

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту  
(повна назва кафедри)

**Кваліфікаційна робота / проект**

другий (магістерський)  
(рівень вищої освіти)

на тему Ускладнення організації обліку та аудиту ма-  
теріалів та коштів на ЗП „Венес-Прогрес“

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719-00К3  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль  
(код і назва освітньої програми)  
в управлінні підприємствами

спеціалізації \_\_\_\_\_  
(код і назва спеціалізації)

Рішатові А.І.  
(ініціали та прізвище)

Керівник д.е.н. прор. Мейхова Т.О.  
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. прор. Похатаєва С.В.  
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні

(код та назва)

підприємств

Спеціалізація \_\_\_\_\_

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

Михайлова Т.О.

« 28 » 05 20 20 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Римашова Анна Ігорівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Зробленням організаційної схеми та аудиту матеріалів та палива на ДП «Вісник-Прогрес»

керівник роботи д.е.н., проф. Михайлова Т.О.

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від « 15 » 05 20 20 року № 595-О

2. Строк подання студентом роботи 02.12.2020







3. Вихідні дані до роботи законодавчо-нормативна документація, літературні джерела, первісні відомості, фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Терминологічно-методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива 2. Організаційна схема матеріалів та палива та фінансовий аналіз на ДП «Вісник-Прогрес»; 3. Терминологічно-методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Вісник-Прогрес»

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

Концептуальні основи обліку виробничих затратів. Аналіз активів ДП «Вісник-Прогрес» в звітній зведеній статистичній доповідній довідці матеріалів та палива ДП «Вісник-Прогрес». Задачі та методи обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Вісник-Прогрес». Програма аудиторської перевірки матеріалів та палива.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Майкова Т.О.		
2	Майкова Т.О.		
3	Майкова Т.О.		

7. Дата видачі завдання 22.05.2020

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	травень 2020	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	червень 2020	викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2020	викон.
4	Робота над 2 розділом	вересень 2020	викон.
5	Робота над 3 розділом	листопад 2020	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2020	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2020	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2020	викон.
9	Нормоконтроль	липень 2020	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	з грудня 2020	викон.
11	Захист роботи	липень 2020	

Студент



(підпис)

А.І. Пинатова

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)



(підпис)

Т.О. Майкова

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер



(підпис)

А.К. Федорков

(ініціали та прізвище)

## АНОТАЦІЯ

Філатова А.І. Удосконалення організації обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування, науковий керівник Т.О. Меліхова. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Досліджено теоретико-методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива. Показано облік матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес». Проведено фінансовий аналіз ДП «Івченко-Прогрес». Проведено аудит матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес». Розроблено пропозиції щодо вдосконалення організації обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес».

Ключеві слова: МАТЕРІАЛИ, ПАЛИВО, ЗАПАСИ, МАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ОЦІНКА ЗАПАСІВ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА, АУДИТ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА.

## ABSTRACT

Filatova A.I. The Improvement of the Organization of Accounting and Auditing of Materials and Fuel at SE "Ivchenko Progress".

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 - Accounting and taxation, scientific supervisor T.O. Melikhova. Zaporizhzhia National University. Engineering Research Institute, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, 2020.

The theoretical and methodological aspects of the organization of accounting and audit of materials and fuel are investigated. Shown is the accounting of materials and fuel at the State Enterprise «Ivchenko-Progress». Financial analysis of SE «Ivchenko-Progress» was carried out. An audit of materials and fuel was

carried out at the State Enterprise «Ivchenko-Progress». Proposals have been developed to improve the organization of accounting and audit of materials and fuel at the State Enterprise «Ivchenko-Progress».

Key words: MATERIALS, FUEL, RESERVES, MATERIAL ASSETS, ESTIMATION OF RESERVES, ORGANIZATION OF RESERVE ACCOUNTING, ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF MATERIALS AND FUEL, AUDIT OF MATERIALS AND FUEL.

#### АННОТАЦИЯ

Филатова А.И. Совершенствование организации учета и аудита материалов и топлива на ГП «Ивченко-Прогресс».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Т.О. Мелихова. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Исследованы теоретико-методологические аспекты организации учета и аудита материалов и топлива. Показан учет материалов и топлива на ГП «Ивченко-Прогресс». Проведен финансовый анализ ГП «Ивченко-Прогресс». Проведен аудит материалов и топлива на ГП «Ивченко-Прогресс». Разработаны предложения по совершенствованию организации учета и аудита материалов и топлива на ГП «Ивченко-Прогресс».

Ключевые слова: МАТЕРИАЛЫ, ТОПЛИВО, ЗАПАСЫ, МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ОЦЕНКА ЗАПАСОВ, ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАПАСОВ, ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ И ТОПЛИВА, АУДИТ МАТЕРИАЛОВ И ТОПЛИВА.

## ЗМІСТ

ВСТУП	8
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА	11
1.1 Законодавчо-нормативна база обліку матеріалів та палива	11
1.2 Методика організації обліку матеріалів та палива	25
1.3 Методика організації аудиту матеріалів та палива	57
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ДП «ІВЧЕНКО-ПРОГРЕС»	74
2.1 Загальна характеристика діяльності та організаційна структура управління ДП «Івченко-Прогрес»	74
2.2 Організація обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»	78
2.3 Фінансовий аналіз підприємства ДП «Івченко-Прогрес»	109
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА НА ДП «ІВЧЕНКО- ПРОГРЕС»	127
3.1 Аудит матеріалів та палива на ДП «Івченко-прогрес»	127
3.2 Шляхи удосконалення організації обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-прогрес»	149
3.3 Шляхи удосконалення організації аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-прогрес»	155
ВИСНОВКИ	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	172
ДОДАТОК А – Рахунки	185
ДОДАТОК Б – Накладна	187
ДОДАТОК В – Прибутковий ордер	188
ДОДАТОК Г – Накладна-вимога	189
ДОДАТОК Д – Податкова накладна	191

ДОДАТОК Е – Лімітна відомість	192
ДОДАТОК Ж – Видаткова накладна	194
ДОДАТОК И – Матеріальний звіт	195
ДОДАТОК К – Оборотна відомість по складу	198
ДОДАТОК Л – План проведення внутрішніх аудитів відповідності системи менеджменту якості ДП «Івченко-Прогрес» вимогам ДСТУ / ISO 9001: 2015-го, EN 9100: 2018 на 2020 рік	199
ДОДАТОК М – Завдання на проведення внутрішнього аудиту	203
ДОДАТОК Н – Програма аудиторської перевірки матеріалів та палива	204

## ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На сучасному етапі для ефективного управління підприємством основною складовою є раціональна організація обліку та аудиту виробничих запасів на підприємствах. Оптимальна організація обліку та своєчасного контролю допоможе визначити фактичну наявність виробничих запасів на складах та в цеху, забезпечить досягнення мети та завдань щодо ефективного управління матеріалами та паливом.

На даний час в діяльність усіх промислових підприємств матеріали та паливо. Виробничі запаси потрібні для виробничих, загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших цілей. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від правильного визначення потреби в матеріалах та палива. Раціональне використання матеріалів та палива веде до зниження витрат та збільшення прибутку. Матеріали та паливо забезпечують сферу виробництва необхідними ресурсами, тому за ними потрібен своєчасний контроль.

Розгляду питань організації обліку та аудиту матеріалів та палива сприяли роботи наступних вчених: Бондаря В.П., Бутинця Ф.Ф, Гордієнка Н.І., Іванової Н.А., Кулаковської Л.П., Макаренка А.П., Малюги Н.М., Меліхової Т.О., Редька О.Ю., Сопка В.В., Усача Б.Ф., та інші.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ/20). Автором запропоновано вдосконалення організації обліку матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес».



Мета та завдання роботи. Метою дослідження є розробка пропозицій щодо удосконалення організації обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» .

Реалізація мети роботи зумовила необхідність виявлення і розв'язання наступного комплексу завдань:

- дослідити теоретико-методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива;
- показати організацію обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»;
- провести фінансовий аналіз ДП «Івченко-Прогрес»;
- провести аудит матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»
- розробити пропозиції щодо вдосконалення організації обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес».

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес».

Предметом дослідження є теоретико-методичні підходи щодо організації обліку та аудиту матеріалів та палива.

Інформаційною базою магістерської роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, інтернет-ресурси, а також дані організації обліку і звітності ДП «Івченко-Прогрес».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

- удосконаленні облік матеріалів та палива шляхом впровадження: форми оперограми та схеми заповнення документообігу картки складського обліку матеріалів, що надасть змогу покращити організації обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» та забезпечить правильність, своєчасність, законність відображення в обліку матеріалів та палива;
- удосконаленні аудит матеріалів та палива шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора, що надасть змогу аудиторю вчасно виявити

порушення, провести якісну їх перевірку та прийняти ефективні управлінські рішення.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості впровадження практичних рекомендацій у діяльність ДП «Івченко-Прогрес», що дозволить підвищити ефективність організації обліку та аудиту матеріалів та палива на підприємстві (довідка про впровадження № 01.03.01/1674 від 23.11.2020р.).

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові методи: групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на XIII університетської науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих учених «Молода-наука 2020» (м. Запоріжжя, 2020р.).

Основні пропозиції автора щодо удосконалення методики організації обліку та аудиту матеріалів та палива знайшли відображення у статті: Філатова А.І., Меліхова Т.О. Методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 21. С. 26–34. DOI: [10.32702/2306-6792.2020.21.26](https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.21.26)

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 207 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 21 рисунки та 71 таблиць. Робота містить 12 додатків. Список використаних джерел складається із 123 найменувань.

# 1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА

## 1.1 Законодавчо-нормативна база обліку матеріалів та палива

У структурі запасів вагомою частиною активів підприємства є матеріали та паливо, які мають особливе місце у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності [31].

Матеріали, сировина та паливо є найважливішими ресурсами будь-якого промислового підприємства, вони є однією з найбільш важливих і значних частин активів, займають особливе місце у складі майна та пріоритетні позиції у структурі витрат підприємства [74].

Сировина – добути, вироблені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки та призначені для споживання власним виробництвом як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва [48].

Матеріали – придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу й управління [48].

Паливно-мастильні матеріали (далі – ПММ) – нафтопродукти, до яких відносять 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) [5].

Проаналізувавши різну літературу, законодавчо-нормативну документацію можна відмітити такі визначення термінів «паливо» і «мастило» (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1 – Поняття «паливо» і «мастило»

Джерело	Визначення
1	2
п. 4.27 ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення» [1]	– 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 утілень.
Наказ Міністерства статистики України від 17.08.95 р. № 213 «Про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 14.11.95 р. за № 411/947 [6]	масла та мастила – в'язкі вуглеводні речовини, що мають великий вміст парафіну і дистилюються при температурі від 380 С до 500 С при вакуумній перегонці нафтових залишків після атмосферної перегонки нафти
О.О. Снісар [108, с. 192]	Паливно-мастильні матеріали – це оборотні активи, а саме виробничі запаси та/або товари у виді 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.
Бендера І. М., Дуганець В. І., Кизима М. І., Ковалишин С. Й., Кувачов В. П., Я. І. Сисин Я.І. [31, с.418]	Паливно-мастильні матеріали (ПММ) – синтетичні та мінеральні нафтопродукти, до яких відносять 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).

Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку, матеріали та паливо відносяться до 2-го класу – «Запаси», рахунок 20 – «Виробничі

запаси». Він призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва [80].

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його матеріалів та палива, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції [108].

В сучасних умовах переходу вітчизняної системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти важливим питанням є законодавчо-нормативного регулювання обліку запасів. Це також стосується і бухгалтерського обліку матеріалів та палива [10].

Основним завданням законодавчо-нормативного регулювання обліку в Україні є визначення для всіх суб'єктів господарювання єдиних правил його ведення. Порядок ведення бухгалтерського обліку матеріалів та палива на підприємствах регулює цілий ряд законодавчо-нормативних документів, які забезпечують:

- дотримання підприємствами єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;

- достовірність та повноту визначених даних з метою задоволення інформаційних потреб користувачів [44].

Законодавчо-нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлено п'ятьма рівнями (рис.1.1).

Облік паливно-мастильних матеріалів регламентується наказами, інструкціями, які затверджуються Державним комітетом нафтової, газової і нафтопереробної промисловості України, Міністерством економіки України, Міністерством транспорту України, Державним комітетом по стандартизації, методології і сертифікації України, Державним комітетом статистики України. Даними нормативами передбачається порядок роботи з нафтою і

нафтопродуктами на підприємствах, зазначаються вимоги до обліку надходження, відпуску і витрачання паливно-мастильних матеріалів, порядок приймання нафтопродуктів за якістю та формами їх обліку [35].



Рисунок 1.1 – Законодавчо-нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Дія цього закону поширюється на всіх юридичних осіб України, незалежно від їх форми власності та організаційно-правової форми, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що повинні вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність, а також на

операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [3].

Основним законодавчо-нормативним документом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку матеріалів та палива є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]. Він визначає основні принципи обліку матеріалів та палива, порядок організації та ведення їх обліку (відповідальність за його організацію, первинні документи та облікові реєстри, необхідність інвентаризації матеріалів та палива, та порядок відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємств) [30].

Класифікація ПММ та її оцінка з точки зору можливості використання для цілей ведення бухгалтерського обліку та контролю операцій з такими активами наведена у таблиці 1.2.

Порядок здійснення первинного обліку матеріалів та палива підприємств здійснюється відповідно Наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» №193 від 21.06.1996 р. Наказ визначає перелік типових форм первинних документів з обліку операцій з руху виробничих запасів на підприємстві, порядок їх заповнення, зберігання та реєстрації [14].

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначено перелік рахунків та субрахунків, призначених для обліку запасів, їх характеристику та порядок відображення на них господарських операцій. В Інструкції зазначено, які рахунки можуть кореспондувати між собою, яким чином ведеться аналітичний облік матеріалів та палива та ін. [4].

Таблиця 1.2 – Класифікація ПММ та її оцінка з точки зору можливості використання для цілей ведення бухгалтерського обліку та контролю операцій з такими активами

№	Класифікаційна ознака	Види ПММ	Характеристика виду	Можливість застосування для цілей бухгалтерського обліку і контролю
1	2	3	4	5
1.	За агрегатним станом	Тверде (вугілля (буре, кам'яне, антрацит), дрова, сланці, торф, відходи сільського господарства) Рідке (бензин, керосин, дизельне паливо, мазут) Газоподібне (гази: коксовий, світільний, крекінговий, доменний, генераторний)	використовується рідко і тільки після газифікації в газогенераторних пристроях або в пиловидному стані є основним видом палива для всіх двигунів внутрішнього згоряння набуває все більшого значення як замітник рідкого палива, за рядом властивостей його перевершуючи	Ознака класифікації доцільна для використання для цілей контролю наявності ПММ на підприємстві, зокрема при розробці методики оцінки фактичної наявності пального, на що впливають не тільки фізико-хімічні властивості, але й речовинний стан. Для цілей бухгалтерського обліку ПММ та операцій з ними така класифікаційна ознака може бути використана при формуванні системи вимірників операцій в бухгалтерському обліку
2.	Теплова цінність (теплота спалювання, теплота згоряння)	Висококалорійне Середньокалорійне Низькокалорійне	з питомою теплотою згоряння більше 42 МДж/кг з питомою теплотою згоряння 2542 МДж/кг з питомою теплотою згоряння менше 25 МДж/кг	За теплою класифікація палива важлива тоді, коли треба оцінити його як енергоносії, а також при теплових розрахунках двигунів, розрахунках об'ємів паливних баків тощо. В принципі, така класифікація важлива для планування технологічних процесів та здійснення діяльності підприємства із постачання енергоносіїв та іншого їх ресурсного забезпечення
3.	За вихідною сировиною			Дана класифікація придатна для застосування в процесі здійснення контролю за відходами, утворюваними в процесі використання ПММ при управлінні діяльністю підприємства, що обумовлює забруднення навколишнього середовища
4.	За способами виробництва (походженням)	нафтового походження	Виробляються з нафти та є нафтопродуктами	За походженням паливо класифікують тоді, коли виникає потреба оцінити його сировинну базу або способи здобуття палива. Для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю такі класифікації є непридатними, оскільки відповідають технічним інформаційним запитам



## Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4	5
5.	За цільовим призначенням або застосуванням	паливо для двигунів з іскровим запалюванням (бензини)	Суміш вуглеводнів з температурою кипіння від 30-35 до 195-215°C	Класифікація застосовується при визначенні цільового використання ПММ в роботі автотранспорту та інших машин і механізмів, зокрема, для виявлення розкрадань, безгосподарності та визначення причин пересортуванні ПММ на складах ПММ
		дизельне паливо	Нафтові (газово-газойлеві) фракції, основу яких складають вуглеводневі сполуки з температурою кипіння 200- 350°C	
		паливо для турбореактивних двигунів	Паливна суміш, що, випаровуючись, утворює горючу суміш	
6.	За характером використання	енергетичне	Використовується як джерело енергії (для теплових електростанцій, промислових підприємств, транспорту, побуту, одержання механічної й електричної енергії)	Дана класифікаційна ознака дозволяє поділити різноманітні види палива на ті, які використовуються як джерело енергії (для теплових електростанцій, промислових підприємств, транспорту, побуту, одержання механічної й електричної енергії) у готовому вигляді на підприємстві, або ті, які є реагентами у плавильних, випалювальних та інших промислових печах. Може застосовуватися для цілей аналітичного обліку палива на великих виробничих підприємствах для поділу його за господарськими процесами, які передбачають використання палива
		технологічне	Бере участь у технологічному процесі як реагент у плавильних, випалювальних та інших промислових печах	
		комплексне	З нього виділяють цінні речовини, використовувані як хімічна сировина, а потім застосовують як енергетичне паливо	

Невід'ємною частиною обліку та контролю матеріалів та палива підприємств є їх регулярна інвентаризація, що забезпечує відповідність фактичних даних обліковим, вчасне виявлення нестач, розкрадань та шахрайства [110].

Загальні правила, вимоги та рекомендації з проведення інвентаризації майна підприємств та організацій визначені «Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. Документ регламентує порядок організації та основні правила проведення інвентаризації, порядок інвентаризації активів та зобов'язань, перевірки та оформлення результатів інвентаризації [17]. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.11.1999 р. №116 визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріалів та палива [22].

Основні аспекти проведення аудиторської перевірки матеріалів та палива підприємств визначені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Він регламентує правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [2].

Частина підприємств ведуть бухгалтерський облік із застосуванням міжнародних стандартів, решта – використовують національні. Національні вимоги до порядку ведення бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про виробничі запаси підприємств визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Його норми застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Положення визначає порядок визнання та визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності, а також особливості бухгалтерського обліку запасів підприємствами [20].

П(С)БО 9 «Запаси» містить 34 статті, об'єднаних в такі розділи: «Загальні положення», «Визнання та первісна оцінка запасів», «Оцінка вибуття запасів», «Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності», «Особливості бухгалтерського обліку запасів установами», а також додаток «Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат» [71].

Серед Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, облік матеріалів та палива регулюється МСБО 2 «Запаси». Мета МСБО 2 «Запаси» – визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів, як зазначено в МСБО 2, є встановлення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди аж до моменту визнання відповідних доходів. МСБО 2 «Запаси» містить рекомендації щодо розрахунку собівартості та подальшого визнання витрат, в тому числі будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації [10].

МСБО 2 «Запаси» містить 42 статті, які розкривають такі розділи: «Мета», «Сфера застосування»; «Визначення»; «Оцінка запасів», «Собівартість запасів»; «Витрати на придбання»; «Витрати на переробку»; «Інші витрати»; «Собівартість запасів виконавця послуг»; «Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів»; «Методи визначення собівартості»; «Формули собівартості»; «Чиста вартість реалізації»; «Визнання як витрати»; «Розкриття інформації»; «Дата набрання чинності»; «Вилучення інших положень» [10].

У «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства», затверджених Міністерством фінансів України, визначені положення щодо формування облікової політики з наступних питань, що стосуються обліку виробничих запасів підприємства: методи оцінки вибуття

запасів, періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат, періодичність та об'єкти проведення інвентаризації, визначення одиниці аналітичного обліку запасів. Даний нормативно-правовий документ використовується підприємствами в процесі формування наказу про облікову політику для визначення порядку ведення обліку запасів та відображення інформації у звітності [9].

Характеристика нормативно-правових документів, що регулюють облік матеріалів та палива є обов'язковими до виконання вітчизняними підприємствами наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють облік матеріалів та палива

№	Нормативно-правовий акт	Характеристика
1	2	3
1	Податковий кодекс України	Встановлює особливості визнання та оцінки матеріалів та палива при їх надходженні та використанні
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в т.ч. щодо матеріалів та палива, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств в проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків матеріалів та палива на дату складання балансу
3	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про матеріали та паливо
4	Про затвердження типових форм первинних облікових документів з	Визначає перелік та форми типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку матеріалів та палива, а також зазначає порядок їх заповнення з урахуванням обов'язкових реквізитів, що

## Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	обліку сировини та матеріалів	висуваються до документів
5	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про матеріали та паливо, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними
6	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів
7	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства (в тому числі витрати на матеріали та паливо) та її розкриття в фінансовій звітності
8	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
9	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначає порядок проведення інвентаризації активів (в тому числі матеріалів та палива) і зобов'язань та оформлення її результатів
10	Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, в тому числі матеріалів та палива
11	Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей	Регулює порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей, в тому числі матеріалів та палива
12	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг)	Визначають єдині підходи до формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення фінансових результатів на підприємствах з урахуванням норм Положень (стандартів) бухгалтерського обліку
13	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Визначає порядок формування облікової політики підприємства, в тому числі і щодо матеріалів та палива

Нормативно-правова база з обліку та аудиту матеріалів та палива підприємств є досить складною, ми провели дослідження лише основних законодавчих актів. Окрім них існують інші накази, листи, роз'яснення Міністерств фінансів та статистики України, спрямовані на деталізацію положень основних нормативних актів з даної ділянки бухгалтерського обліку, роз'яснення порядку його ведення у випадку внесення змін до законодавства та ін. [121].

Документи щодо організації і ведення обліку в межах підприємства формуються безпосередньо на самому підприємстві. Згідно зі ст. 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу. Крім того, суб'єкт господарювання самостійно визначає облікову політику та питання, пов'язані з нею [3].

Національні стандарти з обліку розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України, тому П(С)БО 9 «Запаси» має ряд спільних моментів з МСБО 2 «Запаси». Однак, можна виділити відмінності між ними (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Порівняння міжнародних і національних стандартів з обліку матеріалів та палива

Ознака	П(С)БО 9 Запаси	МСБО 2 «Запаси»
1	2	3
Оцінка запасів		
При надходженні	Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням матеріалів та палива, які не відшкодовуються підприємству;	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва

## Продовження таблиці 1.4

1	2	3
	<p>транспортно-заготівельні витрати; інші витрати</p> <p>2. При виготовленні власними силами витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати»</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника</p> <p>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості</p> <p>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів</p> <p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</p>	<p>3. Інші витрати.</p> <p>Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж.</p>
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати; ціни продаж	Метод конкретної ідентифікації, середньозваженої собівартості, метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), метод стандартних (нормативних) витрат, метод роздрібних цін.
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

Порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО показав, що в цілому методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Загальна схема обліку виробничих запасів наведено на рисунку 1.2.



Рисунок 1.2 – Загальна схема обліку виробничих запасів



## 1.2 Методика організації обліку матеріалів та палива

Матеріали та паливо є ваговою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Це, в свою чергу, вимагає повної достовірної інформації про наявність та рух матеріалів та палива, яку може надати бухгалтерський облік, який в даному випадку слід розглядати як елемент господарської інформаційної системи, що генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними ринковими системами для ефективного управління [31].

Облік матеріалів та палива не вважається складним, виняток може становити тільки облік витрат на виробництво і визначення собівартості продукції, робіт, послуг і т. д. Однак він є одним з найбільш трудомістких розділів обліку, оскільки оперує десятками, сотнями, а іноді і тисячами найменувань матеріалів і досить часто його значення недооцінюється. Крім того, облік матеріалів та палива пов'язує в єдине ціле облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, підзвітними особами, облік матеріалів та палива на складі тощо [122].

На організацію обліку матеріалів та палива впливають їх специфічні властивості та роль у фінансово-господарській діяльності. Матеріали та сировина є найбільшою складовою активів кожного суб'єкта підприємницької діяльності, тому їх необґрунтовані втрати, псування або крадіжки, наносять значні збитки підприємству. Крім того, матеріали є основою продукції, що виробляється підприємством, а також використовуються для надання послуг, виконання робіт, в управлінні, тому зниження матеріальних витрат безпосередньо збільшує прибуток. Рациональне використання сировини і матеріалів, їх збереження безпосередньо залежить від раціональної організації обліку [93].

Зміст і завдання організації обліку матеріалів та палива полягають у визначенні складу інформації, що надходить та формується у системі обліку, виборі методів і способів збору, обробки та видачі інформації для прийняття управлінських рішень, шляхів і способів наукової організації праці матеріального відділу бухгалтерії [93].

Об'єктом обліку матеріалів є предмети праці, призначені для виробничо-господарського використання, а також малоцінні швидкозношувані предмети [82, с. 8]

У підсистемі обліку матеріалів виділяють обліково-економічні завдання, що є об'єктами його організації (рисунок 1.3).

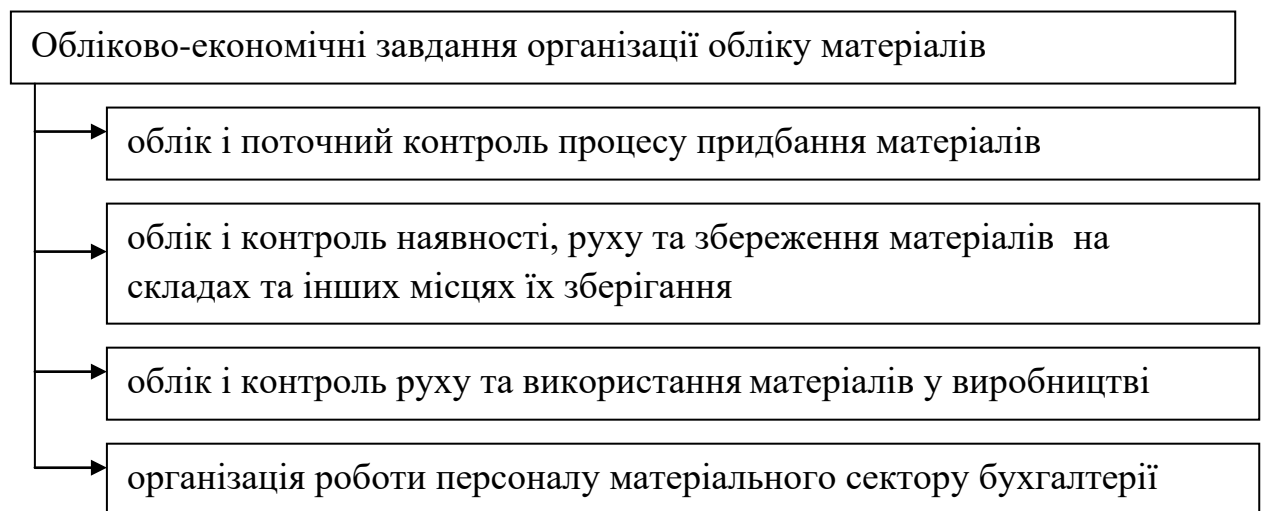


Рисунок 1.3 – Обліково-економічні завдання організації обліку матеріалів

В той же час організація обліку палива має деякі відмінності, то ж при організації бухгалтерського обліку руху палива необхідно виділити такі основні завдання [112, с. 305 – 348]:

- 1) правильне і своєчасне документальне оформлення всіх операцій з надходження і витрачання палива;
- 2) перевірка розрахунку фактичної собівартості одиниці палива;
- 3) контроль за встановленими нормами витрат палива;
- 4) визначення фактичного пробігу кожної одиниці транспортних засобів за обліковий період;

5) перевірка правильності розрахунку кількості палива, необхідного для здійснення врахованого пробігу транспортних засобів у звітному періоді за встановленими нормами.

Для успішного функціонування системи обліку запасів необхідно створити та постійно дотримуватись таких передумов:

- раціональна організація складського господарства;
- розробка номенклатури запасів;
- наявність інструкції з обліку виробничих запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка норм витрачання запасів [41].

Відсутність тих чи інших передумов негативно впливає на організацію обліку запасів. Питання, що вирішуються при організації обліку матеріалів та палива на підприємстві наведено на рисунку 1.4 [60].



Рисунок 1.4 – Питання, що вирішуються при організації обліку матеріалів та палива на підприємстві

Для відображення сировини і матеріалів в бухгалтерському обліку використовується рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 201 «Сировина й матеріали». Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4], на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні [31].

Бухгалтерський облік палива здійснюється за його видами, місцями зберігання і матеріально відповідальними особами. Для обліку надходження і витрачання палива у кількісному та грошовому виразі Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 203 «Паливо» на якому обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Крім того, в даній Інструкції передбачено, що на цьому ж субрахунку ведеться облік оплачених талонів на нафтопродукти і газ [16, с. 129 – 142]. До субрахунку 203 відкриваються аналітичні рахунки за місцями зберігання палива та матеріально відповідальними особами. Облік ПММ повинен відображати їх рух протягом дня, місяця, іншого звітного періоду в цілому по підприємству, його підрозділах, кожній транспортній одиниці та працюючих на них водіях.

Надходження паливно-мастильних матеріалів на підприємство відбувається таким чином: за оплату коштами; за бартером; безоплатно отримані; як внесок до статутного капіталу; при виявленні надлишків під час проведення інвентаризації [108].

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [20] паливно-мастильні матеріали належать до складу запасів за первісною вартістю. Первісна вартість паливно-мастильних матеріалів залежить від способу надходження і складається із таких елементів: вартості придбання у постачальника, за винятком непрямих

податків; ввізного мита (при імпорті); непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат, пов'язаних з придбанням і доведенням паливно-мастильних матеріалів до стану, у якому вони будуть використовуватися у запланованих цілях [35].

Облік паливно-мастильних матеріалів в місцях зберігання ведеться матеріально відповідальними особами на картках складського обліку типової форми М-17 або в книгах, що містять реквізити, що вказуються у картках складського обліку, окремо за кожним найменуванням і маркою ПММ [30].

Фактичне списання паливно-мастильних матеріалів здійснюється згідно з наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 № 43 [16] «Про затвердження норм витрат паливно-мастильних матеріалів на автомобільному транспорті на підставі подорожніх листів». При цьому слід урахувати, що списанню підлягають не фактично витрачені паливно-мастильні матеріали (залишок пального в баку + кількість заправленого пального – залишок пального в баку після повернення автомобіля), а нормативне, розраховане витрачання паливно-мастильних матеріалів [108].

Методологія обліку матеріалів та палива на підприємствах усіх форм власності (крім бюджетних установ) визначена у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів. Крім того, розробляються внутрішні робочі документи, які адаптовані до існуючих організаційно-технічних умов та особливостей виробничого процесу. До їх складу належать наказ про облікову політику, номенклатури-цінники, інструкції по інвентаризації, інструкції з обліку матеріалів та палива на складах та за місцями використання, інструкції з контролю за ввезенням та вивезенням матеріалів на територію підприємства [74].

Для забезпечення суворої матеріальної відповідальності за збереження цінностей та їх раціональне використання кожний об'єкт обліку закріплюється за певною матеріально-відповідальною особою. З кожною

матеріально-відповідальною особою укладається договір про повну матеріальну відповідальність у письмовій формі. Він зберігається в особовій справі працівника у відділі кадрів. Працівника під підпис ознайомлюють із наказом (посадовою інструкцією), у якому визначено його функціональні (посадові) обов'язки та сфера матеріальної відповідальності [37].

Наказом по підприємству призначаються особи, які мають право підписувати документи і надавати дозвіл на видачу зі складу матеріальних цінностей та їх вивезення за межі підприємства. Картки із зразками підписів таких осіб передають на склади кожній матеріально-відповідальній особі [41].

Для раціональної організації обліку необхідно визначитись із одиницею обліку матеріалів (їх найменування або однорідна група (вид)). Найчастіше одиницею обліку матеріалів обирають кожне найменування цінностей, що використовується у певних цілях і відрізняється певними технічними характеристиками (маркою, типом, сортом, профілем та розміром). Їх вибір залежить від технологічних особливостей процесу виробництва, асортименту матеріалів, їх ролі у виробничому циклі. Перелік одиниць матеріалів наводиться у номенклатурі запасів [36].

Перелік запасів, згрупованих за характерною для них ознакою і відповідним чином зашифрованих із зазначенням одиниці виміру, називається номенклатурою виробничих запасів [114]. У номенклатурі про кожну одиницю обліку запасів наводять таку інформацію: технічно правильну назву, повну технічну характеристику (сорт, розмір, марка та ін.), одиницю виміру і номенклатурний номер.

Номенклатурний номер проставляється на всіх первинних документах, якими оформляють рух матеріалів та палива, і зазначається в усіх облікових регістрах, що значно скорочує кількість помилок в обліку одного і того ж виду матеріалів. Номенклатурний номер (умовне позначення) може бути цифровим, літерним та комбінованим. Найбільш поширеною в нинішніх

умовах є цифрова номенклатура. Її розробляють за серійною або десятковою системою [44].

Початковий етап облікового процесу – це первинний облік. Вимоги, які ставляться до змісту і реєстрації інформації в первинних документах, визначають вимоги до прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку. Належна організація первинного обліку є важливим питанням, яке вимагає оперативного вирішення через розроблення методичного інструментарію. Первинний облік як початкова стадія облікового процесу накопичує достовірну оперативну інформацію, а також виступає проміжною ланкою між безпосередньо господарською діяльністю суб'єкта господарювання та його системою управління [60].

Головними елементами первинного обліку є процес документування та первинна обробка інформації, під якою визначають диференційоване відображення кількісних та вартісних даних, які описують господарські операції [64].

Для забезпечення первинного обліку матеріалів і палива використовують, як правило, такі форми первинних документів [74]:

1. Для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантаженні товари – «Рахунок – фактура», «Платіжна вимога-доручення».

2. Для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткування їх на склад – «Журнал обліку надходження вантажів».

3. Для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою при отриманні ТМЦ – «Довіреність» [110].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи можуть складатися у паперовій або

в електронній формі. Такі документи мають містити такі обов'язкові реквізити [107]:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [85].

Якщо первинні документи сформовані в електронній формі, то їх використовують у бухгалтерському обліку лише за умови дотримання визначених вимог законодавства щодо електронних документів та електронного документообігу [33].

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами [23].

Первинний облік виробничих матеріалів та палива є досить трудомістким процесом. Відповідно до наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [14].

Документи, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів, та їх призначення, наведено в таблиці 1.5 [85].



Таблиця 1.5 – Документи з надходження виробничих запасів

Форма доку-менту	Назва	Призначення документу
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою при отриманні запасів
М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання використаних бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей
М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для направлення листа-претензії постачальнику
1-ТН	Товарно-транспортна накладна	Комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація

Основні документи, якими оформлюють операції відпуску виробничих запасів, наведено в таблиці 1.6 [85].

Таблиця 1.6 – Документи з відпуску виробничих запасів

Форма доку-менту	Назва документу	Призначення документу
М-8, 9, 28, 28а	Лімітно-забірна картка	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску цеху
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Оформлюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
М-19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період

Типові форми документів з відпуску на сторону виробничих запасів наведено у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Типові форми документів з відпуску на сторону виробничих запасів [85]

Назва і форма документів	Характеристика та сфера застосування
Товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН)	Комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
Рахунок-фактура	Розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожен партію відвантажених запасів
Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф № М-20)	Документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку

Типові форми документів складського обліку і внутрішнього переміщення запасів наведено у таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Типові форми документів складського обліку і внутрішнього переміщення запасів [85]

Назва і форма документів	Характеристика та сфера застосування
Картка складського обліку матеріалів (ф № М-12)	Оперативного обліку руху запасів по складу (комоді)
Матеріальний ярлик (ф № М-16)	Характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
Лімітно-забірна картка (ф № М-8)	Багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
Лімітно-забірна картка (ф № М-9)	Чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф № М-10)	Відпуску матеріалів, потреба яких виникає періодично, заміна матеріалів, а також додатковий (понадлімітний) відпуск матеріалів, випускається на один вид матеріалів і його багаторазовий відпуск у межах ліміту
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф № М-11)	Відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарством свого підприємства, розташованим за межами його території

Для забезпечення ефективної організації обліку паливно-мастильних матеріалів необхідно [30]:

- здійснити класифікацію і кодування паливно-мастильних матеріалів (номенклатура, асортимент, клас, вид);
- перейти до обліку ПММ за кодами, а не найменуваннями.

Код ПММ обов'язково повинен фігурувати в прибуткових і видаткових документах, картках складського обліку та аналітичних облікових документах, що дозволить звести до мінімуму помилки в ідентифікації ПММ (переважно на складі й у бухгалтерії), оскільки працівники цих підрозділів керуватимуться кодуванням, вказаним товарознавцем. Цей крок на сучасному етапі розвитку комп'ютерної техніки та прикладних бухгалтерських програм не вимагає від облікових працівників підприємства значних зусиль: по-перше, необхідно внести зміни в комп'ютерну програму обліку (як правило затвердити та рівні облікової політики номенклатуру ПММ); по-друге, розробити відповідні групові аналітичні відомості відповідно до прийнятої класифікації; по-третє, змінити коди в усіх картках складського обліку [36].

Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік. Деталізація аналітичного обліку обумовлена, по перше, наявністю великої кількості складів для їх зберігання; по-друге, значною їх номенклатурою; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо [44].

Аналітичний облік повинен вестися по кожному виду продукції із зазначенням кількості, ціни вартості (на складах, в коморах та інших місцях зберігання – за кількістю) [55].

Аналітичний облік матеріалів та палива ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника [4]. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями

зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками [86]. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом матеріалів та палива, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації [13].

Існує декілька варіантів обліку матеріалів та палива в бухгалтерії підприємства (таблиця 1.9) [120].

Таблиця 1.9 – Варіанти обліку матеріалів та палива

Варіант	Зміст варіанту
1	2
Сортовий	На підставі первинних документів на кожен вид виробничих запасів відкривається картка аналітичного обліку, де їх обліковують в натуральному і грошовому вираженні. По закінченні звітного періоду складаються оборотні відомості аналітичного обліку. Залишки і обороти по них порівнюються з даними карток складського обліку
Партіонний (оперативно-бухгалтерський)	Первинні документи групуються за номенклатурними номерами, і в кінці звітного періоду кінцеві дані по кожному з номерів заносяться до оборотних відомостей. Оборотні відомості складаються в натуральному і грошовому вираженні по кожному складу і для кожного рахунку регістрів аналітичного обліку карток складського обліку. Щоденно (щотижня, раз на 10 днів) працівником бухгалтерії перевіряється правильність записів про надходження і витрачання матеріалів та палива на складі і підтверджується залишок по картці складського обліку особистим підписом бухгалтера, а кожного першого числа місяця залишок по кожному номенклатурному номеру переноситься до відомості обліку залишків матеріалів на складі (без виділення оборотів витрат і надходження виробничих запасів). На підставі даних відомості виводяться підсумки по складу

З трьох методів побудови обліку наявності матеріалів – сортового, партійного та сальдового (оперативно-бухгалтерського) – найпоширенішими є останній, тобто оперативно-бухгалтерський [53].

Для організації безперебійного постачання, розміщення, зберігання і видачі матеріальних запасів у виробництво велику роль відіграє правильно організоване складське господарство, тому що в діяльності підприємства не завжди можна добитися повного узгодження темпів постачання матеріальних ресурсів, темпів виробництва і збуту готової продукції [93].

На складах облік наявності та руху матеріалів здійснюється за картковою системою. На кожне найменування, тип, ґатунок, розмір (тобто на кожний номенклатурний номер) відкривають окрему картку типової форми № М-17. Усі картки складського обліку до видачі їх зі складу реєструють у бухгалтерії в особливому реєстрі і видають матеріально-відповідальним особам під розписку [95].

Підприємства фактично купують паливно-мастильні матеріали одним із шляхів, які наведено на рисунку 1.5.

безготівкового розрахунку	<p>а) перерахування суми передоплати з рахунка автотранспортного підприємства (АТП) на рахунок роздрібного продавця - визначеної автозаправної станції (АЗС): без придбання талонів; з придбанням талонів;</p> <p>б) використання електронних карток;</p> <p>в) купівля палива в оптових постачальників за наявності власних чи орендованих ємностей та устаткування для його збереження і заправлення автомобілів;</p>
розрахунку готівкою:	<p>а) купівля палива водієм АТП в дорозі на різних АЗС за рахунок виданих йому під звіт коштів;</p> <p>б) купівля палива (як правило, гуртового) підзвітною особою підприємства за наявності власних чи орендованих ємностей і устаткування для його збереження і заправлення автомобілів.</p>

Рисунок 1.5 – Шляхи придбання ПММ

Переважну більшість виробничих запасів підприємства придбавають у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (в яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну [73].

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом - витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо [4].

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201 [4].

Для правильного визначення фактичних матеріальних витрат за звітний місяць необхідно, щоб матеріали, що залишилися в цехах невикористаними (нерозкроєними, необробленими), були відновлені на рахунку 201 записом сторно Дт 23 Кт 201. Першим числом нового місяця ця облікова операція анулюється за допомогою запису Дт 23 Кт 201. Згідно з даними поточного

обліку цехи (ділянки) зобов'язані щомісяця складати звіти про використання матеріалів у виробництві та про виявлені відхилення від норм в розрізі причин і винуватців. На підставі таких звітів розробляються заходи, спрямовані на ощадливу витрату виробничих запасів [114].

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій по надходженню матеріалів наведено у таблиці 1.10 [48].

Таблиця 1.10 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій по надходженню матеріалів

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Придбано матеріали з наступною оплатою: - отримано матеріали від постачальників – платників ПДВ (за вартістю без ПДВ)	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	- на суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	- перерахована з поточного рахунку оплата постачальникам за раніше отримані матеріали	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2	Придбано матеріали у випадку здійснення попередньої оплати: - перерахована попередня оплата від постачальників	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
	- на суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
	- отримано матеріали від постачальників – платників ПДВ за вартістю без ПДВ	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	- на суму закриття рахунку 644	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

## Продовження таблиці 1.10

1	2	3	4
	- проведено взаємозалік розрахунків	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
3	Придбані та оприбутковані запаси через підзвітних осіб	201 «Сировина й матеріали»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Оприбутковані матеріали, отримані у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування	201 «Сировина й матеріали»	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»
5	Оприбутковані безоплатно отримані запаси	201 «Сировина й матеріали»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з вибуття матеріалів наведено у таблиці 1.11 [48].

Таблиця 1.11 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку матеріалів [48]

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Реалізовано матеріали: - списано собівартість реалізованих матеріалів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	201 «Сировина й матеріали»
	- визнано дохід від реалізації матеріалів	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
	- нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання» (за умови попередньої оплати)
2	Відпущені зі складу матеріали у виробництво	23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»



## Продовження таблиці 1.11

1	2	3	4
3	Відпущено зі складу матеріали, для: - загальновиробничих потреб підприємства - загальногосподарських потреб - забезпечення збуту продукції - виконання досліджень та розробок	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 941 «Витрати на дослідження і розробки»	201 «Сировина й матеріали»
4	Передано зі складу матеріали для виправлення виробничого браку	24 «Брак у виробництві»	201 «Сировина й матеріали»
5	Відпущено зі складу матеріали для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів	39 «Витрати майбутніх періодів»	201 «Сировина й матеріали»
6	Виявлено нестачі та втрати від псування матеріалів в результаті інвентаризації	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	201 «Сировина й матеріали»
7	Безоплатно передано матеріали	949 «Інші витрати операційної діяльності»	201 «Сировина й матеріали»

Відображення у бухгалтерському обліку переоцінки матеріалів наведено у таблиці 1.12 [48].

Таблиця 1.12 – Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку переоцінки матеріалів [48]

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Уцінка запасів			
1.	Сума уцінки матеріалів до чистої вартості реалізації	946 «Втрати від знецінення запасів»	201 «Сировина й матеріали»
Дооцінка запасів			
2.	Здійснена дооцінка матеріалів	201 «Сировина й матеріали»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Для обліку палива, мастильних матеріалів (ПММ) на підприємстві призначений субрахунок 203 «Паливо». На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ [105].

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на підприємстві. Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 203. Якщо паливо призначено для подальшого продажу, то обліковують таке паливо як товари на субрахунку 281 «Товари на складі», а не як виробничі запаси [116].

Надходження ПММ на підприємство відбувається шляхом [108]:

- готівкового або безготівкового розрахунку;
- безоплатного отримання;
- внеску до статутного капіталу;
- обміну на інші активи.

Первинними документами для оприбуткування палива є договір, рахунок-фактура, накладна, отримана від постачальника, товарно-транспортна накладна. Податкова накладна підтверджує право на ПК з ПДВ, якщо обидві сторони є платниками ПДВ і покупець використовує паливо у діяльності в оподатковуваних операціях. У разі відсутності ТТН платник податку на прибуток не має підстав враховувати вартість послуг з перевезення при формуванні собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів. Але за наявності інших документів, що підтверджують фактичне отримання товару і його використання у власній господарській

діяльності, відсутність ТТН не може бути підставою для невизнання витрат з придбання товарів [30].

Аналітичний облік ПММ ведуть за кожним субрахунком за видами (марками), місцями зберігання, матеріально - відповідальними особами [74].

За готівку паливо купує підзвітна особа з подальшим відшкодуванням своїх витрат. Як правило, в даному випадку підзвітною особою є водій. Якщо ПММ придбається за готівку, то для його придбання водіям видаються відповідні суми під звіт. Водії отримують на АЗС під час придбання ПММ касовий чек, який вони надають у бухгалтерію разом з авансовим звітом. Розмір авансу, що видається під звіт на купівлю ПММ, як правило встановлюється підприємством на підставі проведеного аналізу витрачання ПММ за певний період часу. Підставою для оприбуткування палива на субрахунок 203, а саме: фіскальний чек, товарна накладна від постачальника, податкова накладна, (якщо сума фіскального чека перевищує 200 грн. без урахування ПДВ, відповідно до пп. «б» п. 201.11 ПКУ). Відображення в обліку придбання ПММ підзвітною особою, що наведено в таблиці 1.13 [52].

Таблиці 1.13 – Облік придбання ПММ підзвітною особою

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Видано підзвіт грошові кошти з каси	372	301
2.	Оприбутковані ПММ	203	372
3.	Відображено ПДВ	372	641

Відображення у бухгалтерському обліку придбання ПММ безготівковим розрахунком, що наведено в таблиці 1.14 [52].

Таблиці 1.14 – Облік придбання ПММ безготівковим розрахунком

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Відображена передплата за ПММ	371	311
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3.	Відображено оприбуткування ПММ талонами	331, 203/талони на бензин	631
4.	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371
5.	Відображено отриманий за талонами бензин	203/бензин у баках	331, 203/талони на бензин

Купівля за паливними талонами – цей спосіб купівлі палива передбачає укладення договору з постачальником на купівлю певної кількості, обсягу палива, із зазначенням його виду. При цьому, як правило, оплата за таке паливо відбувається до його фактичного отримання покупцем, а вид, ціна та кількість фіксуються на момент його оплати. Паливо передається до покупця на підставі виданих постачальником паливних талонів (або талонів на паливо) [31].

Різновидом талонів є паливна скретч-картка – довірчий документ, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС визначеного талоном виду палива у кількості номіналу картки. Скретч-картки розрізняють за регіоном дії [30]:

- міжрегіональні, які можна придбати у будь-якій торговій точці та отримати паливо на будь-якій з АЗС України, що обслуговують такі скретч-картки;

- регіональні – скретч-картки, продаж та відпуск палива на території певної області, позначеної на картці.

Типової форми бланків паливних талонів немає. Тож кожен постачальник самостійно обирає, за якою формою їх складати. Обов'язковий мінімум реквізитів, який має бути на талоні це - найменування та марка палива, кількість. Серед необхідних елементів змісту талона також його серійний та порядковий номери [42].

Передаються паливні талони від постачальника до покупця за актом приймання-передачі. Один примірник акта залишається у постачальника, а другий передається разом із талонами покупцю. Облік передоплачених паливних талонів у покупця ведеться на субрахунку 203 «Паливо» (проте для цього варто ввести аналітичний субрахунок). При заправці використаний паливний талон залишається на АЗС (паливний талон не є первинним документом и не може підтвердити факт купівлі палива). Заправка за талонами відображається у змінному звіті АЗС (форма №17-НП). Змінний

звіт із доданими до нього талонами потрапляє з АЗС до бухгалтерії постачальника [36].

Паливна картка – це електронна пластикова картка з чипом або магнітною смугою, яка забезпечує доступ до інформації про суму передоплати, що раніше була здійснена покупцем картки на рахунок продавця палива («грошова» картка), або про передоплачену кількість ПММ певного виду («літрова» картка). На основі цієї інформації і здійснюється відпуск палива покупцю на АЗС [51].

На відміну від паливних талонів, грошова паливна картка унеможливорює придбання палива за фіксованою ціною. Адже, оплачуючи певну кількість паливних талонів, покупець купує певний обсяг палива. А переказуючи встановлену договором суму на паливну картку, не фіксує, який обсяг палива він сплатив. У цій ситуації йдеться про суму, яка може бути витрачена на будь-яке паливо й у будь-який час. Отже, і ціна придбання палива буде така сама, як і для інших клієнтів (якщо договором не встановлено знижки для покупця паливної картки) [46].

Є два види паливних карток: літрові та грошові. Літрові працюють за схемою скретч-карток. Відмінність між ними в тому, що скретч-картка є одноразовою і на ній зазначається кількість придбаного пального, а паливна літрова картка може бути поповнена покупцем і використовуватися протягом часу її дії та дії відповідного договору між покупцем та продавцем пального [55].

Але така картка має певну вартість, а тому, як правило, передається покупцю палива за актом приймання-передачі, після оплати її вартості. Така вартість картки, що оплачується продавцю палива, є заставною сумою, і за договором вона повертається покупцю палива при поверненні картки. Але якщо картка не повертається, ця сума залишається у продавця палива як компенсація понесеного ним збитку [51].

Для обліку «літрових» паливних карток необхідно розрізняти «попередньо оплачене паливо та його вміст у загальній товарній масі в

мережі АЗС» і «оплачене паливо і зберігання його у загальній товарній масі в мережі АЗС». При використанні «літрової» паливної картки у разі відповідального зберігання палива на рахунок паливної картки записують вже оплачені літри (для кожного виду палива окрема паливна картка). Тобто клієнт купує певну кількість палива, а потім поступово вибирає його на АЗС. Увесь цей час компанія-емітент картки безкоштовно зберігає паливо на АЗС до моменту вибірки. Відповідно до ст. 667 Цивільного кодексу України «Обов'язок продавця зберігати проданий товар», якщо право власності переходить до покупця раніше, ніж передання товару, продавець зобов'язаний до передання зберігати товар, не допускаючи його погіршення. Необхідні для цього витрати покупець зобов'язаний відшкодувати продавцеві, якщо інше не встановлено договором [86].

Договірна модель для «літрових» паливних карток, яка зводиться до договору постачання ПММ за паливними картками, згідно з яким мережа АЗС (постачальник ПММ) зобов'язується [31]:

- 1) поставити покупцеві ПММ і паливні картки, на рахунках яких враховують ПММ;
- 2) забезпечити відпуск ПММ покупцеві за допомогою паливних карток (заправка автотранспорту покупця).

Покупець (підприємство) зобов'язується [31]:

- 1) приймати та оплачувати ПММ і паливні картки, що поставляються постачальником;
- 2) отримати ПММ, які враховують на рахунку паливної картки, до завершення терміну дії картки.

Розрахунки за договором здійснюють на умовах повної передоплати у безготівковій формі за кожну партію ПММ і паливних карток відповідно до рахунка постачальника. Паливні картки переходять у власність від постачальника до покупця з моменту підписання накладної та фактичного передання паливних карток. Право власності на ПММ виникає у покупця з моменту фактичного отримання ПММ на АЗС за паливною картокою на

підставі авторизаційної відповіді (через термінал) у кількості, зазначеній у квитанції терміналу, і за ціною, визначеною на дату надання постачальником відповідного рахунка покупцеві [108].

Після отримання передоплати за паливо підприємству-покупцеві відкривають два види паливних рахунків (в електронній системі мережі АЗС) [74]:

— рахунок «Базова паливна картка підприємства», на якому слід обліковувати загальний запас попередньо сплаченого покупцем палива певного виду (паливна картка під цей рахунок підприємству не видається, оскільки він відіграє роль «віртуального бензосховища» підприємства в мережі АЗС);

— рахунок «Паливна картка водія», де потрібно враховувати кількість літрів попередньо сплаченого палива, яке водій підприємства може отримати на АЗС за допомогою реальної паливної картки з відповідним номером (кількість таких рахунків дорівнює кількості паливних карток, фактично виданих підприємству постачальником).

Постачальник зараховує на рахунок базової паливної картки підприємства кількість літрів палива, що відповідає попередній оплаті, і надає йому коди доступу до рахунка такої картки, за допомогою яких (через мережу Інтернет) покупець самостійно поповнює рахунки паливних карток своїх водіїв (тобто переказує необхідну кількість літрів зі своєї базової картки на будь-яку зі своїх реальних карток). Під час заправки автомобіля підприємства на АЗС із паливного рахунка конкретної картки водія списується (за допомогою терміналу) кількість літрів, відпущених підприємству [108].

Списується ПММ відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» за методом списання, який підприємство самостійно обирає, і який зазначається у наказі про облікову політику [30].

Якщо паливо реалізується іншим особам, то його первісна вартість стає собівартістю реалізованого товару як у бухгалтерському (відображається на

субрахунку 902), так і в податковому обліку (згідно з п. 138.6 – 138.8 ПКУ) [108].

Списання використаного на власні потреби палива на підприємствах ускладнилося зі скасуванням подорожніх листів — по суті, єдиної типової форми документів, спеціально розроблених для обліку використання палива на підприємстві. Але це не означає, що підприємства тепер не повинні складати якісь первинні документи для списання палива. Правила відображення операцій у бухгалтерському та податковому обліку єдині – про здійснення господарських операцій, що призвели до зменшення активів підприємства, потрібно складати первинні документи, які містять усі обов'язкові реквізити, встановлені ст. 9 Закону про бухгалтерський облік та п. 2.4 Положення №88. Оскільки на сьогодні типової форми немає, то, відповідно до п. 2.7 Положення №88, підприємство має право самостійно скласти форму первинного документа, яким фіксуватиме витрату палива та відобразатиме його списання [74].

На підставі первинних документів, за якими на підприємстві провадиться надходження і видача паливно-мастильних матеріалів (прибуткові накладні, акти про приймання, відомості про повернення тощо) матеріально відповідальні особи складають звіт про рух паливно-мастильних матеріалів. На автотранспортних підприємствах такий звіт складається щодня або щозміни. Звіт подається до бухгалтерії. Бухгалтер на підставі цього звіту виконує відповідні цим діям бухгалтерські проведення у синтетичних і аналітичних регістрах [83].

Залежно від виду транспортного засобу, що використовується для перевезення вантажу, застосовуються такі подорожні листи: морський подорожній лист; повітряний подорожній лист; подорожній лист автомобіля. Наказом Мінтрансу України від 29.12.95 р. № 448/346 затверджено три типові форми подорожнього листа автомобіля (таблиця 1.15) [91].

Організація документообігу для обліку руху паливно-мастильних матеріалів наведена на рисунку 1.6.



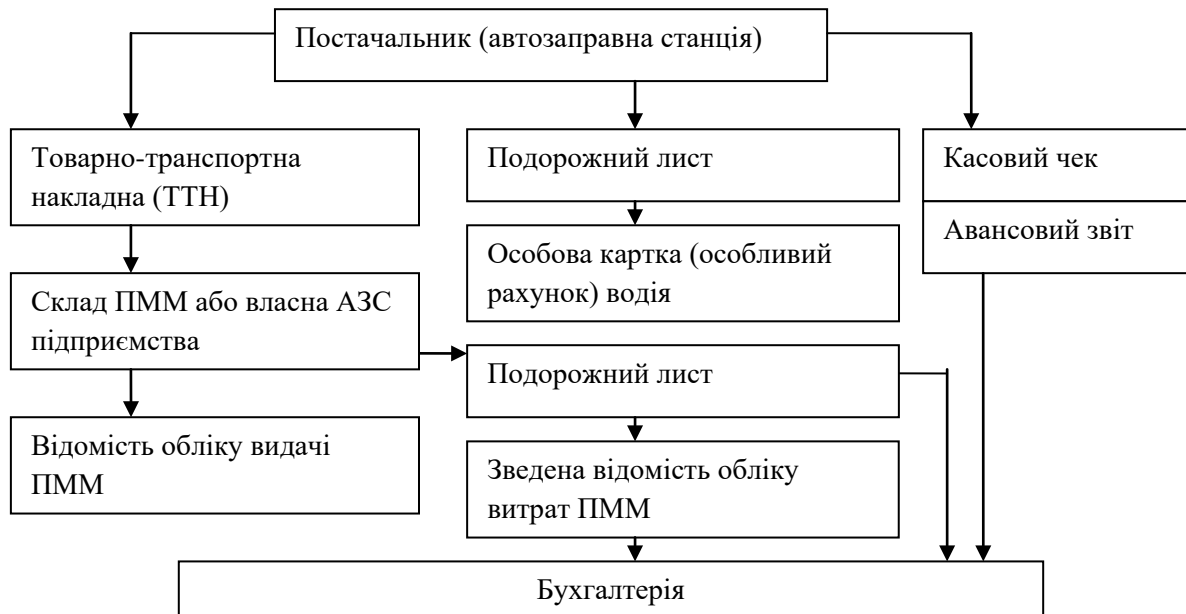


Рисунок 1.6 – Організація документообігу для обліку руху паливно-мастильних матеріалів

Таблиця 1.15 – Характеристика типових форм подорожніх листів

Форма	Застосування форми	Строк, на який видається документ
Типова форма № 1 (міжнародна)	Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні	Видається на строк відрядження автомобіля і водія для перевезення вантажу у міжнародному сполученні, визначений відповідно до наказу чи розпорядження перевізника
Типова форма № 2 (що діє у межах України)	Подорожній лист вантажного автомобіля	Тільки на один робочий день (зміну), за умови здачі водієм подорожнього листа за минулий день роботи. На довший строк подорожні листи типової форми №2 видаються у тих випадках, коли водій виконує перевезення вантажів у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження перевізника або керівника підприємства
Типова форма № 3	Подорожній лист службового легкового автомобіля	Оформлюється тільки на один робочий день (зміну) і видається за умови здачі водієм подорожнього листа за попередній день роботи. На довший строк подорожній лист видається у випадку транспортного обслуговування у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження перевізника

Видача Подорожнього листа реєструється у диспетчерському журналі за такими реквізитами: дата видачі, номер подорожнього листа, прізвище та ініціали водія, його підпис при одержанні подорожнього листа, дата повернення подорожнього листа, підпис відповідальної особи [108].

Визначення нормативної кількості використаних паливно-мастильних матеріалів, зокрема пального, здійснюється на підставі даних подорожніх листів, установлених норм та по визначеній формулі. При цьому правильно заповнений подорожній лист використовується як джерело інформації про [31]:

1. Наявність пального в баку автомобіля на початок зміни (рейсу) за даними вимірювальних приладів автомобіля. Дані вимірювальних приладів автомобіля відображаються в первинних документах з обліку паливно-мастильних матеріалів, підтверджуються підписами посадових осіб, відповідальних за контроль їх використання і переносяться в бухгалтерський облік. Таким чином, дані вимірювальних приладів автомобіля і дані бухгалтерського обліку повинні бути ідентичні. При необхідності можна визначити фактичну кількість палива в баках автомобіля, зливши паливо в вимірювальні ємності, виміряти його і вказати одержану кількість в акті.

2. Кількість залитого пального (на автозаправній станції (АЗС) чи з автозаправника автотранспортного підприємства, по безготівковому розрахунку, у тому числі по картках, чи за готівку на АЗС сторонніх підприємств та інше) під час зміни (виконання рейсу).

3. Пробіг автомобіля за час зміни (рейсу).

Маючи дані про залишок пального в баку автомобіля на початок зміни (рейсу), кількість залитого пального в бак протягом зміни (рейсу) і витрату пального за нормою можна визначити залишок пального на момент закінчення зміни (рейсу), виконавши наступні розрахунки [74]:

$$Z_{kr} = Z_n + R - Q_n, \quad (1.1)$$

де  $Z_n$  – залишок пального в баці автомобіля на момент початку зміни (рейсу);

$R$  – залито пального в бак протягом зміни (рейсу);

$QH$  – витрата пального протягом зміни (рейсу);

$Z_{kr}$  – залишок пального в баці автомобіля на момент закінчення зміни (рейсу) визначений розрахунковим шляхом (по нормі).

Для визначення фактичної витрати пального необхідно по закінченню зміни (рейсу) визначити залишок пального в баку автомобіля. Його можна визначити двома способами [87]:

- 1) за даними вимірювальних приладів автомобіля;
- 2) за фактичною наявністю пального в баку. Цей спосіб використовується у виняткових випадках, наприклад при проведенні інвентаризації.

Нагромадження даних про витрату пального за нормами і фактично на пробіг відображають у місячній відомості обліку витрати пального (у натуральному вираженні). Сформовані за дебетом рахунків витрат суми, пов'язані з основною діяльністю автотранспортного підприємства, в тому числі пального, по закінченні місяця списуються в дебет рахунку фінансових результатів або йдуть на формування собівартості [107].

Відображення списання палива у бухгалтерському обліку [97]:

Дебет – рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94, 97) відповідно до напрямку використання,

Кредит – субрахунку 203 «Паливо» .

Витрати на використання бензину службовим автомобілем керівника підприємства включаються до складу адміністративних витрат. А вартість палива, використаного вантажними автомобілями, що доставляють товари покупцям до складу витрат на збут. Витрати на транспортування включаються до складу первісної вартості запасів, а також необоротних активів підприємства. Вартість палива, використаного службовими автомобілями підприємства, що доставили на підприємство запаси або

необоротні активи, збільшує первісну вартість таких запасів/активів (списується на рахунки 20, 26, 27, 28 тощо) [74].

Якщо підприємство розраховується безготівковим розрахунком і отримує талони, то такі талони обліковуються на субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті», а смарт-картки відносяться до МШП (рахунок 22) [112].

Нормативи витрат палива визначаються наказом по підприємству і використовуються для контролю за використанням ПММ [30].

Якщо ПММ використано більше норми, то складається окрема відомість таких витрат и подається керівнику для вирішення питання, хто винен у такій перевитраті. Тоді такі витрати вважаються нестачею, яка підлягає відшкодуванням за рахунок винних осіб [31].

Відображення у бухгалтерському обліку палива наведено у таблиці 1.16 [52].

Таблиця 1.16 – Відображення у бухгалтерському обліку палива

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображена передоплата за пальне	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
2.	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
3.	Оприбутковано пальне у вигляді талонів	331 «Грошові кошти в національній валюті»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4.	Відображено списання податкового кредиту з ПДВ	644 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
5.	Взаємозалік заборгованостей	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
6.	Отримано 40 л пального	203 «Паливо»	331 «Грошові кошти в національній валюті»
7.	Списано пальне на витрати	92 «Адміністративні витрати»	203 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Відображення списання паливно-мастильних матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку. Списання паливно-мастильних матеріалів в бухгалтерському обліку здійснюється за кредитом субрахунку 203 «Паливо» у кореспонденції з рахунками обліку витрат (23, 92, 93, 94) залежно від напрямку використання (таблиця 1.17) [108].

Таблиця 1.17 – Відображення процесу списання паливно-мастильних матеріалів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст господарської операції (первинний документ)	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Передано паливно-мастильні матеріали як внесок до статутного капіталу іншого підприємства (установчі документи)	14	203
2	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати, пов'язані з капітальним будівництвом або поліпшенням, модернізацією, модифікацією основних засобів (накладна на внутрішнє переміщення)	15	203
3	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на виробництво (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	23	203
4	Переведено паливно-мастильні матеріали зі складу запасів до складу товарів призначених для продажу (накладна на внутрішнє переміщення)	28	203
5	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових видів продукції (накладна на внутрішнє переміщення)	39	203
6	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати з обслуговування верстату, що виготовляв декілька видів продукції (накладна на внутрішнє переміщення)	91	203
7	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	92	203
8	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати на збут (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	93	203
9	Виявлено нестачу паливно-мастильних матеріалів в результаті інвентаризації (інвентаризаційний опис)	947	203

При здійсненні податкових розрахунків підприємства керуються нормами Податкового кодексу України, в якому визначено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II Кодексу. Витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів можуть бути віднесені до складу витрат платника податку, при цьому витрати класифікуються залежно від використання паливно-мастильних матеріалів (загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут) [74].

Крім того, є деякі особливості при списанні паливно-мастильних матеріалів, якщо ми придбавали їх за талонами або паливними картками. Якщо ж враховувати проблеми ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема запасів як елементів майнового потенціалу підприємства на основі переходу права власності на них, то слід розглянути два наступні варіанти [108].

Відповідно до першого варіанту (якщо право власності на паливно-мастильні матеріали переходить від постачальника до покупця у момент фактичного отримання (заправлення) паливно-мастильних матеріалів) при придбанні палива за талонами покупцю передаються на баланс талони, вартість яких прирівнюється до вартості паливно-мастильних матеріалів, що можна на них купити (в обліку такі талони відображаються у складі грошових документів, які слід обліковувати окремо від інших різновидів для визначення наявного запасу заздалегідь оплаченого пального). Облікове відображення операцій, пов'язаних зі списанням паливно-мастильних матеріалів за талонами, наведено в таблиці 1.18 [31].

Вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів, яка входить до складу собівартості готової продукції, товарів або інших запасів (рахунки 20, 23, 28), включається до витрат у звітному періоді реалізації вказаних запасів (п. 138.4 ПК). Вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених для

адміністративних та збутових потреб включається до складу витрат звітного періоду (у період списання паливно-мастильних матеріалів). Якщо паливно-мастильні матеріали витрачаються при придбанні (виготовленні) об'єкта основних засобів, то їх вартість включається до первісної вартості об'єкта й амортизується в його складі (п. 146.5 ПКУ) [74].

Таблиця 1.18 – Відображення процесу списання паливно-мастильних матеріалів за талонами у бухгалтерському обліку у випадку переходу права власності на паливно-мастильні матеріали в момент їх фактичного відвантаження

№ з/п	Зміст господарської операції (первинний документ)	Підхід до оцінки господарської операції та податкові наслідки	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Видано під звіт талони на паливно-мастильні матеріали (акт приймання-передачі талонів або відомість отримання талонів)	Сума визначається, виходячи з балансової вартості талонів, переданих фактично працівнику	372	331
2	Отримано паливно-мастильні матеріали, які знаходяться в баку автотранспортного засобу (авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС)	Сума визначається, виходячи з вартості паливно-мастильних матеріалів, отриманого працівником при заправці на автозаправній станції за талонами	203	372
			-	06
3	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	Величина визначається на основі розрахунку обсягів використаних паливно-мастильних матеріалів відповідно до норм їх витрачання з урахуванням собівартості одиниці	15, 20, 23, 28, 91,92, 93, 94	203

Відповідно до другого варіанту (якщо право власності на паливно-мастильні матеріали переходить у момент передачі талонів покупцеві) при придбанні палива за талонами покупець повинен передати паливно-мастильні матеріали на відповідальне зберігання АЗС згідно з договором зберігання. Описаний вище підхід дозволяє фіксувати момент переходу права

власності на паливно-мастильні матеріали, хоча фізично вони не переміщуються. Облікове відображення операцій, пов'язаних зі списанням паливно-мастильних матеріалів за талонами, наведено в таблиці 1.19 [87].

Таблиця 1.19 – Відображення процесу списання паливно-мастильних матеріалів за талонами у бухгалтерському обліку у випадку переходу права власності на паливно-мастильні матеріали в момент передачі талонів

№ з/п	Зміст господарської операції (первинний документ)	Підхід до оцінки господарської операції та податкові наслідки	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Видано під звіт талони на паливно-мастильні матеріали (акт приймання-передачі талонів або відомість отримання талонів)	Сума визначається, виходячи з балансової вартості талонів, переданих фактично працівнику	372	203
2	Отримано паливно-мастильні матеріали, які знаходяться в баку автотранспортного засобу (авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС)	Сума визначається, виходячи з вартості паливно-мастильних матеріалів, отриманого працівником при заправці на автозаправній станції за талонами	203	372
3	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	Величина визначається на основі розрахунку обсягів використаних паливно-мастильних матеріалів відповідно до норм їх витрачання з урахуванням собівартості одиниці	15, 20, 23, 28, 91, 92, 93, 94	203

Для порівняльних даних аналітичного і синтетичного обліку складають відомість обліку залишків запасів (сальдові відомості) [104, с. 191]. Вони кожного першого числа місяця бухгалтерією передаються на склади для перенесення в них матеріально-відповідальними особами з карток складського обліку кількісних залишків кожного виду і сорту запасів на початок місяця. В бухгалтерії ці залишки оцінюють за прийнятими обліковими цінами, підраховують вартість їх за групами та складами в цілому, а потім звіряють з даними бухгалтерського обліку. При виявленні



протирич за тією чи іншою групою помилки до складання балансу виправляють [95].

Процес як первинного, так і аналітичного й синтетичного обліку матеріалів та палива є трудомісткою ділянкою облікового процесу. Це спричиняє у багатьох підприємствах певні недоліки в обліку таких активів, що призводить до необґрунтованих втрат запасів [28].

### 1.3 Методика організації аудиту матеріалів та палива

У сфері діяльності кожного підприємства велике значення мають матеріали та паливо. Матеріали та паливо займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки матеріали є основною складовою під час формування собівартості готової продукції. Через те, що вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, контроль за правильним оформленням в бухгалтерському обліку, надходженням та списанням матеріалів та палива є важливим для кожного підприємства. Саме тому виникає потреба в проведенні аудиторської перевірки [109].

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту матеріалів та палива є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків матеріалів та палива на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Предметом аудиту матеріалів та палива є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням матеріалів та палива, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами [24].

В той же час, метою аудиту матеріалів та палива є встановлення законності, достовірності і доцільності здійснених операцій з матеріалів та палива підприємства і правильності їх відображення в обліку [123].

Завдання з організації системи внутрішнього контролю за достовірністю та повнотою ведення бухгалтерського обліку матеріалів та палива на підприємствах покладено на внутрішнього аудитора.

Основними завданнями аудиту матеріалів та палива є наступні [101]:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо матеріалів та палива;
- встановлення правильності визнання матеріалів та палива згідно з П(С)БО 9 «Запаси»;
- перевірка правильності формування первісної вартості матеріалів та палива;
- дослідження стану складського обліку матеріалів та палива;
- встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження матеріалів та палива за їх напрямками;
- підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання матеріалів та палива підприємства;
- перевірка дотримання встановлених нормативів використання матеріалів та палива у виробництві;
- дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття матеріалів та палива за їх напрямками.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо матеріалів та палива аудиторі необхідно виконати такі завдання [96]:

- 1) перевірка наявності та порядку зберігання матеріалів та палива;
- 2) перевірка забезпечення контролю за збереженням матеріалів та палива на всіх етапах їх руху та зберігання;
- 3) перевірка правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення матеріалів та палива;
- 4) перевірка правильності визначення первісної вартості матеріалів та палива та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО;

5) перевірка дотримання норм витрачання матеріалів та палива для здійснення господарської діяльності та порядку обліку витрачання матеріалів та палива на виробництво;

6) перевірка додержання підприємством встановлених норм списання матеріалів та палива;

7) перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;

8) перевірка переоцінки та уцінки матеріалів та палива;

9) оцінка якості проведених інвентаризацій матеріалів та палива;

10) встановлення законності дій, пов'язаних із рухом матеріалів та палива, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності [96, с. 160].

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методіку проведення аудиту матеріалів та палива. Основна мета обраної методіки зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт [2].

Метод аудиту матеріалів і палива є способом досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності. Звідси методичний – здійснюваний за певним планом, дуже послідовний, систематичний [91].

Методіка аудиту матеріалів і палива є комплексом конкретних прийомів і засобів отримання та обробки фактичного матеріалу, що базується на методологічних принципах; або конкретизація методу у формі інструкцій, правил дій, чіткого опису способів існування [78].

Джерелами інформації для аудиту матеріалів та палива є [82]:

1. Баланс підприємства (форма № 1).
2. Наказ про облікову політику.
3. Регістри синтетичного обліку матеріалів та палива (Головна книга, відомості руху матеріалів та палива, журнали № 3, 5).
4. Аналітичні регістри обліку матеріалів та палива (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб тощо).

5. Первинні документи з обліку матеріалів та палива (картки складського обліку, накладні тощо).

6. Плани, кошториси, калькуляції, нормативи, рецептури.

7. Матеріали попередніх перевірок; матеріали внутрішнього контролю підприємства-замовника аудиту.

8. Нормативна та інструктивна документація; результати опитувань, спостережень, підтверджень, аналітичних процедур, як власне аудитора, так і працівників підприємства-замовника аудиту матеріалів та палива [40, с. 273].

З метою ефективної організації аудиторського дослідження необхідно структурувати аудиторський процес, тобто виділити основні стадії, етапи перевірки. Процес аудиту матеріалів і палива є відповідною системою послідовних змін стадій аудиту, що відбуваються в певному порядку. Стадії процесу аудиту матеріалів і палива є певним періодом процесу здійснення аудиту, що має свої якісні особливості, які включають ряд етапів [39, с. 136]. При збиранні аудиторських доказів при аудиті матеріалів та палива аудитори можуть використовувати методи, що наведені на рисунку 1.7.

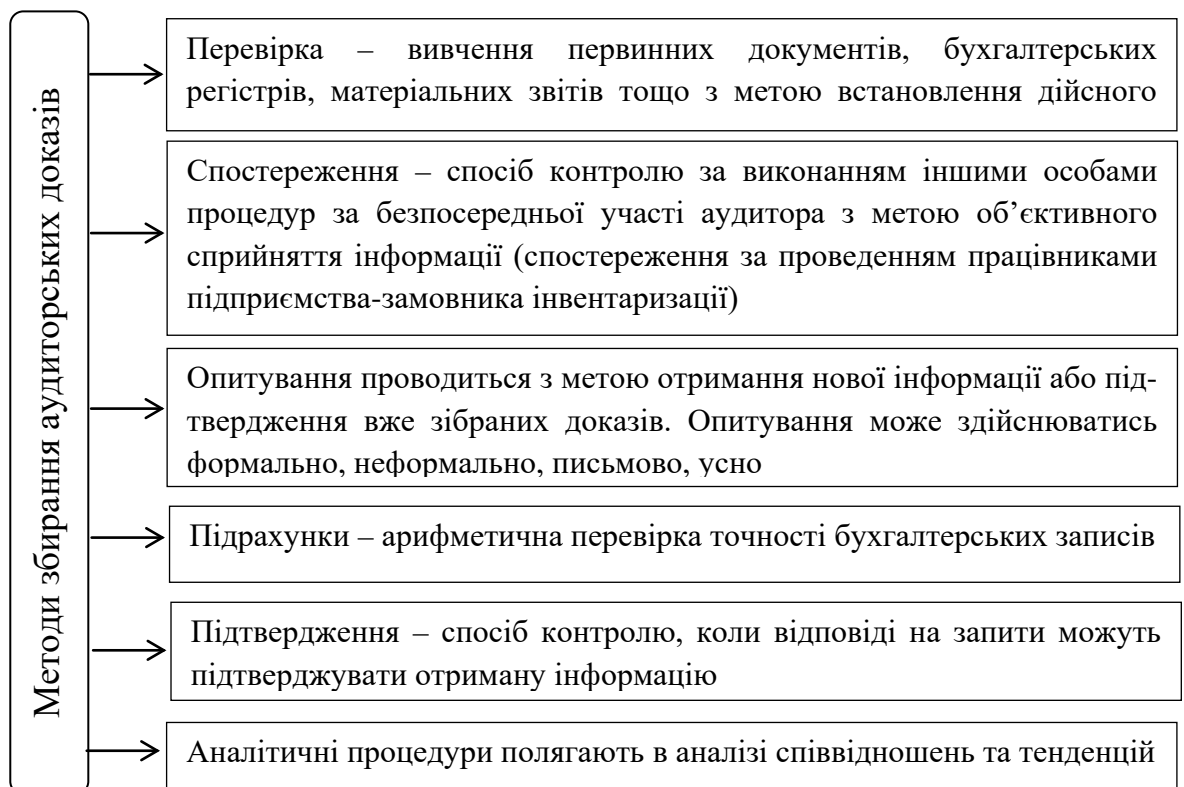


Рисунок 1.7 – Методи збирання аудиторських доказів аудиту матеріалів і палива

Проаналізувавши літературу можна виявити різні підходи до формування стадій аудиторського процесу матеріалів та палива. Виділяють такі стадії та етапи аудиту: організаційна, підготовча, технологічна та результативна стадії [39, с. 135]; укладання угоди на проведення аудиторських послуг, планування, вивчення і тестування внутрішнього контролю на підприємстві, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, аналіз тенденцій, коефіцієнтів, системний аналіз, статистичний метод аналізу фінансової звітності, підготовка та підписання аудиторського висновку [102, с. 41]; збір інформації, планування, здійснення аудиту, надання звіту [54, с. 16]; планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку) [117, с. 41]. Послідовність аудиту матеріалів та палива наведена на рисунку 1.8 [78].



Рисунок 1.8 – Алгоритм аудиту матеріалів та палива [29]

Першим етапом проведення аудиторської перевірки матеріалів та палива є планування [72]. Норми та рекомендації щодо планування аудиту визначені Міжнародним стандартом аудиту № 300 «Планування» [11], 310 «Знання бізнесу», 320 «Суттєвість в аудиті», 400 «Оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю» та іншими нормативно-правовими актами.

Метою планування аудиту матеріалів та палива є привернення уваги аудитора до найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблем, які варто перевірити найретельніше. Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи: попереднє планування і розробка загального плану та програми аудиту [78].

Попереднє планування здійснюється на початковій стадії аудиту матеріалів та палива і має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Отже, отримання аудитором уявлення про стан справ на підприємстві є найважливішою складовою планування аудиту матеріалів та палива [62].

План аудиту матеріалів та палива є документом, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня [54].

Складений план аудиту матеріалів та палива підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту матеріалів та палива [37].

Документування плану аудиту матеріалів та палива має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики [33].

МСА 300 визначає, що аудитор має також документувати будь-які значні зміни до початково-запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту матеріалів та палива, враховуючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін [11]. План аудиту матеріалів та палива затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, план аудиту матеріалів та палива не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

На підставі плану аудиту матеріалів та палива аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали можливість [98]:

1. Встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху матеріалів та палива.

2. Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку матеріалів та палива у зведених документах та реєстрах.

3. Перевірити правильність ведення обліку матеріалів та палива відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання.

4. Перевірити стан збереження матеріалів та палива у суб'єкта господарювання.

5. Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти, й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом матеріалів та палива.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт за конкретним договором доречно враховувати такі обставини [109]:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений під час отримання аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;

- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи порівняно зі старшим персоналом);
- необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок [106].

З кожного розділу програми формуються документально підтвержені висновки, які є основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку [67].

Програму аудиту матеріалів та палива, як і загальний план, варто переглядати в ході перевірки (якщо це необхідно). Причини всіх змін мають бути задокументовані. Отже, на підставі загального плану матеріалів та палива аудитор розробляє та документально оформлює програму аудиту, яка деталізує та розкриває пункти плану аудиту [54].

Організацію аудиту матеріалів та палива доцільно розпочати з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації матеріалів та палива. При цьому потрібно звернути увагу на терміни проведення інвентаризації, склад комісії, правильність відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Аудитор з'ясовує, чи здійснюються на підприємстві відповідні розрахунки потреби у паливно-мастильних матеріалах. Потім має перевірити достовірність цих розрахунків з урахуванням нормативів витрат паливно-мастильних матеріалів. Також варто звернути увагу на правильність визначення збитків (шкоди) завданих матеріально відповідальною особою від нестачі матеріалів та палива (наявність пояснення матеріально відповідальної особи, погодження нею на



відшкодування збитків та правильність відображення відшкодування в обліку) [79].

Аудиторську перевірку матеріалів та палива доцільно проводити за етапами «життєвого циклу» конкретного виду, яке є замовником аудиту, а саме [67]:

- надходження (зарахування на баланс);
- перебування;
- вибуття (списання з балансу).

Для кожного етапу характерні певні господарські операції і процеси (рисунок 1.9), які можуть бути об'єктами аудиту.



Рисунок 1.9 – Об'єкти аудиту операцій з матеріалами та паливом

Далі перевіряється процес надходження матеріалів та палива: своєчасність і правильність оприбуткування товарів, документальне оформлення первинних документів та відображення їх в обліку; також варто

перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріалів, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій. При перевірці операцій з надходження матеріалів та палива ключовим моментом є перевірка правильності формування вартості, за якою вони зараховуються на баланс – первісна вартість. Під час перевірки операцій з надходження паливно-мастильних матеріалів пропонується аудитору скласти робочі документи у вигляді таблиць 1.20 та 1.21 [56].

Таблиця 1.20 – Робочий документ внутрішнього аудитора – Аналіз забезпеченості підприємства паливно-мастильними матеріалами [51]

Назва ПММ	Фізична одиниця виміру	Планова потреба у ПММ	Термін постачання, днів	Фактично надійшло ПММ	Середнє добове споживання	Забезпеченість у ПММ, днів	Відхилення	
							у днях: надлишок (+), незабезпеченість (-) (гр. 7 – гр. 4)	від загальної потреби (гр. 5 – гр. 3)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

За документами до виписок банку аудитор повинен встановити дату оплати розрахункових документів постачальників за паливно-мастильні матеріали, які надійшли на підприємство. За матеріальними звітами наступного місяця слід перевірити оприбуткування ПММ. Якщо паливно-мастильні матеріали не оприбутковано, внутрішній аудитор має визначити нормативний термін перебування їх у дорозі та які заходи було проведено керівництвом підприємства щодо їх розшуку [123].

Наступним етапом є з'ясування встановленої методики оцінки запасів, яка регламентована обліковою політикою підприємства. Потрібно перевірити, чи придбані або виготовлені матеріали зараховуються на баланс за первісною вартістю (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») [109].

Аудит операцій щодо надходження матеріалів та палива від постачальників починається з вивчення договорів поставки, перевіряється повнота і своєчасне їх оприбуткування на склади підприємства, який потім подається транспортній організації [92].

У разі виявлення, під час приймання матеріалів, розбіжностей щодо кількості і якості асортименту порівняно з даними супровідних документів постачальника складається відповідний акт. Перевіряється законність списання нанесеного збитку на відповідні бухгалтерські рахунки, відповідальність посадових осіб у нанесених збитках. Перевіряється дотримання встановленого порядку видачі доручень на отримання матеріалів та палива і відпуску матеріалів за дорученнями [87].

Таблиця 1.21 – Робочий документ внутрішнього аудитора – Перевірка своєчасності відображення операцій з надходження паливно-мастильних матеріалів від постачальників [51]

Найменування постачальника	Назва паливно-мастильного матеріалу	Кількість	Ціна, грн	Вартість, грн.	Дата реєстрації операції з надходження паливно-мастильних матеріалів за даними			Відхилення (по даті)
					договору	супровідних документів	документів на оприбуткування	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Під час аудиту надходжень матеріалів та палива перевіряється своєчасність і правильність складання первинних документів [54]:

– первинні облікові документи складаються на паперових носіях і містять такі реквізити (назву документа, дату і місце складання, назву підприємства, зміст та обсяг господарської операції, посади осіб відповідальних за здійснення операції, особистий підпис);

– інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на рахунках.

Наступним етапом аудиту операцій із матеріалами та паливом є перевірка правильності відображення даних операцій в обліку. При аудиті операцій, що здійснюються під час перебування матеріалів та палива на підприємстві важливою є перевірка їх збереження та схоронності [78].

Після цього, перевіряється порядок витрачання і списання матеріалів та палива на виробництво продукції, для цього аудитор використовує методи натурального контролю, вивчає дані про оприбуткування готової продукції, тобто чи немає продукції, яка не оприбуткована, одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріалів [62].

Списання матеріалів та палива із балансу згідно з П(с)БО 9 відбувається у таких випадках: відпускання у виробництво; реалізація за грошові кошти; передача до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатна передача; списання через витрати від стихійного лиха; списання недостач у межах норм і понад норм природного убутку [54].

Під час списання матеріалів у виробництво проводиться документальна перевірка, яка дає змогу встановити [72]:

- відповідність норм у документах на списання нормативним актам;
- відповідність кількості фактично списаної сировини витрачанням цієї сировини за нормами.

При аудиті матеріалів та палива ключовим моментом є перевірка правильності застосування їх оцінки вибуття. При відпуску матеріалів та палива у виробництво, продаж та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження матеріалів та палива (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу [109].

На завершальній стадії аудиторської перевірки сертифікований аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити чи достатньо зібрано свідчень та оцінити результати аудиту. Перевірка особою, яка має широкий досвід чи є більш кваліфікованою, здійснюється для виявлення (запобігання) помилок і оцінки суджень та висновків. Відповідна перевірка робочих документів – це найважливіший спосіб забезпечення високої якості проведення аудиту, а також незалежності суджень всієї групи аудиторів, яка виконує замовлення на аудит [62, с. 251]. Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації – робочої та підсумкової [62].

Аудитор, який здійснює аудит матеріалів та палива протягом усієї перевірки, формує робочу документацію, яка необхідна для [77]:

- 1) розробки планів;
- 2) підтвердження виконання плану перевірки;
- 3) систематизації інформації;
- 4) створення основи для визначення ефективності виконаної аудитором роботи.

Нижче наведений приблизний перелік робочої документації аудитора (таблиця 1.22).

Таблиця 1.22 – Приблизний перелік робочої документації аудитора

№ з/п	Назва документа або розділу, за яким оформлюються документи	Джерело інформації
1	2	3
1	Особливі питання, на які клієнт просив звернути увагу	Клієнт
2	Аналіз активів і довідок попередніх перевірок та попереднього аудиту з питань перевірки достовірності, повноти й законності обліку матеріалів та палива	Аудитор (на підставі актів (довідок) перевірки)
3	Таблиця проблемних питань	Аудитор
4	Програма аудиту матеріалів та палива	Аудитор
5	Тести встановлення рівня внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку матеріалів та палива	Аудитор

## Продовження таблиці 1.22

1	2	3
6	Витяг із наказу про облікову політику в частині обліку матеріалів та палива	Клієнт
7	Схема розміщення складських приміщень	Аудитор, клієнт
8	Перелік осіб, які мають право підпису документів на відпускання матеріалів та палива	Клієнт
9	Перелік матеріально відповідальних осіб	Клієнт
10	Матеріали інвентаризації, проведеної за участю аудитора	Аудитор, клієнт
11	Розрахунки витрат матеріалів та палива у межах природного збитку	Аудитор
12	Пояснення персоналу щодо встановлених порушень	Персонал клієнта
13	Акти зустрічних перевірок розрахунків	Аудитор, клієнт, треті особи
14	Копії первинних документів та реєстрів, які підтверджують ті чи інші відхилення	Клієнт, треті особи
15	Документи з формування та здійснення вибіркового дослідження	Аудитор
16	Довідка про результати перевірки правильності оцінки матеріалів та палива при їх надходженні та списанні	Аудитор
17	Аналіз договорів на поставку матеріалів та палива	Аудитор
18	Результати зіставлення даних документів з оплати постачальникам і документів на оприбуткування матеріалів та палива	Аудитор
19	Зіставлення щомісячних залишків матеріалів та палива із нормативами	Аудитор
20	Акти (довідки) результатів контрольних аналізів, контрольних запусків, контрольних обмірів та інших аудиторських процедур	Аудитор, члени комісії
21	Акти (довідки) результатів роботи інших аудиторів, експертів, внутрішніх аудиторів	Інші аудитори, експерти, внутрішні аудитори
22	Довідка про результати перевірки списання матеріалів та палива: відповідність норм, проставлених у документах на списання, нормативним даним; відповідність кількості фактично списаної сировини витрачання цієї сировини за нормами	Аудитор

## Продовження таблиці 1.22

1	2	3
23	Інші записи аудитора щодо проведених аудиторських процедур та встановлених відхилень	Аудитор
24	Довідка про результати перевірки правильності обліку ПДВ щодо операцій із матеріалами та паливом	Аудитор
25	Інші (залежно від специфіки клієнта і самої перевірки)	Аудитор

Завершується аудит складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) щодо недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки [123].

Отже, на основі проведеного дослідження організації обліку та аудиту матеріалів та палива можна зробити наступні висновки:

1. Матеріали є невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір забезпечує безперервність діяльності та уникнення низки ризиків, пов'язаних з їх відсутністю. Сировина та матеріали є предметами праці, які відносяться до складу продукції, що виробляється, або ж є необхідними компонентами при її кінцевому виготовленні. Вони створюють матеріальну (речовинну) основу продукції. Паливо є предметом праці, що призначений для виробництва тепла і енергії. Паливо поділяють відповідно на технологічне (тобто, призначене для потреб виробництва), моторне (використовується для експлуатації транспортних засобів підприємства) і господарське (необхідне для опалення будівель). Методологія обліку матеріалів і палива обґрунтована у П(С)БО 9 «Запаси» МСБО 2 «Запаси», а вимоги до їх організації наведені у Наказі про облікову політику.

2. За сучасних економічних умов, при переході діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини, правильна організація бухгалтерського

обліку матеріалів та палива є необхідною умовою для діяльності підприємства. Кожне підприємство повинно самостійно, ґрунтуючись на чинному законодавстві, вести облік матеріалів та палива належним чином. Від правильності ведення обліку матеріалів та палива залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих матеріалів. Для забезпечення первинного обліку матеріалів і палива використовують наступні основні форми первинних документів, а саме: для надходження виробничих запасів використовується прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, товарно-транспортна накладна; для відпуску виробничих запасів призначено лімітно-забірну картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, матеріальний звіт; відпуск на сторону виробничих запасів здійснюється за допомогою товарно-транспортної накладної, рахунку-фактури, накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей; складський облік і внутрішнього переміщення запасів ведеться за допомогою картки складського обліку матеріалів, матеріального ярлика, лімітно-забірної картки, акту-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Документальне оформлення надходження, наявності та витрачання матеріалів та палива є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201. Для обліку палива,



мастильних матеріалів (ПММ) на підприємстві призначений субрахунок 203 «Паливо». На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

3. Матеріали та паливо є основою ефективного, постійного виробничого процесу, тому контроль за правильним оформленням в бухгалтерському обліку, надходженням та списанням матеріалів та палива є важливим для кожного підприємства. Метою аудиту матеріалів та палива є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків матеріалів та палива на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Основними завданнями аудиту матеріалів та палива є наступні: контроль за дотриманням чинного законодавства щодо матеріалів та палива; встановлення правильності визнання матеріалів та палива згідно з П(С)БО 9 «Запаси»; перевірка правильності формування первісної вартості матеріалів та палива; дослідження стану складського обліку матеріалів та палива; встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження матеріалів та палива за їх напрямками; підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання матеріалів та палива підприємства; перевірка дотримання встановлених нормативів використання матеріалів та палива у виробництві; дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття матеріалів та палива за їх напрямками. Предметом аудиту матеріалів та палива є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням матеріалів та палива, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ДП «ІВЧЕНКО-ПРОГРЕС»

### 2.1 Загальна характеристика діяльності та організаційна структура управління ДП «Івченко-Прогрес»

Державне підприємство «Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» імені академіка О.Г.Івченка (ДП «Івченко-Прогрес») розташоване за адресою 69068, м. Запоріжжя, вул. Іванова, 2, підпорядковане Державному концерну «Укроборонпром».

Промислові об'єкти підприємства розташовані на земельних ділянках загальною площею 22,32 га, об'єкти соціальної сфери діяльності розташовані на земельних ділянках загальною площею 25,73 га.

ДП «Івченко-Прогрес» внесло вагомий внесок у розвиток світової авіації. Тут вже протягом більше 70 років створюють двигуни для багатьох типів літаків і вертольотів, а також приводи та спецобладнання індустріального застосування. За цей період двигунобудівними заводами світу виготовлено понад 80000 авіаційних поршневих і газотурбінних двигунів, турбостартерів і приводів індустріального застосування. На ДП «Івченко-Прогрес» розроблені 56 типів авіадвигунів, які встановлені на 60-ти типах літальних апаратів в 104 країнах світу. Загальне напрацювання в експлуатації газотурбінних двигунів становить понад 300 млн.год. Підприємство має понад 230 ділових партнерів з різних країн світу та входить до складу ДК «Укроборонпром» і є лідером авіадвигунобудування України.

Підприємство здійснює свою діяльність в області розробки, виготовлення, сертифікації, впровадження у серійне виробництво авіаційних двигунів, газотурбінних приводів до пересувних електростанцій, компресорних газоперекачувальних станцій. Також здійснює авторське супроводження серійного виробництва та експлуатації авіаційних двигунів.

Історія підприємства розпочалась ще в 1945 році. Саме тоді 5 травня наказом № 193 Народного комісара авіаційної промисловості СРСР А.І. Шахуріна на заводі № 478 було створено дослідно-конструкторське бюро з розробки нових і модернізації раніше створених авіаційних двигунів середньої і малої потужності для цивільної авіації. У 1966 р підприємство було перейменовано в Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро (ЗМКБ) «Прогрес». З 1994 р ЗМКБ «Прогрес» носить ім'я свого першого керівника академіка О. Г. Івченка, а з 2004 р називається ДП «Івченко-Прогрес».

За весь час існування співробітники підприємства розробили дуже багато двигунів і установок різного типу, серед них – турбореактивні двоконтурні, турбогвинтові, турбовальні газотурбінні двигуни, поршневі авіаційні двигуни, промислові двигуни.

ДП «Івченко-Прогрес» має інтелектуальний кадровий потенціал, застосовує новітні прогресивні технології і обладнання для впровадження новітніх розробок. Також впроваджуються заходи з підвищення технічного рівня, модернізації, реконструкції діючого виробництва, створення оптимальних умов для високопродуктивної праці, підвищення культури виробництва та безпеки праці.

Політика ДП «Івченко-Прогрес» підтримує стратегічний напрямок його розвитку, створює основу для встановлення цілей у сфері:

- проектування і розробки висококонкурентних газотурбінних двигунів (далі – ГТД), які максимально відповідають вимогам споживачів;
- безпеки польотів і якості ГТД.

Політика спрямована на забезпечення єдності цілей і завдань підприємства, максимальну задоволеність споживачів при особистій участі, і провідну роль керівників всіх рівнів в питаннях:

- результативного функціонування системи управління якістю (далі – СУЯ);
- проектування і розробки ГТД;
- безпеки польотів та якості ГТД.

Безпека польотів є головним пріоритетом діяльності підприємства при:

- проектуванні, виготовленні ГТД;
- виконанні всіх видів випробувань ГТД;
- супроводі льотних випробувань ГТД;
- авторському конструкторському супроводі виготовлення і експлуатації серійних ГТД;
- проектуванні модифікацій ГТД цивільного і оборонного застосування;
- модифікації, техобслуговуванні, капітальному і середньому ремонті і виготовленні компонентів ГТД.

Виробнича діяльність підприємства здійснюється на основі встановлення постійних інформаційних, технологічних, трудових, фінансових, управлінських зв'язків між персоналом, структурними підрозділами, керуючою і керованою підсистемами. Упорядкована сукупність цих зв'язків формує структуру управління підприємством.

Організаційна структура управління підприємством – основа системи управління, яка визначає склад, підпорядкованість та взаємодію її елементів окреслює необхідну кількість управлінського персоналу, здійснює його розподіл за підрозділами, регламентує адміністративні, функціональні та інформаційні взаємовідносини між працівниками апарату управління та підрозділами, встановлює права, обов'язки і відповідальність менеджерів тощо.

ДП «Івченко-Прогрес» має лінійну організаційну структуру управління, яка наведена на рисунку 2.1.

Лінійний тип організаційної структури управління характеризується лінійними формами зв'язку між ланками управління. Сутність лінійного управління полягає в тому, що очолює кожен виробничий підрозділ керівник (орган), який здійснює всі функції управління. Кожен працівник підрозділу безпосередньо підпорядковується тільки цьому керівнику (органу). В свою чергу, останній є підзвітним вищому органу. Підлеглі виконують розпорядження тільки свого безпосереднього керівника. Вищий орган (керівник) не має права віддавати розпорядження робітникам, минаючи їх безпосереднього керівника (тобто реалізується принцип єдиноначальності

керівництва). Окремі спеціалісти допомагають лінійному керівнику збирати та обробляти інформацію, аналізувати господарську діяльність, готувати управлінські рішення, але самі вказівок та інструкцій керованому об'єкту не надають.



Рисунок 2.1 – Організаційна структура управління на ДП «Івченко-Прогрес»

## 2.2 Організація обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

В даний час особливе значення набуває організація обліку матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес», їх визначення та групування за певними ознаками. Для потреб організації обліку виробничих запасів їх групують за економічними та технічними ознаками в межах економічних груп.

Організацію обліку на ДП «Івченко-Прогрес» здійснюють:

- за місцями зберігання, складами, сховищами, складам виробничих підрозділів, виробничими підрозділами тощо.
- за характером руху – надходження і вибуття (джерелами надходження, напрямками вибуття та іншими характеристиками).

Первинний облік матеріалів та палива характеризує їх наявність, рух за надходженням і вибуттям, за місцями зберігання.

Матеріали та паливо є дуже важливим елементом діяльності ДП «Івченко-Прогрес», тому й документальне оформлення руху ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію, як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Керуючись статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій на ДП «Івченко-Прогрес» є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи складаються під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і статистичної звітності на ДП «Івченко-Прогрес» здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено

обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. На підприємстві ДП «Івченко-Прогрес» використовуються форми первинних документів для відображення матеріалів та палива, основними з яких є:

1. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» [7];

2. Інструкція про порядок виготовлення, збереження, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом і обліком транспортної роботи [4];

3. Інструкція про порядок виготовлення, збереження і застосування типових форм первинного обліку [5];

4. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних доручень на одержання цінностей, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 16.05.96р. № 99, із змінами і доповненнями [6];

5. Порядок заповнення податкової накладної [14];

6. Порядок ведення книги обліку придбання товарів (робіт, послуг)[15].

Термін «облікова політика», визначений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності. Однак облікова політика визначає також способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності.

Обліковою політикою ДП «Івченко-Прогрес» є сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.

Облікова служба ДП «Івченко-Прогрес» відноситься до централізованої форми (взагалі існує дві форми організаційної побудови

апарату облікової служби: централізована і децентралізована), за якою весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівнику – головному бухгалтеру (рисунок 2.2).

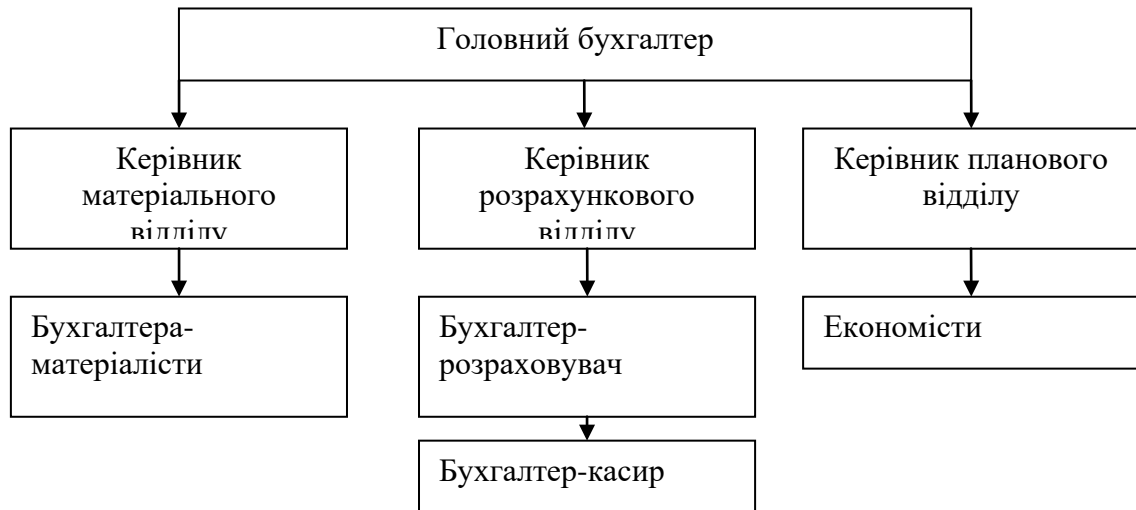


Рисунок 2.2 – Організаційна структура бухгалтерського відділу ДП «Івченко-Прогрес»

Дана організаційна структура відноситься до лінійної і передбачає безпосереднє підпорядкування всіх виконавців керівникові – головному бухгалтеру та характерна для невеликих господарств.

У формуванні облікової політики визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції та взаємостосунків залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства. Керівник підприємства затверджує систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, що відображається в наказі про облікову політику підприємства, створює необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, що причетні до бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, порядок оформлення та подання до обліку первинних документів.



Головний бухгалтер виконує наступні функції: керівництво відділом бухгалтерії, складання та формування звітності, головної книги тощо. По суті головний бухгалтер виконує так званий підсумковий етап облікового процесу, який іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Це завершальний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображують результати виробничої та господарської діяльності підприємства за певний період. До функцій молодшого бухгалтера відносяться: обробка первинної документації; виписка первинної документації при реалізації продукції; нарахування заробітної плати. До функцій бухгалтера-касира відносяться: облік касових операцій; облік банківських операцій.

Формуючи облікову політику, облікова служба ДП «Івченко-Прогрес» керується основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності. Принцип послідовності безпосередньо стосується облікової політики підприємства. Обрана облікова політика застосовується підприємством із року в рік.

Форма ведення бухгалтерського обліку ДП «Івченко-Прогрес» – журнальна, яка базується на принципах нагромадження даних первинних документів безпосередньо у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку. При даній формі обліку підприємством використовуються журнали, реєстри і допоміжні відомості.

Послідовність облікових записів при журнальній формі наведено на рисунку 2.3 ДП «Івченко-Прогрес» використовує автоматизовану (комп'ютерну) форму обліку – «Бухгалтерія». Програма дозволяє вводити господарські операції декількома способами: ручне введення операцій; використання типових операцій; використання режиму «документи і

розрахунки». Перевага комп'ютерної програми в тому, що автоматизація облікового процесу дає можливість підвищити оперативність і точність облікових даних, необхідних для управління підприємством.

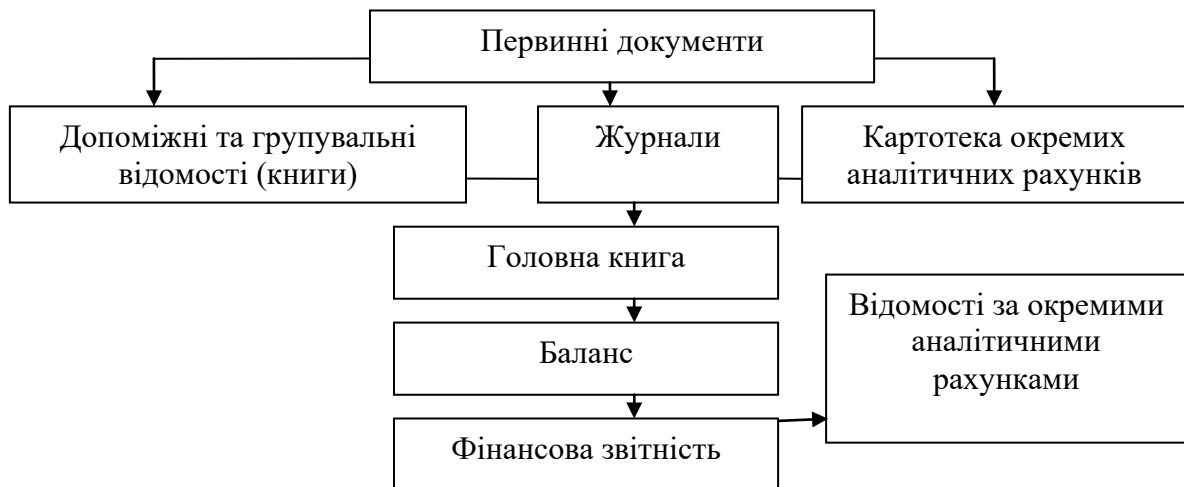


Рисунок 2.3 – Схема журнальної форми обліку ДП «Івченко-Прогрес»

Технологія побудови обліку в комп'ютерній програмі наведена на рисунку 2.4.



Рисунок 2.4 – Схема автоматизованого бухгалтерського обліку в комп'ютерній програмі на підприємстві ДП «Івченко-Прогрес»

Для ведення аналітичного обліку програма дає змогу вводити необмежену кількість довідників об'єктів аналітичного обліку (субконто): за видами продукції, матеріалами, підприємствами, співробітниками та ін. Усі документи з аналітичного обліку формуються у грошовому, а якщо це потрібно, то і в натуральному виразі.

На підприємстві ДП «Івченко-Прогрес» використовуються майже всі перелічені форми первинних документів з оприбуткування та вибуття матеріалів та палива. Відібрані форми формуються в альбом, який має набір типових первинних документів для даного підприємства.

Перелік документального оформлення надходження та вибуття матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Первинні документи з обліку надходження та вибуття матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

Назва та форма документа	Операції при яких застосовується	Підпис
1	2	3
Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1)	Застосовується при операціях пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства.	Матеріально відповідальна особа, головний бухгалтер
Довіреність (М-2, 26)	Для підтвердження права окремої особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів.	Керівник, головний бухгалтер
Акт списання бланків довіреностей (М-2а)	Для списання використаних бланків довіреностей.	Головний бухгалтер
Журнал реєстрації довіреностей (М-3)	Призначений для реєстрації виданих довіреностей.	Головний бухгалтер
Прибутковий ордер (додаток В)	Використовується для операцій з надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів з переробки.	Матеріально відповідальна особа
Товарно-транспортна накладна (М-5, б)	Призначена для обліку поставок ТМЦ та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для якісного та кількісного приймання ТМЦ.	Головний бухгалтер, матеріально відповідальна особа

## Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Акт про приймання матеріалів (М-7)	Для операцій при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для направлення листа-претензії постачальнику.	Матеріально відповідальна особа (товарознавець, експедитор)
Накладна (додаток Б)	Документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства-постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку.	Директор, головний бухгалтер
Рахунок (додаток А)	Випишується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантаженої продукції, на підставі даного документа здійснюється приймання за кількістю і якістю.	Директор, головний бухгалтер
Податкова накладна (додаток Д)	Випишується постачальником за вимогою покупця на кожне повне або часткове постачання запасів. Є підставою для нарахування суми податкового кредиту покупцем та суми податкового зобов'язання постачальником.	Особа, яка склала податкову накладну

На ДП «Івченко-Прогрес» оформлення довіреності здійснюється таким чином: відповідно до розпорядження керівника (як правило, в усній формі), особа, відповідальна за виписування і облік використання довіреностей, видає довіреність працівнику підприємства, довірній особі, якій доручено отримати цінності і доставити їх на підприємство.

Довірена особа підприємства ставить в довіреності свій підпис як зразок, за яким постачальник буде звіряти її підписи на документах на відпуск цінностей. Після цього довіреність повинна бути підписана керівником і головним бухгалтером підприємства або їх заступниками, а можливо, й іншими посадовими особами підприємства. Коло осіб, які мають право підпису довіреності, визначається керівником підприємства. Довіреність завіряється печаткою і реєструється в спеціальному журналі.

Працівників, що одержують довіреність, інструктують про порядок і терміни використання довіреностей, а також про порядок звіту про їх використання і повернення невикористаних. Термін використання довіреності не повинен перевищувати 10 днів.

Можливе складання акта приймання-передачі цінностей або іншого аналогічного документа, один примірник якого видається одержувачу -

довіреній особі підприємства, а другий залишається у постачальника. Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після кожного випадку доставки на підприємство одержаних за довіреністю цінностей, незалежно від того, одержані вони повністю чи частково, подати працівнику підприємства, який виписує та реєструє довіреності, документ про одержання нею цінностей та їх здавання на склад (комору) або матеріально відповідальній особі. Невикористані довіреності повинні бути повернуті працівнику підприємства, який виписує і реєструє довіреності, не пізніше наступного дня після закінчення строку дії довіреності. Невикористана довіреність анулюється і зберігається в бухгалтерії або архіві підприємства.

Товарно-транспортна накладна (типова форма № 1-ТН). Товарно-транспортна накладна (ТТН) є єдиним документом, призначеним для списання товарно-матеріальних цінностей у постачальника й оприбуткування їх в одержувача. ТТН додається до подорожнього листа під час перевезення вантажів автомобільним транспортом. ТТН є супровідним документом перевезеного вантажу шляхом проходження, документом, що підтверджує обсяг виконаних робіт водієм автотранспорту під час перевезення вантажу, підставою для розрахунків між постачальником і покупцем, замовником автотранспорту й автотранспортного підприємства, а також документом для нарахування заробітної плати водію автомобіля. ТТН – комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація.

Товарно-транспортна накладна може бути прибутковим документом у вантажоодержувача тільки при відсутності розбіжностей між фактичними даними і даними супровідних документів. У цьому випадку факт приймання-передачі вантажу матеріально відповідальна особа (комірник) підтверджує підписом по рядку «Прийняв», із зазначенням прізвища, ініціалів і посади.

Товарно-транспортна накладна оформлюється на кожний рейс автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо. Виписується вантажовідправником у чотирьох примірниках під копіювальний папір з указівкою дата виписки.

На ДП «Івченко-Прогрес» іноді трапляються випадки, коли виробничі запаси надходять до складу без рахунків-фактур постачальників. Такі поставки називаються невідфактурованими. Бухгалтер підприємства веде окремий облік розрахунків за ці матеріали і вживає заходи щодо своєчасного одержання рахунків від постачальників.

Основним документом обліку руху запасів на складі (у коморі) ДП «Івченко-Прогрес» є Картка складського обліку, типова форма М-12. Картки складського обліку матеріалів відкриваються у бухгалтерії й віддаються під розписку у реєстрі, де вказується дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача. Картки відкриваються на кожне найменування, сорт і розмір конкретного виду запасу на рік із переносом залишку запасу на початок року з картки попереднього року. Записи в картках ведуть матеріально-відповідальні особи на підставі первинних документів, що підтверджують рух матеріалів і складаються у день здійснення операцій.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво є відпуском їх безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонті потреби. Відпуск матеріалів у виробництво, як правило здійснюється на основі попередньо встановлених лімітів на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу, а також плану випуску продукції на місяць. Перелік документального оформлення зі складського обліку, обліку використання та вибуття виробничих запасів унаочнює таблиця 2.2.

Таблиця 2.2 – Первинні документи зі складського обліку, обліку використання та вибуття виробничих запасів ДП «Івченко-Прогрес»

Назва та форма документа	Операції при яких застосовується	Підпис
1	2	3
Лімітно відомість (додаток Е)	Застосовується при відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску.	В лімітній відомості цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітній відомості складу представник цеху (дільниці)

## Продовження таблиці 2.2

1	2	3
Накладна-вимога (додаток Г)	Оформлюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб.	Одержувач – завідуючий складом (комірник), Представник одержувача (цеху, дільниці)
Видаткова накладна (додаток Ж)	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства	Представник одержувача (цеху, дільниці)
Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі	Матеріально відповідальна особа (комірник, зав. складом)
Оборотна відомість по складу (додаток К)	Для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку	Підпис особи, яка перевіряє
Матеріальний звіт (додаток И)	Відображає рух запасів на складі за певний період	Матеріально-відповідальна особа

На ДП «Івченко-Прогрес» основними первинними документами, що складаються при вибутті матеріалів є лімітно-забірні картки і накладні-вимоги. Лімітно-забірні картки використовуються для постійного, лімітованого відпуску конкретного виду запасу. Відпуск запасів, потреба у яких виникає періодично оформлюється накладними-вимогами.

Лімітно-забірні картки заповнюються планово-виробничим відділом напередодні одержання матеріалу (місяця) і візуються відділом постачання. У лімітно-забірних картках визначається місячний ліміт відпуску даному цеху матеріалів певного номенклатурного номера.

Картки виписуються у двох примірниках: один до початку місяця передається цеху – споживачу, другий – складу. Ті лімітно-забірні картки, що видаються, реєструються відділом постачання у реєстрі, копія якого після роздачі карток здається до бухгалтерії для контролю за своєчасною здачею лімітно-забірних карток бухгалтерії.

Завідуючий складом робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок

(сальдо) невикористаного ліміту. Факт відпуску підтверджується двома підписами: завідуючого складом і одержувача матеріалів.

По закінченні місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії.

Таким чином, постачання ДП «Івченко-Прогрес» матеріалів та палива являє собою єдність двох процесів:

1. Транспортування і доставку на підприємство замовлених і закуплених матеріалів та палива на підставі відповідної первинної документації.

2. Оформлення заборгованості й оплати постачальникам одержаних від них матеріалів та палива.

Підприємство-покупець зобов'язане проконтролювати доставку матеріалів та палива, організувати його приймання і вивантаження, відповідне зберігання на складі або в інших місцях. Відповідальність за доставку вантажу та його зберігання в дорозі несе організація, що перевозить вантаж, на підставі належно оформлених транспортних документів.

Покупець приймає вантаж за кількістю і якістю на своєму складі. Можливе також одержання вантажу самовивозом, коли представник покупця одержує вантаж на складі постачальника за довіреністю, вивозить його своїм транспортом. Відповідальність покупця за одержані матеріали та паливо виникає з моменту підписання його представником товарних документів на одержання вантажу.

Придбання матеріалів та палива завершується після їх надходження і оприбуткування на склад покупця.

Організація руху носіїв первинного обліку на першому етапі облікового процесу здійснюється способом складання оперограми на кожний первинний документ з моменту запису першої операції до передачі документа на обробку в поточному обліку. В оперограмі визначають відповідні роботи, виконавців, термін та інші характеристики. На ДП «Івченко-Прогрес» оперограма відпуску матеріалів наведена у таблиці 2.3.



Таблиця 2.3 – Оперограма вимоги на відпуск матеріалів на ДП «Івченко-Прогрес»

Операція	Виконавець				
	Цех, відділ	Відділ постачання	Склад	Бухгалтерія	Архів
1. Виписка документу	○				
2. Видача дозволу на відпуск		○			
3. Відпуск матеріалів			○		
4. Приймання вимоги, їх перевірка				○	
5. Обробка вимоги та запис до реєстрів				○	
6. Передача документа до архіву					○

Надходження матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» може відбуватися шляхом: придбання матеріалів та палива з наступною оплатою, придбання матеріалів та палива за попередньою оплатою, придбання матеріалів та палива підзвітною особою.

В таблиці 2.4 наведено основні бухгалтерські проведення з обліку надходження матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес».

Таблиця 2.4 – Основні бухгалтерські проведення з обліку надходження матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

№ з/п	Зміст господарської операції	Документи, що підтверджують операцію	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1. Придбання матеріалів та палива з наступною оплатою					
1.1	Оприбутковано матеріали з наступною оплатою постачальнику	Рахунок-фактура Накладна	201	631	4000,0
1.2	Оприбутковано паливо з наступною оплатою постачальнику	Рахунок-фактура Накладна	203	631	1097,4

## Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6
1.3	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	641	631	1019,49
1.4	Сплачено рахунок постачальника	Виписка банку	631	311	6116,93
2. Придбання матеріалів та палива за попередньою оплатою					
2.1	Сплачено рахунок постачальника	Виписка банку	371	311	3655,50
2.2	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	641	644	609,25
2.3	Оприбутковано матеріали	Накладна	201	631	2000,00
2.4	Оприбутковано паливо	Накладна	203	631	1046,25
2.5	Відображено розрахунки по ПДВ	Податкова накладна	644	631	609,25
2.6	Залік заборгованості	Довідка бухгалтерії. Акт звірки	631	371	3655,50
3. Придбання матеріалів та палива підзвітною особою					
3.1	Видано з каси кошти підзвітній особі для придбання виробничих запасів	Видатковий касовий ордер	372	301	2753,56
3.2	Оприбутковано матеріали для господарських потреб	Авансовий звіт Накладна	201	372	1994,63
3.3	Оприбутковано паливо для господарських потреб	Авансовий звіт Накладна	203	372	300,00
3.4	Нарахована сума податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	641	372	458,93

Вибуття матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» відображається головним бухгалтером проведеннями, які подано в таблиці 2.5 та у наступних випадках: реалізація матеріалів та палива іншим підприємствам, передача матеріалів у виробництво, уцінка матеріалів та ін.

Таблиця 2.5 – Основні бухгалтерську проведення з обліку вибуття матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

№ з\п	Зміст господарської операції	Документи, що підтверджують операцію	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6
1. Передача матеріалів у виробництво					
1	Використані матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	Накладна-вимога ф. № М-11	23	201	111,50

## Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6
2. Уцінка матеріалів					
6.1	Відображена уцінка матеріалів до чистої вартості реалізації	Акт уцінки	947	201	500
6.2	Відображена сума уцінки на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	791	947	500
3. Нестача матеріалів					
8.1	Списано на витрати періоду сума нестачі матеріалів	Інвентаризаційна відомість	947	201	60
8.2	Відображено методом «сторно» сума ПДВ, яка була включена до складу податкового кредиту	Бухгалтерська довідка	641	631	12
8.3	Віднесена сума ПДВ на витрати		947	631	12
8.4	Відображена сума нестачі на позабалансовому рахунку		072	-	72
8.5	Списана сума нестачі з позабалансового рахунку		-	072	72
8.6	Відображено витрати на фінансовому результаті		791	947	72

Слід зазначити таке, що у Наказі підприємства «Про облікову політику» ДП «Івченко-Прогрес» зазначені такий пункт: «в обліку застосовуються при вибутті матеріалів однакові оцінні методи – метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів».

Документальне оформлення надходження матеріалів та палива, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріалів та палива. Саме тому для обліку надходження й використання матеріалів та палива на підприємстві використовують рахунок 20 «Виробничі запаси».

Для документального оформлення операцій з руху матеріалів та палива на підприємстві використовуються первинні облікові документи, типові форми яких затверджено наказом Міністерства статистики України від

21.06.96 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів». Але так як використання самостійно розроблених або зміна затверджених форм бухгалтерських реєстрів і первинної документації цілком припустима, то на ДП «Івченко-Прогрес» деякі документи використовуються іншої форми. Для обліку використання матеріалів та палива використовуються первинні документи, які наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 - Первинні документи з обліку використання матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

Назва та форма документу	Сфера застосування
1	2
Товарно-транспортна накладна (ф. №1 - ТН)	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
Рахунок-фактура (ф. № 63)	розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
Видаткова накладна (ф. № М-20)	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
Довіреність (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
Журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
Прибутковий ордер (ф. № 79-03-036)	застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
Картка складського обліку матеріалів (ф. № 79-03-003)	застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі

## Продовження таблиці 2.6

1	2
Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	документ складається у випадках розбіжностей по кількості і якості виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	Застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
Реєстр прийняття – здачі документів (ф. № М-13)	використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. № М-14)	використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
Матеріальний звіт (ф. № 79-02-001)	складається матеріально відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № 79-03-039)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за його межами

Лімітно-забірні картки на даному підприємстві не використовуються.

Усі операції надходження матеріалів та палива оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження на підприємство.

Основні напрями надходження сировини і матеріалів на підприємство такі:

- придбання у постачальника;
- придбання підзвітними особами;
- безкоштовне отримання;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації.

Основну частину матеріалів та палива підприємство «Івченко-Прогрес» придбає у постачальників, виходячи з укладених договорів. На відвантажені матеріали та паливо постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (де зазначається назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт матеріалів, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну.

Матеріали, що надходять на склад, ретельно перевіряються, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. Якщо не виявлено розходжень, матеріали приймають. Матеріали та паливо, що надійшли від постачальника автомобільним транспортом, оприбутковуються на склад на підставі товарно-транспортної накладної, одержаної у вантажовідправника та оформлюють приход матеріалів шляхом виписування прибуткового ордеру в трьох примірниках (один залишається на складі, один передається у відділ закупівлі матеріалів, та ще один – до бухгалтерії). Прибуткові ордери виписуються на кожну партію поставки і використовуються для кількісно-сумового обліку матеріалів, що надходять від постачальників.

Після надходження сировини і матеріалів документи на їх оприбуткування відображаються у реєстрі приймання-здачі документів, який передається завідувачем складу в бухгалтерію в одному примірнику разом з первинними документами.

Облік матеріалів та палива на складі ДП «Івченко-Прогрес» здійснюється завідувачим складом. Останній є матеріально-відповідальною особою і з ним укладено відповідний договір за встановленою формою про повну матеріальну відповідальність.

Складським обліком є сортовий, кількісний, оперативно-технічний облік матеріальних цінностей на складі за допомогою карток або книг складського обліку. Матеріали та паливо, які надходять на склад, детально перевіряються, визначається відповідність їх кількості, якості, асортименту

згідно з супровідними документами і умовами поставок. Складський облік організовується за місцями зберігання, за кількістю, за видами об'єктів матеріалів та палива.

Основним документом аналітичного обліку матеріалів та палива на складі є Картка складського обліку матеріалів. Даний первинний документ містить такі реквізити: назва підприємства, номер складу, найменування запасів, їх характеристика (сорт, розмір, профіль), одиниця виміру, ціна матеріалів та палива, характеристика про їх рух, контрольний підпис працівника бухгалтерії після звірки даних складського і бухгалтерського обліку. Записи в картці виконуються на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день проведення операції.

Картки складського обліку відкриваються бухгалтерією на початок року і видаються матеріально-відповідальним особам для їх подальшого ведення. В свою чергу, комірник щоденно записує до складської картотеки та книги господарські операції з надходження і вибуття матеріалів та палива, нумеруючи такі записи. Підставою для їх відображення є первинні документи з руху матеріалів та палива (прибуткові ордери, накладні, вимоги та ін.). В результаті кожного запису розраховується залишок матеріалів та палива відповідного номенклатурного номера і порівнюється зі встановленою нормою такого активу.

Періодично матеріально-відповідальні особи складів формують Реєстр приймання-здачі документів, який разом з підкріпленими до них первинними документами окремо за надходженням і вибуттям матеріалів та палива передаються до бухгалтерії. Один раз на місяць матеріально-відповідальна особа складу подає до бухгалтерії відомість обліку залишків матеріалів на складі.

Бухгалтерія здійснює постійний контроль за правильністю складського обліку і його відповідності прибутково-видатковим документам. Для цього відповідний працівник бухгалтерії, що здійснює облік матеріалів та палива, у встановлені періоди приходить на склад і в присутності матеріально-

відповідальної особи здійснює перевірку правильності здійснених ним записів і розрахованих залишків в карточках складського обліку. Після цього за реєстром приймає прибутково-видаткові документи, чим засвідчує факт одержання документів і правильність записів підписом на карточках складського обліку (в графі «контроль»). Внаслідок такої перевірки картки складського обліку переходять із реєстрів оперативного обліку в реєстри бухгалтерського обліку. Через це немає необхідності вести в бухгалтерії паралельну картотеку аналітичного обліку матеріалів та палива. Аналітичний облік матеріалів та палива у бухгалтерії проводиться лише в грошовому вимірнику за укрупненими групами запасів в розрізі синтетичних рахунків, субрахунків, а також місць зберігання.

Відпуск матеріалів та палива здійснюється у виробництво (з відображення у складі прямих матеріальних витрат чи загальновиробничих витрат), на адміністративні (у складі адміністративних витрат) чи збутові потреби (у складі витрат на збут).

На ДП «Івченко-Прогрес» для відпуску матеріалів та палива застосовують Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яка використовується для обліку руху матеріалів в межах підприємства, а також стороннім суб'єктам господарювання. Накладні-вимоги використовуються для одноразового відпуску матеріалів, виписуються у двох примірниках і підписуються головним бухгалтером.

Усі первинні документи з моменту надходження до бухгалтерії стають матеріалом для бухгалтерського виробництва, тому вони складаються засобами, які забезпечують збереження записів в них протягом тривалого періоду. Записи у первинних документах виконуються чорнилами, хімічним олівцем, пастою кулькових ручок, за допомогою комп'ютерів або іншими засобами, що забезпечують зберігання цих засобів у архіві.

Документи містять в собі як економічну так і юридичну інформацію. Носіями економічної інформації вони стають в силу того, що за допомогою документів здійснюється первинне спостереження і первинна реєстрація



фактів господарського життя з подальшим групуванням і узагальненням їх цифрових показників шляхом облікових записів у відповідних бухгалтерських регістрах.

З моменту складання і до здачі в архів на зберігання документи з обліку використання матеріалів та палива проходять певний шлях, використовуються на різних стадіях облікового процесу, тобто здійснюють документообіг. Раціонально організований документообіг є важливою ланкою в системі оперативного обліку матеріалів та палива. За його допомогою здійснюється контроль за ходом виробництва, приймаються оперативні рішення по економному використанню ресурсів. Тому на ДП «Івченко-Прогрес» розроблені порядок оформлення документів і графік їх руху від місця складання до місця обробки і використання з вказівкою строків і відповідальних виконавців.

Створення первинних документів з обліку використання матеріалів та палива, порядок і строки передачі їх для відображення в бухгалтерському обліку проводяться у відповідності із затвердженим в організації графіком документообігу.

На ДП «Івченко-Прогрес» відповідальним за здійснення робіт по складанню графіку документообігу є головний бухгалтер О. О. Коденко.

Графік документообігу затверджується наказом керівника І.Ф. Кравченко і, в зв'язку з цим, його положення обов'язкові для виконання всіма працівниками підприємства.

Працівники підприємства складають і надають документи, що відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається виписка із графіка, в якій перераховуються документи, що відносяться до сфери діяльності виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які подаються вказані документи.

Відповідальність за дотримання графіка документообігу, а також за своєчасне і доброякісне створення документів, своєчасну передачу їх для

відображення в бухгалтерському обліку і звітності, за достовірність даних, що в них містяться, несуть особи, які створили і підписали ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу по підприємству здійснює головний бухгалтер. Чітке дотримання графіків документообігу сприяє своєчасному і повному відображенню у облікових регістрах здійснюваних господарських операцій.

Останнім етапом руху документів є їх зберігання та передача до архіву. Підприємства та організації зобов'язані зберігати первинні облікові документи протягом строків, встановлених у відповідності з правилами організації державної архівної справи, але не менше п'яти років. На ДП «Івченко-Прогрес» термін зберігання документів з обліку використання матеріалів та палива складає три роки.

Первинні документи до передачі їх в архів зберігаються бухгалтерією у спеціальних приміщеннях або шафах, що закриваються під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Оброблені вручну первинні документи поточного місяця, що відносяться до певного звітного регістру, комплектуються у хронологічному порядку і переплітаються. Зберігання первинних документів, оформлення і передача їх в архів забезпечується головним бухгалтером ДП «Івченко-Прогрес» О. О. Каденко. Видача первинних документів із бухгалтерії і архіву працівникам інших структурних підрозділів, як правило не допускається, однак в окремих випадках може проводитися за розпорядженням керівника підприємства І. Ф. Кравченко або головного бухгалтера О.О. Коденко.

Зведений графік руху документів з обліку матеріалів і палива ДП «Івченко-Прогрес» наведений у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Зведений графік руху документів з обліку матеріалів і палива ДП «Івченко-Прогрес»

Найменування первинного документу	Складання і передача документа		Оперативна служба, яка використовує або обробляє документ			Надходження документу до бухгалтерії підприємства, його обробка та узагальнення даних		
	Відповідаючи за своєчасне та якісне складання і передачу документу	Строки передачі первинного документу на обробку і використання даних	Служба, що прийняла документ	Операції з документом	Кому і коли передається документ	Час приймання документу	Обробка документу і узагальнення його даних	Кому і в які строки передається документ
Рахунок постачальника	Касир отримує в банку щодня	Вдень отримання	Відділ постачання	Контроль акцепту	Бухгалтерії	Щодня до 15.00	Оплата або підготовка відмови від оплати	На другий день після отримання матеріалів і палива зав. складом
Прибутковий ордер	Комірник на час надходження матеріалів	Кожного дня	Відділ матеріально-технічного постачання	Контроль плану постачання	Бухгалтерії кожного дня	Щодня до 16.00	Контроль за змістом, визначенням цін	Обчислювальний центр наступного дня після отримання
			Обчислювальний центр	Обчислювальна обробка і складання зведених відомостей	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Щодня до 16.00	Запис до облікових регістрів	Поточний архів кожного тижня
Лімітно-забірна картка	Комірник при відпуску матеріалів	Кожного дня	Відділ постачання	Контроль за лімітом відпуску	Бухгалтерії підприємства наступного дня після отримання	Кожного дня	Порівняння даних в обох примірниках картки і контроль за правильністю оформлення	Обчислювальний центр обидва примірники кожного дня

Робочий план рахунків для обліку виробничих запасів ДП «Івченко-Прогрес» наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Робочий плану рахунків для обліку виробничих запасів

Система рахунків		Субрахунки другого порядку
Рахунки	Субрахунки першого порядку	
20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина й матеріали»	2011 «Давальницька сировина» 2012 «Агрегати уцінені»
	202 «Запаси матеріалів в дитячих закладах»	
	203 «Запаси продуктів харчування в дитячих закладах»	
	204 «Тара»	
	205 «Запаси продуктів харчування б/в «Жемчуг»	
	206 «Запаси продуктів харчування пансіонат «Славутич»	
	207 «Будівельні матеріали»	
	208 «Запчастини»	
	209 «Транспортно-заготівельні витрати»	

ДП «Івченко-Прогрес» придбало у підприємства матеріали та паливо у сумі 1152 тис. грн. (у тому числі ПДВ – 192 тис. грн.). Відображення цих операцій наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Придбання матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Перша подія – оплата			
Здійснено оплату матеріалів	371	311	1152
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	192
Оприбутковано матеріали для авіадвигунів, придбані у вітчизняного постачальника	201	631	600
Оприбутковано паливо	203	631	360
Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	192

## Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4
Відображено взаємне зарахування заборгованостей	631	371	1152
Перша подія – оприбуткування запасів			
Оприбутковано матеріали для авіадвигунів	207	631	600
Оприбутковано паливо	203	631	360
Відображено податковий кредит щодо ПДВ по оприбуткованих матеріалах	641	631	192
Оплачено раніше отримані матеріали	631	311	1152

В таблиці 2.10 наведено операції, пов'язані з придбанням матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес» підзвітною особою, з власного виробництва, виявлених при інвентаризації.

Таблиця 2.10 – Облік придбання матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес» підзвітною особою, оприбуткування матеріалів з власного виробництва та виявлених при інвентаризації

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Придбання запасів підзвітною особою			
Оприбутковано матеріали, які придбану підзвітною особою за грошові кошти	201	372	500,0
Відображено суму ПДВ у складі податкового кредиту	641	372	100,0
Надходження запасів з власного виробництва			
Оприбутковано матеріали, виготовлені власними силами	201	232	2000
Оприбуткування надлишків, виявлених при інвентаризації			
Оприбутковано матеріали, який раніше не обліковувався на баланс	201	719	1200

У процесі господарської діяльності на підприємстві виникає ситуація, коли зникає потреба в певних видах матеріалів. В таких випадках ДП «Івченко-Прогрес» реалізує ці запаси. ДП «Івченко-Прогрес» у зв'язку з

припиненням випробування двигуна у зв'язку з запуском його у виробництво, реалізує залишок матеріалів обліковою вартістю 5000 тис. грн. (ПДВ – 1000 тис. грн.). Відображення на рахунках бухгалтерського обліку наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Реалізація матеріалів ДП «Івченко-Прогрес»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Перша подія – оплата за матеріали			
Отримано передплату за матеріали	311	681	6000
Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	1000
Відображено відвантаження матеріалів і дохід від їх реалізації	377	712	6000
Відображено списання раніше нарахованих податкових зобов'язань щодо ПДВ	712	643	1000
Списано облікову вартість реалізованих матеріалів	943	201	5000
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих матеріалів	791	943	5000
Списано на фінансовий результат доходи від реалізації матеріалів	712	791	5000
Відображено взаємне зарахування заборгованостей	681	377	6000
Перша подія – відвантаження матеріалів			
Відображено відвантаження матеріалів	377	712	6000
Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	712	641	1000
Списано облікову вартість реалізованих матеріалів	943	201	5000
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих матеріалів	791	943	5000
Списано на фінансовий результат доходи від реалізації матеріалів	712	791	5000
Отримано оплату за реалізовані матеріали	311	377	6000

Відпуск матеріалів у виробництво ДП «Івченко-Прогрес» наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Відображення в обліку відпуск матеріалів у виробництво ДП «Івченко-Прогрес»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Відображення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) з:			
– використання сировини та матеріалів	23	201	70000
– використання паливно-мастильних матеріалів	23	203	13000
– нарахування амортизації виробничих основних засобів	23	131	8000
– нарахування заробітної плати робітникам виробництва	23	661	20000
– нарахування на заробітну плату робітникам виробництва (ЄСВ)	23	651	4400
Оприбуткування з виробництва на склад:			
– відходи виробництва	209	23	2000
– готова продукція	26	23	115400
– виконаних робіт та послуг за їх собівартістю	903	23	6000
Віднесені загальновиробничі витрати (змінні, постійні розподілені) до виробничих витрат	23	91	4000

Операції з вибуття матеріалів ДП «Івченко-Прогрес» відображають у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Відображення в обліку операцій з вибуття матеріалів на ДП «Івченко-Прогрес»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Відпущені зі складу матеріали для власних потреб:			
– для капітального будівництва власними силами	151	201	6000
– для виробництва продукції	23	201	300000
- для виправлення браку або на гарантійний ремонт	24	201	3000
Відпущені матеріали та списані витрати пов'язані з:			

Продовження таблиці 2.13

1	2	3	4
– загальновиробничими потребами	91	201	4000
– адміністративними потребами	92	201	8000
– забезпеченням збуту продукції	93	201	2000
– виконанням досліджень та розробок	941	201	100000
– нестачею та втратою від псування	947	201	1000
– безоплатною передачею іншому підприємству	949	201	7000
Реалізація матеріалів:			
– відображено доход від реалізації матеріалів	361	712	480000
– ПДВ	712	641	80000
– списано собівартість реалізованих матеріалів	943	201	30000
Відображення зменшення первісної вартості матеріалів	946	201	5000
Переведено матеріали, раніше придбані як матеріали для виробництва, до складу товарів з метою реалізації	28	201	12000

Операції з браку у виробництві ДП «Івченко-Прогрес» відображають у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Відображення в обліку операцій з браку у виробництві ДП «Івченко-Прогрес»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
Витрати на виправлення браку:			
– використання матеріалів	24	201	5000
– нарахування заробітної плати	24	661	1000
– нарахування на заробітну плату (ЄСВ)	24	651	220
– на послуги сторонніх організацій	24	631	2000
Списано втрати від невикористаного (кінцевого) браку, виявленого в цехах основного виробництва	24	23	3000
Відшкодування втрат від браку:			
– оприбуткування вартості матеріалів (відходів, лому) по ціні можливої реалізації	209	24	800
– оприбуткування залишків матеріалу після виправлення браку	201	24	1200



Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4
– утримання із заробітної плати робітників-винуватців браку (за вирахуванням відходів)	661	24	700
Списано на витрати виробництва: – витрати на усунення технічного неминучого браку	23	24	300

ДП «Івченко-Прогрес» уклало з ТОВ «АЗС-преміум» договір на купівлю бензину марки А95 на 3200 грн, у т.ч. ПДВ, за умови відпуску за смарт-картами. Право власності на бензин за договором переходить до покупця в момент фактичної заправки автомобіля. Вартість смарт-карти, що переходить у власність покупця, – 60 грн із ПДВ. Водій, за яким закріплено смарт-карту, надав до бухгалтерії чек з АЗС, що підтверджує заправку паливом кількістю 60 л на 960,00 грн, у т.ч. ПДВ, а також подорожній лист, із якого випливає, що автомобіль обслуговував директора підприємства (таблиця 2.15).

Згідно з розрахунками бухгалтерії 50 л бензину витрачено в межах норми, а 10 л – понаднормово. Аналіз причин дозволив зробити висновок: перевитрачання обумовлено виведенням із ладу коробки передач і пов'язаним із нею аварійним режимом пересування до СТО.

Таблиця 2.15 – Облік надходження та вибуття палива

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Переказано кошти на оплату: – бензину А95; – смарт-карти	371	311	3200,00
		371	311	60,00
2	Нараховано податковий кредит (за наявності податкової накладної): – за бензином; – за смарт-картою	641	644	533,33
		641	644	10,00
3	Оприбутковано смарт-карту	22	631	50,00
4	Відображено розрахунки з ПДВ	644	631	10,00
5	Відображено залік заборгованостей	631	371	60,00

Продовження таблиці 2.15

1	2	3	4	5
6	Передано смарт-карту в експлуатацію (закріплено за матеріально відповідальною особою)	92	22	50,00
7	Відображено заправку автомобіля (за наданим водієм чеком)	203	631	800,00
8	Відображено розрахунки з ПДВ	644	631	160,00
9	Відображено залік заборгованостей	631	371	960,00
10	Списано паливо згідно з подорожнім листом: – у межах норм витрачання; – понаднормово	92	203	666,66
		949	203	133,33
11	Нараховано зобов'язання з ПДВ	949	641	26,67

ДП «Івченко-Прогрес» і мережа АЗС уклали договір постачання ПММ, яким передбачено передоплату за ПММ і перехід права власності на нього до підприємства за фактом заправки автомобілів на АЗС за допомогою літрових паливних карток компанії «Б». Підприємство придбало у мережі АЗС дві такі паливні картки (термін дії – 4 роки) за ціною 36.0 грн за штуку (у тому числі ПДВ 20% – 6.0 грн) і перерахувало передплату за 1800 л ПММ (бензин А–95) у розмірі 18 900,00 грн, у тому числі ПДВ 20% – 3 150,00 грн (ціна – 10,50 грн/л). Для зарахування на паливні рахунки кожної із двох карток водіїв підприємства (далі – К1 і К2) по 900 л ПММ (що відповідає передоплаті у розмірі 9 450,00 грн, у тому числі ПДВ 20% – 1 575,00 грн). За договором ціни на ПММ є фіксованими до повного отримання за картками попередньо оплаченого ПММ. Протягом на К1 було переказано 100 л палива (на 1 050,00 грн, місяця підприємство придбало за першою картокою у тому числі ПДВ 20% – 175,00 грн), 450 л ПММ (на 4 725,00 грн, у тому числі ПДВ 20% 787,50 грн), а за другою – 600 л (на 6 300,00 грн, у розрахунках за ПММ із використанням паливних, у тому числі 1 050,00 грн). При цьому з К2 карток, наведено у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 – Облік господарських операцій, пов'язаних із розрахунками за ПММ з використанням паливних карток

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено передоплату мережі АЗС за дві паливні картки (К1 і К2)	371	311	72,00
2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	641	644	12,00
3	Отримано паливні картки з мережі АЗС	153	631	60,00
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	12,00
5	Відображено зарахування авансу в рахунок оплати отриманих паливних карток	631	371	72,00
6	Відображено передачу карток у користування (після зарахування коштів на їхні рахунки)	112	153	60,00
7	Перераховано мережі АЗС передоплату за ПММ для зарахування на рахунки двох паливних карток (К1 і К2)	371	311	18 900,00
8	Відображено право на податковий кредит з ПДВ	641	644	3 150,00
9	Відображено зарахування грошового авансу на рахунок першої паливної картки (К1)	371	371	9 450,00
10	Відображено зарахування грошового авансу на рахунок другої паливної картки (К2)	371	371	9 450,00
11	Відображено отримання палива на АЗС з розрахунком за першою паливною картою (К1) (450 л залито у бак автомобіля 1)	203	631	3 937,50
12	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	787,50
13	Списано частину авансованих коштів з рахунку першої картки (К1) у рахунок оплати отриманого палива (450 л)	631	371	4 725,00
14	Відображено отримання палива на АЗС з розрахунком за другою паливною картою (К2) (600 л залито у бак автомобіля 2)	203	631	5 250,00
15	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	1 050,00
16	Списано частину авансованих коштів з рахунку другої картки (К2) у рахунок оплати отриманого палива (600 л)	631	371	6 300,00
17	Відображено облікову вартість ПММ (1 050,00 грн) 100 л, переказаного з рахунку К2 на рахунок К1	371	371	1 050,00

На ДП «Івченко-Прогрес» для обліку руху палива застосовує сальдова відомість (таблиця 2.17).

Таблиця 2.17 - Сальдова відомість по балансовому рахунку № 203 «Паливо» за 2020 рік

Номенклатурний №	Назва	Одиниця виміру	Вартість за одиницю - в грн	Цех матеріально- відповідальна особа Сідоров С.С.				Цех матеріально- відповідальна особа Ткач В.В.				ДП «Івченко-Прогрес»			
				Станом на 01.02.20		Станом на 01.03.20		Станом на 01.02.20		Станом на 01.03.20		Станом на 01.02.20		Станом на 01.03.20	
				к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
26	Тосол	л	9,40	20	188	21	197,4	13	122,2	7	65,8	33	310,2	28	263,2
29	Гальмівна рідина	л	95	5	475	18	1710	8	760	12	1140	13	1235	30	2850
31	Моторне масло	л	55	25	1375	45	2475	33	1815	18	990	58	3190	63	3465
32	Дизельне паливо	л	7,5	100	750	20	150	55	412,5	95	712,5	155	1162,5	115	862,5
33	Бензин 76	л	7,2	300	2160	100	720	130	936	105	756	430	3096	205	1476
37	Бензин 92	л	7,8	300	2340	120	936	180	1404	44	343,2	480	3744	164	1279,2
38	Бензин 95	л	8,4	500	4200	305	2562	400	3360	185	1554	900	7560	490	4116
Усього			х	х		х	11488	х	8750,4	х	8809,7	х	5561,5	х	20297,7

### 2.3 Фінансовий аналіз підприємства ДП «Івченко-Прогрес»

Фінансовий стан підприємства є комплексним поняттям, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Фінансовий аналіз активів і капіталу є важливим елементом контролю, що надає змогу з'ясувати структуру, стан та зміни в активах і капіталу протягом періоду дослідження, встановити позитивні та негативні тенденції змін та своєчасно розробити заходи фінансової стабілізації. Також, від раціональності формування активів залежить платоспроможність підприємства, швидкість обороту майна, а від оптимальності структури капіталу залежить фінансова стійкість підприємства та діагностується ймовірність банкрутства за критерієм достатності власного капіталу.

Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» у 2017 – 2019 рр. наведено в табл. 2.18 – 2.21.

Протягом 2017 року зміни у складі нематеріальних активів відбувались не суттєві. Залишки коштів, інвестованих в основні засоби (незавершені капітальні інвестиції), на 31.12.2017 р. склали 8275 тис.грн., що на 1405 тис.грн. більше залишків на початок 2017 року. Залишкова вартість основних засобів на початок 2017 року складає 109588 тис.грн., на кінець року – 155003 тис.грн., тобто суттєвих змін у складі та структурі основних засобів протягом 2017 року не відбулось. Питома вага основних засобів у складі майна підприємства становить на 01.01.2017 р. 12,29%, на 31.12.2017 р. 10,84%. Довгострокові фінансові інвестиції за обсягом протягом року не змінилися та складають 27 тис.грн.

Звертає на себе увагу питома вага необоротних активів, яка протягом року становить близько 17%. Це свідчить про те, що у підприємства збільшується господарський обіг, його виробничі потужності завантажені, а

окупність основних засобів знаходиться на досить великому рівні, і дозволяє покривати постійні витрати, пов'язані з утриманням основних фондів. Можна стверджувати, що підприємство приносить прибуток, це відбувається через присутність вільних фінансових ресурсів і свідчить про наявність інноваційної активності на підприємстві.

Питома вага оборотних активів на початок року складає 82,15%, а на кінець 2017 року – 83,64%. Підвищення питомої ваги оборотних активів також свідчить про збільшення обсягу виробництва, що позитивно позначається на ефективності використання майна підприємства. Обсяг виробничих запасів протягом року підвищився з 99873 тис.грн. до 135818 тис.грн., темп росту складає 135,99%.

Зросли залишки незавершеного виробництва з 203235 тис.грн. на 01.01.2017 р. до 248489 тис.грн. на 31.12.2017 р., це говорить про те, що підприємство працює не ритмічно: не має достатньо фінансових ресурсів для повного виготовлення продукції і її відвантаження.

Загальний обсяг дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на початок року становить 72065 тис.грн. або 8,08% в структурі майна, на кінець року вона становить 100045 тис.грн. або 7%. Отже, дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги за період 2017р. підвищилася на 27980 тис.грн, тобто ці кошти підприємство не повернуло в поточний господарський оборот, що негативно позначилося на його платоспроможності.

В цілому, обсяг майна на 01.01.2017 р. складає 891817 тис.грн., на 31.12.2017 р. – 1429934 тис.грн., темп росту обсягу майна становить 160,33%. Взагалі, підвищення вартості майна свідчить про збільшення господарського обороту підприємства. Можна підсумувати, що у 2017 році ДП «Івченко-Прогрес» ефективно сформувало свої активи.

Таблиця 2.18 – Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» в 2017 р.

Найменування статті	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Необоротні активи</b>							
Нематеріальні активи:	40554	4,55	66744	4,67	26190	0,12	164,58
первісна вартість	63333	7,1	82805	5,79	19472	-1,31	130,75
накопичена амортизація	10779	1,2	16061	1,12	5282	-0,08	149
Незавершені капітальні інвестиції	6870	0,77	8275	0,58	1405	-0,19	120,45
Основні засоби:	109588	12,29	155003	10,84	45415	-1,45	141,44
первісна вартість	300454	33,69	365538	25,56	65084	-8,13	121,66
знос	190866	21,4	210535	14,72	19669	-6,68	110,31
Довгострокові фінансові інвестиції:	-	-	-	-	-	-	-
інші фінансові інвестиції	27	0,00	27	0,00	0	0	100
Довгострокова дебіторська заборгованість	1718	0,19	3419	0,24	1701	0,05	199
Відстрочені податкові активи	417	0,05	429	0,03	12	-0,02	102,88
Усього за розділом I	159174	17,85	233897	16,36	74723	-1,49	146,94
<b>II. Оборотні активи</b>							
Запаси	303108	33,99	384307	26,88	81199	-7,11	126,79
Виробничі запаси	99873	11,2	135818	9,5	35945	-1,7	135,99
Незавершене виробництво	203235	22,79	248489	17,38	45254	-5,41	122,27
Готова продукція	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	72065	8,08	100045	7,00	27980	-1,08	138,83
Дебіторська заборгованість за розрахунками:							
- за виданими авансами	100519	11,27	131857	9,22	31338	-2,05	131,18
з бюджетом	919	0,1	1291	0,09	372	-0,01	140,48
у тому числі: податку на прибуток	919	0,1	0	0	-919	-0,1	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	2686	0,3	8979	0,63	6293	0,33	334,29
Грошові кошти та їх еквіваленти	236753	26,55	542075	37,9	305322	11,35	228,96
Готівка	7	0,00	17	0,00	10	0	242,86
Рахунки в банках	236746	26,55	542058	37,9	305312	11,35	228,96
Витрати майбутніх періодів	273	0,03	255	0,02	-18	-0,01	93,41
Інші оборотні активи	15401	1,73	27228	1,9	11827	0,17	176,79
Усього за розділом II	732643	82,15	1196037	83,64	463394	1,49	163,25
Баланс	891817	100	1429934	100	538117	0	160,33

Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» в 2018 р. наведено у таблиці 2.18.

Протягом 2018 року зміни у складі та структурі нематеріальних активів відбулись суттєві – вони збільшились майже вдвічі (з 66744 тис.грн. на початку року до 123618 тис.грн. в кінці року). Залишки незавершених капітальних інвестицій на початок року складають 8275 тис.грн., на кінець року 10294 тис.грн. Вважаємо не доцільним і не можливим здійснювати капітальні інвестиції за умов наявності заборгованості із заробітної плати, з податків та зборів. Залишкова вартість основних засобів поступово збільшується з причини наявності оновлення основних засобів. Так, на початок року залишкова вартість основних засобів складає 155003 тис.грн., а на кінець 2018 року – 219524 тис.грн. Питома вага основних засобів на початок року становить 10,84%, на кінець року – 13,33%. Підвищення питомої ваги основних засобів у 2018 році пояснюється зниженням питомої ваги оборотних коштів, що є негативною тенденцією, бо свідчить про зменшення обсягу виробництва.

Питома вага зносу в первинній вартості основних фондів складає на початок року 14,72%, а на кінець 2018 року 15,18%. Продовжує зростати дебіторська заборгованість з 3419 тис.грн. на початку 2018р. до 6259 тис.грн. на кінець року, і знову ці кошти підприємство не повернуло в поточний господарський оборот. Питома вага дебіторської заборгованості зросла протягом року з 0,24% до 0,38%. Така ситуація негативно впливає на швидкість обороту оборотних коштів, а також на платоспроможність підприємства. Питома вага оборотних активів на початок року складає 83,64%, а на кінець року 78,02%.

Протягом 2018 року зростає вартість запасів з 384307 тис.грн. на 01.01.2018 р. до 619359 тис.грн. на 31.12.2018 р., що свідчить про нарощування обсягу господарського обороту. Обсяг виробничих запасів зростає з 135818 тис.грн. на початок року до 237995 тис.грн. на кінець року. Темп росту виробничих запасів становить 175,23%. Обсяги незавершеного виробництва протягом 2018 р. зросли на 132875 тис.грн.



Таблиця 2.20 – Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» в 2018 р.

Найменування статті	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Необоротні активи</b>							
Нематеріальні активи:	66744	4,67	123618	7,51	56874	2,84	185,21
первісна вартість	82805	5,79	148772	9,03	65967	3,24	179,67
накопичена амортизація	16061	1,12	25154	1,53	9093	0,41	156,62
Незавершені капітальні інвестиції	8275	0,58	10294	0,63	2019	0,05	124,40
Основні засоби:	155003	10,84	219524	13,33	64521	2,49	141,63
первісна вартість	365538	25,56	469448	28,51	103910	2,95	128,43
знос	210535	14,72	249924	15,18	39389	0,46	118,71
Довгострокові фінансові інвестиції:	-	-	-	-	-	-	-
інші фінансові інвестиції	27	0,00	0	0	-27	0	0,00
Довгострокова дебіторська заборгованість	3419	0,24	6259	0,38	2840	0,14	183,07
Відстрочені податкові активи	429	0,03	2222	0,13	1793	0,1	517,95
Усього за розділом I	233897	16,36	361917	21,98	128020	5,62	154,73
<b>II. Оборотні активи</b>							
Запаси	384307	26,88	619359	37,61	235052	10,73	161,16
Виробничі запаси	135818	9,5	237995	14,45	102177	4,95	175,23
Незавершене виробництво	248489	17,38	381364	23,16	132875	5,78	153,47
Готова продукція	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	100045	7,00	78267	4,75	-21778	-2,25	78,23
Дебіторська заборгованість за розрахунками:							
- за виданими авансами	131857	9,22	298044	18,1	166187	8,88	226,04
з бюджетом	1291	0,09	1752	0,11	461	0,02	135,71
у тому числі: податку на прибуток	0	0	519	0,03	519	0,03	0,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	8979	0,63	23330	1,42	14351	0,79	259,83
Грошові кошти та їх еквіваленти	542075	37,9	229847	13,96	-312225	-23,94	42,40
Готівка	17	0,00	31	0,00	14	0,00	182,35
Рахунки в банках	542058	37,9	229816	13,96	-312242	-23,94	42,40
Витрати майбутніх періодів	255	0,02	366	0,02	111	0,00	143,53
Інші оборотні активи	27228	1,9	33819	2,05	6591	0,15	124,21
Усього за розділом II	1196037	83,64	1284784	78,02	88747	-5,62	107,42
Баланс	1429934	100	1646701	100	216767	0,00	115,16

Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» в 2019 р. наведено у таблиці 2.20.

Протягом 2019 року зміни у складі нематеріальних активів відбувались не суттєві. Залишки незавершених капітальних інвестицій протягом 2019 року збільшились на 1826 тис.грн., на 31.12.2019 р. вони складають 12120 тис.грн. Залишкова вартість основних засобів на 01.01.2019 р. складає 219524 тис.грн., на 31.12.2019 р. – 273387 тис.грн. Протягом 2019 року питома вага основних засобів не суттєво зменшилась з 13,33% до 13,13%. Питома вага зносу основних засобів також зменшується протягом 2019 року, і на початок року вона складає 15,18%, а на кінець 2019 року – 12,98%.

Протягом 2019 року продовжується збільшення обсягу виробничих запасів, на початок року залишки виробничих запасів склали 237995 тис.грн., на кінець року 300120 тис.грн. Наявність запасів та збільшення їх кількості свідчить про стабільність поточної діяльності підприємства.

Зростання залишків незавершеного виробництва з 381364 тис.грн. на початок року до 445600 тис.грн. на кінець року свідчить про неможливість довести процес виробництва до завершальної стадії готової продукції, темп росту залишків незавершеного виробництва 116,84%.

Динаміка активів ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2019 рр. наведено на рисунку 2.5.

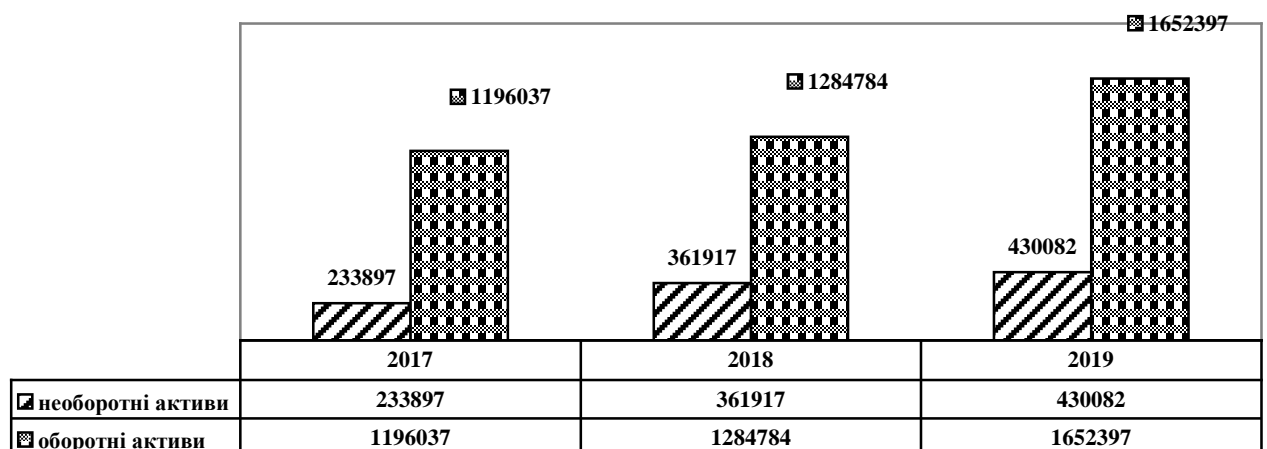


Рисунок 2.5 – Динаміка активів ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2019 рр.

Таблиця 2.21 – Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» в 2019 р.

Найменування статті	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Необоротні активи</b>							
Нематеріальні активи:	123618	7,51	133785	6,42	10167	-1,09	108,22
первісна вартість	148772	9,03	168903	8,11	20131	-0,92	113,53
накопичена амортизація	25154	1,53	35118	1,69	9964	0,16	139,61
Незавершені капітальні інвестиції	10294	0,63	12120	0,58	1826	-0,05	117,74
Основні засоби:	219524	13,33	273387	13,13	53863	-0,2	124,54
первісна вартість	469448	28,51	543687	26,11	74239	-2,4	115,81
знос	249924	15,18	270300	12,98	20376	-2,2	108,15
Довгострокові фінансові інвестиції:	-	-	-	-	-	-	-
інші фінансові інвестиції	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	6259	0,38	8100	0,39	1841	-0,01	129,41
Відстрочені податкові активи	2222	0,13	2600	0,12	378	-0,01	117,01
Усього за розділом I	361917	21,98	430082	20,65	68165	-1,33	118,83
<b>II. Оборотні активи</b>							
Запаси	619359	37,61	745720	35,81	126361	-1,8	120,40
Виробничі запаси	237995	14,45	300120	14,41	62125	-0,04	126,10
Незавершене виробництво	381364	23,16	445600	21,40	64236	-1,76	116,84
Готова продукція	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	78267	4,75	82356	3,95	4089	-0,8	105,22
Дебіторська заборгованість за розрахунками:							
- за виданими авансами	298044	18,1	339658	16,31	41614	-1,79	113,96
з бюджетом	1752	0,11	2145	0,10	393	-0,01	122,43
у тому числі: податку на прибуток	519	0,03	0,00	0,00	-519	-0,03	0,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	23330	1,42	36741	1,76	13411	-0,34	157,48
Грошові кошти та їх еквіваленти	229847	13,96	400222	19,22	170375	5,26	174,13
Готівка	31	0,00	42	0,00	11	0,00	135,48
Рахунки в банках	229816	13,96	400180	19,22	170364	5,26	174,13
Витрати майбутніх періодів	366	0,02	435	0,02	69	0,00	118,85
Інші оборотні активи	33819	2,05	45120	2,17	11301	0,12	133,42
Усього за розділом II	1284784	78,02	1652397	79,35	367613	1,33	128,61
Баланс	1646701	100	2082479	100	435778	0,00	126,46

Аналіз капіталу ДП «Івченко-Прогрес» у 2017 р. представлено в табл. 2.22.

Таблиця 2.22 – Аналіз капіталу ДП «Івченко-Прогрес» у 2017 р.

Найменування статті-	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Власний капітал							
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	100280	8,73	100280	7,02	0	-1,71	100
Капітал у дооцінках	-	-	-	-	-	-	-
Додатковий капітал	225826	19,67	330659	23,14	104833	3,47	146,42
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	74789	6,51	74789	5,23	0	-1,28	100
Усього за розділом I	400895	34,91	505728	34,40	104833	-0,51	126,15
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-	-	-	-
товари, роботи, послуги	50710	4,42	32281	2,26	-18429	-2,16	63,66
розрахунками з бюджетом у тому числі: з податку на прибуток	19580	1,71	27363	1,92	7783	0,21	139,75
розрахунками зі страхування	-	-	688	0,05	688	0,05	-
розрахунками з оплати праці	3413	0,30	3896	0,27	483	-0,03	114,15
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	776	0,07	1344	0,09	568	0,02	173,20
Поточні забезпечення	659941	57,47	842584	58,97	182643	1,5	127,68
Доходи майбутніх періодів	161	0,01	125	0,01	-36	0,00	77,64
Інші поточні зобов'язання	1967	0,17	1280	0,09	-687	-0,08	65,07
Усього за розділом III	10812	0,94	14210	0,99	3398	0,05	131,43
Баланс	747360	65,09	923083	65,60	175723	0,51	123,51
	1148255	100	1428811	100	280556	0,00	124,43

Статутний капітал ДП «Івченко-Прогрес» складає 100280 тис.грн. та протягом всього періоду дослідження не змінюється. Додатковий капітал – суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну

вартість, а також вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. За 2017 рік сума додаткового капіталу збільшилась на 104833 тис.грн. На 01.01.2017 р. у власному капіталі підприємства мають місце непокриті збитки минулих років в обсязі 74789 тис.грн., і до кінця року непокриті збитки не змінюються, тобто обсяг власного капіталу не буде знижений. Так, на початок року питома вага власного капіталу складає 34,91%, а на кінець року 34,40%.

Короткострокових кредитів у 2017 році підприємство не мало.

Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги на початок року становить 50710 тис.грн., на кінець року 32281 тис.грн., темп росту зобов'язань складає 63,66%. Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом на початок року становить 19580 тис.грн., на кінець року 27363 тис.грн., тобто спостерігається значне зростання зобов'язань. Негативна тенденція стосовно незначного зростання зобов'язань спостерігається за розрахунками зі страхування (ЄСВ), які на початок року склали 3413 тис.грн., а на кінець року 3896 тис.грн.; заборгованість з розрахунками по оплаті праці на початок року складає 776 тис.грн., а на кінець року 1344 тис.грн., ситуація зі зростання заборгованості із заробітної плати ускладнює соціальний клімат в колективі; поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами складає на 01.01.2017 р. 659941 тис.грн., на 31.12.2017 р. 842584 тис.грн., тобто протягом року ці зобов'язання підвищились на 182643 тис.грн., що є негативним чинником. Але також слід зазначити, що підвищення кредиторської заборгованості за одержаними авансами свідчить про збільшення господарського обороту.

Інші поточні зобов'язання зростають на 3398 тис.грн. протягом року, це поворотна фінансова допомога підприємству на поповнення оборотних активів за рахунок коштів співвласників підприємства.

Таким чином, короткострокові зобов'язання підприємства зростають з 747360 тис.грн. на початок року до 923083 тис.грн. на кінець 2017 року, що з точки зору фінансового контролю потребує вирішення питань щодо розробки

дієвих заходів з фінансової стабілізації. Питома вага короткострокових зобов'язань на початок року становить 65,09%, а на 31.12.2017 р. – 65,60%, і майже не змінилась, але все одно фінансовий контролер повинен з'ясувати причини посилення фінансової залежності та запропонувати заходи їх усунення заздалегідь. Аналіз капіталу ДП «Івченко-Прогрес» у 2018 р. представлено в таблиці 2.23.

Таблиця 2.23 – Аналіз капіталу ДП «Івченко-Прогрес» у 2018 р.

Найменування статті	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Власний капітал</b>							
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	100280	7,02	100280	6,11	0,00	-0,91	100
Капітал у дооцінках	-	-	-	-	-	-	-
Додатковий капітал	330659	23,14	370002	22,54	39343	-0,6	111,90
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	74789	5,23	74789	4,56	0,00	-0,67	100
Усього за розділом I	505728	34,40	545071	33,20	39343	-1,2	107,78
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>							
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-	-	-	-
товари, роботи, послуги	32281	2,26	63041	3,84	30760	1,58	195,29
розрахунками з бюджетом у тому числі: з податку на прибуток	27363	1,92	6991	0,43	-20372	-1,49	25,55
розрахунками зі страхування	688	0,05	-	-	-688	-0,05	-
розрахунками з оплати праці	3896	0,27	4972	0,30	1076	0,03	127,62
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1344	0,09	14617	0,89	13273	0,8	1087,57
Поточні забезпечення	842584	58,97	961314	58,56	118730	-0,41	114,09
Доходи майбутніх періодів	125	0,01	35738	2,18	35613	2,17	28590,4
Інші поточні зобов'язання	1280	0,09	936	0,06	-344	-0,03	73,125
Інші поточні зобов'язання	14210	0,99	8972	0,55	-5238	-0,44	63,14
Усього за розділом III	923083	65,60	1096581	66,80	173498	1,2	118,8
Баланс	1428811	100	1641652	100	212841	0,00	114,9

Статутний капітал ДП «Івченко-Прогрес» та непокрита збитки минулих років протягом 2018 року не змінюються, і це може означати стабільність роботи підприємства. На початок року питома вага власного капіталу складає 34,40%, а на кінець року 33,20%.

Аналогічно з попереднім роком підприємство не має короткострокових кредитів банків.

Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги на початок року становить 32281 тис.грн., на кінець року 63041 тис.грн., темп росту зобов'язань складає 195,29%, тобто зростання заборгованості складає 30760 тис.грн., що суттєво погіршує фінансовий стан підприємства.

Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом на початок року становить 27363 тис.грн., на кінець року 6991 тис.грн., тобто спостерігається зменшення зобов'язань. Негативна тенденція стосовно зростання зобов'язань спостерігається за розрахунками зі страхування, які на початок року склали 3896 тис.грн., а на кінець року 4972 тис.грн.; поточна заборгованість з оплати праці на початок року становить 1344 тис.грн., а на кінець року 14617 тис.грн.; поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами складає на 01.01.2018 р. 842584 тис.грн., на 31.12.2018 р. 961314 тис.грн., тобто протягом року ці зобов'язання зросли на 118730 тис.грн., що є негативним чинником зниження фінансової рівноваги підприємства та посилення його залежності від позикових коштів.

Слід також відмітити зростання суми поточних забезпечень протягом 2018 року на 35613 тис.грн. Це означає, що підприємство не вклалося в суму, яку планувало використати протягом року для покриття витрат.

Доходи майбутніх періодів зменшились з 1280 тис.грн. на 01.01.2018р. до 936 тис.грн. на 31.12.2018 року.

Інші поточні зобов'язання зменшились з 14210 тис.грн. до 8972 тис.грн. протягом року.

Питома вага короткострокових фінансових зобов'язань на початок 2018 року становить 65,6% в структурі капіталу або 923083 тис.грн.; на

кінець 2018 року питома вага фінансових зобов'язань становить 66,80% або 1096581 тис.грн.

Аналіз капіталу ДП «Івченко-Прогрес» у 2019 р. представлено в таблиці 2.24.

Таблиця 2.24 – Аналіз капіталу ДП «Івченко-Прогрес» у 2019 р.

Найменування статті	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Власний капітал</b>							
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	100280	6,11	100280	5,52	-	-0,59	100
Капітал у дооцінках	-	-	-	-	-	-	-
Додатковий капітал	370002	22,54	390800	21,53	20798	-1,01	105,62
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	74789	4,56	74789	4,12	-	-4,56	100
Усього за розділом I	545071	33,20	565869	31,18	20798	-2,02	103,82
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>							
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-	-	-	-
товари, роботи, послуги	63041	3,84	45120	2,49	-17921	-1,35	71,57
розрахунками з бюджетом	6991	0,43	8215	0,45	1224	0,02	117,51
у тому числі: з податку на прибуток	-	-	-	-	-	-	-
розрахунками зі страхування	4972	0,30	4763	0,26	-209	-0,04	95,80
розрахунками з оплати праці	14617	0,89	16220	0,89	1603	0,00	110,97
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	961314	58,56	1140030	62,81	178716	4,25	118,59
Поточні забезпечення	35738	2,18	25489	1,4	-10249	-0,78	71,32
Доходи майбутніх періодів	936	0,06	1000	0,06	64	0,00	106,84
Інші поточні зобов'язання	8972	0,55	8345	0,46	-627	-0,09	93,01
Усього за розділом III	1096581	66,80	1249182	68,82	152601	2,02	113,92
Баланс	1641652	100	1815051	100	173399	0	110,56



Динаміка капіталу ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2019 рр. наведено на рисунку 2.6.

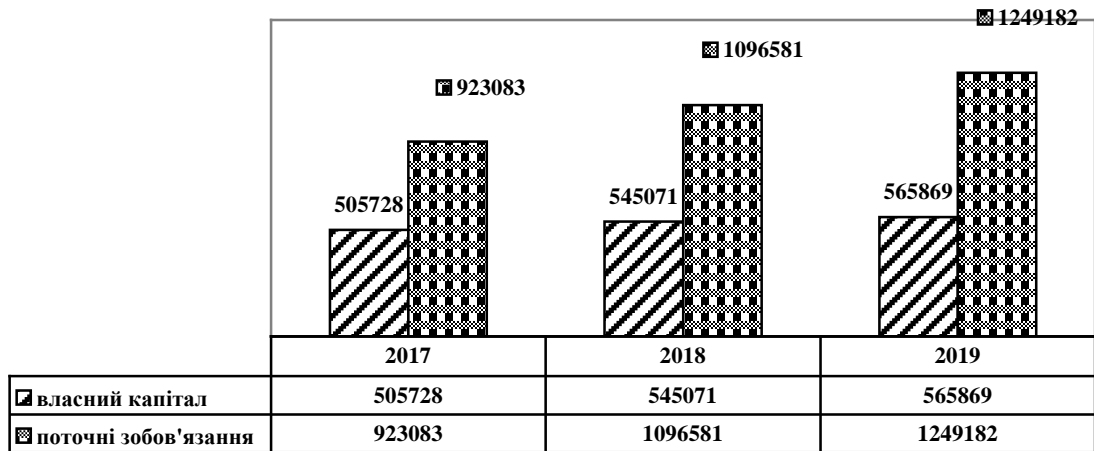


Рисунок 2.6 – Динаміка капіталу ДП «Івченко-Прогрес» за 2017-2019 рр.

Тобто близько 66% в структурі капіталу підприємства – це кредиторська заборгованість. З точки зору фінансового менеджменту, така фінансова ситуація потребує розробки системи моніторингу фінансового стану з метою здійснення постійного моніторингу змін та прийняття своєчасних управлінських рішень з метою не втратити незалежність підприємства.

Аналіз власного капіталу за період 2017-2019 рр. суттєво не змінився. У 2019р. збільшився додатковий капітал на 20798 тис.грн., непокритий збиток залишився на тому ж рівні, що і попереднього року. Це свідчить про більш меншу стабільність на підприємстві.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги на початок року становить 63041 тис.грн., на кінець року 45120 тис.грн., тобто вона знизилась на 17921 тис.грн.; заборгованість за розрахунками з бюджетом протягом 2019 року зростає та становить на 31.12.2019 р. 8215 тис.грн., темп росту 117,51%.; заборгованість зі страхування становить на кінець року 4763 тис.грн. проти 4972 тис.грн. на початок року; заборгованість із заробітної плати зростає протягом року на 1603 тис.грн. та на 31.12.2019 р. складає

16220 тис.грн.; також протягом 2019 року суттєво зросла кредиторська заборгованість за одержаними авансами, а саме з 961314 тис.грн. на початок року до 1140030 тис.грн. на кінець року, що негативно вплинуло на всю господарську діяльність підприємства. Темп росту поточних забезпечень за рік склав 71,32%, а доходи майбутніх періодів зросли 64 тис.грн.

Інші поточні зобов'язання за 2019 рік практично не змінилися та на кінець року склали 8345 тис.грн.

Результати дослідження короткострокових зобов'язань ДП «Івченко-Прогрес» протягом 2017 – 2019 рр. дозволяють зробити такі висновки:

– кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зростала у 2018 році, але її обсяг на кінець 2019 р. зменшився, і це свідчить про те, що у підприємства достатньо фінансових ресурсів для забезпечення поточної діяльності;

– зростає заборгованість з бюджетом та зі страхування, що є ознакою невиконання своїх зобов'язань перед бюджетом;

– стрімко зростає заборгованість із заробітної плати, це свідчить про недостатність грошових коштів, що отримані для виробництва продукції, та у свою чергу – про накопичення боргових зобов'язань перед персоналом, які необхідно погашати у встановлені терміни;

– підприємство отримало значний обсяг передплат за договорами постачання продукції, але ці зобов'язання не виконані, в результаті чого утворилась заборгованість в обсязі 1140030 тис.грн., у майбутньому ці зобов'язання за умов їх невиконання будуть оскаржуватись замовниками в суді та матимуть штрафні санкції; така фінансова ситуація потребує негайного вирішення з метою недопущення фінансових втрат та втрат фінансової самостійності;

– підприємство має 8,3 млн.грн. інших фінансових зобов'язань у вигляді поворотної фінансової допомоги, що також обтяжує фінансове становище підприємства.

Доцільно узагальнити результати аналізу капіталу за 2017 – 2019 рр. та виділити системні фінансові загрози:

- незмінність суми непокритих збитків;
- відсутність короткострокових кредитів;
- зростання кредиторської заборгованості за всіма статтями, які мають штрафні санкції.

Ми можемо стверджувати, що підприємство знаходиться не в кращому фінансовому становищі.

Підсумовуючи усе вище сказане можна зробити такі висновки:

1. ДП «Івченко-Прогрес» входить до складу ДК «Укроборонпром» і є лідером авіадвигунобудування України. Сфера діяльності: проектування, виготовлення дослідних зразків, проведення випробувань дослідних зразків, матеріально-технічна підтримка льотних випробувань дослідних зразків; авторське конструкторське супроводження виробництва і експлуатації серійних авіаційних двигунів, а також проектування модифікацій авіаційних двигунів цивільного і воєнного призначення; техобслуговування, капітальний і середній ремонт авіаційних двигунів і виготовлення компонентів до них; проектування, виробництво, ремонт і технічне обслуговування газотурбінних приводів промислового застосування; проектування, монтаж і технічне обслуговування засобів пожежогасіння. Авіадвигуни, розроблені ДП «Івченко-Прогрес», застосовуються на понад 60 типах літальних апаратів. Тисячі двигунів експлуатуються в більш ніж 100 країнах світу. Загальний наробіток всього парку газотурбінних двигунів в експлуатації становить понад 300 млн. год.

2. Первинними документами з обліку надходження та вибуття матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» є: журнал обліку вантажів, що надійшли, довіреність, акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, прибутковий ордер, товарно-транспортна накладна, акт про приймання матеріалів, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей,

рахунок-фактура, податкова накладна, первинні документи зі складського обліку, обліку використання та вибуття виробничих запасів, лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний звіт.

Первинними документами з обліку використання матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» є: товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, видаткова накладна, довіреність, акт закупки товарно-матеріальних цінностей, журнал обліку вантажів, що надійшли, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, картка складського обліку матеріалів, матеріальний ярлик, реєстр прийняття – здачі документів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний звіт, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Також на підприємстві використовується сальдова відомість по балансовому рахунку № 203 «Паливо».

Для організації обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» використовуються оперограма вимоги на відпуск матеріалів та зведений графік руху документів з обліку матеріалів і палива.

Для організації обліку виробничих запасів до робочого плану рахунків ДП «Івченко-Прогрес» включені наступні субрахунки, а саме: 20 «Виробничі запаси», 201 «Сировина й матеріали», 2011 «Давальницька сировина», 2012 «Агрегати уцінені», 202 «Запаси матеріалів в дитячих закладах», 203 «Запаси продуктів харчування в дитячих закладах», 204 «Тара», 205 «Запаси продуктів харчування бази відпочинку «Жемчуг», 206 «Запаси продуктів харчування пансіонат «Славутич», 207 «Будівельні матеріали», 208 «Запчастини», 209 «Транспортно-заготівельні витрати».

3. Фінансовий аналіз є методом оцінювання і прогнозування фінансового стану підприємства. Він служить основою обґрунтування рішень у сфері управління фінансовими ресурсами підприємства. Проаналізувавши

фінансові результати підприємства за 2017-2019 рр., можна зробити висновок, що підприємство стабільно працює, має тенденцію до збільшення кількості запасів та виробництва продукції. Та в той же час має збільшення кредиторської заборгованості за усіма статтями, що свідчить про недостатню реалізацію (продаж) товарів та послуг.

Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» показав, що на початок року залишкова вартість основних засобів складає 155003 тис.грн., а на кінець 2018 року – 219524 тис.грн. Питома вага основних засобів на початок року становить 10,84%, на кінець року – 13,33%. Підвищення питомої ваги основних засобів у 2018 році пояснюється зниженням питомої ваги оборотних коштів, що є негативною тенденцією, бо свідчить про зменшення обсягу виробництва.

Протягом 2019 року продовжується збільшення обсягу виробничих запасів, на початок року залишки виробничих запасів склали 237995 тис.грн., на кінець року 300120 тис.грн. Наявність запасів та збільшення їх кількості свідчить про стабільність поточної діяльності підприємства.

Негативна тенденція стосовно незначного зростання зобов'язань спостерігається за розрахунками зі страхування (ЄСВ), які на початок року склали 3413 тис.грн., а на кінець року 3896 тис.грн.; заборгованість з розрахунками по оплаті праці на початок року складає 776 тис.грн., а на кінець року 1344 тис.грн., ситуація зі зростання заборгованості із заробітної плати ускладнює соціальний клімат в колективі; поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами складає на 01.01.2017 р. 659941 тис.грн., на 31.12.2017 р. 842584 тис.грн., тобто протягом року ці зобов'язання підвищились на 182643 тис.грн., що є негативним чинником. Але також слід зазначити, що підвищення кредиторської заборгованості за одержаними авансами свідчить про збільшення господарського обороту. Інші поточні зобов'язання зростають на 3398 тис.грн. протягом року, це поворотна фінансова допомога підприємству на поповнення оборотних активів за рахунок коштів співвласників підприємства.

Короткострокові зобов'язання підприємства зростають з 747360 тис.грн. на початок року до 923083 тис.грн. на кінець 2017 року, що з точки зору фінансового контролю потребує вирішення питань щодо розробки дієвих заходів з фінансової стабілізації. Питома вага короткострокових зобов'язань на початок року становить 65,09%, а на 31.12.2017 р. – 65,60%, і майже не змінилась, але все одно фінансовий контролер повинен з'ясувати причини посилення фінансової залежності та запропонувати заходи їх усунення заздалегідь.

Результати дослідження короткострокових зобов'язань ДП «Івченко-Прогрес» протягом 2017 – 2019 рр. дозволяють зробити такі висновки: кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зростала у 2018 році, але її обсяг на кінець 2019 р. зменшився, і це свідчить про те, що у підприємства достатньо фінансових ресурсів для забезпечення поточної діяльності; зростає заборгованість з бюджетом та зі страхування, що є ознакою невиконання своїх зобов'язань перед бюджетом; стрімко зростає заборгованість із заробітної плати, це свідчить про недостатність грошових коштів, що отримані для виробництва продукції, та у свою чергу – про накопичення боргових зобов'язань перед персоналом, які необхідно погашати у встановлені терміни; підприємство отримало значний обсяг передплат за договорами постачання продукції, але ці зобов'язання не виконані, в результаті чого утворилась заборгованість в обсязі 1140030 тис.грн., у майбутньому ці зобов'язання за умов їх невиконання будуть оскаржуватись замовниками в суді та матимуть штрафні санкції; така фінансова ситуація потребує негайного вирішення з метою недопущення фінансових втрат та втрат фінансової самостійності; підприємство має 8,3 млн.грн. інших фінансових зобов'язань у вигляді поворотної фінансової допомоги, що також обтяжує фінансове становище підприємства.

## 3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАТЕРІАЛІВ ТА ПАЛИВА НА ДП «ІВЧЕНКО-ПРОГРЕС»

### 3.1 Аудит матеріалів та палива на ДП «Івченко-прогрес»

Значна роль в економічному процесі управління матеріалів та палива відведена аудиту, який існує у середовищі підприємств різних сфер діяльності. Можна впевнено сказати, що в такій інформаційно-насиченій і складній системі, як галузь авіадвигунобудування, сьогодні актуально постає проблема дієвого аудиту. Причому, аудит матеріалів та палива повинен бути орієнтований на специфіку діяльності та відслідковувати технологічні процеси господарської діяльності підприємства.

Аудит матеріалів та палива є зняряддям управління, що постачає адміністративне та технічне керівництво підприємства результатами виконаного аналізу, оцінками діяльності того або іншого підрозділу, рекомендаціями і інформацією з питань налагодження ефективної виробничої і ринкової діяльності. Результати аудиту матеріалів та палива використовуються керівництвом для управління та поточного ведення справ з урахуванням наявних ресурсів і в рамках існуючих законів.

На ДП «Івченко-Прогрес» аудит матеріалів та палива проводять аудитори відділу менеджменту якості. На даний момент у відділі працює 25 кваліфікованих аудиторів, які мають відповідні сертифікати аудитора згідно зі стандартом підприємства СТП 7541318.031. При плануванні та проведенні аудиту матеріалів та палива вони керуються стандартом підприємства СТП 7541318.06.137-2003, який затверджений керівництвом підприємства та містить в собі посилання на нормативні документи (ДСТУ ISO 9001:2009, Авіаційні Правила України, ISO 19011:2002 тощо) (додаток Л).

Загальне визначення завдання аудиту матеріалів та палива (додаток М) полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в

бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху матеріалів та палива. На даному підприємстві матеріали та паливо – є невід’ємними складовими усієї продукції, саме тому вони мають дуже ретельно перевірятись, і цьому процесу приділяють багато уваги. Внутрішній аудит матеріалів та палива проводиться згідно із затвердженим графіком, а передуює йому систематична перевірка матеріалів та палива на складах.

Згідно з СТП 7541318.06.137-2003 проведення аудитів матеріалів та палива здійснюється в наступній послідовності:

- а) планування і підготовка;
- б) проведення;
- в) звіт і наступні дії.

На підставі «Програми проведення внутрішніх аудитів» складається «План проведення внутрішніх аудитів на рік» (форма 83-015, форма 83-016, форма 83-017) (додаток Л).

«План проведення внутрішніх аудитів на рік» розробляється відділом менеджменту якості, затверджується Заступником Керівника підприємства за якістю.

Планування проведення аудитів на підприємстві здійснюється на підставі програми проведення внутрішніх аудитів системи менеджмента якості на ДП «Івченко-Прогрес» (додаток Н).

На підставі «Плану проведення внутрішніх аудитів на рік» оформлюється і направляється аудиторам «Завдання на проведення внутрішнього аудиту» (форма 83-048).

Перелік питань, відповіді на які потрібно отримати в процесі проведення внутрішніх аудитів, вказано в «Опитувальних листах» (форма 83-077, форма 83-078, форма 83-079).

На ДП «Івченко-Прогрес» матеріали та паливо зберігаються на складах. Саме тому приділяється велика увага перевірці складів, а саме – проводиться



внутрішній аудит матеріалів та палива. Через вагому роль запасів у діяльності підприємства, керівництво складу, точніше завідуючий складом, проводить власну перевірку шляхом затвердження плану-графіку огляду майна, графіку огляду стелажів, щорічної інвентаризації. Також проводиться щорічний аудит матеріалів та палива на складах.

Провідний аудитор, який отримав «Завдання на проведення внутрішнього аудиту матеріалів та палива на центральному складі» має:

1) зібрати аудиторську групу (через значну номенклатуру аудит у таких підрозділах проводиться декількома людьми для прискорення процесу);

2) підготувати план проведення аудиту матеріалів та палива;

3) розподілити обов'язки між членами аудиторської групи;

4) узгодити строки проведення аудиту матеріалів та палива з керівником підрозділу, де має проводитись перевірка;

5) провести вступну нараду з керівником підрозділу, що перевіряється;

6) видати «Сповідання про аудит» керівнику підрозділу, що перевіряється;

7) вивчити вимоги документації з питань аудиту матеріалів та палива;

8) видати керівнику підрозділу, що перевіряється для заповнення опитувальний лист з урахуванням «Опитувальних листів»;

9) вивчити матеріали попередніх внутрішніх аудитів.

Розглянемо більш детально етапи проведення аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес». Першою стадією проведення аудиторської перевірки є планування. Планування аудиту полягає у визначенні його стратегії і тактики, складанні загального плану аудиторської перевірки, розробці аудиторської програми і аудиторських процедур, оцінці та визначенні обсягу аудиторської перевірки.

Зміст і послідовність аудиторської перевірки матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» наведений на рисунку 3.1.

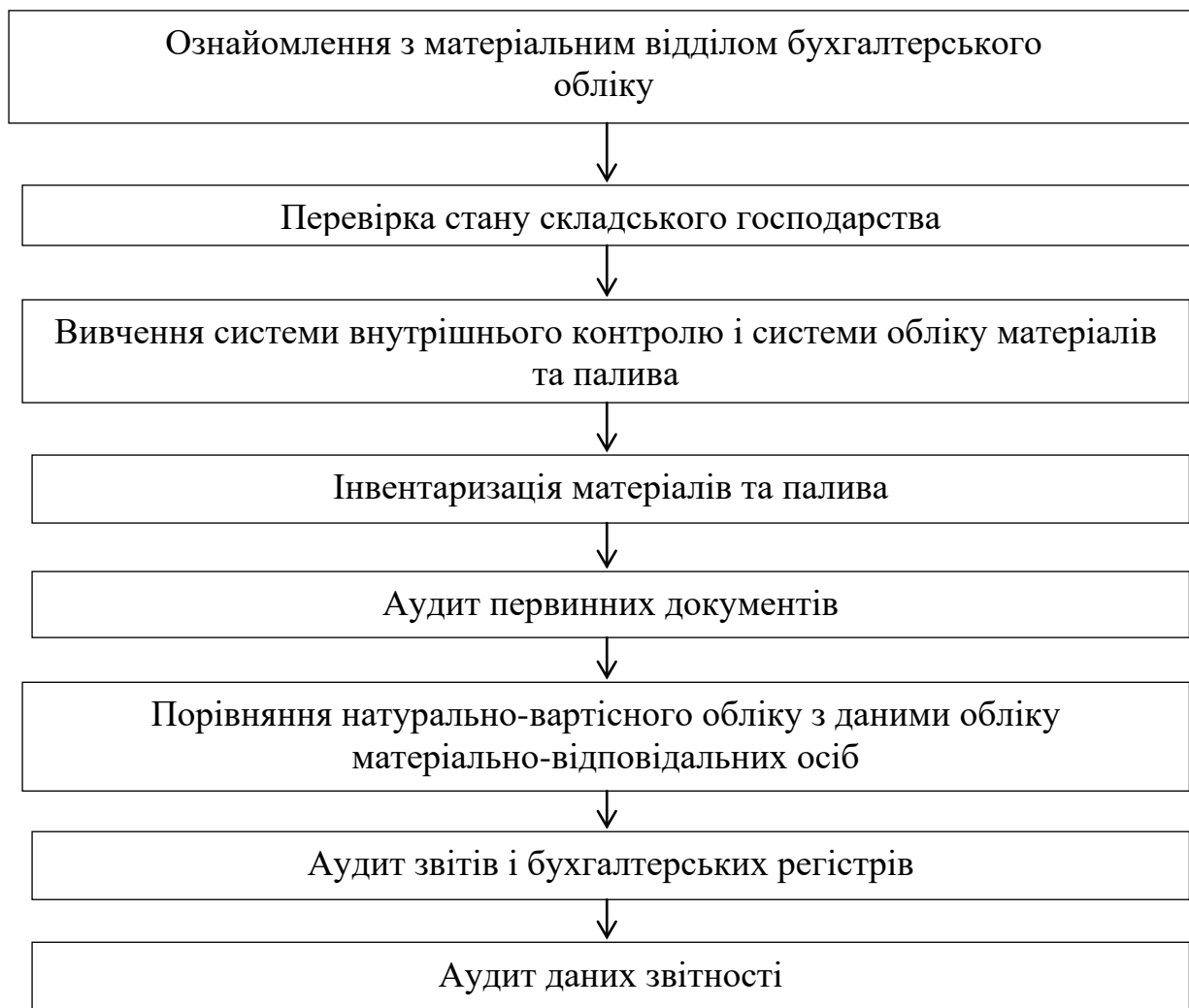


Рисунок 3.1 – Послідовність аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

Під час організації та проведення інвентаризації керуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

Завдання аудиторської перевірки (інвентаризації) матеріалів та палива наведені на рисунку 3.2.

Наявність матеріалів та палива визначається підрахунком, зважуванням, обліком залежно від одиниць вимірювання. Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати.

Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання порівняльної відомості. На підставі порівняльної відомості оформляють результати інвентаризації.

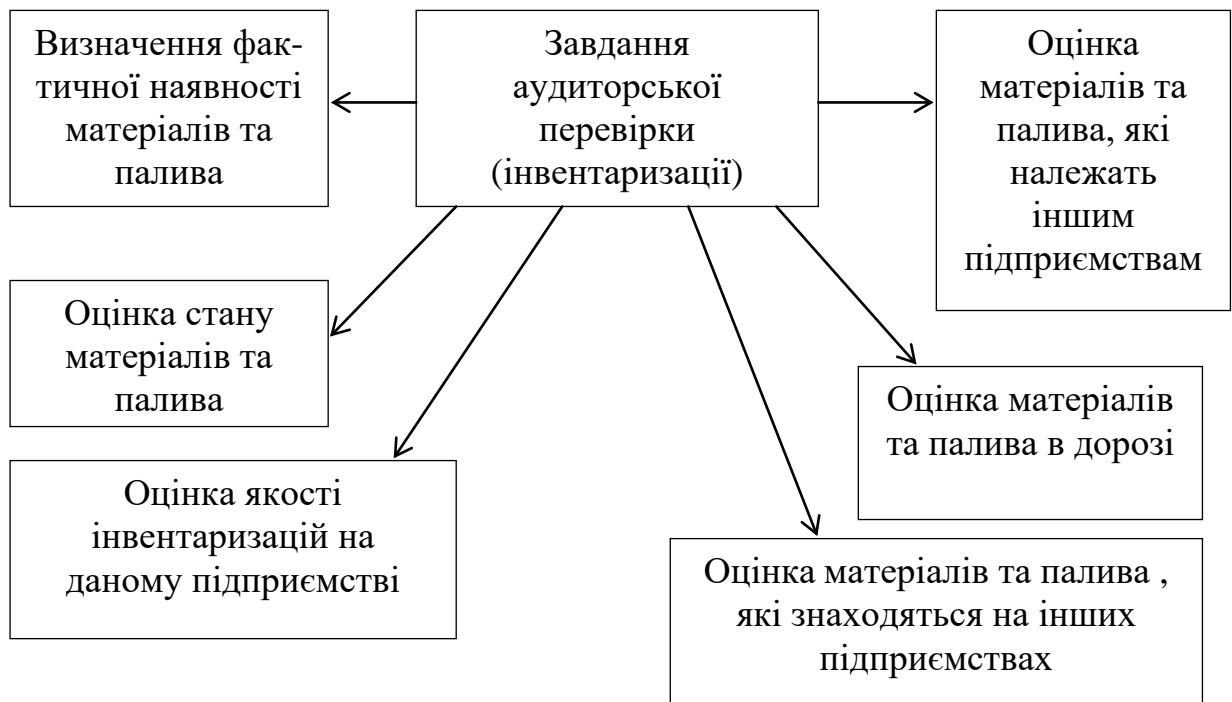


Рисунок 3.2 - Зміст аудиторської перевірки матеріалів та палива

Після перевірки фактичної наявності матеріалів та палива аудитор розпочинає документальну перевірку в такій послідовності. Перевірка повноти оприбуткування матеріалів та палива та наявності документів, які підтверджують їх придбання. Для цього аудитору слід перевірити:

- 1) чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання матеріалів та палива;
- 2) чи повністю оприбутковані матеріали та паливо, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);
- 3) чи відповідає якість матеріалів та палива, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет

ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Потім за даними журналу № 5 здійснюється перевірка правильності відображення в облікових регістрах оприбуткованих матеріалів. Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі матеріали та паливо оприбутковані за актами приймання. Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження матеріалів та палива, з документами постачальника дає можливість виявити факти неоприбуткування матеріалів та палива, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

В ході перевірки правильності відпуску (списання) матеріалів та палива аудитор має з'ясувати:

- 1) як обліковувались надходження і витрачання матеріалів та палива в коморах, складах та інших об'єктах;
- 2) чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) матеріалів та палива, що надійшли;
- 3) чи не списувалися у витрати матеріалів та палива понад встановлених норм і без достатніх підстав;
- 4) чи відповідало фактичне витрачання матеріалів та палива даним документам.

Для з'ясування наведених питань важливе значення має ретельний аналіз первинних документів про рух матеріалів та палива по місцях зберігання. Порівнянням первинних документів із записами карток складського обліку необхідно перевірити, чи відповідають записи про кількість і найменування матеріалів та палива, що надійшли і відпущені, даним, що містяться в документах.

При перевірці операцій по відпуску матеріалів та палива здійснюється взаємна звірка даних матеріального звіту та накладних з метою виявлення не вказаних в звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально відповідальних осіб.

Після закінчення перевірки даних аналітичного і синтетичного обліку матеріалів та палива у відповідних регістрах слід перевірити обороти синтетичних рахунків в журналах з даними оборотної відомості по синтетичних рахунках та з даними Головної книги.

Для збору об'єктивних доказів та інформації аудитор використовує такі методи:

- а) інтерв'ю;
- б) вивчення наданої документації;
- в) спостереження за діяльністю персоналу підрозділу.

Впродовж усього аудиту матеріалів та палива, за необхідності, група аудиторів проводить наради для обміну інформацією, аналізу спостережень.

На завершальній стадії аудиторської перевірки матеріалів та палива провідний аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити чи достатньо зібрано свідчень та оцінити результати їх аудиту. Перевірка особою, яка має широкий досвід чи є більш кваліфікованою, здійснюється для виявлення (запобігання) помилок і оцінки суджень та висновків. Відповідна перевірка робочих документів матеріалів та палива є найважливішим способом забезпечення високої якості проведення аудиту матеріалів та палива, а також незалежності суджень всієї групи аудиторів, яка виконує аудит. Документальне оформлення аудиторської перевірки матеріалів та палива складається з двох видів документації, а саме робочої та підсумкової. Аудитор, який здійснює аудит матеріалів та палива протягом усієї перевірки, формує робочу документацію, яка необхідна для:

- 1) розробки планів матеріалів та палива;
- 2) підтвердження виконання плану перевірки матеріалів та палива;
- 3) систематизації інформації матеріалів та палива;
- 4) створення основи для визначення ефективності виконаної аудитором роботи щодо аудиту матеріалів та палива.

Зазначимо, що аудитор складає значну кількість робочих документів, які дають можливість у кінці перевірки систематизувати її результати аудиту

матеріалів та палива, оцінити одержану інформацію з метою встановлення об'єктивної істини, достовірності, повноти і законності інформації, яка підтверджується в підсумкових документах.

Завершується аудит матеріалів та палива складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки та аудиторського комітету щодо недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки. Аудиторський висновок матеріалів та палива є офіційним документом, який складається в установленому порядку за результатами проведення аудиту і містить судження-оцінку аудитора стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам діяльності підприємства. Аудиторський висновок матеріалів та палива складається у довільній формі, проте обов'язково має включати такі дані: заголовок, вступ, масштаб перевірки, висновок аудитора про використання матеріалів та палива, дату, підпис.

Зовнішній аудит матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес» розпочинається з укладання договору на проведення аудиторських послуг. У договорі зазначається предмет договору, вартість послуг та порядок розрахунку, права та обов'язки сторін, відповідальність сторін, термін дії договору, а також юридична адреса та реквізити сторін.

Внутрішній аудит матеріалів та палива необхідно розпочати з перевірки своєчасності та повноти проведення інвентаризації матеріалів та палива, а також контролю виконання угод з постачальниками і покупцями. При цьому аудитор вивчає організацію укладання угод про повну матеріальну відповідальність, стан складського господарства, розташування матеріалів та палива, дотримання умов і правил їх зберігання і охорони та придатність ваговимірювальних приладів.

Організація процесу якісного проведення аудиту матеріалів та палива розглядається на ДП «Івченко-Прогрес». Планування на підприємстві складається з таких основних документів: загальний план та програма. План

складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиторської перевірки матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес»

№	Етапи	Перелік процедур	Термін аудиту	ПІБ
1.	Підготовчий	Обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування		
2	Основний	Перевірка фактичної наявності матеріалів та палива		Філатова А.І.
		Перевірка первісної вартості придбання матеріалів та палива		Філатова А.І.
		Перевірка законності списання матеріалів та палива		Філатова А.І.
		Оцінка внутрішнього контролю та організації складського господарства та збереження матеріалів та палива		Філатова А.І.
		Перевірка операцій по відвантаженню та одержанню матеріалів та палива		Філатова А.І.
		Перевірка повноти оприбуткування матеріалів та палива		Філатова А.І.
3.	Заключний	Складання аудиторського звіту та висновку		Філатова А.І.

Перш ніж скласти програму аудиту матеріалів та палива необхідно вивчити й оцінити систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. Нижче запропоновано тест внутрішнього контролю матеріалів та палива (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест внутрішнього контролю матеріалів та палива

№ п/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1. Виробничі запаси					
1	Чи розроблений наказ про облікову політику в частині рахунків щодо матеріалів та палива?	+			
2	Чи відображені в обліковій політиці методи оцінки та обліку на рахунках запасів?	+			
3	Чи є посадові інструкції або положення про роботу служб внутрішнього контролю?		-		
4	Яким чином здійснюється внутрішній контроль виробничих запасів?	+			
5	Чи перевіряється законність і доцільність витрачання матеріалів та палива?	+			
6	Чи перевіряється правильність оцінки і обліку матеріалів та палива службами внутрішнього контролю?	+			

## Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
7	Чи проводиться перевірки повноти й своєчасності оприбуткування матеріалів та палива?	+			
8	Чи перевіряється використання матеріалів та палива за різними напрямками діяльності?	+			
9	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб?		-		
10	Чи оприбутковували зайві матеріали та паливо, виявлені в результаті інвентаризації?	+			
11	Чи списувалися за нормами природний збиток запасів та їх сума?	+			
12	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку матеріалів та палива із даними Головної книги?	+			
13	Чи здійснюється звірка за відпусканням матеріалів та палива на підставі лімітно-забірних карток із документами на витрачання?	+			
14	Чи дотримуються терміни проведення інвентаризації матеріалів та палива і порядок оформлення результатів інвентаризації?		-		
15	Чи систематично звіряються дані аналітичного і синтетичного обліку матеріалів та палива?	+			
16	Чи здаються в бухгалтерію звіти про рух матеріалів та палива згідно з документообігом?	+			
17	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування матеріалів та на яку суму?	+			
18	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів матеріалів та палива?	+			
19	Чи закріплені матеріалів та палива, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?	+			
20	Чи є програма внутрішньогосподарського контролю?		-		

Завдання внутрішнього аудитора полягає у вивченні якості проведеної інвентаризації матеріалів та палива. Він вивчає якісний склад інвентаризаційної комісії, наявність розписки матеріально-відповідальної особи про те, що на день проведення інвентаризації всі прибуткові і видаткові документи на матеріали та паливо передані до бухгалтерії, а всі запаси, що надійшли під відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

Результати інвентаризації внутрішній аудитор досліджує шляхом вивчення інвентаризаційних описів, підписаних членами комісії та матеріально відповідальною особою, та порівнювальних відомостей, складених бухгалтерією підприємства. Результати перевірки аудитор документує в робочих документах, виявлені недоліки фіксує в



групувальному журналі недоліків і в разі виникнення сумнівів і непорозумінь щодо повноти і достовірності проведеної клієнтом інвентаризації може запропонувати керівництву підприємства провести додаткову вибірккову інвентаризацію матеріалів та палива в його присутності.

Внутрішній аудитор повинен особливу увагу звернути на правильність відображення в обліку розкрадань матеріалів та палива, правильність Рахунку збитків від розкрадань та своєчасність відшкодування завданого збитку винною особою. У випадку встановлення винної особи аудитор перевіряє правильність розрахунку розміру збитків від розкрадання у визначеному законодавством порядку.

Суми, стягнені з винних осіб, в першу чергу спрямовуються на відшкодування збитків, нанесених підприємству, а залишок перераховується до Державного бюджету України.

Внутрішній аудитор повинен перевірити своєчасність та правильність відображення в обліку одержаної від винної особи компенсації збитків від розкрадання матеріалів та палива.

Правильна організація та документальне оформлення надходження матеріалів та палива гарантують їх збереженість та безперервне забезпечення виробничого процесу необхідними запасами.

Тому наступний етап внутрішнього аудиту матеріалів та палива є перевірка їх надходження.

Матеріали та паливо можуть надходити на підприємство з різних джерел. Згідно з П(С)БО 9 в момент надходження матеріали та паливо повинні бути оцінені первинною вартістю. Внутрішній аудитор перевіряє правильність визначення підприємством первинної вартості матеріалів та палива залежно від джерел їх надходження та своєчасність та правильність документального оформлення оприбуткування матеріалів та палива первинними документами типової форми.

При проведенні аудиторської перевірки матеріалів та палива внутрішній аудитор розподіляє всю сукупну інформацію на під сукупні і

приймає рішення за результатами оцінки внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку про метод організації перевірки (суцільний, вибірковий, аналітичний чи комбінований); і за обраними методом перевіряє кожну із під сукупностей, склавши для цього план і програму аудиторської перевірки.

Особлива увага приділяється дослідженню операцій зі списання матеріалів та палива.

Програма аудиту матеріалів та палива вміщує детальний перелік дій (процедур) аудитора, метою яких є надання аудиторіві можливості висловити незалежну думку про матеріали та паливо.

Програма ефективного проведення аудиту матеріалів та палива повинно відповідати вимогам якості: А – існування; В – права та зобов'язання; С – наявність; D – повнота; I – оцінка вартості, згідно з П(С)БО; F – вимірювання; G – подання та розкриття.

Програма аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» розглянута у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Програма аудиторської перевірки матеріалів та палива

№	Аудиторські процедури, якість	Аудиторські докази	Індекс робочого документу аудитора	Методи аудиту	ПШ	Термін перевірки	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Перевірка первинних документів з обліку надходження матеріалів та палива А, С	Журнал обліку надходження вантажів Довіреність Прибутковий ордер	РД-1	Документальна перевірка, перегляд (наявність), суцільний			
2	Перевірка правильності ведення складського обліку матеріалів та палива А, С, D	Картки складського обліку, відомість обліку матеріальних цінностей	РД-2	Документальна перевірка, перегляд (наявність), суцільний			
3	Перевірка правильності визначення первісної вартості матеріалів та палива при їх придбанні А, В, С, D, I	Відомість обліку матеріальних цінностей, журнал 3	РД-3	Комбінований, арифметичний контроль, зустрічна перевірка, контрольний запис матеріалів у виробництво			

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
4	Перевірка повноти оприбуткування матеріалів та палива С, І, G	Договори, накладні-фактури, відомість обліку матеріальних цінностей, реєстри обліку	РД-4	Вибіркова звірка, комбінований метод			
5	Перевірка правильності відображення в обліку надходження матеріалів та палива А, І, G	Відомість, Головна книга	РД-5	Арифметичний контроль, суцільний			
6	Перевірка правильності відображення оприбуткування матеріалів та палива у фінансовій звітності І, G	Журнал, Головна книга, Баланс	РД-6	Суцільний, арифметичний контроль			
7	Перевірка оформлення первинних документів з обліку вибуття матеріалів та палива А, С	Лімітно-збірна картка, накладна вимога, акт вимога на зміну, договори	РД – 7	Документальна перевірка, перегляд (наявність), суцільний			
8	Перевірка списання та відпуску матеріалів у виробництво А, В, І, G: - метод ідентифікованої собівартості;	Накопичувальні відомості відпуску матеріалів зі складу, відомість обліку матеріальних цінностей, товарів і тари, журнал №5	РД – 8	Комбінований, арифметичний контроль, зустрічна перевірка, контрольний запис матеріалів у виробництво			
	- метод середньозваженої собівартості; - метод ФІФО;						
	- метод нормативних затрат;						
	- метод оцінки за цінами продажу.						
9	Перевірка переоцінки матеріалів та палива С, D, І, G	Баланс, відомості, журнали	РД – 9	Комбінований, метод арифметичного контролю			
10	Перевірка правильності списання по нормам витрат А, І	Лімітно-збірна картка, накладна-вимога, журнал, відомість	РД – 10	Арифметичний контроль, комбінований, експертний контроль			
11	Перевірка правильності відображення в обліку списання матеріалів та палива А, І, G	Відомість, Головна книга	РД – 11	Суцільний, арифметичний контроль			

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
12	Перевірка правильності відображення у звітності списання матеріалів та палива А, С, І, G	Головна книга, журнал, відомість, баланс	РД – 12	Комбінований, арифметичний контроль			

Висновки аудитора по кожному розділу програми аудиту матеріалів та палива, документально відображаються у робочих документах, що наведено у таблицях 3.4 – 3.15.

Таблиця 3.4 – РД №1 Перевірка первинних документів з обліку надходження матеріалів та палива А, С

№	Назва первинних документів	Дата	За даними аудитора				За даними підприємства				Примітки
			Підпис керівника	Підпис комірника	Підпис виробничого робітника	Печатка	Підпис керівника	Підпис комірника	Підпис виробничого робітника	Печатка	
143	Прибутковий ордер (М-3)	15.12.2019	+	+	-	+	+	-	+	+	

Висновок: Прибутковий ордер №143 від 15.12.2019 року не має підпису виробничого керівника.

Таблиця 3.5 – РД №2 Перевірка правильності ведення складського обліку А, С, D

Номенклатурний номер	Номер запису	Назва	Одиниця виміру	Розмір	Склад	Стелаж	Комірка	Сорт	Ціна	За даними підприємства								Відхилення		
										Номенклатурний номер	Номер запису	Назва	Одиниця виміру	Розмір	Склад	Стелаж	Комірка		Сорт	Ціна
201305	500	Труба сталевана	кг	2,5	3	24	34		874,0	201305	500	Труба сталевана	кг	2,5	3	24	3		574	-300,0

Висновок: За даними підприємства в картці складського обліку ціна труби сталеваної 574,00 грн., а за даними аудитора – 874,00 грн. Відхилення 300 грн. Арифметична помилка.



Висновок: У перевірці правильності відображення у фінансовій звітності занесена сума за даними аудитора 10050 грн., а за даними підприємства – 10000 грн. Арифметична помилка.

Таблиця 3.10 – РД №7 Перевірка оформлення первинних документів з обліку вибуття запасів А,С

№	Назва первинних документів	Дата	За даними аудитора				За даними підприємства				Примітки
			Підпис керівника	Підпис комірника	Підпис виробничого робітника	Печатка	Підпис керівника	Підпис комірника	Підпис виробничого робітника	Печатка	
14	Лімітно-збірна картка	14.12.2019	+	-	+	+	+	-	+	+	

Висновок: Лімітно-збірна картка № 14 від 14.12.2019 року не має підпису комірника.

Таблиця 3.11 – РД №8 Перевірка списання та відпуску матеріалів у виробництво А, В, І, G

№	Об'єкт запасів	За даними аудитора						За даними підприємства						Відхилення
		Метод ідентифікованої собівартості	Метод середньозваженої собівартості	Метод ФІФО	Метод ЛІФО	Метод нормативних затрат	Метод оцінки за цінами продажу	Метод ідентифікованої собівартості	Метод середньозваженої собівартості	Метод ФІФО	Метод ЛІФО	Метод нормативних затрат	Метод оцінки за цінами продажу	
1	Матеріали 1.1.	-	2000	-	-	-	-	-	1800	-	-	-	-	-200

Висновок: За даними підприємства за методом середньозваженої собівартості матеріали 1.1 вибувають за ціною 1800 грн, а за даними аудитора 2000 грн. Відхилення – 200 грн. Арифметична помилка.

Таблиця 3.12 – РД №9 Перевірка переоцінки матеріалів та палива С, D, I, G

№	Об'єкт запасів	Дата	За даними аудитора				За даними підприємства				Відхилення	Примітки
			Первісна вартість	Розрахунок чистої вартості реалізації		Чиста вартість реалізації	Первісна вартість	Розрахунок чистої вартості реалізації		Чиста вартість реалізації		
				Очікувана ціна реалізації запасів	Витрати на виробництво та реалізацію запасів			Очікувана ціна реалізації запасів	Витрати на виробництво та реалізацію запасів			
1	Матеріали 1.23	18.12.2019	-	500	235	265	-	500	230	270	-5	

Висновок: За даними підприємства чиста вартість реалізації матеріалів 1.23 становить 270 грн., а за даними аудитора – 265 грн. Відхилення – 5 грн. Арифметична помилка.

Таблиця 3.13 – РД №10 Перевірка правильності списання матеріалів по нормам витрат А, І

№ п/п	Об'єкт запасів	За даними аудитора				За даними підприємства				Відхилення	Примітки
		Фактична кількість списаної сировини	Норма	Причини		Фактична кількість списаної сировини	Норма	Причини			
				Погана якість сировини	Недосконалість техніки та обладнання			Погана якість сировини	Недосконалість техніки та обладнання		
1.	Сировина	2000	2000	+	-	2500	2000	+	-	-500	

Висновок: За даними підприємства фактична кількість списаної сировини – 2500 грн., через погану якість сировини, коли за нормою – 2000 грн., а за даними аудитора фактична кількість списаної сировини – 2000 грн. Відхилення – 500 грн. Арифметична помилка.

Таблиця 3.14 – РД №11 Перевірка правильності відображення в обліку списання матеріалів та палива А, І, G

№ п/п	Зміст операції	За даними аудитора			За даними підприємства			Відхилення	Примітки
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума		
1.	Відображено відпуск зі складу підприємства матеріалів для реконструкції приміщення під офіс для відділу продаж	151	201	11000	23	201	11000		
2.	Відпуск у виробництво напівфабрикатів	23	202	30000	23	201	30000		

Висновок: За даними підприємства відпуск зі складу підприємства матеріалів для реконструкції приміщення під офіс для відділу продаж за Дт 23, а за даними аудитора – за Дт 151; За даними підприємства відпуск у виробництво напівфабрикатів відображено за Кт 201, а за даними аудитора – за Кт 202.

Таблиця 3.15 – РД №12 Перевірка правильності відображення у звітності списання матеріалів та палива А, С, І, G

№ п/п	Період	За даними аудитора				За даними підприємства				Відхилення	Примітки
		Журнал	Головна книга	Оборотна відомість	Баланс	Журнал	Головна книга	Оборотна відомість	Баланс		
1.	30.12.19	20 000	20 000	20 000	20 000	18 000	18 000	18 000	18 000	-2000	

Висновок: Відображення за даними підприємства у регістрах бухгалтерського обліку та звітності – 18 000 грн., а за даними аудитора – 20 000 грн. Арифметична помилка.

#### Аудиторський звіт

м. Київ 31.12.2020р.

Аудитором Колісник Т.В. проведена аудиторська перевірка матеріалів та палива з 1.01.2019 р. по 31.12.2019 р.

Підстави для проведення аудиту Наказ №42 31.12.2019 р.

Особа відповідальна за фінансовий стан: директор ДП «Івченко-Прогрес» Грінченко А.І.



Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: головний бухгалтер Федорчук О.С.

Аудит проводився при участі матеріально-відповідальних осіб: головний бухгалтер Федорчук О.С.

Початок аудиту: 01.12.2020 р.

Аудит закінчений: 31.12.2020 р.

Документи надані до перевірки: журнал обліку надходження вантажів, довіреність, прибутковий ордер, картки складського обліку, відомість обліку матеріальних цінностей, відомість обліку матеріальних цінностей, відомість, журнал 3, журнал 5, договора, накладні-фактури, відомість обліку матеріальних цінностей, реєстри обліку, головна книга, лімітно-збірна картка, накладна вимога, акт вимога на зміну, Накопичувальні відомості відпуску матеріалів зі складу, відомість обліку матеріальних цінностей, товарів і тари.

Питання винесені до перевірки матеріалів та палива:

1. Перевірка первинних документів з обліку надходження матеріалів та палива.
2. Перевірка правильності ведення складського обліку матеріалів та палива.
3. Перевірка правильності визначення первісної вартості матеріалів та палива при їх придбанні.
4. Перевірка повноти оприбуткування матеріалів та палива.
5. Перевірка правильності відображення в обліку надходження матеріалів та палива.
6. Перевірка правильності відображення оприбуткування матеріалів та палива у фінансовій звітності.
7. Перевірка оформлення первинних документів з обліку вибуття матеріалів та палива.
8. Перевірка списання та відпуску матеріалів у виробництво:
  - метод ідентифікованої собівартості;

- метод середньозваженої собівартості;
- метод ФіФО;
- метод нормативних затрат;
- метод оцінки за цінами продажу.

#### 9. Перевірка переоцінки запасів.

Порушення виявлені в ході аудиту матеріалів та палива:

1. Прибутковий ордер №143 від 15.13.2020 року не має підпису виробничого керівника.

2. За даними підприємства в картці складського обліку ціна труби сталюї 574,00 грн., а за даними аудитора – 874,00 грн. Відхилення 300 грн. Арифметична помилка.

3. За даними підприємства паливо оприбутковують за первісною вартістю 689,00 грн., а за даними аудитора – 789,00 грн. Відхилення 100 грн. Арифметична помилка.

4. За даними підприємства оприбуткували 35 л. палива за ціною 328, грн., а за даними аудитора – 40 л. палива за ціною 387,00 грн. Відхилення 59 грн. Арифметична помилка.

5. У перевірці кореспонденції рахунків з придбання запасів неправильно записана кореспонденція рахунків оприбуткування матеріалів та палива через підзвітних осіб.

6. У перевірці правильності відображення у фінансовій звітності занесена сума за даними аудитора 10050 грн., а за даними підприємства – 10000 грн. Арифметична помилка.

7. Лімітно-збірна картка № 14 від 14.12.2019 року не має підпису комірника.

8. За даними підприємства за методом середньозваженої собівартості матеріали 1.1 вибувають за ціною 1800 грн, а за даними аудитора 2000 грн. Відхилення – 200 грн. Арифметична помилка.

9. За даними підприємства чиста вартість реалізації матеріалів 1.23 становить 270 грн., а за даними аудитора – 265 грн. Відхилення – 5 грн. Арифметична помилка.

10. За даними підприємства фактична кількість списаної сировини – 2500 грн., через погану якість сировини, коли за нормою – 2000 грн., а за даними аудитора фактична кількість списаної сировини – 2000 грн. Відхилення – 500 грн. Арифметична помилка.

11. За даними підприємства відпуск зі складу підприємства матеріалів для реконструкції приміщення під офіс для відділу продаж за Дт 23, а за даними аудитора – за Дт 151; За даними підприємства відпуск у виробництво напівфабрикатів відображено за Кт 201, а за даними аудитора – за Кт 202.

12. Відображення за даними підприємства у регістрах бухгалтерського обліку та звітності – 18 000 грн., а за даними аудитора – 20 000 грн. Арифметична помилка.

Висновки за результатами перевірки матеріалів та палива:

1.1 У прибутковому ордері відсутні помилки, але не вистачає підпису виробничого керівника.

1.2 Арифметичні помилки при перевірці картки складського обліку, документів з оприбуткування та вибуття матеріалів та палива, фінансової звітності.

1.3 Відображені помилки в кореспонденції рахунків матеріалів та палива.

1.4 В лімітно-збірній картці не вистачає підпису комірника.

#### Аудиторський висновок

За результатами проведення аудиту матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес» згідно з договором №42 від 31.12.2019 р. аудитором Колісник Т.В. (сертифікат аудитора №456 виданий рішенням Аудиторської палати №1 від 1 вересня 2017 р.) фірми «Аналітик», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії № 570328 , виданою аудиторською палатою України 1

жовтня 2017 р., проведено аудиторську перевірку матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес».

За даними фінансового обліку і звітності, за період з 01.01.2019 р. по 31.12.2019 р. аудитором перевірено таку документацію : первинні документи.

Аудитор керувався законодавством України у галузі господарської діяльності, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку і складення фінансової звітності, міжнародними нормами аудиту з урахуванням міжнародних норм і стандартів.

Перевіркою встановлено, що матеріали та паливо, відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 9960-XIV, зі змінами і доповненнями проведено (оформлено) з порушенням установленого порядку арифметичних помилок.

Детальніше наведені факти розглянуто в аудиторському звіті.

Проте зазначенні моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється. У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердження, що за винятком згаданих обмежень подана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства ДП «Івченко-Прогрес», що перевіряється на 01.01.2020 р. за результатами операцій за період з 01.01.2019р. по 31.12.2019 р.

У процесі проведення внутрішнього аудиту матеріалів та палива використовувались різні способи і прийоми. Внутрішній аудит матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес» дозволяє встановити достовірність та об'єктивність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності матеріалів та палива та довести цю інформацію через звіт аудитора та висновок до власників підприємства.

### 3.2 Шляхи удосконалення організації обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-прогрес»

Картка складського обліку матеріалів (форма № М-12) застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним його видом та ведеться матеріально відповідальною особою (комірником, завідувачем складом).

Схема послідовності заповнення матеріально відповідальної особи наведена на рисунку 3.3.

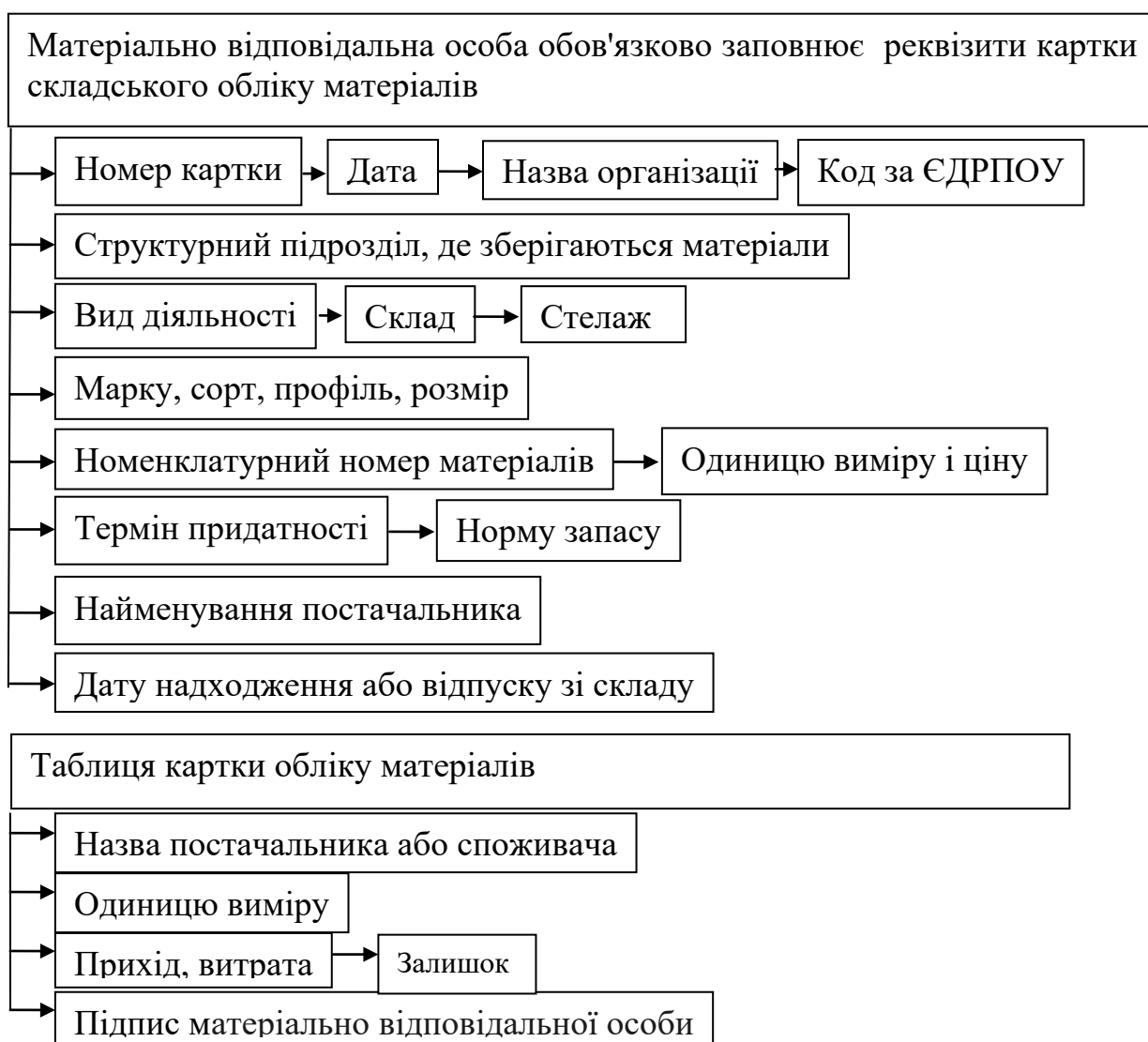


Рисунок 3.3 – Схема заповнення Картки складського обліку матеріалів М-12 на ДП «Івченко-прогрес»

Оперограма картки складського обліку матеріалів М-12 на ДП «Івченко-прогрес» наведена у таблиці 3.16.

Таблиця 3.16 – Оперограма картки складського обліку матеріалів М-12 на ДП «Івченко-прогрес»

Показники	Посада	Комірник	Завідувач складу
Заповнює картку складського обліку матеріалів М-12		○	
Здійснює контроль правильності заповнення картки складського обліку матеріалів М-12			○

Основними документами, які відображають відпуск матеріалів та палива зі складів є: накладні і товаротранспортні накладні, накладні-вимоги. Нижче наведено оперограму накладної-вимоги для отримання матеріалів та палива зі складу на ДП «Івченко-Прогрес» (рисунок 3.4).

№ з/п	Господарські операції з матеріалами та паливом	Виконавці							
		Цех	Відділ забезпечення	Склад запасів		Матеріальний відділ бухгалтерії	Адміністрація підприємства		Централь-на бухгалтерія
				Зав. скла дом	Комірник		Керівник	Гол. Бухгалтер	
1	Виписування вимоги	○							
2	Видача дозволу на відпуск		○						
3	Отримання вимоги на відпуск матеріалів та палива			○					
4	Відбір та передача матеріалів				○				
5	Заповнення документа на отримання матеріалів					○			
6	Перевірка документа						○		
7	Підписування документа							○	
8	Відмітка про надходження на обробку і зберігання в бухгалтерії								○

Рисунок 3.4 – Оперограма накладної-вимоги (для отримання матеріалів та палива зі складу)

Система рахунків субрахунків синтетичного та аналітичного обліку ПММ, що використовуються на автотранспортних підприємствах наведено у таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 – Система рахунків субрахунків синтетичного та аналітичного обліку ПММ, що використовуються на автотранспортних підприємствах

Субрахунок		Розрізи аналітичного обліку			
I порядку	II порядку	I порядку	II порядку	III порядку	IV порядку
1	2	3	4	5	6
203 «Паливо»	2031 «Паливо для авіаційних двигунів і газотурбінних приводів на складі»	За акційними двигунами і газотурбінними приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За марками бензину	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами
	2032 «Паливо для авіаційних двигунів і газотурбінних приводів у пунктах дослідження та розробки»	За акційними двигунами і газотурбінними приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За марками бензину	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами
	2033 «Паливо для авіаційних двигунів і газотурбінних приводів у пунктах випробування»	За акційними двигунами і газотурбінними приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За марками бензину	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами
	2034 «Нафтопродукти в талонах»	За акційними двигунами і газотурбінними приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За марками бензину	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами
	2035 «Нафтопродукти в баках автотранспортних засобів»	За марками бензину	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами	
	2036 «Газоподібне паливо на складі»	За марками бензину	За матеріально відповідальними особами		
	2037 «Газоподібне паливо в талонах»	За марками бензину	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами	

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4	5	6
	2038 «Газоподібне паливо в баках автотранспортних засобів»	За автотранспортними засобами	За матеріально відповідальними особами		
201 «Сировина й матеріали»	2011 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування на складах»	За акційними двигунами і газотурбінним и приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За постачальниками	За матеріально відповідальними особами	
	2012 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування у цехах»	За акційними двигунами і газотурбінним и приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За матеріально відповідальними особами		
	2013 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування у пунктах дослідження та розробки»	За акційними двигунами і газотурбінним и приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За матеріально відповідальними особами		
	2014 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування у пунктах випробування»	За акційними двигунами і газотурбінним и приводами Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336	За матеріально відповідальними особами		

Для удосконалення організації обліку наявності й руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб на ДП «Івченко-прогрес», додатково пропонуємо додати до субрахунку 203 «Паливо» субрахунки другого рівня:

– 2031 «Паливо для авіаційних двигунів і газотурбінних приводів на складі» – обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що



перебувають на нафтоскладах для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336;

– 2032 «Паливо для авіаційних двигунів і газотурбінних приводів у пунктах дослідження та розробки» – обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів у пунктах дослідження та розробки для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336;

– 2033 «Паливо для авіаційних двигунів і газотурбінних приводів у пунктах випробування» – обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів у пунктах випробування для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336;

– 2034 «Нафтопродукти в талонах» – обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами на нафтопродукти в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні для заправки транспорту адміністративного та збутового персоналу;

– 2035 «Нафтопродукти в баках автотранспортних засобів» – обліковують паливо, отримане водієм із нафтоскладу підприємства і на сторонній АЗС для заправки транспорту адміністративного та збутового персоналу;

– 2036 «Газоподібне паливо на складі» – обліковують газоподібне паливо на складі в підзвіті комірника для заправки транспорту адміністративного та збутового персоналу;

– 2037 «Газоподібне паливо в талонах» – обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами, на газоподібне паливо в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні для заправки транспорту адміністративного та збутового персоналу;

– 2038 «Газоподібне паливо в баках автотранспортних засобів» – обліковують газоподібне паливо у підзвіті водіїв для заправки транспорту адміністративного та збутового персоналу.

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів на ДП «Івченко-прогрес» ведуть за кожним субрахунком за їхніми видами (марками), місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.

Для удосконалення обліку пропонуємо субрахунки другого та третього порядку до субрахунку 201 «Сировина й матеріали» ДП «Івченко-прогрес»:

– 2011 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування на складах» – обліковується наявність і рух усіх видів матеріалів на складах для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336;

– 2012 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування у цехах» – обліковується наявність і рух усіх видів матеріалів у цехах для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336;

– 2013 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування у пунктах дослідження та розробки» – обліковується наявність і рух усіх видів матеріалів у пунктах дослідження та розробки для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336;

– 2014 «Матеріали для виробництва авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування у пунктах випробування» – обліковується наявність і рух усіх видів матеріалів у пунктах випробування для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336.

Акт на списання палива на випробування авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування наведено на рисунку 3.5.

ДП «Івченко-прогрес»

Акт  
на списання палива на випробування  
для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336

Нами \_\_\_\_\_  
(зазначити комісію: посади, прізвище, ім'я та по батькові)

Складено цей акт в тому, що за період з «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. по «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Назва авіадвигуна і газотурбінних приводів \_\_\_\_\_

Випробування \_\_\_\_\_

Номер спроби \_\_\_\_\_

Номер креслення \_\_\_\_\_

Причина списання: \_\_\_\_\_  
(удосконалення роботи, плановий іспит, експериментальний іспит, доробка моделі, ремонт)

Використано паливо \_\_\_\_\_

Найменування палива	Од. виміру	Ціна	Кількість	Сума, грн.

дата списання «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Акт складений \_\_\_\_\_  
(ПІБ членів комісії)

Рисунок 3.5 – Акт на списання палива на випробування авіаційних двигунів і газотурбінних приводів індустріального застосування

3.3 Шляхи удосконалення організації аудиту матеріалів та палива на ДП «Івченко-прогрес»

Згідно з міжнародним стандартом аудиту, структура, завдання, перелік повноважень служби внутрішнього аудиту формуються на власний розсуд керівництвом підприємства. На ДП «Івченко-Прогрес» цю функцію виконує відділ менеджменту якості. Аудитори даної служби проводять перевірку підрозділів підприємства на предмет дотримання вимог стандартів підприємства з якості. Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення аудиторської

перевірки матеріалів та палива. Послідовність аудиту матеріалів та палива наведена на рисунку 3.6.

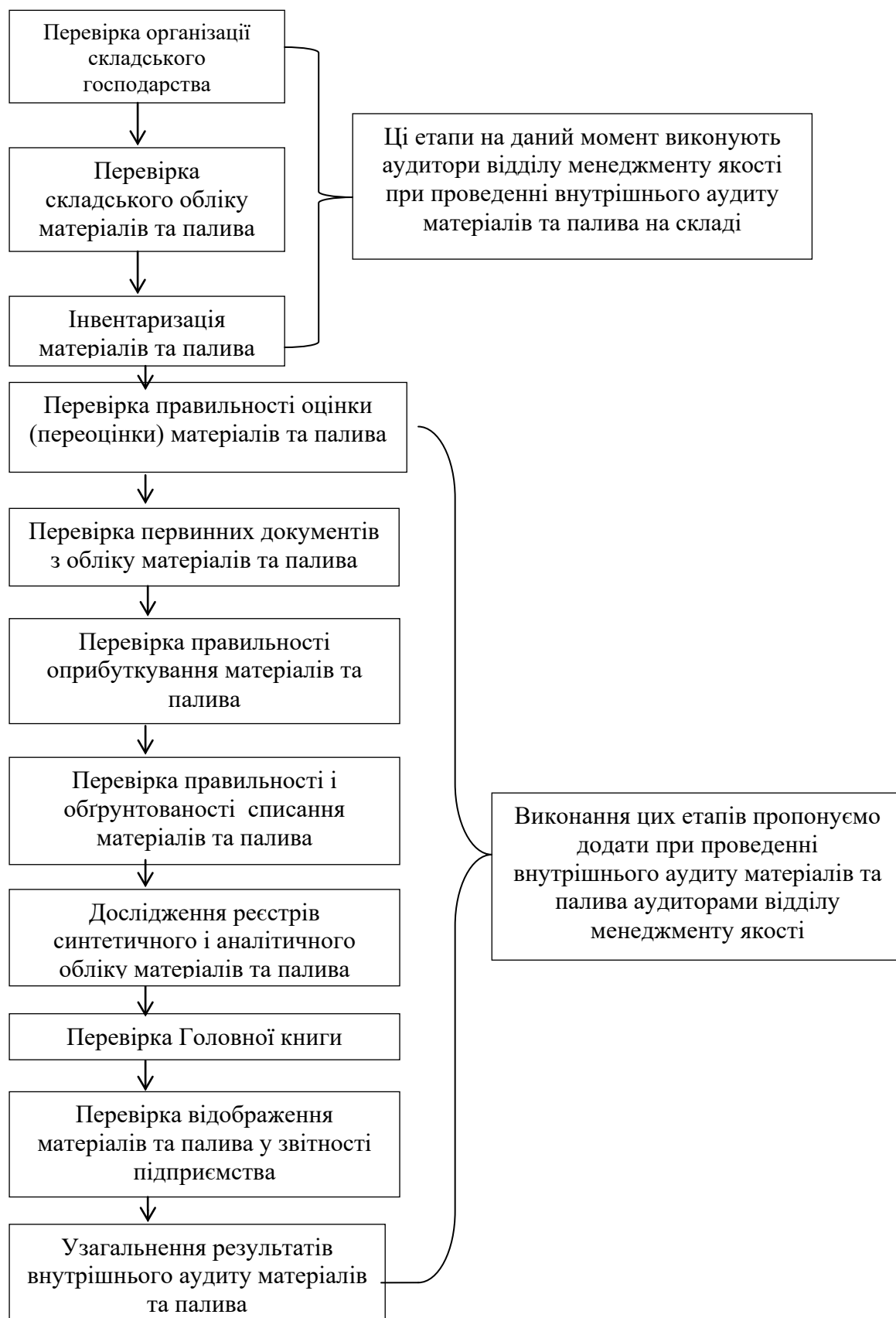


Рисунок 3.6 – Алгоритм внутрішнього аудиту матеріалів та палива

Метою аудиту матеріалів та палива є встановлення законності, достовірності і доцільності здійснених операцій з матеріалів та палива підприємства і правильності їх відображення в обліку.

Завдання проведення аудиту матеріалів та палива: провести інвентаризацію матеріалів та палива; перевірити первинні документи з обліку матеріалів та палива; перевірити відповідність аналітичного обліку матеріалів та палива синтетичному обліку; перевірити правильність кореспонденції рахунків матеріалів та палива; перевірити правильності відображення в звітності матеріалів та палива. Удосконалена анкета перевірки матеріалів та палива наведено в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Анкета перевірки матеріалів та палива

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Які укладено з матеріально-відповідальними особами договори про матеріальну відповідальність: - про повну матеріальну відповідальність - про колективну матеріальну відповідальність - не укладено				
2	Як часто проводиться інвентаризація матеріалів та палива: - два рази на рік; - один раз на рік у будь-який час; - перед річною фінансовою звітністю.				
3	Чи виявляються особи, які винні в нестачі матеріалів та палива?				
4	Чи перевіряються повнота та своєчасність оприбуткування матеріалів та палива?				
5	Чи відповідають зберігання матеріалів та палива умовам належного зберігання?				
6	Чи ведеться аналітичний облік матеріалів та палива у розрізі шляхів надходження?				
7	Як часто звіряються дані аналітичного та синтетичного обліку матеріалів та палива: - щомісячно; - щоквартально; - щорічно?				
8	Чи виявлені нестачі та надлишки при інвентаризації матеріалів та палива?				

## Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5	6
9	Який метод вибуття матеріалів та палива використовується на підприємстві: - Fifo - середньозваженої собівартості; - інші?				
10	На якому рахунку обліковуються Матеріали та паливо на підприємстві: - 201 та 203; - Інші.				

Удосконалений загальний план проведення аудиту матеріалів та палива наведено у таблиці 3.19.

Таблиця 3.19 – Загальний план проведення аудиту матеріалів та палива

Етап Аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Період проведення	Виконавці
Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, визначення аудиторського ризику, планування аудиту матеріалів та палива		
Фактичний	Провести інвентаризацію матеріалів та палива		
Основний	Перевірити первинні документи з обліку матеріалів та палива		
	Перевірити відповідність аналітичного обліку матеріалів та палива синтетичному обліку		
	Перевірити правильність кореспонденції рахунків матеріалів та палива		
	Перевірити правильності відображення в звітності матеріалів та палива		
Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку про результати перевірки матеріалів та палива.		

Удосконалена програма аудиту матеріалів та палива, яка включає аудиторські процедури, наведена у таблиці 3.20.

Запропоновані робочі документи аудитора, які розроблені на підставі форми програми аудиту матеріалів та палива, наведені у таблиці 3.21-3.25.

Таблиця 3.20 – Програма аудиту матеріалів та палива

№	Мета перевірки	Задачі перевірки	Перелік аудиторських процедур	Критерії якості	Метод перевірки	Аудиторські докази	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Впевнитись у правильності проведення інвентаризації матеріалів та палива	Перерахувати фактичну наявність матеріалів та палива на підприємства за місцями зберігання	Провести інвентаризацію матеріалів та палива	А, Б, В, Г, Д, Е	Фактичний, вибірковий	Інвентаризаційний опис, порівняльна відомість	АМП-1			
2	Впевнитись у правильності і повності оформлення первинних документів	Перевірити правильність заповнення реквізитів у формах первинних документах Перевірити правильність застосування форми первинних документів при здійсненні господарських операцій	Перевірити первинні документи з обліку матеріалів та палива	А, Б, В, Г, Д	Документальний формальний, по суті, вибірковий	Накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, матеріальний звіт,	АМП-2			

Продовження таблиці 3.20

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
						картка складського обліку матеріалів, доручення				
3	Впевнитись у відповідності аналітичного обліку матеріалів та палива синтетичному обліку	Порівняти відповідність даних загальні аналітичного обліку матеріалів та палива даним синтетичному обліку	Перевірити відповідність аналітичного обліку матеріалів та палива синтетичному обліку	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибіркового	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	АМП-3			
4	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з матеріалів та палива	Перевірити правильність проставлення кореспонденції рахунків матеріалів та палива у первинних документах, облікових регістрах	Перевірити правильність кореспонденції рахунків матеріалів та палива	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибіркового	Журнал, Головна книга	АМП-4			
5	Впевнитись у правильності відображення в звітності матеріалів та палива	Порівняти відповідність рядка фінансової звітності з обліку матеріалів та палива даним Журналу та Головної книги	Перевірити правильності відображення в звітності матеріалів та палива	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	Журнал, Головна книга, Баланс	АМП-5			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність - А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є.										



Таблиця 3.21 – Робочий документ аудитора АМП-1 – проведення інвентаризації матеріалів та палива

Вид запасів	За даними підприємства	За даними аудиту						Відхилення
		На складі	У цеху №1	У цеху №2	У адміністративного персоналу	У менеджерів збуту	Разом	
201								
203								

Таблиця 3.22 – Робочий документ аудитора АМП-2 - перевірка первинних документів з обліку матеріалів та палива

Первинний документ обліку матеріалів та палива										Помилки
вид	№	дата	платник	назва запасу	од. вим	сума	у т.ч. ПДВ	підпис	печатка	

Таблиця 3.23 – Робочий документ аудитора АМП-3 - перевірка відповідності аналітичного обліку матеріалів та палива синтетичному обліку

Субрахунки	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
201 «Сировина й матеріали»			
2011			
2012			
2013			
2014			
203 «Паливо»			
2031			
2032			
2033			
2034			
Разом			

Таблиця 3.24 – Робочий документ аудитора АМП-4 – перевірка правильності кореспонденції рахунків матеріалів та палива

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

Таблиця 3.25 – Робочий документ аудитора АМП-5 – перевірка правильності відображення в звітності матеріалів та палива

Рахунок	Баланс	Головна книга	Журнал	Відхилення	
				Балансу від головної книги	Головної книги від журналу
201					
203					

Отже, можна зробити наступні висновки на основі проведеного дослідження організації обліку та аудиту матеріалів та палива:

1. Для аудиту обліку та аудиту матеріалів та палива винесені наступні питання, а саме перевірка: первинних документів з обліку надходження матеріалів та палива, правильності ведення складського обліку матеріалів та палива, правильності визначення первісної вартості матеріалів та палива при їх придбанні, повноти оприбуткування матеріалів та палива, правильності відображення в обліку надходження матеріалів та палива, правильності відображення оприбуткування матеріалів та палива у фінансовій звітності, оформлення первинних документів з обліку вибуття матеріалів та палива, списання та відпуску матеріалів у виробництво, переоцінки запасів.

Порушення виявлені в ході аудиту матеріалів та палива, а саме: у прибутковому ордері №143 від 15.13.2020 року не має підпису виробничого керівника; за даними підприємства в картці складського обліку ціна труби сталюї 574,00 грн., а за даними аудитора – 874,00 грн, тобто відхилення 300 грн; за даними підприємства паливо оприбутковують за первісною вартістю 689,00 грн., а за даними аудитора – 789,00 грн, тобто відхилення 100 грн; за даними підприємства оприбуткували 35 л. палива за ціною 328, грн., а за

даними аудитора – 40 л. палива за ціною 387,00 грн, тобто відхилення 59 грн; у перевірці кореспонденції рахунків з придбання запасів неправильно записана кореспонденція рахунків оприбуткування матеріалів та палива через підзвітних осіб; при перевірці правильності відображення у фінансовій звітності занесена сума за даними аудитора 10050 грн., а за даними підприємства – 10000 грн; у лімітно-збірній картки № 14 від 14.12.2019 року не має підпису комірника; за даними підприємства за методом середньозваженої собівартості матеріали вибувають за ціною 1800 грн, а за даними аудитора 2000 грн, тобто відхилення – 200 грн; за даними підприємства чиста вартість реалізації матеріалів становить 270 грн., а за даними аудитора – 265 грн, тобто відхилення складає 5 грн; за даними підприємства фактична кількість списаної сировини – 2500 грн., через погану якість сировини, коли за нормою – 2000 грн., а за даними аудитора фактична кількість списаної сировини – 2000 грн, тобто відхилення складає 500 грн; за даними підприємства відпуск зі складу підприємства матеріалів для реконструкції приміщення під офіс для відділу продаж за Дт 23, а за даними аудитора – за Дт 151; за даними підприємства відпуск у виробництво напівфабрикатів відображено за Кт 201, а за даними аудитора – за Кт 202; відображення за даними підприємства у регістрах бухгалтерського обліку та звітності – 18 000 грн., а за даними аудитора – 20 000 грн.

2. Для удосконалення організації обліку запропоновано форму оперограми картки складського обліку матеріалів М-12 та накладної-вимоги (для отримання матеріалів та палива зі складу), акт на списання паливо на випробування для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336, а також схему заповнення документообігу картки складського обліку матеріалів. Для швидкого отримання інформації щодо руху матеріалів та палива пропонуємо ввести додаткові аналітичні рахунки до субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

3. У роботі розроблені методологічні аспекти організації аудиту матеріалів та палива, які на відміну від існуючих включають: анкету,

загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення аудиту надасть змогу аудитору охопити всі аспекти організації обліку матеріалів та палива на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку матеріалів та палива, вчасно виявити порушення, провести якісну перевірку та прийняти ефективні управлінські рішення.

## ВИСНОВКИ

У дослідженні вирішено актуальну науково-прикладну проблему, що полягає в удосконаленні організації обліку та аудиту матеріалів та палива. Одержані результати дають змогу зробити такі висновки:

1. Матеріали є невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір забезпечує безперервність діяльності та уникнення низки ризиків, пов'язаних з їх відсутністю. Сировина та матеріали є предметами праці, які відносяться до складу продукції, що виробляється, або ж є необхідними компонентами при її кінцевому виготовленні. Вони створюють матеріальну (речовинну) основу продукції. Паливо є предметом праці, що призначений для виробництва тепла і енергії. Паливо поділяють відповідно на технологічне (тобто, призначене для потреб виробництва), моторне (використовується для експлуатації транспортних засобів підприємства) і господарське (необхідне для опалення будівель). Методологія обліку матеріалів і палива обґрунтована у П(С)БО 9 «Запаси» МСБО 2 «Запаси», а вимоги до їх організації наведені у Наказі про облікову політику.

За сучасних економічних умов, при переході діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини, правильна організація бухгалтерського обліку матеріалів та палива є необхідною умовою для діяльності підприємства. Кожне підприємство повинно самостійно, ґрунтуючись на чинному законодавстві, вести облік матеріалів та палива належним чином. Від правильності ведення обліку матеріалів та палива залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих матеріалів. Для забезпечення первинного обліку матеріалів і палива використовують наступні основні форми первинних документів, а саме: для надходження виробничих запасів використовується прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, товарно-транспортна накладна; для відпуску виробничих запасів призначено лімітно-забірну картка, акт-вимога на заміну

(додатковий відпуск) матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, матеріальний звіт; відпуск на сторону виробничих запасів здійснюється за допомогою товарно-транспортної накладної, рахунку-фактури, накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей; складський облік і внутрішнього переміщення запасів ведеться за допомогою картки складського обліку матеріалів, матеріального ярлика, лімітно-забірної картки, акту-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Документальне оформлення надходження, наявності та витрачання матеріалів та палива є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201. Для обліку палива, мастильних матеріалів (ПММ) на підприємстві призначений субрахунок 203 «Паливо». На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Матеріали та паливо є основою ефективного, постійного виробничого процесу, тому контроль за правильним оформленням в бухгалтерському обліку, надходженням та списанням матеріалів та палива є важливим для кожного підприємства. Метою аудиту матеріалів та палива є висловлення

аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків матеріалів та палива на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Основними завданнями аудиту матеріалів та палива є наступні: контроль за дотриманням чинного законодавства щодо матеріалів та палива; встановлення правильності визнання матеріалів та палива згідно з П(С)БО 9 «Запаси»; перевірка правильності формування первісної вартості матеріалів та палива; дослідження стану складського обліку матеріалів та палива; встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження матеріалів та палива за їх напрямками; підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання матеріалів та палива підприємства; перевірка дотримання встановлених нормативів використання матеріалів та палива у виробництві; дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття матеріалів та палива за їх напрямками. Предметом аудиту матеріалів та палива є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням матеріалів та палива, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

2. Первинними документами з обліку надходження та вибуття матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» є: журнал обліку вантажів, що надійшли, довіреність, акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, прибутковий ордер, товарно-транспортна накладна, акт про приймання матеріалів, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, рахунок-фактура, податкова накладна, первинні документи зі складського обліку, обліку використання та вибуття виробничих запасів, лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний звіт.

Первинними документами з обліку використання матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» є: товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, видаткова накладна, довіреність, акт закупки товарно-матеріальних цінностей, журнал обліку вантажів, що надійшли, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, картка складського обліку матеріалів, матеріальний ярлик, реєстр прийняття – здачі документів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний звіт, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Також на підприємстві використовується сальдова відомість по балансовому рахунку 203 «Паливо».

Для організації обліку матеріалів та палива на ДП «Івченко-Прогрес» використовуються оперограма вимоги на відпуск матеріалів та зведений графік руху документів з обліку матеріалів і палива.

Для організації обліку виробничих запасів до робочого плану рахунків ДП «Івченко-Прогрес» включені наступні субрахунки, а саме: 20 «Виробничі запаси», 201 «Сировина й матеріали», 2011 «Давальницька сировина», 2012 «Агрегати уцінені», 202 «Запаси матеріалів в дитячих закладах», 203 «Запаси продуктів харчування в дитячих закладах», 204 «Тара», 205 «Запаси продуктів харчування бази відпочинку «Жемчуг», 206 «Запаси продуктів харчування пансіонат «Славутич», 207 «Будівельні матеріали», 208 «Запчастини», 209 «Транспортно-заготівельні витрати».

3. Фінансовий аналіз є методом оцінювання і прогнозування фінансового стану підприємства. Він служить основою обґрунтування рішень у сфері управління фінансовими ресурсами підприємства. Проаналізувавши фінансові результати підприємства за 2017-2019 рр., можна зробити висновок, що підприємство стабільно працює, має тенденцію до збільшення кількості запасів та виробництва продукції. Та в той же час має збільшення кредиторської заборгованості за усіма статтями, що свідчить про недостатню реалізацію (продаж) товарів та послуг.

Аналіз активів ДП «Івченко-Прогрес» показав, що на початок року залишкова вартість основних засобів складає 155003 тис.грн., а на кінець



2018 року – 219524 тис.грн. Питома вага основних засобів на початок року становить 10,84%, на кінець року – 13,33%. Підвищення питомої ваги основних засобів у 2018 році пояснюється зниженням питомої ваги оборотних коштів, що є негативною тенденцією, бо свідчить про зменшення обсягу виробництва.

Протягом 2019 року продовжується збільшення обсягу виробничих запасів, на початок року залишки виробничих запасів склали 237995 тис.грн., на кінець року 300120 тис.грн. Наявність запасів та збільшення їх кількості свідчить про стабільність поточної діяльності підприємства.

Негативна тенденція стосовно незначного зростання зобов'язань спостерігається за розрахунками зі страхування (ССВ), які на початок року склали 3413 тис.грн., а на кінець року 3896 тис.грн.; заборгованість з розрахунками по оплаті праці на початок року складає 776 тис.грн., а на кінець року 1344 тис.грн., ситуація зі зростання заборгованості із заробітної плати ускладнює соціальний клімат в колективі; поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами складає на 01.01.2017 р. 659941 тис.грн., на 31.12.2017 р. 842584 тис.грн., тобто протягом року ці зобов'язання підвищились на 182643 тис.грн., що є негативним чинником. Але також слід зазначити, що підвищення кредиторської заборгованості за одержаними авансами свідчить про збільшення господарського обороту. Інші поточні зобов'язання зростають на 3398 тис.грн. протягом року, це поворотна фінансова допомога підприємству на поповнення оборотних активів за рахунок коштів співвласників підприємства.

Короткострокові зобов'язання підприємства зростають з 747360 тис.грн. на початок року до 923083 тис.грн. на кінець 2017 року, що з точки зору фінансового контролю потребує вирішення питань щодо розробки дієвих заходів з фінансової стабілізації. Питома вага короткострокових зобов'язань на початок року становить 65,09%, а на 31.12.2017 р. – 65,60%, і майже не змінилась, але все одно фінансовий контролер повинен з'ясувати

причини посилення фінансової залежності та запропонувати заходи їх усунення заздалегідь.

Результати дослідження короткострокових зобов'язань ДП «Івченко-Прогрес» протягом 2017 – 2019 рр. дозволяють зробити такі висновки: кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зростала у 2018 році, але її обсяг на кінець 2019 р. зменшився, і це свідчить про те, що у підприємства достатньо фінансових ресурсів для забезпечення поточної діяльності; зростає заборгованість з бюджетом та зі страхування, що є ознакою невиконання своїх зобов'язань перед бюджетом; стрімко зростає заборгованість із заробітної плати, це свідчить про недостатність грошових коштів, що отримані для виробництва продукції, та у свою чергу – про накопичення боргових зобов'язань перед персоналом, які необхідно погашати у встановлені терміни; підприємство отримало значний обсяг передплат за договорами постачання продукції, але ці зобов'язання не виконані, в результаті чого утворилась заборгованість в обсязі 1140030 тис.грн., у майбутньому ці зобов'язання за умов їх невиконання будуть оскаржуватись замовниками в суді та матимуть штрафні санкції; така фінансова ситуація потребує негайного вирішення з метою недопущення фінансових втрат та втрат фінансової самостійності; підприємство має 8,3 млн.грн. інших фінансових зобов'язань у вигляді поворотної фінансової допомоги, що також обтяжує фінансове становище підприємства.

4. Для аудиту обліку та аудиту матеріалів та палива винесені наступні питання, а саме перевірка: первинних документів з обліку надходження матеріалів та палива, правильності ведення складського обліку матеріалів та палива, правильності визначення первісної вартості матеріалів та палива при їх придбанні, повноти оприбуткування матеріалів та палива, правильності відображення в обліку надходження матеріалів та палива, правильності відображення оприбуткування матеріалів та палива у фінансовій звітності, оформлення первинних документів з обліку вибуття матеріалів та палива, списання та відпуску матеріалів у виробництво, переоцінки запасів.

Висновки за результатами перевірки матеріалів та палива ДП «Івченко-Прогрес», а саме: у прибутковому ордері відсутні помилки, але не вистачає підпису виробничого керівника; арифметичні помилки при перевірці картки складського обліку, документів з оприбуткування та вибуття матеріалів та палива, фінансової звітності; відображені помилки в кореспонденції рахунків матеріалів та палива; в лімітно-збірній картці не вистачає підпису комірника.

5. Для удосконалення організації обліку запропоновано форму оперограми картки складського обліку матеріалів М-12 та накладної-вимоги (для отримання матеріалів та палива зі складу), акт на списання паливо на випробування для заправки авіаційних двигунів і газотурбінних приводів Д-36, Д-136, Д-436, Д-18Т, Д-336, АІ-336, а також схему заповнення документообігу картки складського обліку матеріалів. Для швидкого отримання інформації щодо руху матеріалів та палива пропонуємо ввести додаткові аналітичні рахунки до субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

У роботі розроблені методологічні аспекти організації аудиту матеріалів та палива, які на відміну від існуючих включають: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора. Запропонована методика проведення аудиту надасть змогу аудитору охопити всі аспекти організації обліку матеріалів та палива на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку матеріалів та палива, вчасно виявити порушення, провести якісну перевірку та прийняти ефективні управлінські рішення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення» URL: [document.ua/naftoprodukti.-termini-ta-viznachennja-nor5946.html](http://document.ua/naftoprodukti.-termini-ta-viznachennja-nor5946.html) (дата звернення 25.10.2020).
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 25.10.2020).
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 15.10.2020).
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 15.10.2020).
5. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України, затверджено спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрасу, Держкомстату, Держстандарту України від 02.04.98 р. № 81/38/101/235/122 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08> (дата звернення 20.10.2020).
6. Інструкція про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік, затв. Наказом Мінстату України № 213 від 17.08.1995 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0411-95/print1333350777382537>. (дата звернення 08.04.2020).
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Мінфіну від 10.01.2007 р. №2. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024317.html>

8. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затв. наказом Мінтранспорту України від 05.02.01 № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text> (дата звернення 08.04.2020).

9. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013р. №635 (зі змінами та доповненнями). URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876) (дата звернення 02.11.2020).

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями) URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021) (дата звернення 25.10.2020).

11. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1\\_%D1%83%D0%BA%D1%80](https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80) (дата звернення 20.10.2020).

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.

13. Наказ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 08.04.2020).

14. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» №193 від 21.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення 25.10.2020).

15. Наказ Міністерства статистики України від 17.08.95 р. № 213 «Про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік», зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14.11.95 р. за № 411/947 URL : [ua-info.biz/legal/basesci/ua.../index.htm](http://ua-info.biz/legal/basesci/ua.../index.htm) (дата звернення 25.10.2020).

16. Наказ Міністерства транспорту України «Про затвердження норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» № 43

від 10.02.98р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98#Text> (дата звернення 25.10.2020).

17. Наказ Міністерства фінансів України «Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань» від 02.09.2014 р. №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 25.10.2020).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

19. Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затв. наказом Мінтранспорту України від 10.02.1998 р. за № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98> (дата звернення 08.04.2020).

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 08.04.2020).

21. Порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93>

22. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.11.1999 р. №116 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення 28.10.2020).

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

24. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни « Організація і методика аудиту»; Харк. нац. акад. міськ. госп. Харків: ХНАМГ, 2012. 35 с.

25. Атамас П.Й Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.

- 26.Бабич В. В., Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні. Київ: Лібра, 1996. 160 с.
- 27.Балашова Ю. О., Меліхова Т. О. Удосконалення внутрішнього аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7503> (дата звернення: 11.01.2020). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.12.10
28. Бегун С. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*, 2015. С. 74-79.
29. Беренда Н.І., Рогова Д.О. Мета та стадії проведення аудиту виробничих запасів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. Випуск 16. С. 168-171.
- 30.Безверхий К. Деякі питання організації обліку паливно-мастильних матеріалів: розрахунки за паливними картками. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 8. С. 14-21.
- 31.Бендера І. М., Дуганець В. І., Кизима М. І., Ковалишин С. Й., Кувачов В. П. Паливно-мастильні та інші експлуатаційні матеріали: навч.-метод. комплекс; Поділ. держ. аграр.-техн. ун-т, Тавр. держ. агротехнол. ун-т, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України, Львів. нац. аграр. ун-т. Кам'янець-Подільський : Сисин Я. І. : Абетка, 2016. 419 с.
32. Білик М. С., Кіндрацька Г.І., Кобилюх О.Я. . Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2010. №669. С. 254–261.
33. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. *Аудиторська вибірка: посібник*. Київ: ДП «Інформ-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
34. Бондаренко Н. М., Ярьсько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник чернігівського державного технологічного університету*. 2014. № 4 (76). С. 273-281.

35. Будник А. С. Вісник Полтавського національного технічного університету ім. Ю. Кондратюка. 2015. №1, С. 14.
36. Бунда О.М., Войналович Н.М. Особливості застосування методів обліку виробничих запасів. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2017. №12. С. 103-112.
37. Бурдейна Л.В. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів. URL: [http://zbirnuk.bukuniver.edu.ua/issue\\_articles/18\\_1.pdf](http://zbirnuk.bukuniver.edu.ua/issue_articles/18_1.pdf)
38. Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. Бухгалтерський облік : навч. посібн. для студ. Житомир : ЖІТІ, 2000. 672 с.
39. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-е вид. перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672с.
40. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник. Житомир: ПП «Рута», 2001. 416 с.
41. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 5-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2007. 726 с.
42. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
43. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2013. 618 с.
44. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / за ред. проф. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
45. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.



46. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2015. 315 с.
47. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основи фінансового обліку; пер. з англ. О.В. Мінін, О.І. Ткач. Київ: Основи, 1997. 943 с.
48. Вигівська І.М.. Методичні вказівки до самостійної роботи студентів денної та заочної форм навчання освітнього рівня бакалавр. Житомир, 2018. 251 с.
49. Волкова І. А. Фінансовий облік - 2: навч. посіб для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
50. Гетьман О.О., Шаповал В.М.. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 488 с.
51. Голов С. Ф., Єфименко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ: ТОВ «Автоінтерсервес», 2000. 544 с.
52. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник. Київ: Лібра, 2001. 840 с.
53. Гончарук В.І. Проблеми обліку виробничих запасів. *Збірник друкованих студентських наукових праць*. 2010. С. 15-20
54. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. 3-тє вид. перероб. і доп. Київ: Знання, 2007. 443с.
55. Горбачова О.М., Олійник І.А. Шляхи вдосконалення обліку запасів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. Випуск № 1(55). С. 102-107.
56. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація: навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. 319 с.
57. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях, Киев : А.С.К., 2001. 624 с.
58. Давидов Г.М. Аудит: підручник. Київ: Знання, 2004. 511 с.

59. Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. Аудит : підручник та ін. ; 2-ге вид., пере- роб. і доп. Київ : Знання, 2009. 495 с.
60. Данілочкіна О. В., Голод О. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України. URL : [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum) (дата звернення 01.11.2020).
61. Демченко Т.А., Чвертко Л.А. Проблеми обліку виробничих запасів та напрями його вдосконалення на підприємстві. *Економічні горизонти*. 2017. № 1(2). С. 48-56.
62. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Київ, 2001. 402 с.
63. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: дис. докт. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2004. 445 с.
64. Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2922>
65. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 1. Мочерний (відп. ред.). Київ: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
66. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
67. Зінченко О. В., Сайко К. І. Аудит виробничих запасів на підприємствах.  
URL:[https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/4865/1/20160527IAZ\\_P108-110.pdf](https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/4865/1/20160527IAZ_P108-110.pdf)
68. Зінченко О.В., Сайко К.І. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Випуск 3(03). С. 77-84.
69. Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ: Кондор, 2007. 358 с.
70. Иваниенко В.В. Финансовый анализ: Учеб. пособ. 2-е изд. Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2003. 176 с.

71. Коблянська Г.Ю., Ровенко К.О. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». *Економіка: теорія та практика*. 2014. № 2. С. 50-56.

72. Кіртока Р.Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаївський нац.ун-ет ім. В.О. Сухомлинського. Миколаїв, 2015. № 3. С. 869–872.

73. Кляцький М., Малишків О. Регістри бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу. URL: <http://www.dtkk.com.Ua/documents/dovidnyk/rbo/3.html> (дата звернення 08.04.2020).

74. Корінько М. Теоретичні та методологічні аспекти обліку пально-мастильних матеріалів за талонами (постановка проблеми для дискусії). *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 4. С. 20-23.

75. Князюк І. Актуальні проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах України. *Удосконалення обліку й аналізу в системі управління підприємства*. 2015. № 2.

76. Крищук А.Ю. Облік виробничих запасів. URL: [http://www.vtei.com.ua/konfa/27\\_03/4/11.pdf](http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/11.pdf)

77. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 106-113.

78. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: підручник. Київ : Каравела, 2012. 544 с.

79. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності* : збірник наукових праць: у 2 вип. Маріуполь, 2012. Вип. 1, т. 2. С. 135-139.

80. Левицька С.О.. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю. *Наукові записки Національного університету Острозька академія*. 2017. Випуск 4(32). С. 200-206.

81. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. пос. 3-тє видання. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2008. 608 с.

82. Либерман Л. В. Учет материальных ценностей. Киев: Финансы и статистика, 1989. 107 с.

83. Макаренко А.П., Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя, 2018. 602 с.

84. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту : навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190с.

85. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування обліку і аудиту. Запоріжжя : ЗНУ, 2020, 400 с.

86. Макаренко А.П., Панченко О.М., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 1: навчальний посібник. Запоріжжя, ЗДІА, 2017. 400 с.

87. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і методика документування в обліку і аудиті для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Запоріжжя : ЗДІА, 2011. Частина 1. 196 с.

88. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і практика документування в обліку і аудиті для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання. Запоріжжя : ЗДІА, Частина 2. 2011. 128 с.

89. Макаренко А.П., Ярданова Т.Г. Розробка програми аудиту виробничих запасів. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. Вип. 2 (11). Полтава: ПДАА. 2015. С. 40—48.

90.Меліхова Т.О. Федоров І.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*, 2018. №2. С. 63–70.

91. Назаренко І.М., Місюров О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск № 19. С. 1312-1318.

92.Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. Київ, 2004. № 7. С. 61-65.

93.Островерха Р.Е. Конспект лекцій з курсу «Організація обліку»; Нац. унів. держ. под. сл. України: ІРПНЬ, 2013. URL: <https://studfile.net/preview/5012887/page:32/#53> (дата звернення 01.11.2020).

94. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. №6. С. 40–46.

95.Пархоменко В. І. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 8. С. 7–11.

96.Петрик О. А., Савченко В. Я., Свідерський Д. Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. за заг. ред. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2008. 472 с.

97. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. фінанси. менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101.

98. Подолянчук О.А., Мельник М.Л. Послідовність аудиту виробничих запасів. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/2255.pdf>

99. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1068/1/19.pdf>

100. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 626 с.

101. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посібник для вузів. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.
102. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2002. 322 с.
103. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України: навч. посіб. Київ: Кондор, 2003. 614 с.
104. Садовська І.Б. Фінансовий облік: навч. посіб. Луцьк: Навчально-видавничо відділ ЛНТУ, 2011. 511 с.
105. Серпенінова Ю.С., Гольцова С.М., Макаренко І.О. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навч. посіб. Суми: Університетська книга, 2015. 336 с.
106. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК*. 2015. № 22(1). С. 92-97.
107. Скотнікова Л. П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навчально-методичний посібник. Харків: ІНЖЕК, 2003. 328 с.
108. Снісар О. О. Поняття паливно-мастильних матеріалів: обліковий аспект. *Зб. тез X Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю*. Житомир : ЖДТУ, 2012. С. 191-192.
109. Скрипник М., Григоревська О., Радіонова Н. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3(35). С. 378-398.
110. Сопко В.В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.

111. Степаненко О.І., Довга Т.А. Бухгалтерський документ як джерело інформаційного забезпечення обліку виробничих запасів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 4. С. 68-71.
112. Сторожук Т. М., Підлісна О.І., Гуменюк О.В. Особливості бухгалтерського обліку в галузях економічної діяльності: навч. посіб. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. 460 с.
113. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Знання, 2010. 631 с.
114. Суть номенклатури виробничих запасів: веб-сайт. URL: [https://pidru4niki.com/69446/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/sut\\_nomenklaturi\\_virobnichih\\_zapasiv](https://pidru4niki.com/69446/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/sut_nomenklaturi_virobnichih_zapasiv) (дата звернення 10.11.20).
115. Ткаченко А.М. Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах : монографія. Запоріжжя, 2002. 504 с.
116. Ткаченко Н. М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. Київ: А.С.К., 2001. 348 с.
117. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. 4-те вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2014. 231 с.
118. Філатова А.І. Шляхи удосконалення організації обліку та аудиту ма-теріалів на підприємстві. Матеріали XIII університетської наук.-практ. конф. «Молода наука-2020», (13-15 квіт. 2020 р. м. Запоріжжя). Запоріжжя: ЗНУ.
119. Філатова А.І., Меліхова Т.О. Методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 21. С. 26–34. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.21.26
120. Чебанова Н., Василенко Ю. Бухгалтерський фінансовий облік : навчальний посібник. Київ: Знання, 2002. 672 с.
121. Шарманська В.М., Новицький П.В. Облік виробничих запасів за П(С)БО та МСБО: порівняльна характеристика. *Молодий вчений*. 2018. № 1 (53). С. 553-555.

122. Шевців Л.Ю. Організація та методика обліку виробничих запасів як важливою складовою оборотних активів підприємств. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 4 (44). т. 2. С. 66-69.

123. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання внутрішнього аудиту паливно-мастильних матеріалів та напрями їх вирішення. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*. 2019. № 1(70). С. 176-178.