

Особливості синтетичного та аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів

Дмитренко А.В.

кандидат економічних наук, доцент

Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

Максютенко Н.О.

студентка

Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

Дослідження присвячено теоретичним та практичним основам організації синтетичного та аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів. Розглянуто основні моменти відображення наявності та руху ПММ на рахунках обліку. У результаті проведених досліджень для більш точного групування пально-мастильних матеріалів по рахунках запропоновано відкрити додаткові рахунки для відображення на них відпрацьованих ПММ, паливних присадок, технічних рідин.

Ключові слова: облік, пально-мастильні матеріали, паливні присадки, технічні рідини, відпрацьовані ПММ, нафтопродукти.

Дмитренко А.В., Максютенко Н.А. ОСОБЕННОСТИ СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ

Исследование посвящено теоретическим и практическим вопросам организации синтетического и аналитического учета горюче-смазочных материалов. Рассмотрены основные моменты отражения наличия и движения ГСМ на счетах учета. В результате проведенных исследований для более точной группировки горюче-смазочных материалов по счетам предложено открыть дополнительные счета для отображения на них отработанных ГСМ, топливных присадок, технических жидкостей.

Ключевые слова: учет, горюче-смазочные материалы, топливные присадки, технические жидкости, отработанные ГСМ, нефтепродукты.

Dmitrenko A.V., Maksiutenko N.A. FEATURES OF SYNTHETIC AND ANALYTICAL ACCOUNTING OF FUEL AND LUBRICANTS

Researches are devoted to theoretical and practical bases of organization of synthetic and analytical accounting of fuel and lubricants. The main moments of the presentation of the presence and movement of fuel and lubricants on accounting accounts are considered. As a result of the conducted research, it was suggested for more precise grouping of fuel and lubricants on accounts to open additional accounts for displaying on them waste petroleum products, fuel additives, technical liquids.

Keywords: accounting, fuel and lubricants, fuel additives, technical liquids, spent fuel and lubricants, petroleum products.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах ведення господарської діяльності основними енергоносіями для багатьох підприємств є паливно-мастильні матеріали, ціни на які останнім часом сягнули рекордної позначки. З розширенням машино-тракторного парку підприємства різних форм діяльності стикаються з такою проблемою, як підвищення рівня ефективності й довговічності використання транспортних засобів, у зв'язку з чим постає питання забезпеченості підприємства пально-мастильними матеріалами, правильності транспортування, зберігання та використання, перевірки якості ПММ згідно з вимогами стандартів, технічними вимогами та нормативними документами.

У сучасних умовах сфера застосування пально-мастильних матеріалів є досить різноманітною. Це пов'язано з тим, що кожне підприємство, яке має у власності транспортні засоби, приміщення, верстати, користується паливом чи мастильними матеріалами: під час експлуатації транспортних засобів це зазвичай рідке та/або газоподібне паливо, мастила та оливи; під час опалення приміщень – тверде або газоподібне паливо; під час використання верстатів, пресів, контрольно-вимірювальних приладів, гідросистем, насосів тощо – індустріальні масла, що використовуються для зменшення тертя і зносу поверхонь.

Актуальним питанням під час організації господарської діяльності підприємств, що використовують пально-мастильні матеріали, є правильний облік і контроль над придбанням, зберіганням та використанням нафтопродуктів, адже раціональне використання ПММ є не тільки однією з найважливіших економічних проблем, а й технологічною, соціальною та екологічною проблемою. Використання пально-мастильних матеріалів підприємствами вимагає вдосконалення організації нафтогосподарства і вирішення проблем обліку і контролю ПММ на складах підприємства, у баках автомобілів та витрачання для технологічних потреб підприємства згідно з вимогами нормативно-правових актів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням організації обліку пально-мастильних матеріалів у різні часи займалися такі вчені-економісти, як П. Атамас, А. Базиліук, О. Малишкін, К. Безверхий, О. Вареник, В. Марченко, Н. Гура, В. Лень, В. Гливенко [11], М. Огічук, О. Снісар [12] та ін. Але сьогодні в науково-практичній літературі питання організації обліку пально-мастильних матеріалів не набуло широко відображення, тому це питання є актуальним для проведення подальших досліджень.

Вирішення невирішених раніше частин загальної проблеми. У статті вперше окреслено облік паливних присадок, технічних рідин та відпрацьованих пально-мастильних матеріалів, запропоновано субрахунки, на яких буде відображатися їх наявність та рух.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є висвітлення основних аспектів організації синтетичного та аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів. Для досягнення поставленої мети вирішуються такі завдання: здійснити огляд нормативно-правових документів, що регламентують облік пально-мастильних матеріалів, ознайомитися з основними аспектами організації синтетичного та аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів, запропонувати додаткові субрахунки для більш точного групування ПММ для цілей бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Обов'язковим й особливо важливим елементом будь-якого господарського процесу виступають матеріальні ресурси, до складу яких входять виробничі запаси, зокрема пально-мастильні матеріали. Вони забезпечують здійснення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [11].

Сьогодні термін «пально-мастильні матеріали» законодавчо не визначений у чинних нормативних документах, але окремо є визначені поняття «пальне» та «мастило».

У Податковому кодексі України [1] дано таке визначення: «Пальне – це нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші види палива визначені ПКУ» [1].

У Листі Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України [9] згадується, що паливо – загальне поняття, яким позначають матеріали, що використовуються як джерело енергії. Пальне використовують для двигунів внутрішнього згорання. Мастило – пластичний матеріал, який являє собою структуровану загусником оливу, що застосовується для зменшення тертя, консервації виробів та герметизації ущільень [9].

Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва у своєму Листі від 14.12.2007 № 8727 [8] зазначає, 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 [8].

Для ведення бухгалтерського обліку і контролю О. Снісар [12] пропонує таке визначення: «Пально-мастильні матеріали – це оборотні активи, а саме виробничі запаси та/або товари у виді різних видів пального (бензин, дизельне пальне, зріджений газ), мастильних речовин (мастила моторні, трансмісійні) та інших нафтопродуктів, які знаходяться у власності суб'єкта господарської діяльності та використовуються у процесах виробництва, виконання робіт та надання послуг» [12].

Бухгалтерський облік пально-мастильних матеріалів регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [2] та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [6], нормами витрат пального та мастильних матеріалів на автомобільному транспорті [4] тощо.

Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3], на субрахунок 203 «Пальне» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи виготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії

та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ. На цьому ж субрахунку враховують відпрацьовані нафтопродукти. Транспортно-заготівельні витрати на пально-мастильні матеріали щомісяця списують на витрати виробництва пропорційно вартості використаних нафтопродуктів.

Якщо деякі види пального використовують одночасно і як матеріали, і як пальне, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Пальне» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві. Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 203.

За дебетом рахунку 203 «Пальне» відображаються надходження пально-мастильних матеріалів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Оскільки підприємства використовують у своїй діяльності різні види пального, як правило, мають спеціально обладнані місця для його зберігання, то за субрахунком 203 відкриваються субрахунки другого і навіть третього порядків (рис. 1). Для обліку пального в місцях збереження субрахунки третього порядку розширюються до четвертого та п'ятого знаків. Такі субрахунки можуть бути відкриті за всіма наявними видами пального, якщо це необхідно для цілей обліку і відповідає вимогам облікової політики підприємства. Більш

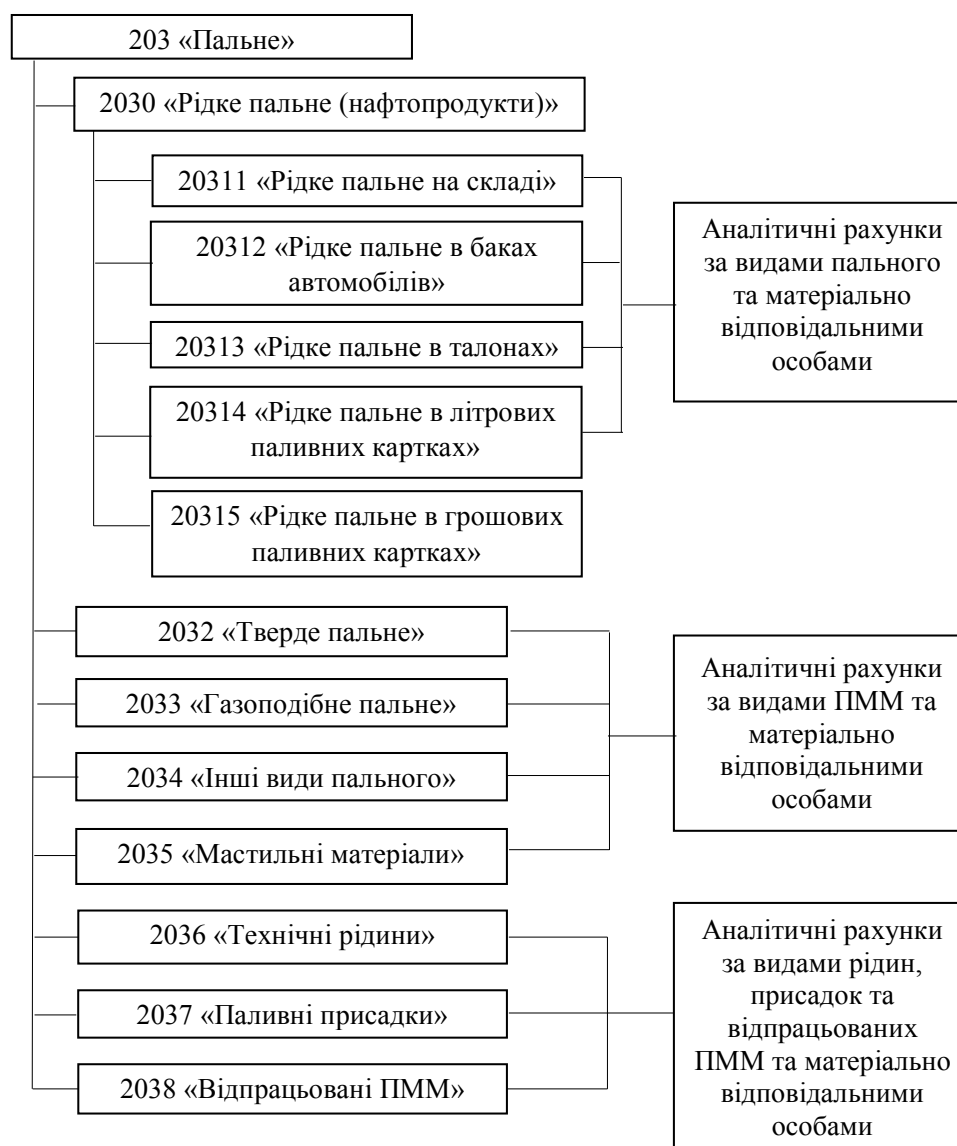


Рис. 1. Структура субрахунку 203 «Пальне»

доцільним є ведення розвинутої структури аналітичних рахунків у системі управлінського обліку. На таке рішення впливають специфіка підприємства, кількість автомобілів, обсяги послуг, що надаються, тощо [3].

Для обліку пально-мастильних матеріалів, що не належать підприємству, Планом рахунків [5] передбачено використання позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», призначеного для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, у довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації [5].

На субрахунку 2031 «Рідке пальне (нафтопродукти)» відображається надходження пального, що перебуває у рідкому стану, це бензин, дизельне пальне, керосин, мазут тощо, що перебувають на складах підприємства, у баках автомобілів, талонах, на паливних картках.

На субрахунку 2032 «Тверде пальне» відображається тверде природне викопне паливо (торф, буре та кам'яне вугілля, атрацит, горючі сланці), дрова, відходи сільськогосподарського виробництва та штучне вугілля (кокс, напівкокс, торфові та кам'яновугільні брикети, деревне вугілля).

На субрахунку 2033 «Газоподібне пальне» відображається газ природний, генераторний, доменний, коксовий та інші, пропан-бутанові суміші, біогаз.

На субрахунку 2034 «Інші види пального» відображаються ті види пального, що не увійшли в три попередні позиції.

На субрахунку 2035 «Мастильні матеріали» відображаються мастила та олива, такі як моторні, трансмісійні, індустріальні, компресорні, електроізоляційні, приладові тощо.

На субрахунку 2036 «Технічні рідини» відображають охолоджувальні рідини, гальмівні, амортизаторні, скломиючі, рідини для видалення нагару з деталей двигуна тощо.

На субрахунку 2037 «Паливні присадки» відображають антиокисні, миючо-диспергуючі, антифрикційні, депресорні, протипінні, миючі, антикорозійні, протизадирні, комплексні та інші види присадок. Їх добавляють до пального та мастил для запобігання зміні

складу властивостей, поліпшення їхніх експлуатаційних характеристик пального та мастильних матеріалів.

На субрахунку 2038 «Відпрацьовані ПММ» відображаються гідравлічні, моторні, трансмісійні та інші мастила (оливи), гальмівні та інші рідини для ізоляції і теплопередачі, які стали непридатними для такого використання, для якого вони спочатку призначалися, включені як небезпечні відходи до розділу А Жовтого переліку відходів.

Підприємство, внаслідок діяльності якого утворилися відпрацьовані мастила (оливи), повинно:

- забезпечувати роздільне збирання (накопичення) відпрацьованих мастил (олив) згідно із законодавством у сфері поводження з небезпечними відходами та умовами відповідних договорів із переробниками відпрацьованих мастил (олив) на їх збирання, перевезення, зберігання, оброблення (перероблення), утилізацію та/або знешкодження;

- забезпечують здавання відпрацьованих мастил (олив) на приймальні пункти або безпосередньо переробникам відпрацьованих мастил (олив);

- здійснюють первинний облік щодо придбаних мастил (олив), їх використання, подальшого поводження з відпрацьованими мастилами (оливами) та подають щокварталу до 10-го числа наступного місяця до Держкоінспекції інформацію про стан поводження з відпрацьованими мастилами (оливами) [7].

У бухгалтерському обліку витрати на утилізацію використаних мастил (олив) відносяться до інших операційних витрат, пов'язаних із господарською діяльністю платника. Згідно з Податковим кодексом України [1], витрати, понесені на утилізацію відпрацьованих мастил (олив), визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку. Відповідно, датою таких витрат є період понесення. Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів [1].

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку пально-мастильних матеріалів наведена в табл. 1.

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду пально-мастильних матеріалів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління ПММ за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік [10].

**Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків
з обліку пально-мастильних матеріалів [11]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано на склад пально-мастильні матеріали, які виготовлені на підприємстві (або повернення невикористаних)	203	23
2	Оприбутковано пально-мастильні матеріали, які придбані підзвітними особами	203	372
3	Оприбутковано пально-мастильні матеріали у порядку внесків під час формування статутного капіталу	203	40, 46
4	Відображено надходження пально-мастильних матеріалів від постачальників та підрядників та інших кредиторів. Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за операцією	203 64	63, 68 63, 68
5	Оприбутковано залишки пально-мастильних матеріалів, виявлені в ході інвентаризації	203	719
6	Спрямовано пально-мастильні матеріали на здійснення капітальних інвестицій для створення основних засобів	15	203
7	Витрачено пально-мастильні матеріали на основне виробництво	23	203
8	Списано пально-мастильні матеріали на витрати, які пов'язані з виправленням браку	24	203
9	Переведено пально-мастильні матеріали до складу товарів для їх подальшої реалізації	28	203
10	Списано пально-мастильні матеріали на витрати, пов'язані з освоєнням виробництва нових видів продукції	39	203
11	Списано пально-мастильні матеріали на загальновиробничі витрати	91	203
12	Списано пально-мастильні матеріали на адміністративні витрати	92	203
14	Списано пально-мастильні матеріали на витрати, пов'язані зі збутом продукції	93	203
15	Відображено собівартість реалізованих пально-мастильних матеріалів	943	203
16	Передано пально-мастильні матеріали як внесок до статутного капіталу іншого підприємства	14	203
17	Відображено суму нестач пально-мастильних матеріалів, яка підлягає врегулюванню	947	203

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

Дані аналітичного обліку використовуються переважно в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінцям різних рівнів. Деталізація аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів зумовлена, по-перше, наявністю великої кількості складів для їх збе-

рігання; по-друге, значною їх номенклатурою; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо.

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, необхідній для управління виробництвом. Найбільш типовими розрізами аналітики можуть виступати: склади, комори, матеріально відповідальні особи, групи та марки ПММ, види діяльності тощо [11].

Аналітичний облік пально-мастильних матеріалів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами ПММ відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп

ПММ поділяється за видами, сортами, марками, типами. Кожному найменуванню, сорту пально-мастильних матеріалів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру-номенклатури-цінника, де також указують одиницю виміру та облікову ціну запасу [10].

Висновки з цього дослідження. Отже, синтетичний та аналітичний облік пально-мастильних матеріалів є необхідним для складання балансу (звіту про фінансовий стан) та інших форм фінансової звітності, адже є результатом узагальнення та дета-

лізації інформації про наявність на підприємстві різних видів пального та мастильних матеріалів.

Ведеться облік ПММ на рахунку 203 «Пальне» з відкриттям субрахунків другого та третього порядків. Аналітичний облік пально-мастильних матеріалів ведеться за найменуваннями, марками, сортами, кількістю, ціною та сумою, матеріально відповідальною особою. Для більш точного групування ПММ по рахунках у статті було запропоновано для використання такі субрахунки: 2036 «Технічні рідини», 2037 «Паливні присадки», 2038 «Відпрацьовані ПММ».

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 30.11.2018).
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 30.11.2018).
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 30.11.2018).
4. Наказ Міністерства транспорту України та Державного департаменту автомобільного транспорту України «Про затвердження норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» від 10.02.1998 № 43. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98> (дата звернення: 30.11.2018).
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (дата звернення: 30.11.2018).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 30.11.2018).
7. Порядок збирання, перевезення, зберігання, оброблення (перероблення), утилізації та/або знешкодження відпрацьованих мастил (олив) від 17 грудня 2012 р. № 1221. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2012-п> (дата звернення: 30.11.2018).
8. 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: 30.11.2018).
9. 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: 30.11.2018).
10. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2016. 688 с.
11. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник. Чернівці: ЧДТУ, 2015. 451 с.
12. Снісар О.О. Поняття пально-мастильних матеріалів: обліковий аспект: зб. тез X Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю докторам екон. наук, проф. І.В. Малишеву, П.П. Німчиному. Ж.: ЖДТУ, 2017. С. 191–192.

REFERENCES:

1. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 30.11.2018).
2. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated 16.07.1999 № 996-XIV Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 30.11.2018).
3. Instruction on the application of the Plan of Accounts of Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations dated November 30, 1999 № 291. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (accessed 30.11.2018).

4. Order of the Ministry of Transport of Ukraine and the State Department of Motor Transport of Ukraine "On approval of fuel and lubricants consumption standards for road transport" dated February 10, 1998 № 43. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98> (accessed 30.11.2018).
5. Plan of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations of 30.11.1999 № 291. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99/> (accessed 30.11.2018).
6. Regulation (standard) of accounting 9 "Reserves" dated 20.10.1999 № 246. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (accessed 30.11.2018).
7. Procedure for collecting, transportation, storage, processing (recycling), utilization and / or disposal of waste oils (oils) dated December 17, 2012 № 1221. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2012-p> (accessed 30.11.2018).
8. Letter from the State Committee of Ukraine on Regulatory Policy and Entrepreneurship dated December 14, 2007 № 8727. Available at: <http://law.dt-kt.com/lyst-derzhavnogo-komitetu-ukrayiny-z-py-3/> (accessed 30.11.2018).
9. Letter of the State Committee for Standardization, Metrology and Certification of Ukraine № 4591 / 5-3 / 7 of November 15, 2000 Available at: <http://law.dt-kt.com/lyst-derzhavnogo-komitetu-ukrayiny-z-py-3/> (accessed 30.11.2018).
10. Sadovska I.B., Bozhydarnik T.V., Nagirska K.E. (2016) Accounting: Teaching manual. K: Center for Educational Literature (in Ukrainian).
11. Lenj V.S., Glyvenko V.V. (2015) Accounting in the branches of economy. Textbook. Chernigov. ChNTU (in Ukrainian).
12. Snisar O. O. (2017) The concept of fuel and lubricants: the accounting aspect SB. Theses X of the All-Ukrainian Scientific Internet-Conference of Students and Young Scientists, dedicated to prominent scholars in the field of accounting, financial analysis and control of the doctors of economics. Sciences, prof. I.V. Malyshev, P.P. Nymchinov Zh.: ZhNTU. pp. 191-192.