

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2019-35-20

УДК 657.2:656.065.3

**Здырко Н.Г.**  
кандидат економічних наук, доцент,  
декан факультету обліку та аудиту  
Вінницького національного аграрного університету  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5968-3502>  
E-mail: [Natashka26@i.ua](mailto:Natashka26@i.ua)

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ПАЛЬНОГО НА ПІДПРИЄМСТВІ

Сьогодні значного поширення набуло придбання пального по талонах і паливних картках. Отже, у бухгалтерському обліку, крім пального, необхідно відображати талони та паливні картки. Метою статті є вдосконалення документального забезпечення та уточнення методичних засад бухгалтерського обліку пального, придбаного підприємством по талонах та паливних картках. Виявлено, що момент передачі підприємству – покупцю талонів і паливних карток права власності на пальне впливає на порядок його обліку. Проаналізовано проблемні аспекти документального оформлення операцій із придбання та оприбуткування пального по талонах і паливних картках. Запропоновано форму Журналу обліку наявності та руху талонів і паливних карток, який дає можливість відображати усі операції (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному реєстрі. Розкрито альтернативний варіант оформлення оприбуткування пального на основі Акта про приймання матеріалів, оформленого приймальною комісією та затвердженого керівником підприємства. Подані у статті рекомендації допоможуть бухгалтерам правильно організувати облік таких активів, а виявлені проблеми є приводом до поглиблення наукових пошуків їх вирішення.

**Ключові слова:** облік пального, талони на пальне, паливні картки, чек РРО, реєстри аналітичного обліку, розрахункові операції.

### **Здырко Н.Г. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА ТОПЛИВА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Сегодня широкое распространение получило приобретение горючего по талонам и топливным карточкам, поэтому в бухгалтерском учете, кроме горючего, необходимо отражать талоны и топливные карты. Целью статьи является совершенствование документального обеспечения и уточнение методических основ бухгалтерского учета горючего, приобретенного предприятием по талонам и топливным карточкам. Вывявлено, что момент передачи предприятию – покупателю талонов и топливных карт права собственности на горючее влияет на порядок его учета. Проанализированы проблемные аспекты документального оформления операций по приобретению и оприходованию горючего по талонам и топливным картам. Предложено форму Журнала учета наличия и движения талонов и топливных карт, который позволяет отображать все операции (поступления, выдача, возврат) с талонами и топливными картами в одном реестре. Раскрыт альтернативный вариант оформления оприходования горючего на основе Акта о приемке материалов, оформленного приемной комиссией и утвержденного руководителем предприятия. Представленные в статье рекомендации помогут бухгалтерам правильно организовать учет таких активов, а выявленные проблемы являются поводом к углублению научных поисков их решения.

**Ключевые слова:** учет горючего, талоны на горючее, топливные карты, чек РРО, реестры аналитического учета, расчетные операции.

### **Zdyrko Nataliia. IMPROVING THE METHODOICAL SUPPORT OF ACCOUNTING FOR FUEL AT THE ENTERPRISE**

Today the acquisition of fuel on coupons and fuel cards is very widespread. Therefore, in accounting, in addition to fuel, coupons and fuel cards must be reflected. The scheme for acquiring fuel on coupons and fuel cards is quite simple, at the same time there are nuances that an accountant should pay attention to. Among them: the moment of setting of fuel on balance-sheet, the use of checks of registrars of settlement transactions, tax issues. The purpose of the article is to improve documentary support and clarify the methodical foundations of accounting for fuel purchased by the company on coupons and fuel cards. It was revealed that the moment of transfer of the ownership

of fuel to the enterprise-buyer of coupons and fuel cards affects the accounting procedure. The problematic aspects of documentary support of operations for the acquisition and setting of fuel on balance-sheet were analyzed in the case the coupons and fuel cards are using. Based on the validity of the fuel cards, the latter can be recognized as low-value wearing items or low-value non-current material assets. The primary document for setting of fuel on balance-sheet is an invoice, which is issued at the time of purchase of coupons. However, the tax authorities demand the setting of fuel on balance-sheet on the basis of the checks of registrars of settlement transactions. In their view, the absence of the checks of registrars of settlement transactions is the grounds for abatement of costs, although, as was shown in the article, there are no legislative grounds for this. The form of the Journal of the availability and movement of coupons and fuel cards was proposed, which allows accountant to display all operations (receipt, issuance, return) with coupons and fuel cards in one registry of analytical accounting. An alternative variant of documenting of the receipt of fuel on the basis of the Act on the acceptance of materials issued by the selection commission and approved by the head of the enterprise was disclosed. The recommendations presented in the article will help accountants correctly organize the accounting of such assets, and the problems identified are an occasion to deepen the scientific research for their solution.

**Keywords:** accounting for fuel, fuel coupons, fuel cards, check of registrars of settlement transactions, analytical accounting registrars, settlement operations.

**Постановка проблеми.** Невід'ємним складником основних засобів багатьох підприємств є службовий автомобіль, використання якого пов'язане з придбанням пального. З огляду на періодичні стрибки цін на пальне в Україні, все більшої популярності серед водіїв корпоративного транспорту набуває практика використання талонів та паливних карток. Звичайно, такий спосіб заправки авто є досить зручним і має свої переваги: талони знеособлюють процес заправки та захищають покупця від можливого підвищення цін на пальне; талони бувають різного номіналу (10, 20, 50 літрів) та терміну дії (від місяця до року); у разі коли більше немає потреби у талонах, їх можна обміняти або продати іншим споживачам пального.

Однак те, що є зручним і зрозумілим для водія, може спричинити труднощі для бухгалтера, перед яким виникає питання: як правильно оформити і відобразити у бухгалтерському обліку придбання пального за талонами та паливними картками? Проблема посилюється ще й тим, що наявні теоретичні засади та правила бухгалтерського обліку пального не завжди відповідають вимогам зовнішніх користувачів, зокрема працівників Державної фіскальної служби України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та методичні засади обліку пального розглядаються більшістю дослідників (С.В. Андрос, С.Г. Михалевич, В.А. Пігош, І.В. Принада, Н.М. Прядка, З.Д. Тичук та ін.) у руслі бухгалтерського обліку виробничих запасів. Зокрема, В.А. Пігош здійснює критичну оцінку методологічних й методичних аспектів обліку запасів згідно з Положенням із бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ, а також їх порівняльний аналіз відповідно до Інструкції з обліку запасів, НП(С)БОДС 123 «Запаси», Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору 12 «Запаси» з метою визначення рівня адаптованості вітчизняного нормативно-правового поля бухгалтерського обліку запасів до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі [8].

Н.М. Прядка систематизує критерії визнання запасів у бухгалтерському обліку установ сектору державного управління відповідно НП(С)БОДС 123 «Запаси» у порівняльному аспекті щодо чинного вітчизняного та зарубіжного законодавства [14].

Дисертаційних досліджень, які були б присвячені вдосконаленню обліку пального на підприємстві, за попередні 15 років нами не знайдено. Останнє таке дослідження провела О.Л. Примаченко, захистивши у 2004 р. дисертацію кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» на тему: «Облік і аналіз витрат машинно-тракторного парку». З метою вдосконалення первинного обліку витрат на утримання

машинно-тракторного парку в роботі розроблено форму облікового листа тракториста-машиніста, яка поєднує у собі елементи облікового листа тракториста-машиніста та облікового листа внутрішньозмінних простоїв машинно-тракторного парку і передбачає щоденний контроль над використанням пального та якістю виконаних робіт [12].

Фіскальні та облікові аспекти придбання пального по талонах широко висвітлюються в таких професійних виданнях, як «Головбух», «Дебет-Кредит», «Податки та бухгалтерський облік», «Бухгалтер 911», «Інтерактивна бухгалтерія» та ін.

Б.Л. Кирилюк на основі систематизації та критичного аналізу дисертаційних досліджень вітчизняних учених та науковців із тематики обліку запасів у різних галузях економічної науки зазначає, що предметною сферою досліджень вітчизняних учених вважаються методологічні аспекти облікового відображення та контролю запасів. Вітчизняні вчені погоджуються з твердженням, що теоретичні засади обліку руху запасів не потребують удосконалення. Поліпшення потребують тільки окремі ситуації з урахуванням певної специфіки діяльності чи галузі підприємства [4, с. 109]. На нашу думку, придбання пального за талонами і паливними картками – одна з таких ситуацій, що потребує окремого дослідження і роз'яснення.

Погоджуємося з твердженням, що якщо порівняти зміни облікового відображення запасів (а пальне належить саме до запасів) із трансформацією особливостей економіки, то можна дійти висновку, що сучасних підприємців цікавить питання організації бухгалтерського обліку в умовах швидкої ліквідності запасів із можливістю їх оперативного контролю, при цьому основні теоретичні здобутки облікового відображення запасів спрямовані на отримання інформації за ідентифікацією та класифікацією запасів. Це стає причиною того, що сучасна система обліку запасів не відповідає потребам користувачів, що, своєю чергою, стає причиною окремого ведення певної підсистеми управлінського обліку запасів і паралельного ведення бухгалтерського обліку для забезпечення вимог законодавства [4, с. 109].

Варто зазначити, що сьогодні досить багато дослідників зосереджують свою увагу на виробництві та реалізації альтернативних видів палива: біодизеля, біогазу та ін. У публікації Н.Л. Правдюк представлено концептуальну модель обліку виробництва біологічного палива (біодизеля) для вітчизняних сільськогосподарських підприємств, яка містить авторські підходи до визначення об'єктів обліку, їх оцінки та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку та звітності. Пропозиції, викладені у дослідженні, дають змогу вирішити проблему формування достовірного обліково-інформаційного забезпе-

чення процесу виробництва біологічного палива [11]. Г.А. Голуб та В.В. Чуба проводять оцінку витрат пального під час застосування дизельного біопалива. Дослідниками отримано теоретичні залежності для визначення витрат пального під час роботи дизельного двигуна внутрішнього згоряння на дизельному пальному та дизельному біопаливі, які дають можливість спрогнозувати витрату пального під час роботи машинно-тракторних апаратів на виконання технологічних операцій залежно від його завантаження [2]. Дослідження Л.В. Гойсюк присвячене оцінці інвестиційного проекту виробництва біодизельного пального. Виявлено, що сприяння виробництву та використанню альтернативних видів палива сьогодні є актуальним питанням у першу чергу для підприємств аграрного сектору. Встановивши на сільськогосподарських підприємствах біодизельне устаткування та вирощуючи при цьому сільськогосподарські культури в ролі сировини, підприємство за рахунок власного виробництва біопального може частково задовольняти свої потреби у пальному [1]. Водночас суперечності засад застарілої теорії та сучасної практики обліку традиційного пального, які виникають в умовах розвитку нових форм розрахунків, появи різноманітних способів надання послуг із реалізації пального, залишаються поза увагою науковців.

Отже, провівши огляд публікацій [1; 2; 4; 8; 11; 14], нами не виявлено досліджень, які були б присвячені розкриттю документального та методичного забезпечення бухгалтерського обліку пального, що визначає актуальність даної статті.

**Метою статті** є вдосконалення документального забезпечення та уточнення методичних засад бухгалтерського обліку пального, придбаного підприємством по талонах та паливних картках. Для досягнення мети статті автор використав методи аналізу та синтезу, порівняння та аналогії, табличний метод. Метод моделювання дав змогу визначити та обґрунтувати альтернативний варіант документування надходження пального на підставі Акта про приймання матеріалів. Вивчення проблемних аспектів документального забезпечення операцій із придбання та оприбуткування палива по талонах і паливних картках здійснювалося з погляду системного аналізу та з урахуванням особливостей національного інституційного середовища.

**Виклад матеріалу дослідження та його основні результати.** Сьогодні операцій із готівкою стає все менше, адже сучасні засоби розрахунку є більш зручними та контрольованими з позиції обліку. Уже сьогодні за придбання пального на автозаправних станціях (далі – АЗС) окрім оплати готівкою підприємствами, установами та організаціями може використовуватися безготівковий розрахунок, найбільш популярними формами якого є талони і паливні картки. Звичайно, коли автомобіль використовується рідко або виникає необхідність заправитися у місцевості, де немає тих заправних станцій, талони яких придбало підприємство, тоді у пригоді стає готівка.

Популярність талонів і паливних карток пов'язана не лише з можливістю зафіксувати на певний період ціну на пальне, а й із тим, що операції з використанням талонів стають усе зручнішими на основі запровадження сучасних технологій. Зокрема, замовляти та оплачувати талони можна в режимі онлайн, не витрачаючи час на звернення до менеджера чи похід в офіс; купівля талонів здійснюється через особистий кабінет; зручний функціонал: талони можна роздрукувати самостійно або зберегти на мобільному телефоні; довільний номінал від 2 до 999 літрів.

Високою також є безпека коштів покупців. Так, ідентифікація покупця здійснюється за унікальним QR-кодом; надається можливість контролю та звітності по використаних/невикористаних талонах; у разі втрати талонів чи інших форс-мажорних обставин можливе миттєве блокування/розблокування самостійно через особистий кабінет; у разі пошкодження талону є змога роздрукувати його ще раз.

Паливні компанії постійно вдосконалюють і розширюють інформаційну підтримку своїх клієнтів через онлайн-доступ з особистого кабінету, здійснюють sms-інформування про використання талону, надходження оплати, закінчення терміну дії та створення замовлення, забезпечують цілодобову підтримку гарячої лінії.

Оформлення відпуску нафтопродуктів за талонами передбачено підпунктом 10.3.3 «Відпуск нафтопродуктів за талонами» Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України (затверженої спільним Наказом Мінпаливенерго України, Мінтрансв'язку України, Мінекономіки України та Держспоживстандарту України від 20.05.2008 № 281/171/578/155) (далі – Інструкція № 281). При цьому, відповідно до підпункту 10.3.3.1 цієї Інструкції, форму, зміст та ступінь захисту бланків талонів установлює емітент талона. Необхідними елементами змісту талона є його серійний та порядковий номери [15].

Схема придбання пального за талонами та паливними картками є доволі простою, водночас існують нюанси, на які слід звернути увагу, серед яких – момент оприбуткування пального, використання чеків реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО), податкові питання.

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

По суті, це звичайний договір купівлі-продажу ПММ, єдина особливість якого – талони. Останні є додатковою допоміжною ланкою від моменту купівлі ПММ до моменту їх фактичного отримання – заправки в баки транспортного засобу. Тобто продавець отримує аванс за певну кількість ПММ обумовлених виду та марки й видає покупцеві талони, що підтверджують право отримати оплачене. У зв'язку з «талонною» особливістю звичайний договір купівлі-продажу повинен містити додаткові умови, головна з яких – момент переходу права власності на ПММ від продавця до покупця. Тут можуть бути щонайменше два основних варіанти – право власності переходить у момент фактичного отримання талонів або ПММ. Ще одна додаткова умова, яку може містити такий договір, – обмеження строку дії талонів. Наприклад, у договорі можуть записати, що строк дії талонів – три місяці з дати видачі. У такому разі, якщо покупець не використав певної кількості талонів протягом трьох місяців, вони пропадуть, покупець уже не зможе отримати зазначену в них кількість ПММ. На цей момент покупцеві слід звертати увагу на те, щоб строк був більш-менш прийнятний та/або договором передбачався обмін прострочених талонів на нові тощо. До того ж у договорі може бути обумовлено перелік пунктів (АЗС), де власник талонів може заправити автомобіль (якась конкретна АЗС,

АЗС у межах регіону, будь-яка АЗС, що входить до мережі, тощо) [7].

Серед інших умов у договорі зазначаються ціна товару та загальна сума договору, строки та умови поставки товару, умови розрахунків та приймання товару, інші особливі умови. Не варто забувати, що в ході виконання договору до нього можуть вноситися з ініціативи продавця зміни та доповнення, які підлягають офіційному оприлюдненню шляхом розміщення таких змін (публікації) не менше ніж за обумовлену в договорі кількість календарних днів до їх уведення в дію: на офіційному вебсайті продавця та/або в місцях поставки товару.

У договорі можуть бути передбачені випадки, коли пальне однієї марки може замінюватися іншим. Наприклад, у разі відсутності на АЗС бензину марки А-80 під час пред'явлення картки на даний вид товару покупцю (його представнику) відпускається бензин марки А-76. У цьому разі поставка бензину марки А-76 замість бензину марки А-80 буде вважатися належним виконанням зобов'язань продавцем. У разі відсутності на АЗС бензину марки А-76 під час пред'явлення картки на даний вид товару покупцю (його представнику) відпускається бензин марки А-80. У цьому разі поставка бензину марки А-80 замість бензину марки А-76 буде вважатися належним виконанням зобов'язань продавцем. При цьому асортимент та кількість товару (обсяг товарної партії) погоджуються сторонами у видатковій накладній.

Передача талонів від продавця покупцю оформляється накладною (наприклад, накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11) чи актом приймання-передачі, складеним у довільній формі, але згідно з вимогами Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. На підприємстві талони можуть обліковуватися на картках складського обліку матеріалів (типової форми № М-12) чи в Матеріальному звіті (типової форми № М-19).

Придбані талони передаються водію, який використовує їх для заправки транспортного засобу на АЗС. Ця операція теж потребує відповідного документального оформлення. Зокрема, на видачу талонів кожному водієві може бути оформлена накладна типової форми № М-11. Однак якщо водіїв декілька, складати накладні на кожного не зовсім зручно. У цьому разі видача може оформлюватися відомістю. На практиці саме відомість є найпоширенішим документом, в якому фіксується видача талонів водіям. При цьому форма відомості для видачі цінностей не встановлена чинними нормативними документами. Підприємство, дотримуючись вимог до формування первинних документів, самостійно розробляє таку форму.

У момент заправки талони є засобом проведення розрахунку за отримане пальне. Така форма розрахунків має свої переваги: придбання талонів усуває потребу систематично видавати відповідальним працівникам кошти під звіт для заправки автомобілів із подальшим затвердженням авансового звіту. Також відбувається економія коштів: у зв'язку з тим, що вартість пального невпинно зростає, підприємству вигідно забезпечити свої потреби в ньому на певний період наперед, придбавши його за нижчою ціною.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наявність та рух палива, що придба-

ється чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель, обліковуються на субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали). На цьому ж субрахунку обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ. Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві [3].

Талон на нафтопродукти і газ – це спеціальний талон, придбаний за умовами та відпускною ціною обумовленого номіналу, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС фіксованої кількості нафтопродукту певного найменування і марки, які позначені на ньому.

Із поданого в Інструкції № 291 твердження випливає, що оприбутковувати пальне за талонами необхідно одразу під час отримання талонів. На нашу думку, такий підхід буде вірним у тому разі, якщо до підприємства одразу переходить право власності на пальне. Якщо ж таке право виникає лише в момент фактичного заправлення автомобіля на АЗС, то під час перерахунку коштів за талони та їх отримання не виконуються критерії визнання активу, а має місце передплата.

Для зручності обліку талонів та пального, вже отриманого за талоном, доцільно вести окремі субрахунки, наприклад 2032 «Талони на пальне» та 2033 «Паливо в автомобілі». Підставою запису на субрахунку 2033 буде документ, що підтверджує факт використання талону. Списання пального на витрати проводиться на підставі подорожніх листів чи інших аналогічних первинних документів. Таким чином, субрахунок 2033 матиме «транзитний» характер і відображатиме вартість пального, яким на даний момент заправлені транспортні засоби.

Зазначимо, що на противагу вимогам теорії бухгалтерського обліку на практиці бухгалтери можуть по-своєму ідентифікувати талони як об'єкти обліку. Як стверджують фахівці видання «Інтерактивна бухгалтерія», побуває інша думка щодо відображення талонів. Приміром, їх пропонують обліковувати на субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті» чи на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані» тощо. І лише в разі фактичного отримання ПММ (під час заправки в баки) обліковувати на субрахунку 203 і списувати із 331 чи 06 [7].

Так, дійсно, отримані талони не є ПММ, підприємство на підставі талонів не контролює ресурси у вигляді ПММ, тому начебто відображати талони на субрахунку обліку активів (ПММ) немає підстав. Однак талони не є повною мірою грошовими документами, а тим паче отриманими гарантіями. Облік талонів на 331-му або 06-му тільки ускладнить облік та й уведе в оману користувачів звітності, оскільки потрібно відчувати тонку принципову межу між сутністю паливних талонів і грошовими документами чи гарантіями, тому пропонуємо обліковувати талони все ж на субрахунку 203 [7].

Окрім талонів, підприємство може використовувати паливні картки – інструмент безготівкового розрахунку, що передбачає використання банківських технологій та є засобом ідентифікації користувача й отримання передплаченого пального в мережі АЗС. Тобто ці картки за принципом дії аналогічні банківським, але їх платіжною одиницею можуть бути не лише грошові кошти, а й літри. Придбання палив-

них карток відбувається шляхом укладання договору і сплатити рахунок [5].

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

Паливні картки як активи можуть обліковуватися на різних рахунках – залежно від терміну їх дії. Паливні картки, отримані у власність підприємства з терміном дії до одного року, визнаються малоцінними швидкозношуваними предметами та обліковуються на однойменному рахунку 22, а з терміном дії більше одного року – іншими необоротними активами та обліковуються на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Можлива ситуація, коли паливна картка, реалізована підприємству, залишається у власності поставальника пального, тому відображати її як актив на

балансі немає підстав. Такі паливні картки обліковують на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», відкривши відповідний субрахунок.

Аналітичний облік талонів та паливних карток можна вести в окремому журналі, форму якого запропоновано автором на рис. 1.

Ключовою перевагою запропонованого реєстру аналітичного обліку є можливість відображення усіх операцій (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному журналі, адже більшість документів – відомостей і журналів, які пропонуються науковцями та практиками, призначені лише для обліку таких активів за одним напрямом руху.

Продаж талонів та паливних карток на АЗС оформляється видатковою накладною, а пального – чеком РРО. З огляду на те, що придбання талона і безпосередньо заправка транспортного засобу паливом – операції, які не збігаються в часі, виникає потреба визначити, який саме документ – видаткова

**Журнал обліку наявності та руху талонів і паливних карток**  
за \_\_\_\_\_ 2019 року  
*місяць*

\_\_\_\_\_ *найменування та марка нафтопродукту*

Матеріально відповідальна особа \_\_\_\_\_

**I. Талони на пальне**

№ з/п	Дата надходження	Надходження			Видача			
		Талон			Дата видачі	П.І.Б. одержувача	Підпис одержувача	Підпис особи, що видала
		Номер	Постачальник	Номинал				
1	2	3	4	5	6	7	8	9

**II. Паливні картки**

№ з/п	Дата надходження	Надходження			
		Паливна картка			
		Номер	Постачальник	Одиниця виміру	Початковий залишок
1	2	3	4	5	6

*продовження форми*

Видача				Повернення			
Дата видачі	П.І.Б. одержувача	Залишок на картці	Підпис одержувача	Дата повернення	П.І.Б. особи, що повернула	Залишок на картці	Підпис особи, що повернула
7	8	9	10	11	12	13	14

Склав \_\_\_\_\_ *посада* \_\_\_\_\_ *підпис* \_\_\_\_\_ *П.І.Б.*

Перевірив \_\_\_\_\_ *посада* \_\_\_\_\_ *підпис* \_\_\_\_\_ *П.І.Б.*

Рис. 1. Реєстр аналітичного обліку талонів та паливних карток

Джерело: розроблено автором

накладна чи чек РРО – є підставою для оприбуткування пального.

Згідно зі ст. 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», продавець роздруковує чек РРО під час здійснення розрахункової операції у готівковій чи безготівковій формі, який, відповідно, підтверджує факт проведення оплати та реалізації зазначеного у ньому товару [13]. Для підприємства, що виступає покупцем, чек РРО – підстава для оприбуткування товару і відшкодування витрачених коштів підзвітній особі.

Проте придбання пального на АЗС за талоном чи паливною картою не є розрахунковою операцією з позиції вищезгаданого закону, тому що кошти за пальне були перераховані постачальнику ще під час придбання талона, тобто це пальне вже оплачене. Отже, з позиції принципів бухгалтерського обліку чек РРО не є обов'язково потрібним для бухгалтера, проте, як свідчить практика, податківці та суди дивляться на це зовсім по-іншому, вимагаючи, щоб операція із заправки паливом по талонах обов'язково супроводжувалася наявністю чека РРО [6].

Спираючись на інструментарій бухгалтерського обліку, пропонуємо ще один варіант первинного оформлення оприбуткування пального, враховуючи те, що відсутність первинного документа від постачальника не є приводом не відобразити господарську операцію. Зокрема, підставою для оприбуткування пального може бути документ, складений підприємством самостійно, наприклад акт посадової особи, відповідальної за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей. Така можливість визначена п. 2.6 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Приймати на облік запаси, що надійшли без супровідних документів (у т. ч. пального), можна шляхом складання Акта про приймання матеріалів (типова форма № М-7), приймальною комісією за участю матеріально відповідальної особи. Після затвердження керівником такий акт набуває статусу первинного документа. При цьому можливість складання подібних документів важливо прописати в Наказі про облікову політику підприємства.

На нашу думку, у ситуації з чеками РРО виникає певна суперечність теорії бухгалтерського обліку та вимог інституцій економічного середовища (зокрема, Державної фіскальної служби України) щодо документального забезпечення відображення операцій із придбання пального в бухгалтерському обліку підприємств, що експлуатують транспортні засоби. Це ще раз доводить необхідність поглиблення наукових досліджень у цьому напрямі для усунення таких суперечностей та оновлення теоретичних засад обліку пального на запиту інституційного середовища.

Зазначимо, що суперечність виникає на основі різного трактування характеру господарської операції. Якщо з позиції бухгалтера придбання пального на АЗС за талонами не є розрахунковою операцією, то податківці дотримуються протилежної думки, роблячи акцент на тому, що постачальник під час відпуску пального повинен провести операцію через РРО і роздрукувати чек. А якщо чек виданий постачальником, то повинен бути взятий до обліку покупцем. Його відсутність в обліку підприємства-покупця буде підставою для зняття витрат.

Ще однією підставою для виникнення розбіжностей у поглядах бухгалтерів і податківців є розуміння норм Податкового кодексу України. Пунктом 44.1 ПКУ визначено, що для цілей оподаткування

платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством [9]. Тобто для цілей оподаткування витрати можуть бути підтвержені не лише первинними документами, а й реєстрами бухгалтерського обліку. Таким чином, для підприємства-покупця чек РРО є необов'язковим елементом документального забезпечення бухгалтерського обліку придбання пального по талонах та паливних картках, однак для уникнення конфліктних ситуацій із представниками Фіскальної служби України повинен бути втрахований і залучений бухгалтером до первинних документів.

Кількість отриманого на АЗС пального водій повинен записати в подорожній лист чи інший документ, який використовується підприємством для обліку транспортної роботи, а також долучити чек РРО. Періодично використані подорожні листи чи інші аналогічні документи передаються механіку або іншому відповідальному працівникові (бухгалтеру, таксувальнику, рахівнику – залежить від документообігу на підприємстві), який їх таксує (визначає загальний пробіг за всіма пугівками, кількість заправленого, використаного пального, залишки тощо). Результати таксування оформлюють довідкою, актом чи іншим прийнятим на підприємстві документом. На підставі зазначених документів (чека РРО, подорожного листа та ін.) кількість і вартість пального за талонами й самі талони в аналітичному обліку списуються з підзвіту водіїв на позицію в аналітичному обліку «Пальне в автомобілі». Наостанок використане пальне, визначене за показниками подорожніх листів, таксувальних документів, з позиції «Пальне в автомобілі» списується на витрати [7].

Порядок відображення операцій придбання пального по талонах і паливних картках на рахунках бухгалтерського обліку у підприємства-покупця наведено в табл. 1.

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

Первинним документом для оприбуткування палива в бухгалтерському обліку є видаткова накладна, яка видається в момент придбання талонів. Проте податківці вимагають здійснювати оприбуткування палива на основі чеків РРО та вбачають у відсутності чеків РРО підстави для зняття витрат, хоча, як було показано у статті, законодавчих підстав для цього немає.

Для уникнення суперечок між бухгалтером і податківцями запропоновано альтернативний варіант оформлення оприбуткування пального на основі Акта про приймання матеріалів, оформленого приймальною комісією та затвердженого керівником підприємства.

Існуючі реєстри аналітичного обліку придбаних талонів та паливних карток призначені лише для обліку таких активів за одним напрямом руху, тому

Таблиця 1

**Методичне забезпечення обліку пального, придбаного за талонами та паливними картками**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>Облік пального за талонами</i>			
1	Перераховано передоплату за пальне по талонах	371	311
		644/1	644
2	Відображено податковий кредит на підставі зареєстрованої податкової накладної	641/ПДВ	644/1
3	Відображено надходження талонів на пальне	2032	631
		644	631
		631	371
4	Відображено заправку автомобіля паливом (використано талон)	2033	2032
5	Списано пальне на адміністративні потреби	92	2033
<i>Облік пального за паливною картою</i>			
1	Перераховано передоплату за договором на постачання пального за паливною картою	371	311
		644/1	644
2	Відображено податковий кредит на підставі зареєстрованої податкової накладної	641/ПДВ	644/1
3	Отримано паливну картку	22	631
		644	631
		631	371
4	Передано паливну картку водієві	92	22
5	Відображено заправку автомобіля паливом	2033	631
		644	631
		631	371
6	Списано пальне на витрати з доставки товару покупцеві	93	2033

Джерело: складено автором на основі [5–7]

автором у статті запропоновано форму Журналу обліку наявності та руху талонів і паливних карток. Цей реєстр аналітичного обліку дає можливість відображати усі операції (надходження, видача, повернення) з талонами та паливними картками в одному журналі, що має практичне значення.

Розкрито у статті документальне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку пального, придбаного за талонами та паливними картками, допоможе бухгалтерам правильно організувати облік таких активів, а виявлені проблеми є приводом до поглиблення наукових пошуків їх вирішення.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

- Гойсюк Л.В. Оцінка інвестиційного проекту виробництва біодизельного пального. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2014. Вип. 4. С. 121–125. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna\\_ekon\\_2014\\_4\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna_ekon_2014_4_27) (дата звернення: 10.09.2019).
- Голуб Г.А., Чуба В.В. Оцінка витрат пального при застосуванні дизельного біопалива. *Механізація і електрифікація сільського господарства*. 2014. Вип. 99(2). С. 76–83. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mesg\\_2014\\_99\(2\)\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mesg_2014_99(2)_10) (дата звернення: 10.09.2019).
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 10.09.2019).
- Кирилюк Б.Л. Проблеми обліку запасів у дисертаціях українських дослідників. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. 2013. Вип. 3. С. 98–113.
- Мурашко Т. Придбання пального за картками. *Офіційно про податки*. 9 грудня 2016. № 46(903). URL: <http://www.visnuk.com.ua/gi/publication/100003579-pridbannya-palnogo-za-kartkami> (дата звернення: 08.09.2019).
- Ольховик О. Заправляємося за талонами і паливними картками: що в обліку? *Податки та бухгалтерський облік*. 2019. № 64(2292). С. 10–13.

- Особливості списання ПММ за талонами. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2018. № 85. Редакція документа від 5 травня 2018 р. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/8402> (дата звернення: 07.09.2019).
- Пігош В.А. Трансформація бухгалтерського обліку запасів в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до міжнародних стандартів. *Облік і фінанси*. 2014. № 4(66). С. 54–63. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_ark\\_2014\\_4\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_ark_2014_4_10) (дата звернення: 10.09.2019).
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.09.2019).
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 10.09.2019).
- Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення управління виробництвом біологічного палива. *Облік і фінанси*. 2016. № 1(71). С. 74–82.
- Примаченко О.Л. Облік і аналіз витрат машинно-тракторного парку (на прикладі аграрних підприємств Київської області): автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ: Київський національний економічний університет, 2004. 25 с.
- Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр> (дата звернення: 05.09.2019).
- Прядка Н.М. Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління. *Облік і фінанси*. 2013. № 4(62). С. 71–74.
- Щодо заправки автомобілів на АЗС по талонах та обігу таких документів: Лист Міністерства палива та енергетики України від 16.02.2010 № 08/31-264. URL: <https://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-palyva-ta-energety/> (дата звернення: 10.09.2019).

**REFERENCES:**

- Hoisiuk L.V. (2014). Otsinka investytsiinoho proektu vyrobnytstva biodyzelnoho palnoho [Evaluation of an investment project for biodiesel production]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrramnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment*, 4, 121–125. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna\\_ekon\\_2014\\_4\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsna_ekon_2014_4_27) (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]

2. Holub H.A., Chuba V.V. (2014). Otsinka vytraty palnoho pry zastosuvanni dyzelnoho biopalyva [Estimation of fuel consumption when using diesel biofuels]. *Mekhanizatsiia i elektryfikatsiia sil'skoho hospodarstva*, 99(2), 76–83. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mesg\\_2014\\_99\(2\)\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mesg_2014_99(2)_10) (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]
3. Ministerstvo finansiv Ukrainy (30.11.1999). Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instruction on application of the Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]
4. Kyryliuk B.L. (2013). Problemy obliku zapasiv u dysertatsiiah ukrainskykh doslidnykiv [Stock accounting problems in the dissertations of Ukrainian researchers]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Ser. : Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz*, 3, 98–113. [in Ukrainian]
5. Murashko T. (2016). Prydbannia palnoho za kartkamy [Purchase of fuel for the cards]. *Visnyk. Ofitsiino pro podatky*, 46(903). Retrieved from: <http://www.visnyk.com.ua/ru/publication/100003579-pridbannya-palnogo-za-kartkami> (accessed 08 September 2019). [in Ukrainian]
6. Olkhovyyk O. (2019). Zapravliaiemosia za talonamy i palyvnymy kartkamy: shcho v obliku? [Refueling on coupons and fuel cards: what's in accounting?]. *Podatky ta bukhhalterskyi oblik*, 64(2292), 10–13. [in Ukrainian]
7. Osoblyvosti spysannia PMM za talonamy [Features of writing off fuel on coupons] (2018). *Interaktyvna bukhhalteriia*, 85. Retrieved from: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/8402> (accessed 07 September 2019). [in Ukrainian]
8. Pihosh V.A. (2014). Transformatsiia bukhhalterskoho obliku zapasiv v umovakh harmonizatsii oblikovoi systemy derzhavnoho sektoru ekonomiky do mizhnarodnykh standartiv [Transformation of inventory accounting in terms of harmonization of public sector accounting systems with international standards]. *Oblik i finansy*, 4(66), 54–63. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2014\\_4\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2014_4_10) (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]
9. Verkhovna Rada Ukrainy (2010). Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy (1995). Polozhennia pro dokumentalne zabezpechennia zapysiv u bukhhalterskomu obliku [Provisions on the documentary support of accounting records]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]
11. Pravdiuk N.L. (2016). Oblikove zabezpechennia upravlinnia vyrobnytstvom biolohichnoho palyva [Accounting support of biofuel production management]. *Oblik i finansy*, 1(71), 74–82. [in Ukrainian]
12. Prymachenko O.L. (2004). Oblik i analiz vytrat mashynno-traktornoho parku (na prykladi ahrarykh pidpriemstv Kyivskoi oblasti) [Accounting and analysis of farming plant costs (Kyiv region farming enterprises are examined)] (Dissertation abstract). Kyiv : Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet. [in Ukrainian]
13. Verkhovna Rada Ukrainy (1995). Pro zastosuvannia reiestratoriv rozrakhunkovykh operatsii u sferi torhivli, hromadskoho kharchuvannia ta posluh [On the use of registrars of settlement transactions in the field of trade, catering and services]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр> (accessed 05 September 2019). [in Ukrainian]
14. Priadka N.M. (2013). Vyznannia zapasiv v obliku ustanov sektoru derzhavnoho upravlinnia [Recognition inventories in governmental sector accounting]. *Oblik i finansy*, 4(62), 71–74. [in Ukrainian]
15. Ministerstvo palyva ta enerhetyky Ukrainy (2010). Shchodo zapravliannia avtomobiliv na AZS po talonakh ta obihu takykh dokumentiv. Retrieved from: <https://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-palyva-ta-energety/> (accessed 10 September 2019). [in Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 10.09.2019.  
The article was received 10 September 2019.