

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і контроль паливно-мастильних матеріалів на

ПРАТ «ЦГЗК»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

Ю.Є. Сорокіна

Керівник: _____ к.е.н., доцент Дашко І.М.

Рецензент: _____ к.е.н., доцент Радєва О.Г.

Запоріжжя – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2020р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Сорокіній Юлії Євгенівні

1. Тема роботи: Облік і контроль паливно-мастильних матеріалів на ПРАТ «ЦГЗК»
керівник роботи Дашко Ірина Миколаївна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку та контролю паливно-мастильних матеріалів; вивчити сучасний стан обліку ПММ ПРАТ «ЦГЗК» та напрями його удосконалення; розкрити методику контролю ПММ на ПРАТ «ЦГЗК» та його удосконалення.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 14 табл. та 3 формули.

6. Консультанти розділів роботи вяснити дати

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Дашко І.М.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Дашко І.М.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Дашко І.М.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студентка _____
(підпис)

Ю.Є. Сорокіна

Керівник роботи _____
(підпис)

І.М. Дашко

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 116 с., 3 розділи, 14 табл., 15 додатків, 77 джерел.

ПАЛИВО, МАСТИЛО, ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНІ МАТЕРІАЛИ, ОБЛІК, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, КОНТРОЛЬ, АКТ РЕВІЗІЇ

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю паливно-мастильних матеріалів в ПРАТ «ЦГЗК».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу обліку та контролю за паливно-мастильними матеріалами.

Методи дослідження: загальнонаукові та специфічні прийоми обліку та контролю, серед яких: метод подвійного запису (при відображенні синтетичного обліку операцій з ПММ), балансового узагальнення (при складанні фінансової звітності підприємства), прийоми групування (при складанні таблиць, визначенні класифікаційних характеристик ПММ тощо), а також аналітичні методи (при здійсненні аналізу показників), метод фінансового аналізу (при проведенні аналізу його фінансового стану), методи зустрічної звірки (при проведенні контролю розрахунків з постачальниками ПММ) та взаємного контролю операцій (при перевірці різних документів з обліку ПММ) та інші.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку надходження та списання ПММ і забезпечення проведення контролю сучасним умовам господарювання на підприємстві.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтовано, що дефініції поняття паливно-мастильних матеріалів мають суттєві відмінності, причому, визначення «паливно-мастильні матеріали» вживаються як тотожні, що не є правильним;

– ґрунтується на визначенні, що різноманітність видів енергоресурсів і їх велика питома вага у виробництві вимагає класифікації палива не лише за походженням і агрегатним станом, а й за напрямками використання у виробничому процесі і значенням у виробництві;

– наведені шляхи підвищення ефективності проведення перевірки ПММ шляхом впровадження автоматизованих вбудованих систем в наявну автоматизовану інформаційну систему підприємства;

набули подальшого розвитку:

– рекомендації щодо використання електронних карток за допомогою електронних таблиць, що дозволить бухгалтерській службі одержувати всебічні аналітичні дані: скільки витрачено коштів за картою за визначений період чи конкретну дату; скільки витрачено коштів водієм за зазначеною картою та скільки витрачено коштів на ПММ за кожним автомобілем за будь-який період його експлуатації.

– пропозиції щодо впровадження Журналу обліку наявності та руху талонів і паливних карток, що дає можливість відображати усі операції (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному журналі.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить визначити проблемні питання щодо обліку на конкретному підприємстві та забезпечити адекватне проведення контролю надходження та списання ПММ в сучасних умовах господарювання. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності даних фінансової звітності для потреб управління, а також можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств.

SUMMARY

Qualifying work: 116p., 3 sections, 14 tab., 15 annex, 77 references.

FUEL, LUBRICANT, FUEL AND LUBRICANTS, ACCOUNTING, INVENTORY, CONTROL, AUDIT ACT

The object of research is the process of accounting and control of fuels and lubricants in PJSC «TsGZK».

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the process of accounting and control of fuels and lubricants.

Research methods: general scientific and specific methods of accounting and control, including: double entry method (when reflecting synthetic accounting of fuel and lubricants transactions), balance generalization (when compiling financial statements of the enterprise), grouping techniques (when compiling tables, determining the classification characteristics of fuel and lubricants, etc.) , as well as analytical methods (when analyzing indicators), the method of financial analysis (when analyzing its financial condition), methods of cross-checking (when controlling settlements with fuel suppliers) and mutual control of operations (when checking various documents on fuel accounting) and others.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to improving the accounting of receipts and write-offs of fuel and lubricants and ensuring control over modern business conditions at the enterprise.

In the process of research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

– it is substantiated that the definitions of the concept of fuels and lubricants have significant differences, and the definitions of «fuels and lubricants» are used

as identical, which is not correct;

- is based on the definition that the diversity of energy resources and their large share in production requires the classification of fuels not only by origin and physical state, but also by areas of use in the production process and importance in production;

- ways to increase the efficiency of fuel and lubrication inspection by introducing automated embedded systems in the existing automated information system of the enterprise;

have been further developed:

- recommendations for the use of electronic cards with the help of spreadsheets, which will allow the accounting service to obtain comprehensive analytical data: how much money was spent on the card for a certain period or a specific date; how much money was spent by the driver on the specified card and how much money was spent on fuel for each car for any period of its operation;

- proposals for the introduction of the Journal of accounting for the availability and movement of coupons and fuel cards, which allows you to display all transactions (receipt, issuance, return) with coupons and fuel cards in one journal.

Application in practice of the recommendations offered by the author will allow to define problematic questions concerning the account at the concrete enterprise and to provide adequate carrying out of control of receipt and write-off of fuel and lubricants in modern conditions of managing. The results of the study are aimed at improving the reliability of financial statements for management purposes, and can be implemented in the practice of enterprises.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП..... 11

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

1.1 Економічна сутність ПММ як складових виробничих запасів..... 16

1.2 Класифікація та оцінка паливно-мастильних матеріалів..... 22

1.3 Огляд нормативних документів, які регламентують облік та
контроль ПММ..... 33

РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ПММ ПРАТ «ЦГЗК» ТА
НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 39

2.2 Організація обліку та облікова політика підприємств..... 50

2.3 Синтетичний та аналітичний облік ПММ..... 59

2.4 Проведення інвентаризації паливно-мастильних матеріалів та
відображення їх в обліку..... 74

2.5 Удосконалення обліку ПММ на підприємстві..... 78

РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ПММ НА ПРАТ «ЦГЗК» ТА ЙОГО
УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Організація внутрішнього контролю за операціями з ПММ..... 83

3.2. Методика проведення контролю паливно-мастильних матеріалів
на підприємстві..... 88

3.3 Узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту
ревізії..... 99

3.4 Реалізація процедур контролю та їх удосконалення..... 103

ВИСНОВКИ.....	108
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	113
ДОДАТОК А Технічна класифікація паливно-мастильних матеріалів.....	122
ДОДАТОК Б Класифікація палива та мастильних матеріалів.....	123
ДОДАТОК В Порядок формування первісної вартості ПММ.....	124
ДОДАТОК Д Баланс (звіт про фінансовий стан) за 2018 рік.....	125
ДОДАТОК Е Баланс (звіт про фінансовий стан) за 2019 рік.....	126
ДОДАТОК Ж Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) за 2018р.....	127
ДОДАТОК И Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) за 2019р.....	128
ДОДАТОК К Аналітичний баланс ПРАТ «ЦГЗК» за 2017-2019 роки.....	129
ДОДАТОК Л Посадова інструкція головного бухгалтера ПРАТ «ЦГЗК».....	131
ДОДАТОК М Схема бухгалтерії ПРАТ «ЦГЗК».....	138
ДОДАТОК Н Реєстр аналітичного обліку талонів та паливних карток ПРАТ «ЦГЗК».....	139
ДОДАТОК П Програма ревізії.....	140
ДОДАТОК Р План ревізії.....	141
ДОДАТОК С Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування палива в ЦТА за січень 2019 р.....	142
ДОДАТОК Т Перевірка правильності застосування норм на списання автомобільного пального в ЦТА за серпень 2019 р.....	143

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

АЗС – авто-заправочна станція;

АТЦ – автомобільно-транспортний цех;

грн. – гривні;

ДП – дизельне пальне;

ДСТУ – державний стандарт України;

ЕОМ – електронно-обчислювальна машина;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

коп. – копійки;

МВО – матеріально-відповідальна особа;

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності;

МФУ – Міністерство фінансів України;

ПН – приватний індефікаційний номер;

ПММ – паливно-мастильні матеріали;

П(с)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПРАТ «ЦГЗК» – Приватне акціонерне товариство «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат»;

тис. грн. – тисяч гривень;

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності;

ЦТА – цех технологічного автотранспорту.

ВСТУП

У структурі запасів вагомою частиною активів підприємства є паливно-мастильні матеріали, які мають особливе місце у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Це, потребує повної, достовірної інформації щодо наявності та руху виробничих запасів, що забезпечується належно організованим обліковим процесом. ПММ належать до специфічної статті витрат при експлуатації автомобільного транспорту, яка має суттєву вагу в загальній сумі витрат, оскільки вартість палива має тенденцію зростання. ПММ, як правило, розглядаються в контексті обліку і контролю запасів, проте вони мають суттєві особливості.

В спеціальній літературі ПММ не розглядаються як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку. Питанню обліку ПММ присвячено низка публікацій, проте дане питання потребує глибшого дослідження.

Так, питанням вивчення організації обліку палива присвячені ряд публікацій авторів: Л. Сука, Р. Грачової, А. Малишкіна, Л. Кохтенко та інших. Їх публікації розкривають організацію обліку палива на автотранспортних підприємствах відповідно до Інструкції №81.

Питанням вивчення організації обліку і контролю палива також присвячені ряд публікацій авторів: О. Задорожнього, В. Завгороднієва, М. Корінько, М. Ковенко, Д. Кучерака, М. Тарасової, Г. Тітаренко, В. Шеломковата ін. Разом з тим, організація обліку та контролю палива на підприємствах різних сфер економіки вивчена не достатньо.

Роль паливно-мастильних матеріалів в діяльності підприємств будь-якої галузі економіки надзвичайно велика. Для забезпечення безперервної роботи діяльності різних підприємств щодоби потрібна велика кількість різноманітних виробничих запасів, велику питому вагу в яких займають паливно-мастильні матеріали, що обумовило вибір теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу обліку та контролю за паливно-мастильними матеріалами.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішувалися такі завдання:

- дослідження економічної сутності ПММ як складових виробничих запасів;
- вивчення класифікації та оцінки паливно-мастильних матеріалів;
- огляд нормативних документів, які регламентують облік та контроль ПММ;
- надання організаційно-економічної характеристики підприємства;
- розкриття організації обліку ПММ та облікової політики підприємства;
- визначення синтетичного та аналітичного обліку ПММ;
- визначення умов проведення інвентаризації паливно-мастильних матеріалів та відображення їх у звітності;
- запропонування процедур удосконалення обліку ПММ на підприємстві;
- дослідження процесу організації внутрішнього контролю за операціями з ПММ;
- опис методики проведення контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві;
- узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту ревізії;
- дослідження процесу реалізації процедур контролю та їх удосконалення.

Об'єкт дослідження – процес обліку та контролю ПММ в ПРАТ «ЦГЗК».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та контролю за ПММ.

У процесі дослідження застосовувались загальнонаукові та специфічні прийоми обліку та контролю, серед яких можна відмітити: метод подвійного

запису (при відображенні синтетичного обліку операцій з ПММ), балансового узагальнення (при складанні фінансової звітності підприємства), прийоми групування (при складанні таблиць, визначенні класифікаційних характеристик ПММ тощо), а також аналітичні методи (при здійсненні аналізу показників в таблиці), метод фінансового аналізу (при здійсненні організаційно-економічної характеристики підприємства та проведенні аналізу його фінансового стану), методи зустрічної звірки (при проведенні контролю розрахунків з постачальниками ПММ) та взаємного контролю операцій (при перевірці різних документів з обліку ПММ) і документів із застосуванням аналітичних і логічних прийомів, контролю за формою і змістом бухгалтерських документів та інші.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку надходження та списання ПММ і забезпечення проведення контролю сучасним умовам господарювання на підприємстві.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- обґрунтовано, що дефініції поняття паливно-мастильних матеріалів мають суттєві відмінності, причому, визначення «паливно-мастильні матеріали» вживаються як тотожні, що не є правильним;

- ґрунтується на визначенні, що різноманітність видів енергоресурсів і їх велика питома вага у виробництві вимагає класифікації палива не лише за походженням і агрегатним станом, а й за напрямками використання у виробничому процесі і значенням у виробництві;

- наведені шляхи підвищення ефективності проведення перевірки ПММ шляхом впровадження автоматизованих вбудованих систем в наявну автоматизовану інформаційну систему підприємства;

набули подальшого розвитку:

- рекомендації щодо використання електронних карток за допомогою електронних таблиць, що дозволить бухгалтерській службі одержувати

всесторонні аналітичні дані: скільки витрачено коштів за карткою за визначений період чи конкретну дату; скільки витрачено коштів водієм за зазначеною карткою та скільки витрачено коштів на ПММ за кожним автомобілем за будь-який період його експлуатації.

– пропозиції щодо впровадження Журналу обліку наявності та руху талонів і паливних карток, що дає можливість відображати усі операції (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному журналі вчених з проблем бухгалтерського обліку і контролю ПММ; законодавчі та нормативні акти з питань обліку за ПММ; програмні документи та постанови уряду з економічних питань тощо.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить визначити проблемні питання щодо обліку на конкретному підприємстві та забезпечити адекватне проведення контролю надходження та списання ПММ сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності даних фінансової звітності для потреб управління, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку та контролю.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення тез «Удосконалення обліку паливно-мастильних матеріалів в сучасних умовах господарювання» та отримали позитивну оцінку науковців на XIII університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Молода наука-2020» (ЗНУ, 13-15 квітня 2020р.).

Крім того питання обліку та контролю ПММ було розглянуто в статті «Методи формування звітності обліку паливно-енергетичних ресурсів» та опубліковано в електронному фаховому науково-практичному журналі «Інфраструктура ринку» (Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій №43, 2020).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 121 сторінці друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

1.1 Економічна сутність ПММ як складових виробничих запасів

За допомогою паливно-мастильних матеріалів здійснюється створення продукції підприємств, виконання робіт та надання послуг.

Сучасне виробництво продукції майже не можливе без застосування паливно-енергетичних ресурсів. Це пов'язане з тим, що промислове виробництво має високий ступінь механізації та автоматизації виробничих процесів. А там де є механізми – там є необхідність ПММ. Верстати потребують змащування їх вузлів мастильними матеріалами та заміни необхідних запасних частин.

Отже, ПММ є життєво необхідними для виробничих підприємств. Їх сутність, як економічної категорії, має свій прояв через їх функції.

Головною функцією ПММ є забезпечення функціонування підприємства, забезпечення протікання виробничих процесів на кожному етапі виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг.

За економічною сутністю «ПММ – синтетичні та мінеральні нафтопродукти, до яких належать різні види пального і мастила: паливо (бензин, дизельне пальне, скраплений природний газ, скраплені нафтові гази), мастильні матеріали (моторні, трансмісійні та спеціальні оливи, мінеральні мастила, пластичні мастила), рідини на нафтовій основі та спеціальні рідини (гальмівні та охолоджувальні)».

ПММ належать до виробничих запасів, беруть участь у виробничому процесі один раз і повністю переносять свою вартість на новостворений продукт.

О.О. Снісар, дає таке визначення: «ПММ – це оборотні активи, а саме виробничі запаси та/або товари у вигляді різних видів палива (бензин, дизельне пальне, зріджений газ), мастильних речовин (мастила моторні, трансмісійні) та інших нафтопродуктів, які знаходяться у власності суб'єкта господарської діяльності та використовуються у процесах виробництва, виконання робіт та надання послуг» [68].

Однак, ми пропонуємо конкретизувати дане визначення: ПММ – це виробничі запаси (товари), до яких належать різні види палива (бензин, дизельне пальне, зріджений газ), мастильні матеріали (моторні, трансмісійні та спеціальні оливи, мінеральні мастила, пластичні мастила) та інші нафтопродукти, які знаходяться у власності суб'єкта господарської діяльності та використовуються у процесах виробництва, виконання робіт та надання послуг.

К. Безверхий зазначав, що ПММ – це бензин, дизельне паливо, дизельну і автотракторну оливи, стиснений і скраплений газ (пропан-бутан, метан), використовувані як моторне паливо, а також інші технічні та спеціальні рідини, що використовують при експлуатації транспортних засобів (легкових і вантажних автомобілів, автобусів, мікроавтобусів, тягачів, самоскидів, фургонів, спеціальних і спеціалізованих автомобілів – кранів, навантажувачів, пожежних автомобілів тощо) [2].

На сьогодні термін «ПММ» законодавчо не закріплений у чинних нормативно-правових документах, де окремо вживається поняття «паливо» та «мастило». Так, у листі Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 15.11.2000 №4591/5-3/7 [30] зазначено, що «визначення терміна «мастило» наводиться в пп. 4.27 п. 4 ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення» [10], а саме: «Паливо» – загальне поняття, яким позначають матеріали, що використовуються як джерело енергії. Паливо (пальне) використовують для двигунів внутрішнього згорання. «Мастило» – пластичний матеріал, який являє собою структуровану загусником оливу, застосовувану для зменшення тертя,

консервації виробів та герметизації ущільень».

У додатку №1 «Визначення окремих видів енергоносіїв» Інструкції про порядок складання звітнього загального енергетичного балансу за 1995 за формою №1-ЗЕБ [22] також зазначено, що «масла та мастила – в'язкі вуглеводні, що мають великий вміст парафіну і дистилюються при температурі від 380 до 500° С при вакуумній перегонці нафтових залишків після атмосферної перегонки нафти. Сюди відносять усі сорти масел, у тому числі консистентні мастила, мастила немінерального походження, регенеровані масла, відновлені на нафтопереробних підприємствах».

У листі Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 14.12.2007 №8727 [29] зазначає, що під терміном «ПММ» слід розуміти всі види палива, мастил, масел та інші речовини, які вироблено або до складу яких входять продукти нафтопереробки.

М. Корінько та Г. Тігаренко, вживають термін «пально-мастильні матеріали» [26], хоча, на наш погляд, це неправильно. Варто погодитися з думкою В. Козака, що «неправильне вживання термінів, зокрема фахівцями з бухгалтерського обліку (ученими), призводить не тільки до непорозумінь і помилок у професійній сфері, а й до нівечення мови» [24]. У листі Інституту української мови Національної академії наук України від 02.07.2012 №307/319 [31], де зазначено що правильно в українській мові вживати словосполучення ПММ.

О. Снісар пропонує таке визначення: «ПММ – це оборотні активи, а саме виробничі запаси та/або товари у вигляді різних видів палива (бензин, дизельне пальне, зріджений газ), мастильних речовин (мастила моторні, трансмісійні) та інших нафтопродуктів, які знаходяться у власності суб'єкта господарської діяльності та використовуються у процесах виробництва, виконання робіт та надання послуг» [68].

Наряду з цим, паливні картки є найстарішим типом небанківських карток. Історія їх сягає в далекі 20-ті роки ХХ ст., коли нафтові компанії, передусім АЗС, розпочали випуск карток як засобів надання кредиту своїм

клієнтам. Тоді картки були металеві з видавленою на них інформацією про клієнта. На сьогодні картки для АЗС – самостійна галузь пластикових карток, що використовує найостанніші технологічні досягнення. Система паливних карток широко застосовується на АЗС усього світу.

Паливна картка – це електронний пристрій на пластиковій основі, в яку вмонтовано мікročіп (пластинка, що містить електронну схему), де зашифровано індивідуальний ключ користувача, який під час заправки паливом на АЗС зв'язується з базою даних емітента картки для отримання дозволу. Поширені також картки з магнітними смугами (замість чіпа). Зовні паливна картка виглядає як банківська платіжна картка. На лицьовому боці кожної паливної картки нанесено найменування компанії-емітента, унікальний кодовий серійний номер, вид палива і термін дії картки (напис у форматі «місяць/рік» – це час закінчення терміну дії).

Зазвичай термін дії картки – 4-10 років (або більше). Від несанкціонованого використання паливну картку захищено ПІН-кодом, потрібним для ідентифікації клієнта під час здійснення операцій з використанням паливної картки. На паливному ринку в основному пропонуються два види паливних карток АЗС – «грошові» – платіжні та «літрові». Паливні картки також розрізняють за видом ПММ (А-80, А-92, А-95, ДП). Перевага «грошових» карток полягає в тому, що вони зберігають інформацію про кошти на картковому рахунку, що дає змогу не тільки придбавати паливо, а й оплачувати додаткові послуги на АЗС – товари в магазині, мийку автомобіля тощо. Однак при підвищенні цін на паливо така картка не дає переваг. «Літрові» картки фіксують інформацію про обсяг купленого палива в літрах. Їх плюс – страхівка від коливання цін.

Паливно-енергетичні ресурси можуть використовуватися для наступних потреб:

– для технологічних потреб, коли вони використовуються безпосередньо у технологічному процесі і зумовлюють якісну зміну матеріалу (у ливарному цеху паливо сприяє перетворенню чавуна на рідкий

метал);

– для енергетичних потреб, коли паливо сприяє виробітку теплової енергії (паливо, що спалюється в топках під котлами, у печах та інших теплосилових агрегатах);

– для господарських потреб (для опалення приміщень цехів, житлових будинків тощо).

З ПММ в процесі здійснення господарської діяльності має справу майже кожне підприємство. Для одних підприємств, які реалізують ПММ споживачам, здійснення операцій з ПММ є основним видом діяльності. Для інших – ПММ виступають в якості матеріальних ресурсів та придбаються ними для використання у власній виробничій діяльності (наприклад, для заправки автотранспорту або технологічних потреб).

Паливо набуває ще більшого економічного значення через можливість використання газу, нафти та вугілля не тільки у первинному вигляді, а й як продуктів, отриманих з них. Нафта, що видобувається, в основній своїй масі, йде на виробництво ПММ, які використовуються промисловістю, сільським господарством, усіма видами транспорту. Паливо як економічна категорія – це вид матеріалів, що належать до допоміжних, але відокремлюються в господарській діяльності в окрему групу у зв'язку з його значною і всезростаючою роллю в економіці і великою питомою вагою у загальних витратах на будь-якому виробництві.

Роль ПММ в сучасній економіці України надзвичайно велика. В економіці держави не існує жодної галузі, яка б не знаходилась в залежності від постачання палива. Сьогодні неможливо уявити собі задоволення багатьох потреб суспільства без використання різних видів палива. Для забезпечення безперебійної роботи промисловості, транспорту, сільського господарства, комунального господарства та інших підприємств країни щодоби потрібна велика кількість різноманітних паливно-мастильних матеріалів.

Якщо звернутись до терміну «паливо», то слід зазначити, що під

паливом розуміють горючі речовини, основною складовою часткою яких є вуглець, що застосовується з метою отримання при горінні теплової енергії.

В залежності від походження, паливо розподіляють на природне (природний газ, нафта, вугілля, торф, горючі сланці) та штучне (кокс, моторне пальне, генераторні гази та інші). За агрегатним станом паливо розподіляють на тверде, рідке та газоподібне.

З розвитком технологій термін «паливо» почав використовуватись в більш широкому розумінні та розповсюдився на всі матеріали, які слугують джерелом енергії, наприклад ядерне паливо. Головне місце в паливно-енергетичному балансі України займають газ, вугілля, нафта.

Для підприємства ПММ є значною складовою виробничих запасів, а також значною частиною витрат виробництва.

Порядок споживання витрат ПММ під час експлуатації, технічному обслуговуванні та ремонті автомобілів та їх агрегатів встановлюють заводи-виробники автомобілів.

До ПММ, що використовуються на підприємствах відносять: пальне (бензин, дизельне паливо, газ); масла (моторне, трансмісійне, спеціальне); рідина (гальмівна, амортизаційна, охолоджуюча); консистентні мастила.

За останні роки в Україні активно відбуваються процеси, пов'язані зі зміною оцінки ролі паливно-енергетичних ресурсів у виробництві, їх частка в структурі витрат на виробництво суспільного продукту значно збільшилась. Розвиток цього процесу є наслідком об'єктивних причин, пов'язаних, в першу чергу, зі зменшенням обсягів видобутку енергоносіїв та уповільненням темпів їх виробництва. Ці обставини є головними причинами постійного зростання цін на паливо та ПММ, а як наслідок, збільшення питомої ваги енерговитрат у собівартості продукції. У зв'язку з цим зниження енерговитрат або темпів їх росту набуває особливої актуальності.

Таким чином, можна зробити висновок, що ПММ є важливою економічною категорією, що зумовлює функціонування як економіки України в цілому, так і його складових частин – підприємств різних галузей.

Різноманітність видів енергоресурсів і їх велика питома вага у виробництві вимагає класифікації палива не лише за походженням і агрегатним станом, а й за напрямками використання у виробничому процесі і значенням у виробництві. Лише розумне значення їх економічної сутності, приділення значної уваги правильності обліку та контролю надходження, використання і збереження палива підвищують ефективність функціонування підприємства.

1.2 Класифікація та оцінка паливно-мастильних матеріалів

У виробничому процесі використовують велику кількість ПММ. З метою підвищення рівня організації синтетичного та аналітичного обліку ПММ необхідне їх групування (класифікація). Розрізняють економічну і технічну класифікацію.

В основу економічної класифікації покладено значення матеріалів для процесу виробництва. Одні матеріали формують речовинну основу майбутнього продукту, інші беруть участь у процесі виробництва або сприяють виробничому процесу. Першу групу називають основними матеріалами, другу – допоміжними.

Використання матеріалів у процесі виробництва часто призводить до появи відходів. Частина з них є цінність і використовується ще раз як повторні матеріали або для виготовлення продукції, для реалізації іншим підприємствам. Решта матеріалів є безповоротними для підприємства, і їх вважають втратами. Ці відходи оцінці не підлягають.

У першому випадку відходи оцінюють, і їх вартість зменшує витрати виробництва. У другому – виробництво втрачає всю вартість невикористаної частини матеріалів. При цьому воно може завдавати шкоди навколишньому середовищу, а штрафні санкції є невід'ємною вартістю витрат. З огляду на це треба впроваджувати безвідходну технологію.

При значній кількості для правильного планування потреби у матеріалах, раціональної організації їх обліку і контролю за використанням у виробництві, крім економічної класифікації використовують класифікацію за технічними ознаками. Залежно від технічних ознак матеріали поділяють на групи та підгрупи за найменуванням, типом, гатунком та іншим. Така класифікація матеріалів відображається у розроблених на підприємствах номенклатура-цінниках систематизованого переліку матеріалів. Номенклатура-цінник на матеріали – це перелік матеріалів, який використовуються на підприємстві у розрізі технічних груп з зазначенням номенклатурного номеру та облікової ціни. Приклад номенклатури-цінника наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Номенклатура-цінник групи матеріалів «Рідке паливо» ПРАТ «ЦГЗК»

№ групи	№ під-групи	№ типа	№ мат-ла	Найменування матеріалу	Од. виміру	Ціна матеріалу
47	01	01	001	Бензин А-80	т	21894,33
47	01	01	001	Бензин А-80	т	22856,52
47	01	01	002	Бензин А-76	т	26455,83
47	01	01	003	Бензин А-92	т	32900,47
47	01	01	005	Бензин А-95	т	33705,83
47	01	02	001	Дизельне паливо	т	22431,35
47	01	02	001	Дизельне паливо	т	23742,42
47	01	03	001	Мазут топковий М 40	т	15764,00
47	01	03	002	Мазут топковий М 100	т	15775,00

ПММ розрізняють за видами нафтопродуктів, місцям їх зберігання та МВО. ПММ являють собою продукти хімічної переробки нафти, які широко використовуються на будь-якому підприємстві. До складу ПММ відносять такі нафтопродукти, як бензин марок А-76, А-80, А-92, А-95, А-98, а також дизельне паливо, моторні, трансмісійні, пластичні мастила, обтиральні та інші матеріали, які застосовуються на підприємствах для забезпечення безперебійної роботи машин і механізмів.

В залежності від походження, паливо розподіляють на природне (природний газ, нафта, вугілля, торф, горючі сланці) та штучне (кокс, моторне пальне, генераторні гази та інші). За агрегатним станом паливо розподіляють на тверде, рідке та газоподібне.

Також для організації та обслуговування виробничого процесу використовується паливо, у складі якого на ПРАТ «ЦГЗК» відокремлюють газ, мазут, бензин та інші види палива.

Паливо поділяється на органічне та ядерне.

Органічне паливо – це горючі речовини, що можуть активно вступати до реакції з киснем і містять значну питому теплотворність. Найбільше значення мають такі види органічного палива:

- тверде (кам'яне та буре, вугілля й відходи від переробки, антрацит і напівантрацит);
- рідке (мазут);
- газоподібне (природний газ);
- інші види палива: торф, горючі сланці, стабілізована нафта, горючі гази промисловості (доменний, коксовий), дрова тощо.

Технічна класифікація ПММ відображена в додатку А.

ПММ складаються з двох великих груп – паливо та мастильні матеріали, які в свою чергу розподіляються на кілька підгруп. Паливо класифікується на рідке паливо, тверде паливо, газоподібне паливо. Мастильні матеріали – на масла, мастила та нафтопродукти. Кожна підгрупа має розподіл в залежності від типу матеріалу, а кожний тип – в залежності від найменування матеріалу.

У зв'язку з безупинним технічним прогресом на підприємствах промисловості зростає частка енергоспоживання, яка відіграє усе більш істотну роль у виробничому процесі й збільшує витрати підприємства. Тому основними задачами енергетичного господарства є безперервне забезпечення усіх виробничих ланок відповідними видами енергії високої якості, найбільш повне використання потужності енергоустановок,

впровадження нової енергетичної техніки, дотримання найсуворішого режиму економії.

Підприємства споживають енергію різних видів: електричну, стиснутого повітря і теплову.

На ПРАТ «ЦГЗК» найбільшу частку споживання займає саме електрична енергія, тому що підвищення рівня механізації й автоматизації виробничих процесів спричиняє збільшення енергоспоживання.

Паливо і мастильні матеріали є специфічною статтею витрат при експлуатації автомобільного транспорту, яка має суттєву питому вагу в загальній сумі витрат підприємства, оскільки вартість палива постійно зростає. Доволі різноманітною є класифікація палива та мастильних матеріалів.

Узагальнену класифікацію палива та мастильних матеріалів наведено в додатку Б.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (додаток В).

При продажу, відпуску запасів у виробництво та іншому вибутті (використання) оцінка здійснюється за такими методами, які передбачені згідно з П(с)БО 9 [51]:

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Метод 1. Оцінка за ідентифікованою собівартістю.

Інакше кажучи, «за яку ціну купив, за таку і списав» (у виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію – залежно від того, які саме виш запасів і з якою метою вибувають).

За П(с)БО 9 цей метод застосовують для оцінки вибуття запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення, і запасів, які не замінюють один одного. Однак не зовсім зрозуміло, навіщо у П(с)БО 9 запроваджено таке обмеження в застосуванні методу ідентифікованої собівартості. Можливо, наголос на спецзамовленні та незамінності не треба розуміти як обмеження, а лише в тому сенсі, що застосовувати цей метод оцінки зможуть усі підприємства для спецзамовлень, а у разі незамінності – в обов'язковому порядку.

Найімовірніше, саме так і слід розуміти пункти 17 разом з першим абзацом пункту 16 П(с)БО 9. Адже на багатьох підприємствах давно налагоджено комп'ютерний облік надходження і вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю, і оскільки цей метод є найточнішим, немає сенсу змінювати і перебудовувати програми заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за методами середньозваженої собівартості, ФІФО. Інша річ, що термін ідентифікована собівартість раніше не вживався. Але новий лише термін, а сам метод давно і широко застосовується в Україні.

У нашій країні він завжди переважав і використовувався практично у всіх галузях економіки. Обов'язкова умова для застосування – можливість за кожною одиницею запасів установити саме її ціну (історичну собівартість).

Метод 2. Оцінка за середньозваженою собівартістю.

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за формулою 1.1:

$$\text{Середньозважена собівартість одиниці} = \frac{\text{Зал}_{\text{пм}} + \text{Оіді}_{\text{пм}}}{\text{КЗ}_{\text{пм}} + \text{КІЗ}_{\text{прм}}} \quad (1.1)$$

де $\text{Зал}_{\text{пм}}$ – залишок на початок місяця;

$\text{Оіді}_{\text{пм}}$ – отримано ідентичних запасів протягом місяця;

$\text{КЗ}_{\text{пм}}$ – кількість запасів, що залишилися на початок місяця;

$\text{КІЗ}_{\text{прм}}$ – кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця.

Отже, в чисельнику формули проставляють значення в грошовому (вартісному) вимірі, у знаменнику ці ж значення – у кількісному вимірі (тобто у фізичних одиницях).

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасу протягом періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку списання запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

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

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

За постійної системи обліку запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості, вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з вартістю наявних запасів. У результаті цього одержується нібито одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх загальної кількості.

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

При періодичному обліку запасів, що найчастіше застосовується на практиці, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів: усі запаси надійшли та відпущені в один і той же час – у кінці звітної періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітної періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка і буде ціною вибуття запасів у цьому звітному періоді.

Якщо з дати останнього вибуття відбулося зростання цін порівняно з їх середнім рівнем, то оцінка запасів за цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному, і навпаки.

Метод 3. Оцінка за методом ФІФО.

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

Даний метод найчастіше застосовується для таких видів запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від їх псування.

При постійному обліку вартість витрачених запасів розраховується

виходячи з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих запасів визначається шляхом додавання вартостей, використаних при їх збуті.

При періодичному обліку, як вже зазначалося вище, реальне чергування надходжень і витрачання замінюється послідовними діями: спочатку враховується усе надходження, а потім – усе витрачання. При цьому бухгалтер виводить підсумки з оприбуткування запасів за весь звітний період, після чого відображає вибуття необхідної кількості запасів у хронологічному порядку, від першого постачання до того постачання, в якому виникло повне вибуття запасів у звітному періоді. Вартість запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом проведення інвентаризації. Сальдо запасів на кінець періоду визначається як добуток кількості запасів у натуральному вираженні та ціни (при придбанні запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла.

Перевага методу ФІФО полягає в його простоті, систематичності та об'єктивності, завдяки використанню цього методу не допускається маніпулювання даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто сприяє запобіганню можливості маніпулювання прибутком, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно співпадає з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

Оцінка запасів методом ФІФО потребує організації аналітичного обліку не тільки за видами матеріальних активів, але й за партіями постачання, якщо закупівельні ціни на них змінюються.

Основним недоліком методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також ціни на реалізовуваний товар, то при застосуванні методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що зазначається у Звіті про фінансові результати, можна вважати не виправдано завищеним.

Відповідно, в умовах постійного зниження цін спостерігається зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття запасів і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію (товари), що їх підприємство реалізовує, виявляється у звіті не виправдано заниженим.

Водночас, оскільки запаси, які придбаваються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті за методом ФІФО, списуються в реалізацію за найменшою з цін, то запаси, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, більш-менш наближеною до ринкової. Це означає, що при аналізі балансу такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу і відповідно коефіцієнт покриття будуть не просто оптимістичнішими.

Метод 4. Метод нормативних затрат.

Нормативний метод обліку вибуття запасів є складовою давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно до пункту 23 П(с)БО 9 «оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін». Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних витрати і ціни мають регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Основні принципи нормативного методу обліку витрат (у тому числі

вибуття запасів) і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) такі. В основу калькуляції фактичної собівартості окремого виду продукції покладено заздалегідь складену калькуляцію нормативної собівартості цього виду продукції за затвердженими самим підприємством поточними нормами витрат сировини і матеріалів.

За дотримання цих норм (і їх своєчасного перегляду) фактична собівартість відповідає нормативній. У разі виявлення відхилень від норм фактичну собівартість продукції визначають так: до нормативної собівартості додають (у разі перевитрати) або від неї віднімають (у разі економії) виявлені відхилення від поточних норм, а також додають (віднімають) витрати, зумовлені зміною цих норм протягом звітного періоду за кожною статтею витрат. При цьому прямі витрати за встановленими нормами враховують окремо від витрат, що становлять відхилення від норм. Це дає змогу ретельно контролювати витрати під час виробництва продукції.

Згідно з пунктом 11 П(с)БО 16 «Витрати» [55], виявлені у звітному періоді наднормативні витрати зараховують до складу собівартості реалізованої продукції.

Діючими нормами прийнято називати норми і нормативи, зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передають матеріали у виробництво, оплачують виконані роботи. Нормативні калькуляції можуть складатися послідовно на деталі, вузли і продукцію загалом. Нормативні калькуляції використовують для оцінки залишків незавершеного виробництва і визначення фактичної собівартості продукції при застосуванні нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості часто використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до

іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод 5. Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу.

Метод оцінки за цінами продаж застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотку торгової націнки на товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, причому в тих випадку, застосування інших методів оцінки вибуття запасів є невиправданим.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів. Сума торговельної націнки, що припадає на реалізований товар, розраховується з використанням середнього відсотка торгових націнок за формулою 1.2:

$$СТН = P \times (ЗТН + ТН) / РЗ \text{ поч.} + РЗВ \quad (1.2)$$

де СТН – сума торгової націнки;

P – продажна (роздрібна) вартість;

ЗТН – залишок торгових націнок на поч. місяця;

ТН – торгова націнка за місяць;

РЗ поч. – продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на поч. місяця;

РЗВ – продажна (роздрібна) вартість отриманих у звітному періоді товарів.

Використовуючи різні формули оцінки запасів, можна одержати різні

значення валового прибутку, особливо в умовах інфляції.

Отже, вибір облікової ціни залежить від потреб виробництва та обліку кожного конкретного підприємства. На затрати виробництва списується фактична собівартість матеріальних цінностей.

1.3 Огляд нормативних документів, які регламентують облік та контроль ПММ

Безпосередньо організація бухгалтерського обліку та контролю руху ПММ та запасних частин здійснюється згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [62], П(с)БО 9 «Запаси»[51], П(с)БО 16 «Витрати» [55] та інші.

Вказані законодавчі та нормативні акти визначають основні засади облікового та контрольного процесів на підприємстві, враховуючи порядок та умови їх організації, терміни та відповідальність посадових осіб.

У листі Українського науково-дослідницького інституту стандартизації, сертифікації та інформатики від 21.01.2002 №18/7-207 [32] відносно роз'яснення терміну «ПММ» вказано, що даний термін не стандартизований на державному рівні.

Згідно Державного стандарту України 3982-2000 «Авіаційні палива, оливи, мастильні матеріали і технічні рідини. Організація і правила контролю якості. Загальні положення» [11] окремо «авіаційні паливно-мастильні матеріали» визначені як «група матеріалів, яка об'єднує паливо, мастильні матеріали». «Авіаційне паливо» визначено як «паливо для авіаційних двигунів із нафтової або не нафтової сировини».

Згідно Інструкції з контролю якості пально-мастильних матеріалів та спеціальних рідин у державній авіації України [19]: «ПММ – група матеріалів, що об'єднує палива, мастильні матеріали».

Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики розглянув лист Харківської обласної громадської організації «Центр підтримки реформ» від 13.02.2008 №02-37 [33] щодо визначення терміна «ПММ» і надання чинності національним стандартам на бензини та палива зазначили наступне: термін «ПММ» слід зауважити, що такі терміни не регулюються законодавчо.

Продукція, що охоплюється терміном «ПММ», відноситься до нафтопродуктів. Терміни та визначення нафтопродуктів передбачені у ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення» [10], ДСТУ 3464-96 «Авіаційні палива, мастильні матеріали, технічні рідини. Терміни та визначення» [11].

У пунктах 4.1, 4.2, 4.3 ДСТУ 3464-96 дані такі визначення:

– авіаційні ПММ – група матеріалів, що об'єднує палива, мастильні матеріали;

– авіаційне паливо – паливо для авіаційних двигунів з нафтової або ненафтової сировини;

– авіаційні мастильні матеріали – мінеральні або синтетичні оливи, мастило та тверді мастильні покриття, що застосовуються в авіаційній техніці.

У пунктах 3.8, 4.14, 4.27 ДСТУ 3437-96 визначено, зокрема, що:

– нафтове паливо – нафтопродукт, який використовується як джерело енергії;

– мастильні олива – олива, що використовуються для зменшення тертя між рухомими поверхнями;

– мастило – пластичний матеріал, який являє собою структуровану загусником оливу.

Крім того, Великий тлумачний словник [6] тлумачить словосполучення «ПММ» – продукти переробки нафти, що використовуються як паливо або мастило. З огляду на це, при визначенні змісту терміну «ПММ», на нашу думку, слід виходити з контексту того

документа, в якому він використовується.

Згідно з ДСТУ 4839:2007 «Бензини автомобільні підвищеної якості. Технічні умови» [12] і ДСТУ 4840:2007 «Паливо дизельне підвищеної якості. Технічні умови» [13]: ПММ взагалі – це матеріали (паливні для двигунів, мастила, змазки), які призначені для транспортних засобів та сільськогосподарської техніки.

Застосування мастильних матеріалів передбачає як зменшення тертя, так і консервацію виробів та герметизацію ущільнень. До «ПММ» слід віднести тільки ті мастильні матеріали, напрямки використання яких вказані вище.

Крім того, у листі Державного комітету України по питанням регуляторної політики та підприємництва від 05.09.2001 №1-221/5477 [28] також зазначає, що ПММ – це автомобільний бензин, дизельне пальне, масла та змазки.

Отже, до ПММ відносяться паливо (бензин, керосин, дизельне пальне), масла (моторні, трансмісійні, спеціальні), консистентні змазки та спеціальна рідина (тормозна, амортизаційна).

В податковому обліку та контролі ПММ керуються положеннями ПКУ [49], зі змінами та доповненнями. Так, стороні, яка придбаває ПММ для заправки транспорту, необхідно пам'ятати, що відображення витрат по їх придбанню в податковому обліку залежить від того, для яких автомобілів (вантажних або легкових) вони придбаваються. Крім того, згідно ПКУ, до складу валових витрат дозволено відносити 50 % витрат на придбання ПММ для легкових автомобілів.

Одним із основних П(с)БО, які визначають напрямки та порядок обліку і контролю руху ПММ є П(с)БО 9 «Запаси» [51], який розкриває методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства.

Відповідно до П(с)БО 9 запаси визнаються активами, якщо вони відповідають класичному визначенню активу:

- якщо існує ймовірність отримання економічних вигод від їх використання в майбутньому;

- якщо їх оцінка може бути достовірно визначена.

Одним з найважливіших облікових питань, які розглядаються в стандарті, є їх оцінка, яку розглядають на таких етапах їх руху:

- при надходженні запасів на підприємство;

- при їх списанні (вибутті);

- на дату складання балансу.

Особлива увага в П(с)БО 9 приділяється оцінці запасів при їх надходженні, тобто, собівартості придбаних запасів.

Отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

П(с)БО 9 визначив склад собівартості придбаних запасів, яка включає фактичні витрати на їх виготовлення та придбання.

Структура витрат на придбання запасів згідно П(с)БО 9 наступна:

- суми, що сплачуються постачальнику згідно угоди;

- витрати на інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати та відсотки за комерційний кредит;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Водночас, не передбачає включення до собівартості запасів відсотків за кредит, які відображаються лише у складі фінансових витрат того періоду, коли вони підлягають сплаті (нарахуванню), згідно П(с)БО 31 «Фінансові

витрати» [56].

Також, не включаються в склад первісної вартості запасів, а відносяться на витрати звітного періоду:

- понаднормовані втрати і нестачі запасів;
- витрати на збут;
- загальногосподарські витрати.

Облік та контроль виробничих витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності регламентує, в першу чергу, П(с)БО 16 «Витрати» [55], в якому наведено склад статей витрат, порядок їх оцінки і визнання підприємствами всіх галузей народного господарства.

Основними критеріями, яким слід керуватися при відображенні витрат в обліку та визнанні них витратами визначеного звітного періоду є:

- витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п.5 П(с)БО 16);
- витрати визнаються витратами визначеного періоду одночасно із визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені (п.7 П(с)БО 16).

При здійсненні обліку та контролю за використанням паливно-мастильних матеріалів обов'язково необхідно використовувати Інструкцію про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України [21].

Інструкція встановлює єдиний порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів, проведення обліково-розрахункових операцій і застосовується на підприємствах та організаціях України, які займаються нафтопродуктозабезпеченням. Вимоги цієї Інструкції є обов'язковими для підприємств всіх галузей народного господарства і всіх форм власності, що займаються придбанням, транспортуванням, зберіганням та реалізацією нафти і нафтопродуктів на території України.

Що стосується створення та контролю дотримання умов збереження ПММ, то даний напрямок організації облікової та контрольної роботи

визначений Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [58].

При цьому важливого значення набувають норми природного збитку нафтопродуктів при прийманні збереженні, відпуску та транспортуванні, які були визначені КМУ [65].

Також для планування потреб підприємства в ПММ і обліку та контролю їх втрат, ведення звітності, запровадження режиму економії і раціонального використання нафтопродуктів були визначені норми ПММ:

- для автомобільного транспорту – згідно Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затвердженими наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 №43 [38];

- на роботу дорожньо-будівельних та спеціальних машин – згідно Норм витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних та спеціальних машин Н218. «Укравтодор» 043-96, затверджених наказом Української державної корпорації по будівництву, ремонту та утриманню автомобільних доріг «Укравтодор» Міністерства транспорту України від 14.08.1996 №156 [39],

- норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних машин, затверджених наказом Української державної корпорації по будівництву, ремонту та утриманню автомобільних доріг «Укравтодор» Міністерства транспорту України від 29.12.2000 №406 [41];

- норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних машин, затверджених наказом Українських автомобільних дорог від 19.09.2002 №435 [40].

Отже, методика обліку та контролю руху ПММ визначена відповідними нормативними документами, які визначають порядок їх оцінки, відображення та перевірки даних щодо їх надходження, наявності та використання.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ПММ ПРАТ «ЦГЗК» ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Приватне акціонерне товариство «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат» – одне з найпотужніших підприємств в Україні по виробництву концентрату, окотишів та іншої залізородної сировини.

Будівництво Центрального гірничо-збагачувального комбінату було заплановано згідно Постанов Ради Міністрів СРСР №744 від 20.04.1954 р. та №838 від 06.05.1954р. Проектне завдання на будівництво Центрального гірничо-збагачувального комбінату розроблялося інститутами «Кривбаспроект» і «Механобрчормет» із залученням необхідних субпідрядних організацій у 1955 році і було затверджене наказом Міністерства чорної металургії СРСР №3325 від 14.07.1956 р.

ПРАТ «ЦГЗК» спеціалізується на добутку, переробці та виробництві сировини для металургійної промисловості – залізородного концентрату та окотишів.

До складу цього комбінату входять три кар'єри та шахта ім. Орджонікідзе загальною фактичною потужністю 15,4 млн. тонн сирової руди на рік, дробильна фабрика, збагачувальна фабрика фактичною потужністю більше 6 млн. тонн залізородного концентрату на рік, фабрика огрудкування фактичною потужністю понад 2,0 млн. тонн окатишів на рік, допоміжні цехи.

Центральний ГЗК – єдине підприємство в Україні, яке одночасно використовує відкритий і підземний способи видобутку руди.

ПРАТ «ЦГЗК» входить до Групи Метінвест, яка здійснює стратегічне

управління гірничо-металургійним бізнесом Групи СКМ. Керуючою компанією Групи Метінвест є ТОВ «МЕТІНВЕСТ ХОЛДИНГ».

Підприємство знаходиться у Жовтневому районі міста Кривого Рогу, поштовий індекс 50066. Код ЄДРПОУ підприємства – 00190977. Серія і номер свідоцтва про державну реєстрацію А00 №422329, дата державної реєстрації – 17.01.1997. Свідоцтво видане Виконавчим комітетом Криворізької міської Ради Дніпропетровської області.

Зареєстрований статутний капітал відповідає сплаченому і складає 296635 тис. грн.

Основні види діяльності підприємства: 13.10.0 Добування залізних руд, 51.90.0 Інші види оптової торгівлі, 45.21.1 Будівництво будівель

Станом на 31.12.2019 року організаційна структура ПРАТ «ЦГЗК» нараховує разом 32 структурних підрозділи, які зайняті виробництвом та забезпеченням виробництва основної продукції.

Основною сировиною для виготовлення залізорудної продукції є магнетитові кварцити (залізна руда), видобуток яких комбінат веде відкритим способом на трьох кар'єрах Петрівського, Артемівського та «Велика Глеюватка» родовищ та підземним способом – на шахті ім.Орджонікідзе.

Діючий дробильно-збагачувальний комплекс включає в себе дробильну фабрику з сухою магнітною сепарацією і збагачувальну фабрику. На дробильній фабриці руда, що надходить з кар'єрів, проходить чотири стадії дроблення. Подрібнена руда кар'єру подається на суху магнітну сепарацію, де від неї відокремлюється частка пустих порід і підвищується вміст магнітного заліза в руді. Після дробильної фабрики промпродукт подається на збагачувальну фабрику. Також на збагачувальну фабрику для подальшої переробки надходять піски хвостосховища.

Частка концентрату подається на фабрику огрудкування для виробництва обкотишів, а решта реалізується як товарна продукція.

Розглянемо основні техніко-економічні показники діяльності

підприємства станом за 2018-2019 роки на підставі аналізу фінансових звітів – балансу (звіт про фінансовий стан) (додаток Д, Е) та звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (додаток Ж, И), що наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні техніко-економічні показники діяльності ПРАТ «ЦГЗК» за 2018-2019 роки, тис. грн.

Показник	2018	2019	Відхилення	Темпи змін, %
Основні засоби за залишковою вартістю	5562740	7804782	2242042	140,30
Запаси	573618	551032	-22586	96,06
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	7359614	5418438	-1941176	73,62
Гроші та їх еквіваленти	147274	146111	-1163	99,21
Власний капітал	7977429	7242525	-734904	90,79
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	850065	1255745	405680	147,72
Поточні зобов'язання і забезпечення	6817163	9106514	2289351	133,58
Усього активів	15644657	17604784	1960127	112,53
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	11338790	12083280	744490	106,57
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6802916	7957950	1155034	116,98
Чистий прибуток (збиток)	2254188	1473313	-780875	65,36

Отже, за 2019 рік на підприємстві зросла сума залишкової вартості основних засобів на 2242042 тис. грн. (140,3%), що характеризується позитивно, оскільки вказує на поетапне оновлення виробничих потужностей підприємства.

Запаси підприємства за 2019 рік зменшилися на 22586 тис. грн. (96,06%), що характеризується позитивно, оскільки зменшилися запаси готової продукції підприємства, що вказує на збільшення продаж.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги у 2019 році в порівнянні з 2018 зменшилася на 1941176 тис. грн. (73,62%), що характеризується позитивно, оскільки вказує на зростання продаж та збільшення оборотності дебіторської заборгованості.

Гроші та їх еквіваленти зменшилися на 1163 тис. грн. (99,21), що характеризується двоїсто: з одного боку це впливає зниження абсолютної

ліквідності підприємства, з іншого – це вказує, що кошти пішли в «обіг» (на зростання виробничих потужностей, придбання нового обладнання, на інвестиційні програми тощо, що призведе до зростання економічних вигід в майбутньому).

Негативним є зменшення суми власного капіталу підприємства у 2019 році на 734904 тис. грн. (90,79%), що вказує на зменшення ліквідності підприємства та його інвестиційної привабливості.

Сума довгострокових зобов'язань та забезпечень за 2019 рік зросла на 405680 тис. грн. (147,72%), що характеризується негативно, оскільки вказує на зростання залежності від довгострокових зобов'язань.

Зростання суми поточних зобов'язань і забезпечень на 2289351 тис. грн. (133,58%), що вказує на зростання залежності від кредиторів і характеризується негативно.

Зростання підсумку балансу підприємства за 2019 рік склало 1960127 тис. грн. (112,53%), що вказує на активізацію діяльності підприємства і характеризується позитивно.

Чистий дохід ПРАТ «ЦГЗК» за 2019 рік зріс на 744490 тис. грн. (106,57%), собівартість реалізації – зросла на 1155034 тис. грн. (116,98%).

Чистий прибуток за рік зменшився на 780875 тис. грн. (65,36%), що характеризується негативно, а оскільки сума чистого доходу зросла, а сума собівартості зменшилася, то зменшення чистого прибутку вказує на зростання інших супутніх витрат по підприємству.

Фінансовий стан підприємства визначається сукупністю параметрів, які виражають наявність, доцільність розміщення та ефективність використання фінансових ресурсів, реальні та потенційні фінансові можливості. Він є синтетичним показником, який впливає на ефективність господарської діяльності підприємства. У свою чергу фінансовий стан підприємства прямо залежить від результатів його діяльності. Якщо господарська діяльність є прибутковою, то утворюються додаткові джерела засобів, які в кінцевому результаті сприяють зміцненню фінансового стану підприємства. Брак або

неправильне формування і використання активів може виявитися головною причиною несвоєчасності оплати заборгованості перед постачальниками за одержану сировину та матеріали, неповного та неритмічного забезпечення необхідними ресурсами, а отже, й погіршення результатів виконання підприємством своїх зобов'язань перед найманими працівниками, власниками та державою.

За даними аналітичного балансу-нетто (додаток К) можна зробити висновки щодо складу, структури й динаміки майна. Найбільшу частку в активах підприємства на початок і кінець 2018 року складають оборотні активи – 54,91% та 56,11%, на кінець 2019 року – необоротні активи – 55,78%, що характеризує підприємство як фондомістке.

За 2018 рік сума необоротних активів зросла на 367579 тис. грн. (105,74%), з них основні засоби – на 639519 тис. грн. (112,99%), що пов'язано з їх дооцінкою та оновленням рухомого складу. За 2019 рік сума необоротних активів зросла на 3045108 тис. грн. (144,95%), з них основні засоби зросли на 2242042 тис. грн. (140,30%), що пов'язано із їх зношенням та списанням і характеризується позитивно, оскільки вказує на збільшення виробничих потужностей та зростання інвестиційної привабливості.

Сума оборотних активів за 2018 рік зросла на 1029959 тис. грн. (113,29%), а у 2019 році – зменшилася на 1102572 тис. грн. (87,44%), що пов'язано з тим, що зросли продажі і зменшилася сума дебіторської заборгованості. Така ситуація характеризується позитивно.

Вартість запасів за 2018 рік зросла на 117346 тис. грн. (125,72%), а у 2019 році – зменшилася на 22586 тис. грн. (96,06%). Зростання дебіторської заборгованості у 2018 році склало 1149976 тис. грн. (118,52%), а у 2019 році – зменшилася на 1941176 тис. грн. (73,62%), що характеризується позитивно.

Незначну частку майна підприємства складають гроші та їх еквіваленти (відповідно: 3,26%, 1,03%, 1,1%) і витрати майбутніх періодів (відповідно: 0,37%, 0,59%, 0,62%). За 2018 рік сума грошей та їх еквівалентів зменшилася на 302251 тис. грн. (34,84%), у 2019 році – зросла на 32744 тис. грн.

(120,27%), що характеризується негативно. Сума витрат майбутніх періодів за 2018 рік зросла на 38715 тис. грн. (173,17%), а за 2019 рік – зросла на 17591 тис. грн. (119,20%).

Загалом вартість майна ПРАТ «ЦГЗК» за 2018 рік зменшилася на 1436253 тис. грн. (110,11%), що характеризується позитивно, а за 2019 рік – зросла на 1960127 тис. грн. (112,53), що характеризує зростання ділової активності підприємства.

За 2018 рік частка власного капіталу ПРАТ «ЦГЗК» була значна – 50,07% та 50,99% відповідно на початок та кінець року, а за 2019 рік – менше половини – 41,14%, що характеризується з негативною точки зору.

За 2018 рік сума власного капіталу підприємства зросла на 863083 тис. грн. (112,13%), а за 2019 рік зменшилася відповідно на 734904 тис. грн. (90,79%), що характеризується негативно. Довгострокові зобов'язання за 2018 та 2019 роки зросли відповідно на 628 тис. грн. (100,07%) та 405680 тис. грн. (147,72%) відповідно. Поточні зобов'язання ПРАТ «ЦГЗК» за 2018 рік зросли на 572542 тис. грн. (109,17%), у 2019 році – на 2289351 тис. грн. (133,58%), що характеризується негативно.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги у 2018 році зросла на 22777 тис. грн. (103,34%), а у 2019 році – зросла на 643770 тис. грн. (191,35%). Кредиторська заборгованість за розрахунками у 2018 році зросла на 556632 тис. грн. (110,02%), а у 2019 році – на 1645581 тис. грн. (126,92%). У 2018 році сума іншої поточної заборгованості зросла на 572542 тис. грн. (109,17%), а у 2019 році – зросла на 2289351 тис. грн. (133,58%), що характеризується негативно.

Ефективність використання майна ПРАТ «ЦГЗК» дозволяють оцінити показники прибутковості, наведені в таблиці 2.2.

Оцінюючи прибутковість загального капіталу видно, що з однієї гривні майна підприємство одержало на початок року 2,99 коп. чистого прибутку, а на кінець – 19,4 коп. збитку. Зменшення показника на 0,62 коп. характеризується негативно.

Таблиця 2.2 – Аналіз прибутковості ПРАТ «ЦГЗК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	2018	2019	Відхилення
Прибутковість загального капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,151	0,089	-0,062
	Валюта балансу			
Прибутковість власного капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,299	0,194	-0,105
	Власний капітал			
Прибутковість позикового капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,305	0,163	-0,142
	Позиковий капітал			
Прибутковість необоротних активів (іммобілізованих)	Чистий прибуток (збиток)	0,342	0,178	-0,164
	Необоротні активи			
Прибутковість оборотних (мобільних) активів	Чистий прибуток (збиток)	0,270	0,177	-0,094
	Оборотні активи			

Прибутковість власного капіталу показує, скільки чистого прибутку припадає на суму власного капіталу підприємства. Ці показники складають 30,5 коп. чистого прибутку на початок 2019 року та 19,4 коп. чистого прибутку на кінець. Зменшення показника на 10,5 коп. характеризується негативно. Натомість, прибутковість позикового капіталу показує, скільки чистого прибутку припадає на запозичений капітал: у 2018 році це 30,5 коп. прибутку та 16,3 коп. прибутку у 2019 році. Зменшення показника на 14,2 коп. характеризується негативно.

Прибутковість необоротного та оборотного капіталу показує відповідно, скільки прибутку приносить підприємству використання необоротних та оборотних активів. Ці показники у 2018 році складають відповідно: 34,2 та 27 коп. прибутку від використання необоротних та оборотних активів; у 2019 році – відповідно 17,8 та 17,7 коп. чистого прибутку. Зменшення показника відповідно на 16,4 коп. по необоротному та на 9,4 коп. оборотного капіталу характеризується негативно.

Аналіз фінансової стійкості підприємства в довгостроковій перспективі наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз фінансової стійкості довгострокової перспективи
ПРАТ «ЦГЗК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	Звітний період		Відхилення
		2018	2019	
Коефіцієнт концентрації власного капіталу (фінансової незалежності)	Власний капітал	0,510	0,411	-0,099
	Валюта балансу			
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал	0,490	0,589	0,099
	Валюта балансу			
Коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу	Позиковий капітал	0,961	1,431	0,470
	Власний капітал			
Коефіцієнт фінансування (залежності)	Валюта балансу	1,961	2,431	0,470
	Власний капітал			
Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань	Довгострокові зобов'язання	0,1066	0,1734	0,067
	Власний капітал			

Коефіцієнт концентрації власного капіталу (фінансової незалежності) визначає частку коштів власників підприємства в загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства. Згідно виконаних розрахунків цей коефіцієнт на початок року складав 51%, а на кінець – 41,1%, тобто відбулося його зменшення 9,9%. Так як коефіцієнт концентрації власного капіталу у 2019 році менше 50,0%, то це характеризує ПРАТ «ЦГЗК» як фінансово нестійке підприємство, так як частка власного капіталу незначна.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу характеризує залежність підприємства від позикових коштів. Цей показник є оберненим до коефіцієнту власного капіталу, його відсоток значний: станом на початок року він складав 49%, а станом на кінець року – 58,9%, що свідчить на значну залежність від кредиторів, а його зростання на 9,9% характеризується негативно.

Зростання показника співвідношення власного і позикового капіталу з 96,1 до 1,431 (на 0,47) свідчить про значне зростання залежності

підприємства від кредиторів, тобто про зменшення його фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансування на початок 2019 року склав 1,961, а на кінець 2019 року відповідно 2,431. Зростання цього показника на 0,47 характеризується негативно.

Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань за 2019 рік незначний: 10,66% та 17,34% на початок і кінець року, а його зростання на 6,7% характеризується негативно.

Далі аналізуємо показники фінансової стійкості короткострокової перспективи (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Аналіз фінансової стійкості короткострокової перспективи ПРАТ «ЦГЗК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	2018	2019	Відхилення
Власні оборотні засоби (ВОЗ)	Власний капітал + Довгострокові зобов'язання - Необоротні активи - Необоротні активи і групи вибуття	2053165	-1321167	-3374332
Нормальні джерела формування оборотних активів (НДФОА)	ВОЗ + Короткострокові кредити банків + Векселі видані + Кредиторська заборгованість по товарним операціям	2762557	45079	-2717478

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яке підприємство має у своєму розпорядженні. Негативне значення цього показника у 2019 році – -1321167 тис. грн. показує, що підприємству не вистачить власних коштів для покриття поточної заборгованості. Зменшення цього показника в динаміці на 3374332 тис. грн. – негативна тенденція діяльності підприємства.

При порівнянні нормальних джерел формування оборотних активів двох періодів видно, що він має позитивне значення – відповідно 2762557 тис. грн. та 45079 тис. грн., а зменшення показника на 2717478 тис. грн. характеризується негативно і свідчить на погіршення фінансового стану

підприємства. Так, аналіз вказує, що ПРАТ «ЦГЗК» у 2018 та 2019 роках має хитливе фінансове становище.

Оцінка ліквідності наведена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Аналіз ліквідності ПРАТ «ЦГЗК» за 2018-2019 роки

Назва показника	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець	Відхилення
Коефіцієнт поточної ліквідності (загального покриття)	Оборотні активи + ВМП	1,301	0,854	-0,442
	Поточні зобов'язання + ДМП			
Коефіцієнт швидкої ліквідності (критичної)	Оборотні активи + ВМП - Запаси	1,217	0,794	-0,422
	Поточні зобов'язання + ДМП			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	Грошові кошти та їх еквіваленти + Поточні фінансові інвестиції + ВМП	0,035	0,028	-0,007
	Поточні зобов'язання + ДМП			

Коефіцієнт поточної ліквідності ПРАТ «ЦГЗК» на початок 2019 року значив 1,301, на кінець 2019 року – 0,854, а критичне значення цього показника визначене в межах від 1 до 1,5. Така ситуація є свідченням нестабільної ситуації підприємства в кінці 2019 року, яке не буде в змозі оплатити свої рахунки, а його незначне зменшення на 0,442 характеризується негативно.

Коефіцієнт швидкої ліквідності більше нормативного значення (0,7-0,8): 1,217 та 0,794 на початок та кінець 2019 року, а його зменшення на 0,422 свідчить про значне погіршення ліквідності. Недостатній його рівень означає, що платоспроможність підприємства перебуває в негативному становищі.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яку частину короткострокових зобов'язань можна за необхідності погасити негайно. Оскільки теоретичне значення коефіцієнту становить 0,2-0,25, а за виконаними розрахунками ці показники набагато менше – 0,035 та 0,028, то можна зробити висновок, що ПРАТ «ЦГЗК» не зможе швидко повернути свої

борги.

Завершальним етапом фінансового аналізу є прогнозування ймовірності банкрутства підприємства (таблиці 2.6 та 2.7).

Таблиця 2.6 – Прогнозування банкрутства ПРАТ «ЦГЗК» у 2018-2019 роках по Спрінгейту

Окремі показники	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець
X1	Оборотні активи	0,561	0,436
	Всього активів		
X2	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	0,164	0,092
	Всього активів		
X3	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	0,377	0,179
	Поточні зобов'язання		
X4	Доход (виручка) від реалізації	0,725	0,686
	Всього активів		
Z	Показник банкрутства ($X1 \cdot 1.03 + X2 \cdot 3.07 + X3 \cdot 0.66 + X4 \cdot 0.4$)	1,620	1,125

За даними розрахунків показник Z по Спрінгейту за 2018 рік склав 1,62, а за 2019 рік – 1,125, що вказує на низьку ймовірність банкрутства.

Таблиця 2.7 – Прогнозування банкрутства ПРАТ «ЦГЗК» у 2018-2019 роках по Таффлеру

Окремі показники	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець
X1	Прибуток від реалізації	0,665	0,453
	Короткострокові зобов'язання		
X2	Оборотні активи	1,145	0,741
	Зобов'язання		
X3	Короткострокові зобов'язання	0,436	0,517
	Всього активів		
X4	Виручка від реалізації	0,725	0,686
	Всього активів		
Z	Показник банкрутства ($0,53 \times X1 + 0,13 \times X2 + 0,18 \times X3 + 0,16 \times X4$)	0,696	0,539

За даними виконаних розрахунків, розрахований показник Z за Тафлером за 2018 рік – 0,696, за 2019 рік – 0,539, що показує низький рівень імовірності банкрутства.

Таким чином, аналіз фінансового стану ПРАТ «ЦГЗК» показав, що за 2019 рік підприємство погіршило результати своєї діяльності: зменшилася сума грошових коштів, зменшилася сума власного капіталу, зменшилася сума чистого прибутку, що в свою чергу вплинуло на зниження показників прибутковості, фінансової стійкості та ліквідності підприємства. Однак, показники імовірності банкрутства вказує на його низьку можливість.

2.2 Організація обліку та облікова політика підприємства

Бухгалтерський облік – спеціальний вид управлінської роботи і як функція управління є складовою загальної трудової діяльності людей у сфері управління. Водночас бухгалтерський облік уявляє собою один із напрямків управління як інформаційний процес та окрема підсистема економічної інформації.

З метою систематизації узагальнюючих даних про стан того чи іншого господарства, про його складові елементи в суспільному житті, про зміни, які у нього відбувалися, про стан взаємовідносин господарства з іншими господарствами і визначення на цій підставі результатів господарювання проводять бухгалтерський облік.

Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [62] визначає бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність

підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, що характеризує технологічний аспект бухгалтерського обліку. Законодавчого визначення терміна «організація обліку» немає, але у фахових виданнях під ним розуміють цілеспрямовану діяльність з упорядкування і вдосконалення бухгалтерського обліку (його механізмів, структури, процесів тощо).

Обліковий та контрольний процеси здійснюються в бухгалтерії та інших функціональних підрозділах апарату управління, що потребує чіткого визначення завдань і функцій як кожного з цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Із цією метою слід будувати організаційно-функціональну модель бухгалтерії та інших підрозділів.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

В обліку фіксуються виробничі та правові аспекти господарювання. Тому виникає необхідність юридичної доказовості бухгалтерських записів, яка досягається спостереженням, сприйняттям, вимірюванням та фіксуванням фактів. За своїм характером технологія бухгалтерського обліку поділяється на три етапи доказовості : первинне спостереження, вторинне та третинне. Кожному етапу доказовості притаманні свої елементи й прийоми доказовості та відповідають технологічні етапи: документування, поточний облік, узагальнюючий (підсумковий облік).

З метою забезпечення єдиних принципів, методів і процедур, використаних для упорядкування й надання фінансової звітності, ПРАТ «ІЦЗК» протягом 2018 року була забезпечена незмінність правил, якими воно керувалося при вимірі, оцінці й реєстрації господарських операцій.

Наказ №3 від 04.01.2018 «Про облікову політику підприємства та

організацію бухгалтерського обліку» ПРАТ «ЦГЗК» розроблено на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, МСФЗ та інших нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку. Облік на підприємстві автоматизований за допомогою управлінської інформаційної системи SAP ERP.

Положення облікової політики ПРАТ «ЦГЗК» послідовно застосовуються протягом усіх представлених звітних періодів, якщо не вказано інше.

Підготовка фінансової звітності за МСФЗ вимагає, щоб керівництво підприємства застосовувало власні судження, оцінки та припущення, які впливають на застосування облікової політики та зазначену в звіті величину активів і зобов'язань, доходів і витрат.

Оцінки та пов'язані з ними допущення засновані на минулому досвіді та інших факторах, які при існуванні обставин є обґрунтованими, результати яких формують основу професійних суджень про балансову вартість активів і зобов'язань, які не доступні з інших джерел. Незважаючи на те, що ці оцінки ґрунтуються на всій наявній у керівництва інформації про поточні обставини і події, фактичні результати можуть відрізнятись від цих оцінок. Області, де такі судження особливо важливі, області, які характеризуються підвищеною складністю, і область, де допущення і розрахунки мають велике значення для фінансової звітності за МСФЗ.

Товарно-матеріальні запаси показують в балансі за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, залежно від того, яка з них нижча.

Вартість запасів визначається за середньозваженим методом.

Вартість готової продукції та незавершеного виробництва включає вартість сировини, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і відповідні виробничі накладні витрати, розподілені на підставі нормальної виробничої потужності, але не включаються витрати за позиковими коштами.

Чиста вартість реалізації являють собою розрахункову ціну реалізації в

ході нормального ведення бізнесу за вирахуванням розрахунку витрат на завершені роботи над активами та відносяться витрати на збут.

Облікові процеси в бухгалтерії ПРАТ «ЦГЗК» автоматизовано за допомогою програми SAP ERP. Вона пропонує всі необхідні засоби для підтримки і оптимізації бізнес-процесів. Система надає основу для організації процесів за рахунок інтеграції інформації і інформаційних потоків, а також відтворення бізнес-функцій для створення структури, орієнтованої на управління процесами. Діяльність бухгалтерії на ПРАТ «ЦГЗК» здійснюється на підставі положення про бухгалтерську службу. Працівники бухгалтерії в процесі своєї діяльності керуються відповідними посадовими інструкціями (додаток Л).

На ПРАТ «ЦГЗК» децентралізована форма організації бухгалтерського обліку. Облік ведеться з моменту створення підприємства, і протягом його функціонування. Структура управління головної бухгалтерії комбінату базується на чіткому підпорядкуванню і схема її представлена в додаток М.

За ведення бухгалтерського, податкового і статистичного обліку на підприємстві відповідальним є головний бухгалтер.

Особливе місце в організації бухгалтерського обліку мають організаційні регламенти, а саме: положення про бухгалтерську службу і посадова інструкція. Положення складається з розділів: загальні положення, завдання, структура, функції, взаємовідносини бухгалтерії з іншими підрозділами підприємства, право, відповідальність.

В роботі облікового апарату широко застосовуються графіки. Графіком заздалегідь визначаються види робіт, конкретні виконавці, запланований і фактичний терміни виконання.

Таблично-текстові графіки підрозділяються на: загальні – в цілому по бухгалтерії або іншому функціональному підрозділу апарату управління; структурні – по секторам, групам бухгалтерії і іншим підрозділам; індивідуальні – які складаються на виконання роботи посадовими особами. Таблично-текстові графіки складаються частіше всього строком на місяць,

але можуть охоплювати і більш короткі (день) і тривалі (рік) періоди часу.

Інструменти бізнес-інжинірингу системи SAP ERP дають можливість управляти створенням проектів по обробці інформації в рамках інтегрованого середовища. При цьому повністю використовуються потенційні можливості оптимізації процесів.

Слід зазначити, що система SAP ERP характеризується особливістю ведення податкового обліку.

Сукупність інструментів обліку з запасами знаходять своє відображення у складі бухгалтерському обліку, а саме модуля FI. Модуль призначений для організації основної бухгалтерської звітності, звітності по дебіторах, кредиторам і допоміжній бухгалтерії.

Він включає: Головну книгу, Бухгалтерію дебіторів, Бухгалтерію кредиторів, Фінансове управління, Спеціальний реєстр, Консолідацію і Інформаційну систему обліку і звітності.

Модуль FI є центральним модулем системи SAP ERP. Він відповідає за зовнішній облік і звітність, роботу з рахунками головної книги, в якій реєструються операції, виконувани в інших модулях, перш ніж дані про них вводяться в балансовий звіт і звіт про прибутки і збитки.

Податковий облік так само як і фінансовий побудований на суцільному і безперервному спостереженні за станом господарюючого суб'єкта та процесів, що відбуваються в господарстві.

Операції, пов'язані із обліком ПММ відображаються у первинних документах, аналітичних відомостях за рахунками SAP, головній книзі, балансі, звіті про фінансові результати, а також в пояснювальній записці до фінансової звітності.

Упорядкування руху документів та виконання різних робіт з ними називають документообігом, основне завдання – це оптимізація каналів передавання та зв'язків облікових осередків тобто виконавців. Ці канали зв'язку можуть бути представлені різними ступенями агрегування – від фіксації кожного окремого носія облікової інформації до узагальнюючої

характеристики потоків інформації.

Створення форм документів, формування різних первинних, проміжних та підсумкових (узагальнюючих) даних та показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. Це потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху облікової інформації (документів) як у просторі, так і в часі. Упорядкування цього процесу, тобто руху документів та виконання різних робіт, у практиці називають документообігом. В обліковому процесі переміщуються не тільки первинні документи, а іноді й облікові реєстри та окремі форми звітності.

Документопотік – це сукупність операцій передавання з одного робочого місця на інше даних, зафіксованих на кількох носіях облікової інформації.

Формування документопотоків залежить від організаційної побудови і структури господарства, форми організації обліку, типів, виду та характеру технічних та організаційних засобів, обчислювальних машин, які використовуються в обліковому процесі. Вони бувають різної інтенсивності, що потребує особливої уваги при організації облікового процесу.

Об'єктом організації є рух не тільки документів, а й цілих масивів. Крім того, слід мати на увазі, що в окремих випадках переміщуються і самі облікові реєстри і форми звітності у процесі їх складання. Отже, організації підлягає рух усіх видів облікової інформації. Організацією мають бути охоплені всі операції – від першого запису до здачі документа в архів.

Обробка документів і даних, які вони містять в обліковому процесі, полягає у перетворенні вхідної інформації у вихідну різними механічними і логічними операціями, які можуть бути здійснені вручну або із застосуванням обчислювальних машин. У будь-якому випадку поділ облікового процесу на частини залежить від масштабів робіт та наявності технічних засобів.

Найбільш суттєвими у технології облікового процесу є операції

передавання (від одного виконавця іншому) і обробки (виконання різних технічних, логічних та інших процедур).

Операції передавання умовно можна поділити на чотири види: складання документа із зовні; просування від місця складання до місця обробки; рух у процесі обробки; рух після обробки до місця зберігання - архіву.

Кожний вид операцій складається з кількох елементарних видів робіт, які виконуються окремим виконавцем за визначений заздалегідь час. Кількість таких елементарних робіт може бути різною, залежно від складності тієї чи іншої операції, документа, тривалості його руху.

Раціональна організація руху носіїв облікової інформації потребує мінімального розриву у часі між здійсненням господарського факту та одержанням необхідних відомостей про нього органами управління, застосування найбільш сучасних способів збирання, просування та обробки первинної облікової інформації; попереднього планування та подальшого регулювання; контролю за додержанням строків виконання.

Найбільш поширеним є графічний метод організації руху носіїв інформації. Проте в окремих випадках застосовується також і описувальний метод.

Форма графіка не регламентована. Порядок складання графіків та обсяг характеристик у кожному конкретному випадку визначають організатори. Найчастіше у графіках фіксують тільки основні характеристики руху, які забезпечують виконання облікового процесу та плановість у роботі виконавців, строки передавання документів; особи або структурні підрозділи, які відповідають за передавання документа та додержання строків. В окремих випадках характеристики руху конкретизують, вказують не тільки посади виконавців, а й їхні прізвища, а строки можуть бути конкретизовані не тільки у днях, а й годинах, а іноді у хвилинах. У всіх випадках встановлюють точні строки виконання робіт.

При плануванні руху носіїв облікової інформації особливу увагу

приділяють питанню передавання документа від одного виконавця іншому. Це один з важливих моментів не тільки самого графіка, а й процедури встановлення нормальних психологічних відносин у колективі, оскільки регламентується, хто кому повинен передати документ. Конкретизують при цьому і спосіб передавання різними каналами зв'язку.

Розрізняють індивідуальні та зведені носії облікової інформації.

У всіх випадках для організації руху носіїв облікової інформації доцільно застосовувати графіки табличної форми. Побудова і структура графіків залежать від їх виду. В індивідуальних графіках фіксують: за підметом – види робіт, за присудком – служби, структурні підрозділи, строки виконання та деякі інші характеристики.

Зведені графіки з обліку ПММ та запасних частин – це таблиці, де у підметі вказано назву всіх первинних документів, з яких визначають операції, а у присудку – служби, структурні підрозділи, осіб, які працюватимуть над документом. строки обробки, види процесів обробки, що показано у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Зведений графік руху документів з обліку відпуску палива

Назва первинного документа	Складання та передавання документа		Виконавець або користувач даних			Надходження документа до бухгалтерії, обробка та узагальнення		
	Відповідальний	Строк передавання	Служба, яка приймає документ	Операції над документом	Кому і коли передають	Час приймання документа	Обробка документа і узагальнення даних	Коли та в які строки подають документи
Лімітно-забірна картка	Комірник у момент відпуску	Кожного 11,21,1 числа	Те саме	Контроль за лімітами видачі	Те саме	Щодня до 17.00	Запис в обліковій реєстри	У поточний архів, 6 числа кожного місяця
Разові вимоги на видачу палива	Те саме	16 і 30 числа	Те саме	Те саме	Те саме	Щодня до 16.00	Те саме	Те саме

На кожному етапі облікового процесу організація руху носіїв облікової інформації має свої особливості:

- первинний облік – це утворення первинного документа,
- поточний – організація руху первинних документів за графіками і документопотоків;
- підсумковий облік (узагальнення) – організація показників, які формуються у різних таблицях звітності.

Організація руху документів на етапі первинного обліку потребує встановлення раціональної послідовності їх створення, мінімізації витрат та часу на цей процес.

Загальна тривалість складання документа має бути мінімальною. Для цього необхідно обмежити кількість осіб, які беруть участь у складанні того або іншого документа, та встановити раціональну послідовність складання графіка руху.

Раціональна організація руху документів передбачає встановлення максимально коротких відрізків часу на їх передавання й обробку, визначення конкретних строків передавання документа від виконавця, від одного сектора обліку на інший; від бухгалтерії до обчислювального центру тощо.

Остання операція первинного обліку – це передавання документа на поточний облік.

Операції поточного обліку умовно можна розподілити на чотири види: просування (прийом, передавання) первинних документів, арифметичні дії (підрахунки, розрахунки тощо), групування, перегрупування.

Кожний вид, у свою чергу, складається з кількох елементарних робіт. Кількість та різноманітність цих робіт залежать від наявності або відсутності ПК, їх типу, виду, системи. Ці особливості слід враховувати при організації руху документів і формуванні документопотоків.

Приймання бухгалтерських документів бухгалтерією та обчислювальним центром від МВО підтверджується підписом про

приймання у супровідному документі – ярлику або записом у спеціальних книгах. Організація приймання документів на бухгалтерську обробку залежить від форми обліку і розподілу праці, ступеня автоматизації тощо. При оперативно-виробничому поділі праці в бухгалтерії приймання документів по надходженню виробничих запасів здійснює сектор обліку матеріалів. У цьому секторі документи перевіряються за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення тощо. Далі документи за графіком передають на обробку.

Таким чином, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» питання організації обліку відноситься до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства й установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, зберігання й обробки документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами. ПРАТ «ЦГЗК» самостійно визначає облікову політику.

2.3 Синтетичний та аналітичний облік ПММ

Запаси на підприємство можуть надходити в результаті:

- придбання за плату (первісна вартість);
- виготовлення власними силами підприємства (по фактичній собівартості);
- внесення до статутного капіталу підприємства (по справедливій вартості);
- безоплатного одержання (по справедливій вартості);

– обміну на подібні (неподібні) активи.

ПММ надходять від постачальників із супровідними документами – рахунками-фактурами, рахунками, товарно-транспортними накладними та іншими, що підтверджують кількість вантажу, що надійшов, які засвідчують постачальника та порядок оплати.

Одержання ПММ безпосередньо від постачальника або від транспортної організації здійснюється МВО, на яку виписується доручення.

Отримані ПММ відповідно до виписаних супровідних документів доставляються на склад підприємства або МВО.

У період прийому ПММ їх ретельно перевіряють на відповідність кількості, асортименту і якості за даними, зазначеними у супровідних документах. При виявленні невідповідності кількості або якості ПММ, що надійшли, даним супровідних документів, одержувач зобов'язаний скласти акт про прийом ПММ (типова форма № М-7).

Для перевірки ПММ і складання акту організується комісія, у яку обов'язково включається МВО та представник постачальника; при його неявці цей акт складається за участю представника незацікавленої організації.

При виявленні недостачі або псування ПММ, що надійшли по залізниці, водним транспортом, підприємство вимагає від адміністрації дороги або порту складання комерційного акту і одержання його засвідченої копії, що є підставою для відшкодування одержувачу оплаченої вартості вантажів, що недонадійшли, від транспортної організації.

Первинні документи постачальника ПММ реєструються в журналі реєстрації документів. Кожному первинному документу привласнюється порядковий номер.

При виписці платіжних документів вказується сума податку на додану вартість, що у вартість матеріалу не входить, а записується окремою сумою. Дана сума визначається як добуток фактичної вартості матеріалів на відсоток ПДВ, установлюваний законодавством України. На підставі даних

документів виписується податкова накладна.

Контроль за доставкою ПММ, що здійснюється самовивозом, відбувається посилаючись на інформацію про реєстрацію виданих доручень. Використані доручення, по яких отримані й доставлені вантажі, погашаються на підставі прибуткових документів складів і т.д. Видані доручення, які непогашені в терміни, що закінчилися, повинні повертатися на підприємство. Зникнення отриманих за дорученням, але не доставлених на підприємство вантажів, тягне за собою розслідування в судово-слідчому порядку й пред'явлення позову про відшкодування збитку МВО, що одержала доручення та вантаж від постачальника.

На ПММ, що надійшли, відповідно до первинних документів заповнюють прибуткові ордери (типова форма № М-4). Прибуткові ордери виписуються на кожний номенклатурний номер або на партію ПММ.

Внутрішнє переміщення ПММ зі складу на склад оформляється спеціальними накладними-вимогами (типова форма № М-11).

У міру надходження прибуткових документів складається реєстр приймання-здачі документів (типова форма № М-13), що передається в одному примірнику в бухгалтерію разом з первинними документами.

На складі комірник кожному виду ПММ привласнює номенклатурний номер, що повторюється у всіх первинних документах, що відбивають рух цього виду.

Оператор АЗС реєструє прийом ПММ в «Книзі передачі змін і руху ПММ за зміну», а комірник реєструє в «Книзі надходжень ПММ», в яких відображається така інформація: номери цистерн, кількість, вид, тип ПММ, місце та дата зливу. Злив на складі повинен проводитися тільки в чисті резервуари. Забороняється злив ПММ однієї марки (виду, типу) у залишок ПММ іншої марки (виду, типу). Після закінчення зливу ПММ із цистерни комірник перевіряє якість і повноту зливу.

Складський облік ПММ частин ведуть в «Картках складського обліку» типової форми. ПММ на складах (заправних пунктах) враховуються у

ваговому вираженні. У прибуткових документах і аналітичному обліку надходження та наявність ПММ відображається у відповідних одиницях виміру.

Надходження ПММ, що знаходяться в процесі фактичного приймання або на відповідальному збереженні, відображається в спеціальній книзі обліку таких цінностей на складі. Комірник у книзі веде записи із розподілом на групи «запасів, що очікують приймання», «запасів, що знаходяться на тимчасовому збереженні».

У реєстрах складського обліку відображаються дані по кожному первинному документу. Первинні документи для подальшого обліку й зберігання здаються в бухгалтерію, а інформація по них залишається на складах і в інших місцях зберігання тільки в реєстрах оперативного обліку.

Після реєстрації того або іншого первинного документа підраховується залишок по картці.

Звірення даних складських і бухгалтерського аналітичного обліків ПММ здійснюється шляхом періодичної оцінки за цінами, кількісним залишкам, за даними складського обліку та на певну дату в зіставленні отриманої загальної суми із сумою залишку за даними з вартості аналітичного обліку, що ведеться в бухгалтерії. Такий метод організації обліку називається оперативно-бухгалтерським або сальдовим.

ПММ без супровідних документів і рахунків-фактур називають «невідфактурованими поставками». ПММ, що надійшли, оприбутковуються на склади за існуючими цінами або виходячи з оцінки попередніх поставок аналогічного виду. Невідфактуровані поставки враховуються як кредитове сальдо по рахунку постачальників, рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», вживаються заходи щодо розшуку постачальника та платіжних документів для погашення заборгованості.

За ПММ, не доставлені перевізником до місця призначення, підприємство іноді оплачує постачальникові їхню вартість. Виникає відволікання коштів на оплату активів, іменованих «матеріальними

цінностями в дорозі». Матеріальні цінності в дорозі враховуються по кожному виду матеріалів і платіжному документу окремо, показуються як дебіторська заборгованість по окремих об'єктах на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Зустрічаються також випадки, коли на підприємство приходять платіжні документи, по яких постачальники не відправили вантаж, – безтоварні рахунки-фактури. Такі оплачені суми варто знімати зі статті «Матеріальні цінності в дорозі» рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» і відносити в дебет рахунку 374 «Розрахунки по претензіях».

Прийняті на відповідальне зберігання ПММ, від оплати яких підприємство відмовилося, ураховуються на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Відбиття господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку щодо надходження ПММ наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Синтетичний облік господарських операцій по надходженню ПММ на ПРАТ «ЦГЗК»

№ з/п	Зміст господарської операції	Обороти		Сума, грн.	Підстави для проведення операції
		Д-Т	К-т		
1	2	3	4	5	6
1	Видана готівка на отримання ПММ	372	301	200	видатковий касовий ордер
2	Оприбутковані ПММ, оплата яких виконана підзвітними особами	203	372	200	авансовий звіт
3	Оприбутковані ПММ, що надійшли від постачальників Нараховано суму ПДВ	203	631	4000	Прибутковий ордер
		641	631	800	
3	Претензія до постачальників за ПММ	374	631	500	Претензія
4	Отримано ПММ безоплатно	203	719	450	Прибутковий ордер
5	Надходження ПММ від засновників у рахунок їхніх внесків у статутний капітал	203	46	6000	Прибутковий ордер
6	Надходження ПММ за ціною імовірного використання від забракованої продукції	203	24	250	Прибутковий ордер
7	Повернення ПММ на склад за цінами імовірного використання	203	23, 91,	250 350	Прибутковий ордер

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6
			92, 93	30 45	
8	Внутрішня передача ПММ	203	203	100	Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів
9	Оприбутковані ПММ відповідно до проведеної інвентаризації	203	719	120	Прибутковий ордер
10	Отримані ПММ в обмін на неподібні активи	203	742	370	Прибутковий ордер

Наявність та відпуск ПММ на підприємстві враховують на наступних субрахунках (в залежності від місця зберігання палива МВО):

- 2031 – бензин і дизельне паливо на складах;
- 2032 – оплачені талони на бензин, дизельне паливо;
- 2033 – бензин і дизельне паливо в баках автомобілів;
- 2034 – тверде паливо на складах;
- 2012 – нафтопродукти по видах палива та масел.

Первинною документацією для обліку руху ПММ на підприємстві є:

- заправна відомість і подорожній лист при списанні ПММ з АЗС (складів);
- відомість видачі талонів при заправленні по талонах;
- подорожній лист, товарно-транспортна накладна у відправника вантажупри списанні ПММ із субрахунку «Рідке паливо в баках».

Бухгалтерія веде кількісний облік витрати ПММ. Облік палива (натурою і у талонах), мастильних матеріалів, спеціальних рідин, що фільтрують елементи, ведеться по цеху в цілому, по кожному автомобілю і по кожному водію. Паливо та моторні масла по окремим автомобілям і по водіях враховується в об'ємних одиницях – літрах. Облік консистентних змащень у всіх випадках ведеться в одиницях маси – тоннах, кілограмах.

Бухгалтер цеху повинен систематично перевіряти своєчасність і

повноту, правильність запису в картках складського обліку нафтопродуктів. Виявлені помилки та неточності повинні бути негайно усунуті. Перевірка даних обліку ПММ бухгалтерією повинна проводитися не тільки по прибутково-видаткових документах, а і шляхом вибіркового звірення даних обліку по окремих видах ПММ із фактичними залишками в натурі.

Відпуск пального та масел для заправлення автомобілів здійснюється зі складу ПММ, з АЗС або шляхом видачі талонів.

Видача ПММ для технічного обслуговування і ремонту рухомого складу та технологічного обладнання здійснюється зі складу ПММ на підставі вимог і товарно-транспортних накладних встановленої форми. ПММ по розписках, запискам і яким-небудь іншим документам зі складу та АЗС не видають.

ПММ на складах (заправних пунктах) ураховуються у ваговому вираженні. ПММ, відпущені на заправлення автомобілів, списуються зі складу на підставі відомостей обліку і видачі ПММ у кілограмах і відносять:

- паливо – на субрахунок 2033 «Бензин і дизельне паливо в баках автомобілів»;

- мастильні матеріали – на рахунок 2034 «Витрати по експлуатації».

На субрахунку 2033 «Бензин і дизельне паливо в баках автомобілів» обліковується також автомобільне паливо, отримане від інших цехів і підприємств.

Залишок палива в баках автомобілів, врахований на субрахунку 2033 повинен відповідати наявності бензину та дизельного палива в баках автомобілів і наявності єдиних талонів на паливо у водіїв. Дані про наявність палива і єдині талони щомісяця підтверджуються актом зняття залишків.

Вартість палива фактично витраченого на експлуатацію автомобілів списується із субрахунку 2033 «Бензин і дизельне паливо в баках автомобілів» у дебет рахунку 2311 «Витрати по експлуатації автомобільного транспорту» або рахунку 9101 «Накладні витрати» залежно від того, на експлуатаційні або обслуговуючі автомобілі було витрачене паливо.

Відповідно до матеріалів про витрату палива, керівництво цеху приймає рішення про стягнення з водіїв вартості перевитрати палива, допущеного з їхньої вини, зменшуючи витрати по експлуатації автомобільного транспорту (2311) або накладні витрати (9101), а підлягаюча стягненню сума відноситься в дебет рахунку 6854 «Розрахунки з різними дебіторами й кредиторами».

Премія за економію палива працівниками цеху відноситься на рахунок 661 «Розрахунки з робітниками та службовцями» і відноситься на рахунки 2311, 9101, 9102, 9200.

Аналітичний облік талонів здійснюється на субрахунку 2032 за видами, місцям зберігання, серіям і номерам.

Відпрацьовані нафтопродукти, здані на нафтобази, ураховуються за цінами реалізації на підставі приймально-здавальної накладної.

У випадку, коли автомобілі працюють на паливі замовника, отримане цехом паливо повинне бути оприбутковане, а видане водієві паливо обов'язково записується у відомість прийому-видачі та у дорожній лист з вказівкою, звідки та скільки отримано палива й підтверджується підписом водія.

Кількість палива при видачі з АЗС цеху записується оператором заправної станції у відомість обліку видачі палива, у якій розписується водій про одержання ПММ. Заправна відомість затверджується заступником начальника цеху по експлуатації. Відомість обліку ведеться відповідно до встановленої форми.

Видача ПММ і вимір їхньої кількості повинні здійснюватися способами та за допомогою вимірювальних приладів і обладнання, допущених для цих цілей Держстандартом. Застосовувані прилади й устаткування повинні забезпечити точний вимір кількості видаваних ПММ, швидкість проведення заправних операцій, не допускати пролиття й забруднення нафтопродуктів при заправленні, а також виключити можливість запалення ПММ при їхній видачі.

При видачі водієві паливних талонів у подорожньому листу і відомість видачі талонів записується кількість виданих талонів. У подорожньому листі розписується особа, що видала талони, а у відомості видачі талонів розписується водій.

Залишок палива, що проставляється в дорожньому листі, не може перевищувати ємності паливного бака автомобіля.

Механік контрольно-пропускового пункту при виїзді автомобіля на лінію в розділі дорожнього листа «рух пального» у графі «залишок при виїзді» записує й засвідчує своїм підписом кількість палива, що перебуває в баках автомобіля. При поверненні автомобіля з лінії в розділі дорожнього листа «рух пального» механік заповнює графу «залишок при поверненні» і засвідчує своїм підписом кількість палива. При роботі на одному автомобілі декількох водіїв облік витрати палива кожним з них ведеться окремо, пропорційно пробігу автомобіля. Диспетчер, користуючись Нормами витрат палива та мастильних матеріалів для автомобільного транспорту, розраховує норми палива по кожному дорожньому листу та записує отримані результати у лист.

ПММ списуються на основі Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 року № 43 [37], які є єдиними для підприємств, організацій і приватних осіб, що експлуатують автомобілі на території України. Наведені в наказі норми є технологічними і включають витрати палива, необхідні для здійснення транспортного і інших процесів. Врахування дорожньо-транспортних, кліматичних та інших експлуатаційних факторів проводиться з допомогою поправочних коефіцієнтів у формі відсоткового збільшення чи зниження початкового значення норми.

Норми витрат оливи та пластичних мастик встановлюються у літрах та кілограмах на 100 літрів витрат палива.

Для автомобілів наказом встановлюються такі види норм витрат палива:

- базова лінійна норма на пробіг автомобіля – 100 км;
- норма на виконання транспортної роботи (враховує додаткові витрати палива при русі автомобіля з вантажем) – на 100 тонно-кілометрів (ткм);
- норма на одну тону спорядженої маси (враховує додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа);
- норма на поїздку з вантажем (враховує збільшення витрат палива, пов'язане з маневруванням та виконанням операцій завантаження і розвантаження) – на одну поїздку;
- норма на пробіг при виконанні спеціальної роботи – 100 км;
- норма на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілях, – на годину або на виконану операцію;
- норма на роботу незалежного обігрівача – на одну годину незалежного обігрівача.

Базова лінійна норма (Нs) встановлюється:

- для вантажних автомобілів (за винятком самоскидів) – у спорядженому стані;
- для легкових автомобілів і автобусів (повна маса яких не перевищує 3,5 т.) та самоскидів – з половиною навантаження;
- для автобусів (повна маса яких перевищує 3,5 т.) – з повним навантаженням (повною масою);
- для вантажопасажирських автомобілів – у спорядженому стані з половиною маси пасажирів.

Базові лінійні норми по типах автомобілів використовуються в розрізі моделей (модифікацій) автомобілів.

Норми поширюються лише на моделі (модифікації) автомобілів із зазначеними технічними даними та особливостями конструктивного виконання.

Базові лінійні норми витрат палива встановлені у таких одиницях вимірювання:

- для бензинових, дизельних автомобілів та автомобілів, що працюють

на зрідженому (скрапленому) нафтовому газі, – у літрах на 100 км. пробігу (л/100км);

– для автомобілів, що працюють на стисненому природному газі, – у нормальних кубічних метрах на 100 км (м³/100 км.);

– для газодизельних автомобілів норми витрат стисненого природного газу наведені в таблицях в м³/100 км, а дизельного палива – в л/100 км.

Для легкових автомобілів і автобусів нормативні витрати палива розраховуються за формулою 2.1:

$$Q_H = 0,01 \times H_s \times 5 \times (1 + 0,01 \times KE), \quad (2.1)$$

де Q_H – нормативна витрата палива, літри (м³);

H_s – базова лінійна норма витрат палива, л/ 100 км (м³/100 км);

S – пробіг автомобіля, км;

KE – сумарний коригуючий коефіцієнт, %.

У випадку використання на легкових автомобілях чи автобусах у зимовий період незалежних обігрівачів витрата палива на роботу обігрівача враховується у загальних нормативних витратах палива таким чином:

$$Q_H = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times KE) + H_{он} \times T_{он}, \quad (2.2)$$

де $H_{он}$ – норма витрат палива на роботу незалежного обігрівача, л/год;

$T_{он}$ – тривалість роботи обігрівача (розраховується згідно в залежності від тривалості роботи автомобіля на лінії та температури навколишнього середовища), год.

При експлуатації легкових автомобілів і автобусів з причепами, які виконують транспортну роботу, що обліковується в тонно-кілометрах, нормативні витрати розраховуються для них, як і для вантажних автомобілів,

що працюють з причепами.

Якщо транспортна робота для зазначених автомобілів не обліковується, до них застосовується коефіцієнт підвищення лінійної норми витрати палива для автомобілів з причепом, розрахованого з урахуванням спорядженої маси причепа.

Для бортових вантажних автомобілів і сідельних тягачів у складі автопоїздів, автомобілів-фургонів та вантажопасажирських автомобілів, які виконують роботу, що обліковується в тонно-кілометрах, нормативні витрати палива розраховуються за формулою:

$$Q_H = 0,01 \times (H_{san} \times S + H_W \times W) \times (1 + 0,01 \times KE), \quad (2.3)$$

де H_{san} – базова лінійна норма витрат палива на пробіг автопоїзда:

$$H_{san} = H_s + H_g \times G_{np}, \text{ л/ 100 км (м}^3\text{/100 км)}, \quad (2.4)$$

де H_s – базова лінійна норма витрат палива на пробіг автомобіля, л/ 100 км (м³/100км);

H_g – норма витрат палива на одну тонну спорядженої маси причепа або напівпричепа, л/100 ткм (м³/100 ткм);

G_{np} – споряджена маса причепа або напівпричепа, т;

H_W – норма транспортної роботи, л/ 100 ткм (м³/100 ткм);

W – обсяг транспортної роботи.

Так, з подорожнього листа встановлено, що легковий автомобіль ГАЗ-31029, що працював в межах міста, здійснив пробіг 143 кілометри. Вихідні дані: базова лінійна норма витрати палива для легкового автомобіля ГАЗ-31029 складає $H_s = 13,9$ л/100 км. Нормативна витрата палива складає: $Q_H = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times KE) = 0,01 \times 13,9 \times 244 \times (1 + 0,01 \times (0)) = 19,88$ л.

Витрата палива в значній мірі залежить від технічного стану

транспортного засобу. Контроль справності засобу проводять шляхом наповнення баку і його пломбування на початку зміни. В кінці зміни, шляхом доливання палива в бака визначають його витрату за зміну. Витрата порівнюється з нормою, що дає оцінку технічного стану засобу.

Заповнені подорожні листи передаються до бухгалтерії для обробки. Подорожні листи обробляються за допомогою спеціальної комп'ютерної програми по обліку ПММ і роботи автотранспорту.

У комплекс автоматизованого робочого місця по обліку ПММ і роботи автотранспорту входять програми й бази даних. У комплекс входять наступні бази даних: накопичувальна база подорожніх листів; накопичувальна база даних по заправних відомостях; довідник кодів автотранспорту; довідник кодів замовників; картотека працівників; довідник місяців.

У накопичувальну базу даних по подорожнім листам вноситься наступна інформація: номер дорожнього листа; дата виїзду й заїзду автомобіля; код автомобіля, марка автомобіля; табельний номер водія, прізвище водія; час роботи, час заїзду й виїзду; показання спідометра, пробіг; код замовника, найменування замовника; рух палива (залишок при виїзді й при заїзді автомобіля, кількість отриманого палива, норма й витрата палива, кількість масла).

До накопичувальної бази даних по виданому паливу заноситься інформація із заправних відомостей: номер подорожнього листа; дата заправлення автомобіля; код автомобіля, марка автомобіля; кількість виданого палива (у літрах і кілограмах), щільність палива; кількість виданих мастильних матеріалів (у літрах і кілограмах), їхня щільність.

Довідники замовників послуг автотранспорту й довідник кодів автомашин складений і ведеться згідно переліку, який наданий автотранспортним цехом. Наприкінці кожної декади видається ряд звітів. Звіти надаються бухгалтерові цеху, економістові, у відділ експлуатації.

Облік витрати й наявності ПММ ведеться по водіям, автомобілям, переділам і по цеху в цілому. Також ведеться облік за відпрацьованим часом

по водіям, автотранспорту, переділам, по цеху. По кожному замовнику ведеться облік відпрацьованого часу, пробігу автомобілів, витрати палива.

Наприкінці місяця залишки палива по автомобілях звіряються із залишками палива по акту, що складається на 25 число звітнього місяця. За підсумками роботи за місяць роздруковуються повідомлення по замовниках, для надання їм вимог і визначення кількості витрат по послугах автотранспорту. Згідно заправних відомостей відбувається списання палива зі складів і АЗС у цехи підприємства.

Програма розраховує, виходячи з введених даних, загальний час роботи автомобіля. Талон замовника на подорожньому листі заповнюється самим замовником автотранспорту.

При введенні інформації з подорожнього листа важливе правильне кодування замовника, для виключення перекручування інформації наприкінці місяця про загальний час по замовникам. Бухгалтер відриває талони замовника й разом з вимогами надає замовникові. Якщо при уведенні інформації в базу даних оператор припустився помилки, наприкінці місяця вносяться коректування.

При введенні інформації із заправних відомостей оператором ЕОМ звіряється відповідність даних по видачі ПММ з даними, записаними в подорожніх листах. Заправні відомості групуються в пачки по датах і змінам заправлення.

На кожний переділ заводиться окрема відомість, у якій по кожній машині записана кількість у літрах палива, отриманого водієм. По відомості виводиться підсумок виданого палива, масел у літрах, а також з урахуванням коефіцієнта щільності розраховується загальна кількість у кілограмах. За кожне число складається звіт по видачі ПММ, де по кожному виду ПММ показане надходження, витрата й залишок на кінець дня.

Для того щоб списати ПММ на виробництво продукції (робіт, послуг), необхідно підтвердити виробничий характер використання цих запасів. Підставою для списання використаного ПММ є подорожній лист. При цьому,

об'єм перевезень вантажними автомобілями не враховується, якщо об'єм не підтверджується товарно-транспортними накладними.

Списання ПММ, використаних на профілактичні та ремонтні роботи, здійснюється на підставі лімітно-забірних карток, видаткових накладних, актів на виконання робіт. Списання ПММ у відповідності з п.16 П(С)БО 9 [51] може здійснюватися згідно одному з вказаних там методів оцінки вибуття запасів.

Відбиття господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку відпуску та використання ПММ наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Синтетичний облік операцій по відпуску та використанню ПММ

№ з/п	Назва господарської операції	Обороти		Сума, грн.	Підстави для проводки
		Дт	Кт		
1	Списання ПММ, використані на профілактичні цілі та ремонтні роботи	23		4200	лімітно-забірні картки, видаткові накладні, акти на виконання робіт
		91		300	
		92	203	222	
		93		233	
		94		2000	
2	Списання ПММ, відпущеного водіям	23	203	4200	подорожній лист
		91		235	
		92		2566	
		68		125	

Таким чином, необхідними умовами організації обліку надходження та наявності ПММ є: правильна організація складського господарства; правильне групування (класифікація) ПММ; розробка їх номенклатури; розробка норм запасу і норм витрат ПММ, правильність визначення їх первісної вартості при надходженні та складання відповідної кореспонденції рахунків по рахунках 203 «Паливо». Документальне оформлення операцій по надходженню ПММ на підприємство за допомогою документів встановлених форм дозволяє організувати їх відповідний синтетичний та аналітичний облік. При цьому відокремлюються супровідні документи і документи, які складаються при їх оприбуткуванні, дані по яким узагальнюються у

відомостях. Облік використання та відпуску ПММ займає важливе місце в бухгалтерському обліку виробничих запасів. Правильне та економне використання ПММ веде до зменшення витрат виробництва, що веде до зниження собівартості продукції.

2.4 Проведення інвентаризації паливно-мастильних матеріалів та відображення їх в обліку

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [62] підприємства зобов'язані здійснювати інвентаризацію виробничих запасів. Інвентаризація є обов'язковою в наступних випадках:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, інвентаризація якого проводилася не пізніше 1 жовтня звітного року;
- при зміні МВО (на день прийому-передачі справ);
- при виявленні фактів розкрадань або зловживань, псування цінностей, а також по припису судово-слідчих органів;
- у випадку пожежі або стихійного лиха;
- у випадку ліквідації підприємства.

Основна мета інвентаризації ПММ частин регламентована Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом МФУ від 02.09.2014 №879 [58].

Інвентаризація ПММ – це перевірка і документальне підтвердження їх наявності, використання та списання. На кожному підприємстві обов'язковим є проведення інвентаризації залишків палива у баках

автомобілів, у талонах та резервуарах з відповідним оформленням інвентаризаційних описів на кожне 1 число місяця.

Для проведення інвентаризації розпорядницькими документами створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. На підприємстві з більшим обсягом робіт для проведення інвентаризації в місцях зберігання та виробництва створюються робочі інвентаризаційні комісії.

Персональний склад інвентаризаційних комісій затверджується керівником підприємства. Результати інвентаризації ПММ оформлюються інвентаризаційним описом.

Інвентаризація ТМЦ здійснюється шляхом переваження, обмірювання на місцях розміщення цінностей. Інвентаризаційні описи складаються окремо на ТМЦ, що перебувають у дорозі, не оплачені в строк покупцями та перебувають на відповідальному зберіганні. На видаткові документи, по яких зроблено відпуск зі складу ТМЦ під час інвентаризації, комісією робиться оцінка, і вони вносяться в окремий опис.

По завершенні інвентаризації бухгалтерія підприємства на підставі описів і фактичних облікових даних звіряє кожний номенклатурний номер з відбиттям результатів у порівнювальній відомості. По всіх розбіжностях МВО дає письмове пояснення. На підставі наявних порівнювальних даних і пояснень комісія робить висновок про порядок регулювання різниць і відшкодування втрат, який оформлюється протоколом засідання інвентаризаційної комісії.

Інвентаризація ПММ на АЗС і складах, здійснюється у присутності представника бухгалтерії зі складанням відповідного акту:

- на перше число кожного місяця (25 число звітного місяця);
- при проведенні ревізії;
- при передачі складу однією особою іншій;
- при виявленні витоку в результаті несправності резервуарів (трубопроводів).

В Акті інвентаризації обсягів залишку пального, який заповнюється у

форми Акта інвентаризації обсягів залишку пального та Порядку його заповнення та подання, затвердженого Наказом МФУ від 25.02.2016 №219 [56] зазначаються обсяги залишку пального: нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші види пального станом на 00 годин 01 березня 2019 р.

Акт складається:

– особою, що здійснює реалізацію пального та яка зареєстрована платником акцизного податку щодо обсягів залишку пального, отриманого від інших суб'єктів господарювання (складається особою, що здійснює реалізацію пального, в тому числі виробником та імпортером);

– особою, яка є власником пального, – щодо обсягів залишку пального, наявних в місцях зберігання у власних або орендованих ємностях, ємностях для транспортування, а також обсягів залишку пального, переданих іншим суб'єктам господарювання на підставі договорів зберігання. Не включаються в Акт такою особою обсяги залишку пального, передані іншим суб'єктам господарювання згідно з договорами комісії, доручення (в тому числі на комісійно-довірчу реалізацію) та іншими аналогічними договорами;

– особою, якій пальне передано згідно з договорами комісії, доручення (в тому числі на комісійно-довірчу реалізацію) та іншими аналогічними договорами, – щодо обсягів залишку пального за такими договорами;

– особою, яка здійснює виробництво пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника, щодо обсягів залишку такого пального.

Обсяги залишку пального в Акті проставляються в кілограмах та літрах, приведених до температури 150С, з округленням до двох знаків після коми.

Відповідальність за достовірність зазначених у Акті відомостей несуть особи, які підписали Акт – керівник та головний бухгалтер підприємства.

Зняття залишків ПММ і виміри щільності рідини нафтопродуктів

здійснюються комісією, призначеною розпорядженням. Ця комісія проводить зняття фактичних залишків ПММ в автомобільних баках, на виробничій ділянці, перевіряє наявність єдиних талонів, робить виміри щільності рідких нафтопродуктів і складає акти за результатами проведення перевірки.

У разі виявлення надлишків нафтопродуктів їх оприбутковують зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства. Нестача запасів у межах норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника на витрати підприємства. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму.

У разі виявлення перевитрат палива його вартість списують за рахунок водія (якщо доведено його вини) або за рахунок прибутку підприємства (якщо вини водія недоведено).

Отже, відбиття господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку по результатам проведення інвентаризації ПММ наведено в таблиці 2.11. ПММ відображаються в балансі по II розділу «Оборотні активи» в рядку 1101 «Виробничі запаси».

Таблиця 2.11 – Синтетичний облік господарських операцій по результатам проведення інвентаризації ПММ

№ з/п	Назва господарської операції	Обороти		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Оприбутковані ПММ, неврахованих в балансі	203	716	2441,32
2	Виявлена нестача ПММ та зарахована до складу витрат звітного періоду	947	203	766, 64

Таким чином, інвентаризація повинна забезпечити максимальне дотримання вимог законодавства у сфері бухгалтерського обліку шляхом підтвердження повноти і достовірності інформації щодо фінансово-

господарської діяльності, що дає можливість уникнути втрат від нестач та збитків та не допустити в подальшому до зберігання матеріальних цінностей недобросовісних працівників.

2.5 Удосконалення обліку ПММ на підприємстві

Використання електронних платежів у діяльності підприємства набуває останнім часом все більшого поширення. Тому доцільним є удосконалення методики обліку руху ПММ шляхом використання електронних карток за допомогою електронних таблиць Excel.

Дані, отримані за допомогою таких таблиць, дозволять бухгалтерській службі не тільки проконтролювати витрати і залишок коштів на картці, але й одержувати всебічні аналітичні дані, основні з яких:

- скільки витрачено коштів за картою за визначений період чи конкретну дату;
- скільки витрачено коштів водієм за зазначеною картою;
- скільки витрачено коштів на ПММ за кожним автомобілем за будь-який період його експлуатації.

Головна перевага Excel – автоматизація складних розрахунків – не завжди застосовується користувачами програми. Тому для одержання даних для аналізу використання електронних карток будується додатковий блок. В даному блоці за допомогою формул з'являється можливість здійснювати розрахунки, базою даних для яких є таблиця – відомість. При обробці баз даних у Excel, як правило, використовуються формули, аргументами яких є масиви даних. Звичайно для зручності використання значень таких масивів у формулах, їм надаються певні імена.

Розрахунок загальних витрат коштів за електронною картою, здійснених конкретним водієм має деяку особливість. У розрахунковому

блоці реалізована можливість одержати дані в декількох аналітичних розрізах за кожним водієм (можлива більш глибока аналітика, але вона потребує ускладнення формул):

- витрати коштів за визначений період за конкретною карткою;
- витрати коштів за один день за конкретною карткою;
- загальні витрати коштів за визначений період за всіма картками.

Також, слід зазначити, що інвентаризація є одним із найважливіших методів бухгалтерського обліку, за допомогою якого забезпечується підтвердження достовірності даних про наявність та стан матеріальних активів, іншого майна, капіталу, резервів та зобов'язань.

Постійно діючі інвентаризаційні комісії на підприємстві здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації, перевіряють правильність визначення інвентаризаційних розбіжностей і обґрунтованість пропозицій щодо їх врегулювання.

Якщо при взаємному заліку нестач і надлишків внаслідок пересортування ПММ, що виявилися у надлишку, перевищує величину, якої не вистачає, то цю різницю додають до облікової вартості цінностей із збільшенням операційних доходів.

Перевищення вартості ПММ, що виявилися у нестачі, над вартістю надлишкових цінностей (взаємний залік кількісних розбіжностей неприпустимий), розглядають як вартісну нестачу, списують на операційні витрати підприємства з одночасним визнанням операційного доходу по вартості, щодо якої конкретних винуватців її виникнення встановлено.

По вартісних розбіжностях, які не віднесені на винних осіб, у протоколах інвентаризаційної комісії мають бути наведені вичерпні пояснення причин, з яких це не може бути здійснено. Після взаємного заліку внаслідок пересортування до нестач ПММ можуть застосовувати норми природного збитку тільки при виявленні фактичних нестач.

Сьогодні операцій із готівкою стає все менше, адже сучасні засоби розрахунку є більш зручними та контрольованими з позиції обліку. Вже

сьогодні за придбання пального на автозаправних станціях (далі – АЗС) окрім оплати готівкою підприємствами може використовуватися безготівковий розрахунок, найбільш популярними формами якого є талони і паливні картки.

Популярність талонів і паливних карток пов'язана не лише з можливістю зафіксувати на певний період ціну на пальне, а й із тим, що операції з використанням талонів стають усе зручнішими на основі запровадження сучасних технологій. Зокрема, замовляти та оплачувати талони можна в режимі онлайн, не витрачаючи час на звернення до менеджера чи похід в офіс.

Оформлення відпуску нафтопродуктів за талонами передбачено підпунктом 10.3.3 «Відпуск нафтопродуктів за талонами» Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України [21]. Форма, зміст та ступінь захисту бланків талонів установлює емітент талона. Необхідними елементами змісту талона є його серійний та порядковий номери.

Щоб використовувати талони для заправки транспортних засобів, суб'єкти господарювання укладають договір з АЗС на купівлю пального (заправку транспортних засобів) за талонами. Договір є підставою для оплати покупцем вартості певного обсягу ПММ, своєю чергою, на оплачену вартість продавець надає покупцеві талони визначених номіналів (5 л, 10 л, 15 л та ін.).

Придбані талони передаються водію, який використовує їх для заправки транспортного засобу на АЗС.

У момент заправки талони є засобом проведення розрахунку за отримане пальне. Така форма розрахунків має свої переваги: придбання талонів усуває потребу систематично видавати відповідальним працівникам кошти під звіт для заправлення автомобілів із подальшим затвердженням авансового звіту.

Також відбувається економія коштів: у зв'язку з тим, що вартість

пального невпинно зростає, підприємству вигідно забезпечити свої потреби в ньому на певний період наперед, придбавши його за нижчою ціною.

Отримані талони не є ПММ, підприємство на підставі талонів не контролює ресурси у вигляді ПММ, тому начебто відображати талони на субрахунку обліку активів (ПММ) немає підстав і ряд авторів пропонують їх обліковувати по рахункам грошових документів.

Однак талони не є повною мірою грошовими документами, а тим паче отриманими гарантіями. Облік талонів на рахунку 331 «Грошові документи в національній валюті» або на рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані» тільки ускладнить облік та й уведе в оману користувачів звітності, оскільки потрібно відчувати тонку принципову межу між сутністю паливних талонів і грошовими документами чи гарантіями, тому пропонуємо обліковувати талони все ж на субрахунку 203 «Паливо».

Окрім талонів, підприємство може використовувати паливні картки – інструмент безготівкового розрахунку, що передбачає використання банківських технологій та є засобом ідентифікації користувача й отримання передплаченого пального в мережі АЗС.

Тобто ці картки за принципом дії аналогічні банківським, але їх платіжною одиницею можуть бути не лише грошові кошти, а й літри.

Інструкція №291 [20] не містить указівок щодо обліку паливних карток, тому пропонуємо обліковувати їх в аналогічному порядку. Знову ж таки саме паливо оприбутковується на баланс або в момент перерахунку коштів за паливні картки (якщо підприємство одразу набуває право власності на пальне), або в момент фактичної заправки транспортних засобів.

Паливні картки як активи можуть обліковуватися на різних рахунках – залежно від терміну їх дії. Паливні картки, отримані у власність підприємства з терміном дії до одного року, визнаються малоцінними швидкозношуваними предметами та обліковуються на однойменному рахунку 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», а з терміном дії більше одного року – іншими необоротними активами та обліковуються на

субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Можлива ситуація, коли паливна картка, реалізована підприємству, залишається у власності постачальника пального, тому відобразити її як актив на балансі немає підстав. Такі паливні картки обліковують на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», відкривши відповідний субрахунок.

Ми пропонуємо з метою удосконалення аналітичного обліку талонів та паливних карток вести в окремому журналі, форму якого запропоновано наведено в додатку Н. Ключовою перевагою запропонованого реєстру аналітичного обліку є можливість відображення усіх операцій (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному журналі, адже більшість документів – відомостей і журналів, які пропонуються науковцями та практиками, призначені лише для обліку таких активів за одним напрямом руху.

Таким чином, удосконалення облікового процесу з ПММ пов'язано з використанням стандартних можливостей комп'ютерної техніки. За допомогою відповідного програмного продукту з'являються можливості отримання та оперативного опрацювання додаткових аналітичних даних. Крім того, інвентаризація є одним із найважливіших методів бухгалтерського обліку, що забезпечує підтвердження достовірності даних про наявність та стан матеріальних активів.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ПММ НА ПРАТ «ЦГЗК» ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Організація внутрішнього контролю за операціями з ПММ

Всі акціонери та учасники господарських товариств зацікавлені у отриманні достовірної інформації про діяльність підприємства та незалежній оцінці його доходності. Розмежування процесів володіння та управління, що притаманне корпоративному управлінню, може призводити до виникнення конфліктних ситуацій на рівні підприємства.

Зовнішній контроль на ПРАТ «ЦГЗК» має право здійснювати органи Державної аудиторської служби України, які здійснюють незалежний державний фінансовий контроль від імені Уряду у випадках, передбачених законодавством України. Державна аудиторська служба здійснює перевірки суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.

Також, зовнішній контроль можуть здійснювати органи Державної фіскальної служби, які здійснюють адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів, а також контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів.

Для уникнення конфлікту власників та управлінців на ПРАТ «ЦГЗК» користуються послугами незалежних спеціалістів, експертів у

бухгалтерському обліку та звітності – аудиторів. Разом з тим, створення ефективної внутрішньокорпоративної системи контролю, дозволить своєчасно реагувати на динамічність зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства, забезпечуючи взаємну зацікавленість власників, управлінців та держави у достовірності обліку та звітності, а також законності здійснених операцій.

Під внутрішнім контролем, який є однією з функцій управління, необхідно розуміти процеси перевірки дотримання встановленого, нормативно-правовими актами держави, установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів, порядку формування та зміни усіх складових власного капіталу.

До органів управління ПРАТ «ЦГЗК» входять:

- Загальні збори акціонерів (вищий орган підприємства);
- Наглядова рада (виконавчий орган підприємства);
- Генеральний директор (виконавчий орган підприємства);
- Ревізійна комісія (контролюючий орган підприємства).

Внутрішній контроль на підприємстві здійснюється контрольно-ревізійним відділом, який є частиною структурного підрозділу управління безпеки, керівником якого є директор з безпеки.

Під організацією контрольно-ревізійної роботи розуміють комплекс заходів, направлених на здійснення наступного господарського контролю безпосередньо в відомчих або інших підприємствах. Організація ревізії – це комплекс взаємопов'язаних етапів здійснення наступного господарського контролю безпосередньо на конкретному об'єкті та за його межами.

Планування контрольно-ревізійної роботи на ПРАТ «ЦГЗК» відбувається шляхом складання плану здійснення контрольних заходів контрольно-ревізійним відділом підприємства, який затверджує керівник підприємства.

Для складання плану ревізії необхідно встановити підрозділи, що підлягають ревізії, визначити їх кількість на запланований період, виходячи

із необхідності проведення ревізії підприємства в конкретному періоді, наявності кадрів, які залучаються до проведення ревізії.

План ревізії повинен бути обґрунтованим, тобто враховувати умови роботи об'єкта, що ревізується, тенденції його розвитку, цілі ревізії та витрати часу на її проведення.

Тривалість ревізії встановлюється для кожного об'єкта в залежності від обсягу роботи та кількісного складу ревізійної бригади. Кількість членів групи та час, необхідний для ревізії, обумовлені обсягом господарської діяльності підприємств.

Процес підготовки проведення ревізії включає наступні етапи :

– збір та накопичення матеріалів по всіх закріплених за ревізором підрозділів підприємства на майбутній рік – до таких матеріалів відносяться: акти попередньої ревізії, пропозиції і рішення за її результатами і відомості про їх виконання; бізнес-плани підприємства на період, що підлягає ревізії, і відомості про виконання цих планів на окремі звітні дати; звітність підприємства за період, що підлягає ревізії, рішення вищестоящої організації за останнім річним звітом підприємства і відомості про його виконання ; накази керівника організації, що ревізує, за період, який підлягає ревізії, які мають відношення до діяльності підприємства, в якому призначена ревізія; листування організації, яка ревізує, з підприємством і доповідні записки спеціалістів організації, що ревізує, які побували на підприємстві в службовому відрядженні протягом цього періоду;

– підготовка ревізора до проведення ревізії на конкретному об'єкті підприємстві з моменту отримання наказу;

– складання програми ревізії – її складають керівник групи ревізорів і начальник ревізійного відділу або керівник ревізійної групи і головний бухгалтер. Програма охоплює коло тих показників і ділянок роботи, які повинні бути перевірені ревізором, з обов'язковою вказівкою методу перевірки;

– складання вступної частини акту ревізії та підготовка пакетів описів,

відомостей та інших документів необхідних для узагальнення матеріалів ревізії;

– отримання спеціального розпорядження на право проведення ревізії.

Обстеження підприємства, що ревізується, і його підрозділів проводиться разом з керівником, спеціалістами та головним бухгалтером. При цьому ревізор перевіряє, чи усунені керівництвом недоліки в роботі, відмічені попередньою ревізією. Тут же ревізор знайомиться з веденням обліку і звітності, фіксує існуючу у посадових та МВО документацію, складає її опис.

Після ознайомлення з підприємством ревізори уточнюють план ревізії, складають план проведення інвентаризації активів і доручають бухгалтерії підготувати необхідні облікові дані для порівняння з фактичними даними за результатами інвентаризації. На підставі плану інвентаризації керівник підприємства видає наказ на її проведення. ПММ, що підлягають інвентаризації за місцями їх зберігання, визначаються ревізором, якій виходить із конкретних завдань ревізій.

Після проведення інвентаризації ревізор знайомиться зі станом бухгалтерського обліку. Якщо під час підготовки до ревізії або на її початку буде встановлено, що на підприємстві відсутній належний бухгалтерський облік, що робить неможливим якісне проведення ревізій, то ревізори подають керівництву контрольно-ревізійного відділу доповідну записку, на підставі якої контрольно-ревізійний відділ пред'являє письмові вимоги керівництву об'єкта контролю щодо приведення обліку у відповідність до чинного законодавства, з зазначенням конкретних строків виконання цієї роботи.

На підставі робочого плану кожний учасник ревізії вивчає доручені йому питання. В умовах комплексної ревізії важливо провести попередню підготовку необхідних для ревізії документів. Для цього складають спеціальний перелік матеріалів, необхідних для проведення ревізії.

Після цієї організаційної частини ревізор переходить до найбільш серйозної, відповідальної і трудомісткої роботи – перевірки господарської

діяльності підприємства за документами і регістрами бухгалтерського обліку, його стану, контролю і звітності підприємства. Інформацію про всі виявлені під час ревізії порушення, втрати, сумнівні факти і документи ревізор фіксує у відповідних розділах робочого зошиту.

Крім того, ревізор повинен взяти письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб, а також встановити розмір шкоди та заподіяних збитків, причини і обставини виникнення. Розмір збитків визначається згідно з чинним законодавством.

Після закінчення ревізії ревізор складає пропозиції за результатами ревізії та разом з актом передає їх керівникові, що визначив ревізію, для вивчення та прийняття рішень за ними.

Так, на етапі підготовки проведення перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства розробляється програма (додаток П), яка визначає основні напрямки контролю. Враховуючи перелік перевіряємих питань, складаються робочі плани (додаток Р).

Порушення в веденні обліку та в складанні звітності, виявлені в результаті перевірок, знаходять своє відображення в актах і довідках. Для їх усунення та недопущення в подальшому по результатам перевірок видаються накази по комбінату або розпорядження, в яких указуються заходи по удосконаленню обліку і контролю в структурних підрозділах.

Основним завданням ревізій є визначення правильності дій службових осіб щодо керівництва структурного підрозділу.

Особливість контролю у формі ревізій полягає у тому, що він проводиться на підставі даних первинних документів, записів у облікових реєстрах та за даними звітних форм.

Перевірці підлягають операції по використанню паливно-енергетичних ресурсів в натуральному та вартісному виразі. Такий контроль має виявити недоліки, помилки, які не могли бути визначені у процесі поточного контролю бухгалтерською службою відповідного підрозділу.

Об'єктами організації контролю є виробнича діяльність відповідного

господарського підрозділу і робота виконавців цих підрозділів. Для організації контрольного процесу визначають номенклатури, носії контрольної номенклатури, рух їх у процесі контролю.

Під час ревізії ПММ ЦТА та АТЦ для вибору контрольних номенклатур досліджують такі питання:

- якість та обґрунтованість норм витрат ПММ;
- перевірка документів, що свідчать про надходження, відпуск та використання ПММ;
- правильність синтетичного та аналітичного обліку ПММ.

У зв'язку з тим, що практично неможливо повністю перевірити усю діяльність ЦТА та АТЦ, то під час проведення перевірки визначають критичні точки – моменти господарської діяльності. Контролю насамперед підлягають: види діяльності, які є вирішальними; важливі моменти, що можна реально перевірити.

Результати перевірки повинні мати доказову силу для юридичного підтвердження, що потребує документального відображення результатів контролю у акті або довідці, якщо порушень не виявлено.

Таким чином, з вищенаведеного можна зробити висновок, що при дослідженні організації контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві ревизору необхідно планувати свою діяльність, аналізувати інформацію, отриману під час підготовки до ревізії.

3.2. Методика проведення контролю паливно-мастильних матеріалів на підприємстві

Належний контроль за надходженням ПММ забезпечує ефективність їх використання, що в свою чергу залежить, в значній мірі, від чіткої організації бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю за їх рухом і

використанням у виробництві.

Контроль за надходженням ПММ доцільно проводити за такими напрямками:

- контроль за надходженням ПММ та правильністю документального оформлення даних операцій;
- контроль за правильністю та своєчасністю оприбуткування паливно-мастильних матеріалів;
- контроль розрахунків з постачальниками.

Крім того, в процесі організації контролю ПММ необхідно враховувати особливості облікової політики підприємства щодо вказаних ТМЦ, які визначаються наказом про облікову політику та інформаційними довідками.

Основою внутрішньогосподарського контролю за надходженням та використанням ПММ слугує натуральний (кількісний) облік їх руху на складах та в цехах. Кожна господарська операція оформлюється відповідними документами. Цими ж документами обґрунтовуються записи в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, на основі яких складаються бухгалтерський баланс і звітність. Тому ревізорі для оцінки достовірності здійснених господарських операцій, перш за все, використовують методичні прийоми перевірки документів і записів в регістрах бухгалтерського обліку. Без використання цих прийомів перевірки первинної документації, здійснених записів в облікових регістрах та звітності ніяка ревізорська діяльність неможлива.

Підставою для оприбуткування ПММ на склад підприємства є податкова накладна, товарно-транспортна накладна. При надходженні ПММ МВО (оператори автозаправних станцій) зобов'язані перевірити відповідність нафтопродуктів, що надійшли, по кількості, сортам, маркам, вказаним в накладній. Контроль за додержанням правил прийому ПММ у відповідності з діючими умовами поставок має дуже важливе значення. З цією метою при ревізії облікові записи по оприбуткуванню ПММ вибірково звіряються з рахунками і накладними постачальника.

Так, результати перевірки повноти та своєчасності оприбуткування палива на ПРАТ «ЦГЗК» за січень 2019 року представлені в додатку С і свідчать про відповідність даних супровідних документів і даних складського обліку.

В супроводжувальних документах повинно бути вказано: точне найменування нафтопродуктів, щільність, температура та загальна маса. Крім того, при ревізії звертається увага на таку особливість, що рідке паливо надходить на підприємство по кількості в одиницях маси – кілограмах, а відпуск ПММ під звіт водіям здійснюється в об'ємних одиницях – літрах. Тому при оприбуткуванні бензину і ДП на основі даних про їх питому вагу, вказану в супроводжувальних документах, визначають кількість отриманого палива в літрах, а ревізор обов'язково перевіряє наявність і правильність даних розрахунків.

При таких обставинах бухгалтерський облік на підприємстві повинен забезпечувати повсякденний контроль правильності оприбуткування пального, що надходить, виходячи із щільності пального, що надійшло. В залежності від клімату підприємства самостійно визначають коефіцієнт щільності пального та складають акти на переведення пального із одних одиниць виміру в інші. Коефіцієнти розраховують по кожному виду палива окремо, тому в процесі ревізії перевіряється наявність даних актів та правильність розрахунків коефіцієнтів.

При відсутності розбіжностей між фактично прийнятою кількістю нафтопродуктів і кількістю, зазначеною в товарно-транспортній накладній, МВО розписується про приймання в накладній. При ревізії здійснюється формальна перевірка зазначеного документа, яка передбачає перевірку дотримання діючих форм, послідовності повноти та правильності заповнення реквізитів товарно-транспортної накладної, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів. Даний документ виписується в чотирьох примірниках: один з яких залишається на підприємстві, що одержало товар, а три примірника повертаються водієві (експедиторові), який доставив

нафтопродукт. Нафтопродукти оприбутковуються по типовій міжвідомчій формі М-7 «Акт про приймання матеріалів».

Ревізор також перевіряє, чи не був виявлений факт невідповідності кількості нафтопродуктів, що надійшли (нестачі, надлишки). У разі виявлення невідповідності кількості нафтопродукту, що надійшов, складається акт про нестачу у двох примірниках. Один примірник залишається у МВО, другий вручається водієві, який доставив нафтопродукт. Тому ревізор перевіряє правильність складання акту і своєчасність пред'явлення претензій винній організації. Одночасно встановлюються конкретні особи, з вини яких несвоєчасно пред'явлені претензії, в результаті чого отримані збитки по заготівельним операціям. Перевіряється своєчасність виклику представника постачальника, який зобов'язаний не пізніше ніж на наступний день після отримання виклику повідомити засобами зв'язку (телеграма, факс) про своє погодження на відправлення представника для участі в перевірці.

Нафтопродукти від постачальників отримує особа, яка працює на даному підприємстві. На даному етапі ревізор прибігає до застосування прийому експертної перевірки, яка доповнює формальну і арифметичну, та направлена на виявлення підрбок в документах. В практиці ревізійної діяльності зустрічаються різноманітні підробки документів: дописка тексту, літер, цифр, закреслення, часткове або повне знищення написаного тексту, цифрових записів, підробка підписів. Вони можуть бути виявлені при уважному розгляді документа.

Важливою задачею ревізії операцій, пов'язаних з надходженням ПММ, є перевірка повноти та своєчасності оприбуткування нафтопродуктів. Для цього співставляються найменування та кількість оприбуткованих нафтопродуктів з аналогічними даними супроводжувальних документів постачальників.

Важливим етапом ревізії є перевірка відділу постачання і бухгалтерії по проведенню операцій щодо розрахунків з постачальниками. Ревізор

визначає своєчасність реєстрації банківських документів та документів, що надійшли від постачальників, перевіряє відповідність даних цих документів даним, вказаним у договорах поставок по кількості, гатункам, маркам та строкам відвантаження.

В ревізійній практиці зустрічаються випадки, коли на платіжних документах відсутні підписи відповідних осіб, підтверджуючих необхідність оплати вантажу. По фактам оплати платіжних документів з порушенням діючих правил ревізор складає накопичувальну відомість, групуючи в ній факти за видами порушень, вказує їх причини та винуватців.

Під час ревізії перевіряється правильність відображення на відповідних бухгалтерських рахунках палива, що надійшли від постачальників. Вартість придбаного палива обліковується в бухгалтерському балансі по фактичній собівартості, яка включає в себе витрати на придбання, комісійні винагороди постачальникам, витрати на транспортування, збереження та доставку, що здійснюються сторонніми підприємствами.

Таким чином, контроль за надходженням ПММ має дуже важливе значення. Він здійснюється на основі даних первинного обліку та забезпечує повноту та своєчасність відображення даних про їх рух.

Наступним особливо важливим етапом комплексної ревізії на підприємстві є проведення ревізії операцій по відпуску та використанню ПММ, методика проведення якої включає:

- контроль за здійсненням операцій, пов'язаних з відпуском та використанням ПММ;
- контроль за відпуском ПММ під звіт водіям власного підприємства для здійснення господарської діяльності;
- контроль за дотриманням норм витрачання ПММ.

При цьому враховується, що облік руху ПММ включає два основних напрямки: відпуск та використання. Тому організація їх контролю пов'язана з наступними процедурами:

- розрахунок фактичної вартості одиниці ПММ;

- встановлення норм витрат;
- розрахунок пробігу кожного транспортного засобу за звітний період;
- розрахунок кількості палива, використаного для здійснення врахованого пробігу транспортних засобів у звітному періоді за встановленими нормами;
- перевірка документального обліку паливно-енергетичних витрат.

Для такої перевірки використовуються квартальні норми витрат, які для визначення матеріально-технічного забезпечення підприємства на звітний період, особливо паливом, мають сезонні коливання при виробничому споживанні.

Річні норми витрати дозволяють визначити річну потребу підприємства у паливі, а також скласти матеріальні баланси і плани його розподілу. При цьому також використовують карти розрахунку норм витрат палива, відомості специфікованих норм витрат, відомості зведених норм витрат. Картки розрахунку норм витрат палива зберігаються в картотеці служби матеріальних нормативів підприємства, у порядку номерів автомобілів та матеріально-відповідальних осіб.

Також, в процесі контролю за деякими дефіцитних марками бензину на ЦТА та АТЦ ПРАТ «ЦГЗК» перевіряється правильність складання балансу їх руху у відповідності із встановленими нормами витрат.

В процесі контролю ПММ використовують інформацію про відпуск палива зі складу, повернення його водіями автомобілів на склад шляхом складання подорожніх листів та заповнення карток обліку витрачання палива автомобілем, де вказується фактичне і нормативне витрачання палива по кожному подорожньому листу (економія чи перевитрати) та особової картки водія, в якій відображається фактичне і нормативне витрачання палива за кожним подорожнім листом і виводяться результати роботи за місяць (економія чи перевитрати), які є підставою для нарахування премій за економію чи утримання перевитраченого палива.

Для перевірки правильності визначення та відображення витрат ПММ

використовують норми витрат ПММ і являють собою систему показників і поправочних коефіцієнтів до них, що дозволяють «прив'язати» витрати ПММ до моделі (модифікації) і умов експлуатації автотранспорту.

Так, для контролю використовують наступні види норм витрат палива:

- базова лінійна норма на пробіг автомобіля – на 100 км.;
- норма на виконання транспортної роботи (враховує додаткові витрати пального при русі автомобіля з вантажем) – на 100 т/км.;
- норма на одну тонну спорядженої маси (враховує додаткові витрати пального при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа);
- норма на поїздку з вантажем (враховує збільшення витрат палива, пов'язане з маневруванням і виконанням операцій навантаження і розвантаження);
- норма на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілях (в розрахунку на одну годину роботи або на виконану операцію);
- норма на одну годину роботи автомобільного обігрівача.

Базова лінійна норма є підставою для перевірки розрахунку допустимої межі витрат палива з урахуванням встановлених видів норм витрат, кліматичних та інших умов експлуатації автомобіля.

Базові лінійні норми витрат палива встановлені в таких одиницях вимірювання:

для дизельних автомобілів та автомобілів, що працюють на зрідженому (скрапленому) нафтовому, газі, на бензині, – у літрах на 100 км пробігу (л/100км);

для автомобілів, що працюють на стислому природному газі, у нормальних кубічних метрах на 100 км. для газодизельних автомобілів. Норми витрат стисненого природного газу наведені в м³ на 100 км, а дизельного палива – поруч в л/100км.

Так, при контролі розрахунку норм видачі палива водіям ЦТА при

експлуатації автомобіля ГАЗ - 3221 «Газель» були використані наступні дані:

- робочий обсяг двигуна – 2300 м3;
- максимальна потужність двигуна – 73,5 кВт;
- тип коробки передач – 5 М;
- загальна пасажиромісткість - 9+1 чол;
- вид використаного обладнання (різниця спорядженої маси) – 0,68 т;
- пробіг автомобіля відповідно до показників спідометра – 1 200 км.

Згідно норм витрат бензину на пробіг автомобіля лінійна норма для базового автомобіля НS модифікації становить 19,0 л/100км.

Розрахунок норм витрат бензину на 100 км пробігу здійснюється за наступною формулою: $N_s = 19 + 0,68 \times 2 = 20,36$ (л/100км).

Розрахована норма витрат бензину на 1 200 км дорівнює 244,32 л., що відповідає даним обліку.

Далі по даним подорожнього листа було встановлено, що автобус Ikarus-280.33 працював на маршруті в зимовий період при температурі – 22°C з використанням штатних обігрівів салону Sirokko -268 спільно з Sirokko-262 (обігрівач причепа), здійснив пробіг 164 км., працюючи на лінії 8 годин. При цьому були враховані наступні дані розрахунку нормативних витрат палива: базова лінійна норма витрат палива для міського автобусу Ikarus-280.33 становить $N_s = 43,0$ л/100км. Надбавка за роботу при температурі менше 10°C $K_1=11\%$ (за розпорядженням керівника підприємства). Надбавка за роботу, яка потребує частих технологічних зупинок, пов'язаних з посадкою і висадкою пасажирів, $K_2 = 10\%$. Надбавка за роботу в умовах міста з населенням від 0,5 до 1,0 млн. чол. – $K_3 = 6\%$ (за наказом керівника підприємства). Норма витрат палива на роботу обігрівача Sirokko-268 спільно з Sirokko-262 $N_{он} = 3,5$ л/год.

Отже, нормативні витрати палива складають: $Q_h = 0,01 \times N_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_Z) + N_{он} \times T_{ОН} = 0,01 \times 43 \times 164 \times (1 + 0,01 \times (11 + 10 + 6)) + 3,5 \times 8 = 117,61$, що відповідає даним обліку.

Крім того, в процесі перевірки на ЦТА та АТЦ ПРАТ «ЦГЗК» було

встановлено, що для обліку використання палива застосовується документальний метод обліку, при якому визначення витрачання ПММ здійснюється за нормами шляхом множення кількості виготовлених деталей на норму витрат, які встановлені на підприємстві, а фактичні витрати матеріалів визначаються додаванням відхилень та змін від норм, які документально відображені за звітний період. При цьому в наряді на відрядну роботу або в іншому первинному документі вказується кількість виданого в роботу палива.

Для такої перевірки були залучені картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення та ЛЗК, звіти, акти виконання робіт, розрахункові відомості.

Працівники АЗС, що безпосередньо пов'язані з прийманням, зберіганням і відпуском ПММ, проходять навчання на спеціальних курсах і допускаються до роботи лише за наявності відповідного посвідчення, відсутність якої забороняє займати їм відповідні посади. Тому в процесі ревізії перевіряється наявність у працівників АЗС відповідних посвідчень.

Працівники АЗС повинні знати правила пожежної та екологічної безпеки, правила користування вимірювальною технікою, вимоги нормативних документів та умови утримання АЗС відповідно до санітарних норм.

На автозаправній станції або пункті повинно здійснюватись дотримання норм техніки безпеки, що забезпечує безпечне здійснення виробничого процесу. Для цього на АЗС повинно бути дотримання наступних норм техніки безпеки: наявність первинних засобів пожежогасіння, до яких відносяться вогнегасники, відра, багор, сокира, лом, лопата, ящик з піском, ємність з водою, заземлення. Ревізор повинен перевірити, чи відповідає організація безпеки роботи на АЗС вищевказаним нормам.

Оператор АЗС перед початком роботи (зміни) повинен перевірити правильність доз відпускання паливороздавальних колонок шляхом

контрольного вимірювання обсягу разової дози нафтопродукту, використовуючи зразкові мірники 2-го розряду ємкістю 10 і 50 літрів. Під час роботи колонки при температурі навколишнього повітря за межами діапазону $+20/-5$ °C повинна враховуватися поправка на зміни ємності зразкового мірника по таблиці 5 МІ 1864-88.

Тому, під час перевірки ревизор ПРАТ «ЦГЗК» повинен встановити, чи укомплектована АЗС зразковими мірниками, які застосовуються як для контролю роботи паливороздавальних колонок, так і для контролю відпуску нафтопродуктів під звіт чи на сторону. Застосування засобів вимірювальної техніки здійснюється згідно з Правилами користування засобами вимірювальної техніки №393 [66].

Операції з відпуску нафтопродуктів з АЗС під звіт водіям (заправлення рухомого складу) розглядаються як переміщення матеріальних цінностей. Як правило, перевірку відпуску ПММ під звіт водіям починають з виявлення наявності та технічної обґрунтованості норм витрачання.

Після загального знайомства з організацією контролю за нормуванням ПММ надається можливість перейти до перевірки правильності розробки, встановлення та дотримання лімітів на відпуск нафтопродуктів зі складу через АЗС у виробництво. При цьому необхідно враховувати, що на методику такої перевірки впливають особливості організації виробництва.

Незалежно від особливостей виробництва та способів документального оформлення, перевірку правильності встановлення лімітів по відпуску конкретних видів ПММ здійснюють, виходячи з обсягу випуску продукції, норм витрат палива на одиницю виробів або робіт.

З метою ведення аналітичного обліку відпуску нафтопродуктів у виробництво, а також внутрішньогосподарського контролю в автотранспортному цеху диспетчером виписується подорожній лист на кожного водія, за яким закріплено певний транспортний засіб. Подорожній лист виписується на кожне відрядження або виїзд із гаражу.

Видачу палива водіям проводять по заправочним відомостям, які

заводять на початку кожного місяця на кожного водія. У заправочній відомості вказується прізвище, ім'я, по батькові водія, номер і марка (модифікація) автомобіля, назва пального та залишок пального в баці на початок місяця.

При ревізії відпуску ПММ обов'язково здійснюється перевірка повноти, законності та правильності списання ПММ. Списання палива з під звіту водія проводять згідно картки обліку витрачання пального, яку заводять на кожний транспортний засіб, машину і механізм, після звірки записів в подорожньому листі з заправочними відомостями. В картці фіксуються фактичні та нормативні витрати пального та виводяться відхилення. Ревізором перевіряється наявність нереальної економії або значних перевитрат. Перевіряється також складання на підприємстві відомостей про допущені окремими водіями перевитрати пального понад встановлених норм. В даній відомості повинно бути вказано фамілія водія, кількість та вартість перевитраченого пального. Даний документ розглядається комісією, затвердженою наказом по підприємству, та при визначенні провини водія він подається керівнику підприємства для прийняття рішення про відшкодування вартості перевитраченого пального. В результаті перевірки правильності застосування норм на списання пального на ЦТА (додаток Т) було виявлено надміру списане пальне такими водіями як С.С. Петренко, С.Н. Саєнко та Тимченко Н.Н. у розмірі, відповідно, 18 л, 8 л та 10 л.

Останнім етапом контролю ПММ є перевірка кореспонденції рахунків по відображенню їх величини по даним рахунку 203 «Паливо» за відповідними напрямками використання.

Таким чином, контроль за використанням ПММ здійснюється шляхом перевірки правильності документального оформлення всіх господарських операцій, пов'язаних з їх відпуском і використанням, заправлянням рухомого складу на власному підприємстві, списанням пального та відшкодуванням вартості перевитраченого пального винними особами. Особливо важливе значення має контроль за використанням ПММ в частині перевірки наявності

та технічної обґрунтованості норм витрачання пального та мастильних матеріалів.

3.3 Узагальнення матеріалів контролю та порядок складання акту ревізії

Результати окремих перевірок потребують узагальнення та групування. З метою систематизації матеріалу, отриманого в процесі ревізії, ведуться робочі записи, журнали реєстрації, накопичувальні відомості (описи) по виявленим фактам порушень, зловживань, крадіжок та безгосподарності.

Порушення в обліку ПММ групують за різноманітними ознаками. Звичайно, в основу класифікаційної ознаки береться кількість однорідних господарських операцій, по яким встановлені порушення.

Зібраний в ході ревізії матеріал систематизується в таких документах, як: накопичувальні відомості (описи), робочі журнали (щоденники), проміжні (часткові) акти ревізії, разові акти, інвентаризаційні описи, таблиці, розрахунки, схеми тощо. Ці матеріали узагальнюються в акті ревізії або довідці.

Отже, заключним і узагальнюючим документом, що відображає результати контрольно-ревізійної роботи ПРАТ «ЦГЗК», є акт ревізії, що ґрунтується тільки на конкретних фактах і посиланнях на відповідні документи, містить послідовне викладення виявлених недоліків, порушень і зловживань.

Всі факти в акті ревізії викладаються таким чином, щоб по кожному з них можна було мати документально обґрунтовані відповіді на наступні питання:

– що порушено (закон, інструкція, наказ, постанова із вказівкою пункту, параграфу і змісту порушення);

- хто порушив (із вказівкою службових осіб або МВО);
- час порушення (дата або період скоєння порушення і зловживань);
- засіб порушення;
- чим викликане порушення (причини і умови, сприятливі порушенням);
- розмір завданих збитків.

У вступі до акту ревізії вказуються: найменування і підпорядкованість підприємства, склад ревізійної групи, коли і на підставі якого документу проведена ревізія, охоплений нею період, прізвище і ініціали керівника і головного бухгалтера підприємства, що ревізується, час їхньої роботи, ділянки діяльності і види операцій, піддані в процесі ревізії суцільній і вибірковій перевірці, характеристика виконання рішень за результатами попередньої ревізії.

У відповідних розділах акту ревізії характеризують виконання планів, обґрунтованість планування найважливіших виробничих і фінансових показників, наявні внутрішньогосподарські резерви. Найбільш докладно викладаються розкриті ревізією факти безгосподарності, незаконного витрачання засобів, нестач і крадіжок ТМЦ, невірного ведення бухгалтерського обліку, недостовірного складання звітності. При висвітленні цих питань необхідно визначити величину завданих матеріальних збитків і інші наслідки виявлених порушень, вказавши час їхнього скоєння, прізвища службових осіб, по вині яких вони були допущені, із посиланням на порушені ними нормативно-правові документи.

Якщо на підприємстві мають місце однорідні порушення, то з метою запобігання нагромаджень в акті ревізії звичайно наводять декілька найбільш характерних фактів та кінцевий результатних порушень. При цьому робляться посилання на накопичувальну відомість, проміжний або разовий акт, які додаються до основного акту ревізії.

При написанні акту ревізор не повинен змішувати «нестачу» з крадіжкою. Під нестачею розуміють нехватку на об'єкті, що ревізується, або

у конкретної МВО ПММ у порівнянні їх кількості за даними бухгалтерського обліку. Для того, щоб зробити правильний висновок про те, що недостача відбулася в результаті злочинних дій, потрібні додаткові спеціальні дослідження.

Висвітлюючи в акті ревізії виявлені факти недостач, необхідно детально відобразити всі пов'язані з ним обставини: період роботи МВО; час підписання договору про матеріальну відповідальність; період утворення недостачі; перелік документів, що підтверджують недостачу; порушення в організації обліку та внутрішньогосподарського контролю за збереженістю ТМЦ та коштів. Особливо важливо конкретно вказати в акті, які відхилення від встановленого порядку ведення обліку та внутрішньогосподарського контролю були допущені в оформленні господарських операцій та документообороті за час виникнення недостачі.

Важливим моментом в оформленні ревізійних матеріалів є чіткість та лаконічність викладення в акті результатів ревізії. В акті ревізії приводяться лише підсумкові дані по кожному виду порушень з посиланням на відповідний додаток, підписаний ревізором та головним бухгалтером ПРАТ «ЦГЗК».

Акт ревізії підписують керівник ревізійної групи, керівник та головний бухгалтер підприємства, що ревізується.

Заключний етап комплексної ревізії – прийняття ефективних заходів щодо усунення виявлених недоліків та порушень. Керівник ревізійної групи не пізніше тижневого терміну після підписання акту ревізії розробляє проект вказівок (наказу, розпорядження, службового листа) з конкретними пропозиціями, направлені на ліквідацію недоліків, поліпшення фінансово-господарської діяльності, притягнення до адміністративної або іншої відповідальності винуватих осіб, відшкодування матеріального збитку, усунення причин та умов, що сприяють порушенням державної дисципліни та зловживанням.

Проведені дослідження показали, що в практиці організації обліку руху

ПММ відокремлюється система типових помилок і порушень, перелік і характеристика яких наведені в таблиці 3.1.

При відпуску ПММ водіям оператор АЗС записує кількість виданих нафтопродуктів у заправочну відомість, в якій за отримане пальне розписується водій, а в подорожньому листі – МВО, яка здійснила відпуск ПММ. Тому, при ревізії здійснюється експертна перевірка даних документів для перевірки правильності їх заповнення та з метою виявлення підробок.

Таблиця 3.1 – Порушення, які виявляються контролерами при дослідженні документів і записів по операціям з ПММ

№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення	Пункти, що поруш-ся
1.	Перевірка складу витрат ПММ	До складу ПММ віднесено об'єкти, які не можуть бути визнані активами (завищення вартості активів, порушення принципу обачності); відсутність ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням. Вартість ПММ не може бути достовірно визначена.	П(с)БО 9 п.п. 3,4, 6
2	Перевірка правильності визначення первісної вартості ПММ, що відносяться на матеріальні витрати	Неправильне визначення первісної вартості ПММ при їх придбанні: завищення первісної вартості (призводить до завищення валових витрат) витрати, що віднесені до прямих матеріальних витрат, документально не обгрунтовані або не передбачені П(С)БО 9	п.п. 9, 14
		Безпідставна зміна первісної вартості ПММ в обліку прямих матеріальних витрат.	п.п. 15
3	Перевірка правильності відображення в обліку операцій по списанню ПММ	Використання декількох методів оцінки при відпуску ПММ, що мають однакове призначення та однакові умови використання (перекручення показника прямих матеріальних витрат при формуванні собівартості продукції (робіт, послуг))	п. 16
		Неправильне визначення середньозваженої собівартості	п. 18
		Неправильне визначення норм витрат ПММ на одиницю продукції	п.21

Таким чином, перераховані узагальнюючі матеріали ревізії дозволяють виділити найбільш важливі порушення в роботі підприємства, які необхідно усунути. Узагальнювати матеріали для акту ревізії слід у процесі її проведення по мірі вивчення окремих питань.

3.4 Реалізація процедур контролю та їх удосконалення

Реалізація матеріалів ревізії – це завершальний етап, від якого безпосередньо залежить ефективність ревізій. В залежності від характеру виявлених фактів застосовується наступні форми реалізації ревізійних матеріалів:

- усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди підприємству в ході ревізії;

- усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди після проведення ревізії.

Усунення виявлених в ході ревізії порушень і відшкодування завданої підприємству шкоди може здійснюватись такими шляхами:

- при виявленні зловживань ревізор передає матеріали ревізії в прокуратуру;

- при виявленні дебіторської заборгованості або недостач ревізор через керівництво підприємства, що ревізується, або прокурора, звертається з позовом до суду ;

- в ході виявлення господарських порушень ревізор інформує про них керівника підприємства, що ревізується, і в процесі ревізії дає вказівки про усунення встановлених порушень, повідомляючи одночасно про це керівника, який призначив ревізію;

- в кінці ревізії ревізор складає проект наказу керівника підприємства про усунення виявлених ревізією порушень та відшкодування заподіяної шкоди, який додається до матеріалів ревізії і є обов'язковим до виконання для всіх працівників підприємства;

- результати ревізії ревізор доповідає колективу підрозділу підприємства, на якому проведено ревізію.

Якщо ревізор виявив документально обґрунтовані зловживання або розкрадання, то він передає матеріали ревізії в прокуратуру, надсилаючи

заяву і додані до неї документи.

Керівник ревізійної групи по завершенню ревізії або перевірки готує лист на ім'я керівника підприємства з переліком обов'язкових до виконання вказівок, який передається підприємству за підписом керівника контрольно-ревізійного відділу. Керівник підприємства за матеріалами ревізії проводить збори трудового колективу або виробничу раду та видає наказ по підприємству.

Якщо встановлено значні порушення у виробничій і фінансовій діяльності підприємства, то на винних осіб накладаються адміністративні стягнення або матеріали передаються до правоохоронних органів. При наявності адміністративного правопорушення та встановлення вини особи в його здійсненні виникає потреба оформлення протоколу про адміністративне правопорушення (даний документ складається під час проведення ревізії, або на наступний день після її закінчення). Протокол підписує ревізор, який його слав, та винна особа. Якщо винна особа відмовилася від підписання протоколу, то у ньому робиться відповідний запис: «з протоколом ознайомлений, від підпису відмовився», який повинен завірити своїм підписом ревізор. Строки погашення адміністративних стягнень передбачено Кодексом України «Про адміністративні правопорушення» [23]. Адміністративне стягнення може бути викладене не пізніше ніж через 12 місяців з дня здійснення порушення. Не пізніше ніж через місяць після закінчення ревізії підприємство надає в контрольно-ревізійний відділ довідку про виправлення встановлених порушень. Достовірність наданої інформації перевіряє один з членів ревізійної групи.

Прийняття рішення за матеріалами ревізії є заключною стадією перевірки, але не останньою – необхідно встановити контроль за виконанням прийнятого рішення. Від нього залежить ефективність проведеної ревізії. На ПРАТ «ЦГЗК» застосовуються такі форми контролю:

– виїзд ревізора на місце для перевірки виконання пропозицій за результатами ревізії. Якщо пропозиції виконані, складається службова

записка, а якщо ні – акт;

– підрозділ підприємства, на якому відбулась ревізія, надає письмові повідомлення, доповідні, звіти та довідки щодо виконання пропозицій та рішень на ім'я керівника та керівнику ревізійної групи. Одразу ж така інформація повинна бути перевірена;

– керівник ревізійної групи або керівник КРВ особисто перевіряє виконання прийнятих рішень, результати оформлюються актом або довідкою;

– за даними періодичної та річної звітності, єдина методологія складання якої дозволяє шляхом її аналізу контролювати виконання багатьох рекомендацій та вказівок за матеріалами ревізій та перевірок;

– перевірка виконання рішень при черговій ревізії. Ця форма є обов'язковою. Однак вона менш ефективна, оскільки чергова ревізія проводиться через рік чи два;

– постановка на контроль найважливіших рішень, в яких зазначено, що на ревізійний орган підприємства покладений наступний контроль;

– заслуховування звіту керівників підрозділів підприємства про хід виконання рішень за матеріалами проведеної ревізії.

Ревізія вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунено, винних у їх здійсненні осіб притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень надалі.

До найефективніших заходів щодо усунення недоліків та порушень фінансово-господарській діяльності підприємства, виявлених під час ревізії, відноситься впровадження автоматизованої системи управління підприємством на базі найсучаснішої обчислювальної техніки.

Господарська практика діяльності підприємств свідчить, що на сучасному етапі більшість важливих рішень приймаються в умовах гострого дефіциту часу, в неоднозначних ситуаціях, які зумовлені впливом значної кількості неформалізованих чинників, ростом обсягу інформації, яку

необхідно переробити, а також нестабільністю нормативно-правової бази, яка постійно переживає зміни та доповнення.

Впровадження автоматизованої системи управління підприємством вносить суттєві зміни в організацію і методикау фінансово-господарського контролю. Автоматизований бухгалтерський облік являє собою не тільки інформаційну, але й контрольну підсистему, їх функція – забезпечити всі рівні управління інформацією для неперервного внутрішньогосподарського та внутрівідомчого контролю за різноманітними сторонами виробничої, господарської та фінансової діяльності підприємства. Створення інформаційного банку планових, нормативних та фактичних даних дозволяє використовувати програмним шляхам в будь-який проміжок часу великі обсяги економічної інформації для контролю за виконанням плану та дотриманням нормативно-правової бази, а також за усуненням порушень та недоліків у витрачанні ресурсів.

Автоматизація обробки обліково-економічної інформації розширює коло задач комплексної ревізії. При проведенні ревізії на підприємствах, де бухгалтерський облік здійснюється за допомогою ЕОМ, необхідно звернути особливу увагу на дотримання встановленого порядку використання в обліковому процесі технічних носіїв інформації.

Так, ринок програмного забезпечення пропонує досить широкий діапазон продукції, яка відрізняється своєю ціною, можливостями та якістю. Дану продукцію (програми) можна поділити в залежності від кінцевих споживачів і набору функціональних завдань на кілька груп і класів:

- бухгалтерські програми – міні-бухгалтерія, бухгалтерський комплекс, бухгалтерський конструктор;
- експертно-аналітичні програми – система аналізу господарської діяльності, інвестиційних проектів тощо;
- програмні системи комплексної автоматизації управління.

Програми класу «бухгалтерський комплекс» призначені для роботи на середніх і великих підприємствах зі значним обсягом інформації (більше 10

тис. операцій на місяць). Це вже не одна програма, а цілий набір функціонально-закінчених і взаємопов'язаних автоматизованих робочих місць.

Основою «бухгалтерського конструктора» є створення індивідуальних проектів комплексної автоматизації підприємств «під ключ». В умовах автоматизованої системи бухгалтерського обліку значно знижується трудомісткість ревізії, так як відпадає необхідність здійснювати арифметичну перевірку накопичувальних документів, облікових реєстрів, звітних таблиць, складених на ЕОМ. Достовірність даних підрахунків, як правило, сумнівів не викликає. Старанно вивчаються тільки зроблені в машинограмах виправлення: заміни одних показників іншими, внесення додаткових даних і т. п.

Таким чином, впровадження найсучаснішої обчислювальної техніки дає реальну можливість спростити роботу: керівника підприємства – облікова інформація носить інформаційний характер; бухгалтеру – автоматизація бухгалтерського обліку скорочує час роботи, значно її полегшує, а також підвищує ефективність внутрішньогосподарського контролю; ревізору – спрощує доступ до необхідної інформації та забезпечує її максимальну достовірність та своєчасність отримання.

ВИСНОВКИ

Паливно-мастильні матеріали є складовими виробничих запасів, які займають визначне місце у складі активів підприємства.

Економічна сутність паливо-мастильних матеріалів виявляється через функції, які вони виконують. Паливо-мастильні матеріали – економічна категорія, пов'язана із забезпеченням функціонування виробничих завдань підприємств.

ПРАТ «ЦГЗК» спеціалізується на добутку, переробці та виробництві сировини для металургійної промисловості – залізородного концентрату та окотишів. За 2019 рік здійснюється зростання підсумку балансу підприємства та склало 1960127 тис. грн. або 112,53% в порівнянні з минулим періодом, що вказує на активізацію діяльності підприємства і характеризується позитивно. Чистий дохід ПРАТ «ЦГЗК» за 2019 рік зріс на 744490 тис. грн. (106,57%), собівартість реалізації – зросла на 1155034 тис. грн. (116,98%). Чистий прибуток за рік зменшився на 780875 тис. грн. (65,36%), що характеризується негативно, а оскільки сума чистого доходу зросла, а сума собівартості зменшилася, то зменшення чистого прибутку вказує на зростання інших супутніх витрат по підприємству. Оцінюючи прибутковість загального капіталу видно, що з однієї гривні майна підприємство одержало на початок року 2,99 коп. чистого прибутку, а на кінець – 19,4 коп. збитку. Зменшення показника на 0,62 коп. характеризується негативно. Аналіз фінансового стану ПРАТ «ЦГЗК» показав, що за 2019 рік підприємство погіршило результати своєї діяльності: зменшилася сума грошових коштів, зменшилася сума власного капіталу, зменшилася сума чистого прибутку, що в свою чергу вплинуло на зниження показників прибутковості, фінансової стійкості та ліквідності підприємства. Однак, показники імовірності банкрутства вказує на його низьку можливість.

З позиції організації обліку паливо-мастильних матеріалів були

визначені ознаки їх класифікації, яка потрібна для підвищення рівня організації синтетичного та аналітичного обліку ПММ. Розрізняють економічну та технічну класифікацію. В основу економічної класифікації покладено значення матеріалів для процесу виробництва. Технічна класифікація складається залежно від технічних ознак матеріалів. Залежно від технічних ознак матеріали класифікують на групи та підгрупи за найменуванням, типом, гатунком та іншим.

Положення облікової політики ПРАТ «ЦГЗК» послідовно застосовуються протягом усіх звітних періодів, а фінансова звітність складається за вимогами МСФЗ. Облікові процеси в бухгалтерії ПРАТ «ЦГЗК» автоматизовано за допомогою програми SAP ERP. Вона пропонує всі необхідні засоби для підтримки і оптимізації бізнес-процесів. Система надає основу для організації процесів за рахунок інтеграції інформації і інформаційних потоків, а також відтворення бізнес-функцій для створення структури, орієнтованої на управління процесами. Діяльність бухгалтерії на ПРАТ «ЦГЗК» здійснюється на підставі положення про бухгалтерську службу. Працівники бухгалтерії в процесі своєї діяльності керуються відповідними посадовими інструкціями. На ПРАТ «ЦГЗК» децентралізована форма організації бухгалтерського обліку.

Первинні документи постачальника ПММ реєструються в журналі реєстрації документів. На ПММ, що надійшли, відповідно до первинних документів заповнюють прибуткові ордери (типова форма № М-4). Прибуткові ордери виписуються на кожний номенклатурний номер або на партію ПММ. Внутрішнє переміщення ПММ зі складу на склад оформляється спеціальними накладними-вимогами (типова форма № М-11).

Оператор АЗС реєструє прийом ПММ в «Книзі передачі змін і руху ПММ за зміну», а комірник реєструє в «Книзі надходжень ПММ», Методика обліку паливо-мастильних матеріалів включає облік їх надходження та наявності, а також облік відпуску та використання.

Наявність та відпуск ПММ на підприємстві враховують на рахунку 203

«Паливо», використовують окремі субрахунки до нього (в залежності від місця зберігання палива МВО).

Значне місце в обліку ПММ займає інвентаризація. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємства зобов'язані здійснювати інвентаризацію виробничих запасів, мета якої – своєчасне виявлення відхилень фактичних даних обліку на складах, АЗС та баках автомобілів від даних бухгалтерського обліку.

Внутрішньогосподарський контроль за надходженням і рухом ПММ має дуже важливе значення, так як здійснення належного контролю, основою якого є натуральний (кількісний) облік надходження і руху нафтопродуктів, забезпечує нормальне функціонування автотранспортного цеху, або підприємства в цілому. Контроль за додержанням нормативно-правової бази дозволяє уникнути помилок щодо організації бухгалтерського обліку, а також штрафних санкцій, пов'язаних з виявленням контрольно-ревізійними відділами порушень, нестач тощо.

Ревізія господарських операцій, пов'язаних із надходженням та оприбуткуванням ПММ на склад, а також перевірка стану внутрішньогосподарського контролю за надходженням та рухом нафтопродуктів є дуже важливим завданням комплексної ревізії на підприємстві.

Ще одним дуже важливим етапом комплексної ревізії є контроль використання паливно-мастильних матеріалів шляхом перевірки правильності документального оформлення усіх господарських операцій, пов'язаних з відпуском або продажем нафтопродуктів стороннім підприємствам, заправлення рухомого складу на власному підприємстві, списання пального з підзвіту водіїв та відшкодування вартості перевитраченого пального винними особами.

Особливо важливе значення має контроль за використанням ПММ в частині перевірки наявності та технічної обґрунтованості норм витрачання пального та мастильних матеріалів, тому що на практиці, у зв'язку зі

специфікою розрахунку, при визначенні нормативного витрачання ПММ та запасних частин дуже часто зустрічаються факти порушень та допущення помилок при розрахунках правильного нормативного витрачання паливно-мастильних матеріалів.

Заключним і узагальнюючим документом, що відображає результати контрольно-ревізійної роботи ПРАТ «ЦГЗК», є акт ревізії, що ґрунтується тільки на конкретних фактах і посиланнях на відповідні документи, містить послідовне викладення виявлених недоліків, порушень і зловживань.

Ревізія вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунено, винних у їх здійсненні осіб притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень надалі.

У процесі дослідження наявної методики обліку ПММ виявлено, що окремі аспекти бухгалтерського обліку придбання пального по талонах і паливних картках потребують роз'яснення та наукового обґрунтування. Так, важливим питанням, що визначає методику обліку, є момент передачі підприємству-покупцю талонів і паливних карток права власності на пальне. Крім того, виходячи з терміну дії паливних карток, останні можуть бути визнані в обліку малоцінними швидкозношуваними предметами або малоцінними необоротними матеріальними активами.

Існуючі реєстри аналітичного обліку придбаних талонів та паливних карток призначені лише для обліку таких активів за одним напрямом руху, тому запропоновано форму Журналу обліку наявності та руху талонів і паливних карток. Цей реєстр аналітичного обліку дає можливість відображати усі операції (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному журналі, що має практичне значення.

З метою удосконалення обліку та контролю за ПММ нами пропонується використання електронних карток за допомогою електронних таблиць Excel. Дані, отримані за допомогою таких таблиць, дозволять бухгалтерській службі не тільки проконтролювати витрати і залишок коштів

на картці, але й одержувати всебічні аналітичні дані, основні з яких: скільки витрачено коштів за карткою за визначений період чи конкретну дату; скільки витрачено коштів водієм за зазначеною карткою; скільки витрачено коштів на ПММ за кожним автомобілем за будь-який період його експлуатації.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить визначити проблемні питання щодо обліку на конкретному підприємстві та забезпечити адекватне проведення контролю надходження та списання ПММ сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності даних фінансової звітності для потреб управління, можуть впроваджуватися в практику роботи підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку та контролю.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Базя Я. Тренди податкових перевірок ринку пального. *Бухгалтер.UA*. 2020. URL: https://buh.ligazakon.net/ua/analytics/194990_trendi-podatkovikh-perevrok-rinku-palnogo.
2. Безверхий К. Деякі питання організації обліку паливно-мастильних матеріалів: розрахунки за паливними картками. *Бухгалтерський облік і аудит*. №8. 2012. С. 14-21.
3. Бикова Г. Держаудитслужба про норми списання паливно-мастильних матеріалів. *Дебет-Кредит*. 2017. URL: <https://news.dtkk.ua/labor/labor-relations/45831>.
4. Вареник О.Ф., Марченко В.М. Організація обліку розрахунків за паливними картками. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. №4 (24). 2013. С. 120-124.
5. Ввезення в Україну відпрацьованих мастил: Держекоінспекція за допомогою Держмитслужби контролюватиме їх подальшу утилізацію. *Вісник: офіційно про податки*. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100021008-vvezennya-v-ukrayinu-vidpratsovanih-mastil-derzhekoinspektsiya-za-dopomogoyu-derzhmitsluzhbi-kontrolyuvatim-e-yikh-podalshu-utilizatsiyu> (дата звернення: 17.03.2020).
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Ірпінь: ВТФ «Перун». 2005. 1728 с.
7. Використання пально-мастильних матеріалів: коли включати до витрат, а коли ні. *Вісник: офіційно про податки*. 2018. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100009402-vikoristannya-palno-mastilnikh-materialiv-koli-vklyuchati-do-vitrat-a-koli-ni>.
8. Губіна І. Списання палива – за нормою чи без: «7 хвилин» з Іриною Губіною. *Дебет-кредит*. 2018. URL: <https://news.dtkk.ua/debet-kredit/partner-news/51136>.

9. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль. Київ : «Центр учбової літератури». 2014. 496 с.

10. ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення»: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 17.10.1996 №428. URL : https://budstandart.ua/normativ-document.html?id_doc=68722 (дата звернення: 17.03.2020).

11. ДСТУ 3982-2000 «Авіаційні палива, оливи, мастильні матеріали і технічні рідини. Організація і правила контролю якості. Загальні положення»: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2000 №523. URL : https://budstandart.ua/normativ-document.html?id_doc=64132 (дата звернення: 17.03.2020).

12. ДСТУ 4839:2007 «Бензини автомобільні підвищеної якості. Технічні умови»: Наказ Державного споживчого стандарту від 03.10.2007 №244. URL : https://budstandart.ua/normativ-document.html?id_doc=75607(дата звернення: 17.03.2020).

13. ДСТУ 4840:2007 «Паливо дизельне підвищеної якості. Технічні умови»: Наказ Державного споживчого стандарту від 03.10.2007 №244. URL : https://budstandart.ua/normativ-document.html?id_doc=75612 (дата звернення: 17.09.2020).

14. За якими нормами потрібно списувати пальне. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2020. №180. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/4748>.

15. Здирко Н.Г. Удосконалення методичного забезпечення обліку пального на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського національного університету. Серія: «Економічні науки»*. Випуск 35. 2019. С. 111-118.

16. З липня 2019 року зміниться визначення поняття «акцизний склад». *Інтерактивна бухгалтерія*. 2019. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/125443>.

17. Зозуля М. Як визначити «паливні» норми? *Медична бухгалтерія*. №14. 2019. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/342>.

18. Інструкція з забезпечення заправлення повітряних суден паливно-мастильними матеріалами і технічними рідинами в підприємствах цивільного авіаційного транспорту України від 14.06.2006 №416. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.03.2020).

19. Інструкція з контролю якості пально-мастильних матеріалів та спеціальних рідин у державній авіації України від 08.12.2016 №662. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2020).

20. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 №291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

21. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України від 20.05.2008 №281 /171/578/155. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.10.2020).

22. Інструкція про порядок складання звітнього загального енергетичного балансу за 1995 рік по формі №1-ЗЕБ від 17.08.1995 №213. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2020).

23. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 року №8073-Х. Дата оновлення: 13.08.2020. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2020).

24. Козак В. Про українську мову в бухгалтерському обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 2. С. 13-15.

25. Козюк З. Що таке пальне в розумінні Податкового кодексу. *Оподаткування сільгосп підприємств*. 2019. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-cto-takoe-goryuchee-v-ponimanii-nalogoovogo-kodeksa>.

26. Корінько М. Теоретичні та методологічні аспекти обліку пально-

мастильних матеріалів за талонами (постановка проблеми для дискусії). *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 20-23.

27. Ліцензування операцій з паливом: увага на зберігання. *Бухгалтер 911*. травень. 2019. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/may/issue-22/article-44234.html>.

28. Лист Державного комітету України по питанням регуляторної політики та підприємництва від 05.09.2001 №1-221/5477. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2020).

29. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 14.12.2007 №8727. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2020).

30. Лист Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 15.11.2000 №4591/5-3/7. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2020).

31. Лист Інституту української мови Національної академії наук України від 02.07.2012 №307/319. URL : <http://www1.nas.gov.ua/institutes/ium/Pages/default.aspx> (дата звернення: 03.04.2020).

32. Лист Українського науково-дослідницького інституту стандартизації, сертифікації та інформатики від 21.01.2002 №18/7-207. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2020).

33. Лист Харківської обласної громадської організації «Центр підтримки реформ» від 13.02.2008 №02-37. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2020).

34. Мезенцева Н.М., Сорокіна Ю.Є., Скалецька О.А. Методи формування звітності обліку паливно-енергетичних ресурсів. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/43-2020>.

35. Мурашко Т. Придбання пального за картками. *Офіційно про податки*. 2016. №46(903). URL : [http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100003579 -pridbannya-palnogo-za-kartkami](http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100003579-pridbannya-palnogo-za-kartkami).

36. На підставі якого документа списувати витрати на ПММ. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2020. №181. URL : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/355>.

37. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 №73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2020).

38. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті від 10.02.1998 №43. Дата оновлення: 01.03.2012. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2020).

39. Норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних та спеціальних машин Н218. «Укравтодор» 043-96 від 14.08.1996 №156. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

40. Норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних машин від 19.09.2002 №435. URL : <http://www.rada.gov.ua>.

41. Норма витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних машин від 29.12.2000 №406. URL : <http://www.rada.gov.ua>.

42. Ольховик О. Заправляємося за талонами і паливними картками: що в обліку? *Податки та бухгалтерський облік*. 2019. №64(2292). С. 10-13.

43. Омельницька З. Облік ПММ. *Господарські операції*. 2019. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-hozyajstvennyye-operacii-9-uchet-gsm>.

44. Особливості списання ПММ за талонами. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2018. №85. URL : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/8402>.

45. Пальне на підприємстві: придбання та списання. *Головбух*. 2017. URL : <https://www.golovbukh.ua/article/6711-qqq-17-m5-13-05-2017-palne-na-pdprimstv-pridbannya-ta-spisannya>.

46. Піскун А.Є. Бухгалтерський облік паливно-мастильних матеріалів.

Бухгалтер 24. 2015. URL: <https://www.buh24.com.ua/buhgalterskiy-oblik-palivno-mastilnih-materialiv>.

47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 №291. Дата оновлення: 09.12.2011. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

48. ПММ за талонами та паливними картками: облік без проблем. *Податки & Бухгалтерський облік: Золотий фонд*. 2019. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/golden/g-03/article-3434.html>.

49. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–IV. Дата оновлення: 21.07.2020. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ МФУ від 28.05.1999 №137. Дата оновлення: 10.01.2012. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси»: Наказ МФУ від 20.10.1999 №246. Дата оновлення: 16.09.2019. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ МФУ від 08.10.1999 №237. Дата оновлення: 29.10.2019. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 «Зобов'язання»: Наказ МФУ від 31.01.2000 №20. Дата оновлення: 29.10.2019. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29.11.1999 №290. Дата оновлення: 09.08.2013. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 №318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL :

<http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №31 «Фінансові витрати»: Наказ МФУ від 28.04.2006 №415 (зі змінами і доповненнями). Дата оновлення: 23.07.2019. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2020).

57. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995 №88 (зі змінами і доповненнями). Дата оновлення: 03.08.2018. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

58. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом МФУ від 02.09.2014 №879 (зі змінами і доповненнями). Дата оновлення: 18.11.2016. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2020).

59. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 №116 (зі змінами і доповненнями). Дата оновлення: 16.12.2011. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.03.2020).

60. Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28.02.2000 №419. Дата оновлення: 14.11.2019. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

61. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління виробництвом біологічного палива. *Облік і фінанси*. 2016. №1(71). С. 74-82.

62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996. Дата оновлення: 17.06.2020. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

63. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей: Закон України від 06.07.1995 №217/95-ВР. Дата оновлення: 06.08.1999. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

64. Про затвердження Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: постанова КМУ від 10 вересня 2003 №1440. Дата оновлення: 15.04.2015. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

65. Про затвердження норм втрат нафтопродуктів під час їх приймання, зберігання, відпуску, перевантаження та транспортування: Постанова КМУ від 05.08.2020 №686. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

66. Про затвердження Правил користування засобами вимірювальної техніки у сфері торгівлі: Наказ Державного комітету України по стандартизації, методології та стандартизації від 20.09.1996 №393. Дата оновлення: 10.01.2002. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

67. Про затвердження форми Акта інвентаризації обсягів залишку пального та Порядку його заповнення та подання: Наказ МФУ від 25.02.2016 №219. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

68. Снісар О.О. Поняття паливно-мастильних матеріалів: обліковий аспект. *Житомирський державний технологічний університет*. 2012. С. 191-192.

69. Сорокіна Ю. Удосконалення обліку паливно-мастильних матеріалів в сучасних умовах господарювання». *Молода наука-2020*. ЗНУ. 13-15 квітня 2020. С. 147.

70. Списання ПММ: гарячий дайджест. *Бухгалтер 911*. Березень. №24. 2017. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2017/june/issue-24/article-27983.html>.

71. Станкус Т. Щодо норм списання паливно-мастильних матеріалів. *Бюджетна бухгалтерія*. жовтень. №40. 2017. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/october/issue-40/article-31598.html> (дата звернення: 17.09.2020).

72. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV. Дата оновлення:

21.07.2020. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2020).

73. Jan Bebbingtona. Fossil fuel reserves and resources reporting and unburnable carbon: Investigating conflicting accounts. *Accounting*. Volume 66. January 2020. Pages 92-98.

74. Endale Mitiku Adere. Accounting for Oil and Gas: The effect of the gap between US GAAP and IFRS on Norwegian companies. 2011. URL : <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:478518/fulltext03>.

75. Mark Bolinger Accounting for fuel price risk when comparing renewable to gas-fired generation: the role of forward natural gas prices. *Energy Policy*. Volume 34. Issue 6. April 2006. Pages 706-720.

76. Tara Lohan. Little-Known Accounting Policy Could Fuel Green Infrastructure Surge. 2018. URL : <https://deeply.thenewhumanitarian.org/water/articles/2018/05/23/little-known-accounting-policy-could-fuel-green-nfrastructure-surge>.

77. Vidhan Pandya. Fuel Accounting Best practices in Gasoline Retailing. 2015. URL : <https://www.linkedin.com/pulse/fuel-accounting-best-practices-gasoline-retailing-vidhan-pandya>.