34. Пилипенко К. А., Бегмат С. О. Складові облікової політики щодо паливно-мастильних матеріалів. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2020. № 2 (48). С.118-121. DOI : 10.33783/1977-4167-2020-48-2-118-121

35. Пісочний С. Паливо на підприємстві: від придбання до списання. *Все про бухгалтерський облік*. 2023. №23. С.5-10.

36. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. – 2023. № 2. С. 22 – 24.

37. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. *Верховна Рада України*. URL: [zakon.rada.gov.ua/go/2755-17](http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17).

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995р. № 88. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 2. С. 105 – 108.

39. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.14. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.



40. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.99р. № 116. *Верховна Рада України*. URL: zakon.rada.gov.ua/go/116-96-п.

41. Порядок збирання, перевезення, зберігання, оброблення (перероблення), утилізації та/або знешкодження відпрацьованих мастил (олив) від 17 грудня 2012 р. № 1221. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2012-п> (дата звернення: 30.11.2018)

42. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: наказ Міністерства транспорту України від 14.10.97 р. № 363 *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#Text>

43. Про автомобільний транспорт: Закон України від 05.04.2001 № 2344-III. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text>

44. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1997 р. № 996-XIV. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

46. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР. *Верховна рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text>

47. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств і методичних рекомендацій щодо їх застосування: наказ Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: [www.minagro.gov.ua](http://www.minagro.gov.ua)

48. Саванчук Т.М. Інвентаризація як метод контролю в системі

управління матеріально-технічним забезпеченням аграрних підприємств. Фінансово-облікове забезпечення сталого розвитку аграрного сектора України: колективна монографія / за заг. ред. Л.І. Катан та Н.І. Демчук. Дніпро: Пороги, 2017. С. 507-517.

49. Саванчук Т.М. Інформаційна підтримка управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект. *Проблеми системного підходу в економіці. Збірник наукових праць*. Випуск 2(70). Частина 2. Київ, 2019. С.107-112.

50. Саванчук Т.М. Облікове забезпечення контролю за раціональним використанням пального на підприємстві. *Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств*: тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції 11-12 травня 2017 р. Дніпро: ННІЕ, 2017. С. 97-99.

51. Саванчук Т.М., Боровенська А.О., Гервольська І.В. Завдання та місце внутрішнього контролю в системі управлінського обліку суб'єктів господарювання. *Економіка і суспільство*. 2024. № 68. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/68>

52. Саванчук Т.М., Світенко М.Г. Організація внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах та його удосконалення. *Приазовський економічний вісник* 2023р. №4(36). С. 102-111. URL: [http://pev.kpu.zp.ua/journals/2023/4\\_36\\_ukr/19.pdf](http://pev.kpu.zp.ua/journals/2023/4_36_ukr/19.pdf)

53. Снісар О.О. Вибуття паливно-мастильних матеріалів: порядок відображення в бухгалтерському обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип.3(24). С. 455-465.

54. Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Алерта. 2020. – 192 с.

55. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. № 435 – IV із змінами та доповненнями *Верховна Рада України*. URL: [zakon.rada.gov.ua/go/436-15](http://zakon.rada.gov.ua/go/436-15). –

56. Чуднова А. Операції з ПММ: нюанси обліку. *Автотранспорт: від придбання до списання*: практичне керівництво «Бібліотека баланс». 2015.

№ 5. С. 22 – 25.

57. Чуднова А. Первинні документи для обліку роботи автомобіля. *Збірник первинних документів: практичне керівництво «Бібліотека баланс».* – 2015. № 16. С. 32 – 34.

58. Швець О. Як обліковувати пальне сільгосппідприємства. *Платформа Бухгалтерія «Головбух».* 2021 URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8987-yak-oblkovuvati-palne-slgosppdprimstva>

## ДОДАТКИ

## ДОДАТОК А

## Запропонована форма Відомості обліку талонів на паливо

ПВФ "Агроцентр"

Код ЄДРПОУ 24242721

Відомість з обліку талонів на паливо марки A-92 за березень 2023 р.  
(запропонована форма)

Надходження талонів				Видача талонів				Підпис водія
дата	Від кого надійшло	літри	кількість та номінал	дата	ПІБ водія	літри	кількість та номінал	
<b>Залишок на 01.03.2023 р.</b>	х	120	12 шт/10 л	х	х	х	х	х
10.03.2023	ТОВ «ОККО ЕНЕРДЖІ»	60	6шт/10л	02.03.2023	Кормух С.В.	10	1шт/10л	
10.03.2023	ТОВ «ОККО ЕНЕРДЖІ»	120	6шт/20л	04.03.2017	Пікуль С.М.	20	2 шт./10	
....				.....				
<b>Разом за місяць</b>		600	40шт/10л 10шт/20л	х	х	610	41шт/10л 20шт/20л	х
<b>Залишок на 01.04.2016 р.</b>		110	11шт/10л	х	х	х	х	х

Головний інженер  
Бухгалтер

Кропивець Г.В.  
Сміла О.М.