

ПРИДБАННЯ ПММ ЗА ТАЛОНАМИ: ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ

Проаналізовано особливості документування, оподаткування та відображення в бухгалтерському обліку процесу придбання паливно-мастильних матеріалів за паливними талонами та запропоновано порядок відображення в бухгалтерському обліку відповідних господарських операцій на основі врахування моменту переходу права власності на паливно-мастильні матеріали

Ключові слова: паливно-мастильні матеріали, паливні талони, облікове відображення

Постановка проблеми. На сучасному етапі господарювання актуальними проблемами практичного характеру є питання оподаткування господарських операцій підприємств. Як правило, переважна більшість підприємств використовує в своїй діяльності автотранспортні засоби, а тому підприємства є активними споживачами паливно-мастильних матеріалів (далі – ПММ). За даними Державної служби статистики України тільки у грудні 2012 р. суб'єктами господарювання через мережу автозаправних станцій було продано у роздріб

світлич нафтопродуктів, газу скрапленого та стисненого для автомобілів на загальну суму 6015 млн.грн., з якої 3657,5 млн.грн. (60,8 %) становив роздрібний товарооборот від продажу бензину моторного, 1875,2 млн.грн. (31,2 %) – від продажу дизельного пального, 362,0 млн.грн. (6 %) – від продажу газу скрапленого та 120,3 млн.грн. (2%) – від продажу газу стисненого [10]. В тому числі дані щодо продажу світлич нафтопродуктів та газу через мережу АЗС у м. Києві та Київській області наведені в таблиці 1.

Таблиця 1. Дані щодо продажу у роздріб світлич нафтопродуктів, газу скрапленого та стисненого для автомобілів у м. Києві та Київській області за грудень 2012 р. [10]

Регіон	Види нафтопродуктів та газу							
	бензин моторний		дизельне пальне		газ скраплений		газ стиснений	
	тис. т	% до грудня 2011 р.	тис. т	% до грудня 2011 р.	тис. т	% до грудня 2011 р.	тис. т	% до грудня 2011 р.
м. Київ	33,2	102,6	12,0	115,8	2,9	222,2	0,3	57,6
Київська область	18,1	109,6	12,9	128,9	3,3	170,2	0,4	75,7

Статистичні дані щодо обсягів продажу різних видів пального за досліджуваними регіонами можуть свідчити про те, що обсяги споживання нафтопродуктів суб'єктами господарювання також зростають. А постійне підвищення цін на пальне обумовлює і збільшення обсягів матеріальних витрат підприємств.

З урахуванням того, що незначна частина підприємств має у своєму господарстві спеціально обладнані склади ПММ, як правило автотранспорт направляється спеціалізованими підприємствами (автозаправними станціями). Такі операції є господарськими операціями придбання ПММ, що вимагають налагодження контролю за повнотою їх оприбуткування.

Придбання палива за готівку не завжди зручно і, можливо, тому більшість суб'єктів господарської діяльності переходять на безготівковий спосіб розрахунків та купують ПММ з використанням талонів. Наявність операцій придбання ПММ за талонами вимагає, окрім іншого, посилення контролю за цільовим їх використанням. В такому випадку актуальними стають питання відображення талонів на ПММ в бухгалтерському обліку, оскільки постачальники і покупці ПММ треба визначитися з умовою переходу права власності на ПММ та іншими питаннями взаємного контролю повноти передачі покупцеві та використання ним ПММ за придатними талонами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку ПММ у своїх роботах приділяли увагу вітчизняні вчені та дослідники: В.В. Бабич, С.В. Бобрівець, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк, Є.І. Свідерський, М.І. Телегунь а ін. Вони зробили вагомий внесок у розвиток теорії, методології, технології та організації обліку ПММ. Не зменшуючи значення даних досліджень, слід зазначити, що питання обліку ПММ потребує подальшого дослідження у зв'язку з постійним розвитком форм безготівкових розрахунків, запровадження різноманітних фірмових бонусних програм на автозаправних станціях актуалізує необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку таких господарських операцій з урахуванням особливостей проведення грошових розрахунків, а також на підставі визначення моменту переходу права власності на ПММ.

Метою написання статті є обґрунтування методичного підходу до документування, оподаткування та облікового відображення операцій з придбання ПММ за талонами з урахуванням особливостей проведення грошових розрахунків за талони та моменту переходу права власності на ПММ.

Викладення основного матеріалу. Останнім часом особливого поширення почали набувати безготівкові розрахунки при придбанні ПММ, зокрема, у такій їх формі, як придбання за талонами.

Відповідно до п. 7.1 Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України (далі – Інструкція № 281) [4] постачальники можуть відпускати ПММ споживачам на підставі попередньо укладених договорів або за готівковий розрахунок. В даній інструкції [4] під талоном розуміють спеціальний талон, придбаний за умовами та відпущеною ціною обумовленого номіналу, що підтверджує право його власника на отримання на АЗС фіксованої кількості нафтопродукту певного найменування і марки, які позначені на ньому. Форму, зміст та ступінь захисту бланків талонів установлює емітент талона. При цьому необхідними елементами змісту талона є його серійний та порядковий номери.

Багато підприємств придбають талони і видають своїм співробітникам у міру регулярності здійснення рейсів. Наприклад, на підприємстві, що здає спецтехніку в погодинну оренду водієві видаються талони, номіналу літрів якого вистачить на обмежене число годин. Таким чином на підприємствах попереджають розкрадання та нецільове використання ПММ.

За допомогою талонів можна визначити скільки палива було реалізовано за визначений проміжок часу, а також частоту відвідування автомобілем АЗС. Номінал талонів на паливо може бути виражений в літрах або грошових одиницях. Більш поширеними є талони в літрах, які не залежать від коливання цін. Слід також розрізняти талони, що дозволяють отримувати паливо на АЗС тільки однієї мережі, і талони, що дозволяють отримувати паливо на АЗС, які належать різним операторам ринку нафтопродуктів.

Для придбання талонів на ПММ з продавцем нафтопродуктів укладається договір, в якому зазначаються марка та вид ПММ, його вартість, спосіб отримання (наприклад, за талонами), перелік АЗС, які відпускають паливо, момент переходу права власності.

Після укладення договору суб'єкт господарської діяльності покупець згідно з договором постачання вносить попередню оплату за ПММ, що підлягають придбанню, у повному розмірі та у строки, зазначені в рахунку-фактурі.

Після отримання оплати постачальник протягом певного часу повинен передати за актом приймання-передачі покупцеві талони.

В нормативних документах відсутній порядок обліку та обігу талонів на бензин. В Інструкції про порядок прийому, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах та організаціях України № 81 зазначено, що використання талонів на паливо як засобів платежу заборонено [4]. Крім того талони, як правило, містять лише незначну частину реквізитів, які є обов'язковими для визнання документу первинним згідно з вимогами п. 2 ст. 9 Закону України № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], тому їх не можна вважати первинними документами, які надають право оприбутковувати паливо та, відповідно, вони не можуть бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з придбанням ПММ за талонами.

Облік талонів на ПММ здійснює призначена керівником матеріально відповідальна особа у Книзі обліку талонів на ПММ. Книга має бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером підприємства і затверджена печаткою. Записи в ній здійснюються щоденно за даними документів на оприбуткування і списання талонів на ПММ:

– оприбуткування талонів фіксують у книзі на підставі прибуткових накладних;

– списання талонів на ПММ проводять актів приймання-передачі або відомості видачі талонів на ПММ (акт оформлюють на кожного водія, який отримує талони на ПММ).

Згідно з Інструкцією з застосування Плану рахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [3], на субрахунок 203 "Паливо" (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ. Тут також обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель.

Якщо ж говорити про 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.

Варіант 1. Право власності на ПММ переходить від постачальника до покупця у момент фактичного отримання (заправлення) ПММ. В цьому випадку в договорі постачання повинні бути закріплені положення щодо фіксації цін на ПММ на весь час дії талонів. В цьому випадку покупцю передаються на баланс талони, вартість яких прирівнюється до вартості ПММ, 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 з придбанням ПММ за талонами, наведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Відображення процесу придбання ПММ за талонами у бухгалтерському обліку у випадку переходу права власності на ПММ 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	Перераховано постачальникові попередню оплату за талони на ПММ (платіжне доручення, виписка банку)	Сума визначається, виходячи з договору на придбання талонів на ПММ	371	311
2	Визнано податковий кредит з ПДВ (у випадку отримання податкової накладної від постачальника)	Сума визначається шляхом застосування ставки ПДВ (п. 193.1 ст.193 ПКУ [8]) до бази оподаткування. Визнається податковий кредит з ПДВ (п. 198.1 ст. 198 ПКУ [8], п. 201.7 ст. 201). Оскільки нафтопродукти – ідакцизний товар (п. 215.1 ПК), податкова накладна постачальника повинна бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 11 підрозд. 2 розд. XX ПК [8])	641	644
3	Оприбутковано талони на ПММ (акт приймання-передачі талонів)	Сума визначається виходячи з договірної вартості придбаних талонів (за виключенням ПДВ)	331(ПММ)* 06(ПММ)*	631 -
4	Закрито розрахунки за податковим кредитом з ПДВ, визнаного при попередній оплаті	Сума визначається шляхом застосування ставки ПДВ (п. 193.1 ст.193 ПКУ[8]) до бази оподаткування, визначеної в оп. 3	644	631
5	Видано під звіт талони на ПММ (акт приймання-передачі талонів або відомість отримання талонів)	Сума визначається, виходячи з балансової вартості талонів, переданих фактично працівнику	372	331(ПММ)*
6	Отримано ПММ, які знаходяться в баку автотранспортного засобу (авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звірення з АЗС)	Сума визначається, виходячи з вартості ПММ, отриманого працівником при заправці на автозаправній станції за талонами	203(бак)**	372 06(ПММ)*
7	Списано вартість витрачених ПММ на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	Величина визначається на основі розрахунку обсягів використаних ПММ відповідно до норм їх витрачання з урахуванням собівартості одиниці***	15, 20, 23, 28, 91, 92, 93, 94	203(бак)**

Примітка:

* Шифр "ПММ" доцільно вводити для позначення аналітичного рахунку для обліку такого різновиду грошових документів, як талони на ПММ. Також може вводитися розширена система аналітики, заснована на поділі талонів за постачальниками, видами ПММ

** Шифр "бак" доцільно вводити для позначення палива, яке на певну дату знаходиться в баках автотранспортних засобів, що дозволяє контролювати залишки невикористаного пального та враховувати його обсяги при наступних заправках

*** Вартість витрачених ПММ, 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 ПММ, витрачених для адміністративних та збутових потреб включається до складу витрат звітному періоду (у період списання ПММ). Якщо ПММ 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)

Під час переходу права власності на ПММ у момент заправлення автотранспортного засобу документальним підтвердженням отримання ПММ буде чек РРО. Для посилення можливості контролю за повнотою використання паливних талонів протягом періоду доцільним є отримання від продавця ПММ видаткової накладної на весь обсяг поставленого за цей період пального, що дозволило б, контролювати залишки ПММ у баках автомобілів.

Телегунь М.І. вважає, що "за своєю економічною суттю талони є незаперечним правом на отримання пального при його пред'явленні на АЗС постачальника, тому отримані від постачальника талони можуть бути визнані активами, оскільки їх вартість визначена в накладній на відпуск талонів, а у майбутньому очікується отримати економічну вигоду від їх використання" [11, с. 147]. Разом з тим, талони мають характеристики бланків грошових документів, так як кожен талон має

свою вартість, що визначається вказаною на ньому кількістю палива та їх вартістю за договірними цінами. Враховуючи існуючу практику діяльності вітчизняних підприємств, талони на ПММ необхідно обліковувати у складі грошових документів на субрахунок 331 "Грошові документи в національній валюті" разом з поштовими марками, оплаченими проїзними документами, путівками до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку.

З метою контролю за зберіганням і використанням талонів на пальне, О.М. Шинкаренко і Н.М. Бразілій [13] пропонують оприбутковувати їх на рахунок 203 "Паливо" на окремий субрахунок "Паливо за талонами", де вони будуть обліковуватися як отримане паливо за його видами і марками, за кількістю палива, а також за вартістю його придбання відповідно до ПСБО №9 "Запаси".

Ще одним підходом до відображення факту отримання талонів на ПММ є використання позабалансового обліку для їх відображення. За умови переходу до покупця права власності у момент фактичного отримання ПММ, за отриманими від постачальника талонами у покупця не будуть виникати на балансі активи у вигляді ПММ, які повинні обліковуватися на субрахунок 203 "Паливо". Оскільки талони є свого роду гарантією отримання ПММ на визначену суму, а самі бланки талонів коштують менше, в цілому логічно, що покупець повинен обліковувати талони за первісною вартістю ПММ на позабалансовому рахунку 06 "Гарантії і забезпечення отримані" у розрізі видів ПММ. А на субрахунок 203 "Паливо" ПММ обліковуватимуться за фактом їх фактичного отримання (заправлення автотранспортних засобів).

На думку Голошевич І. [2], що не варто відображати оплачені талони у складі запасів на рахунку 203 "Паливо", як це передбачено Інструкцією з застосування Плану рахунків [3], оскільки вони не включені в перелік видів запасів для цілей бухгалтерського обліку (п. 6 П(С)БО 9 "Запаси"), і, таким чином не є запасами. А так як норми П(С)БО 9 "Запаси" мають пріоритет над положеннями Інструкції № 291, то автор стверджує, що господарські операції з придбання ПММ за талонами слід відображати на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи з вимог вказаного П(С)БО. Саме тому доцільним є відображення талонів на ПММ на позабалансовому рахунку 06 "Гарантії та забезпечення отримані", що надасть можливість контролю за фактичним отриманням палива протягом місяця.

Вважаємо за доцільне поєднати два вказані вище підходи, що дозволить:

– по-перше, контролювати економічні вигоди, що тимчасово передаються в розпорядження працівника, відповідального за заправку автотранспортних засобів на основі відображення вартості переданих під звіт талонів;

– по-друге, дозволить визначити обсяги невикористаних підприємством забезпечень та гарантій при пошуку резервів зниження витрат звітного періоду на основі використання гарантій та забезпечень, оплачених в попередніх періодах.

Варіант 2. Право власності на ПММ переходить у момент передачі талонів покупцеві, що обумовлює наявність наступних передумов ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку:

1) на балансі покупця повинні відображатися активи у вигляді ПММ, що належать підприємству на праві

Таблиця 3. Відображення процесу придбання ПММ за талонами у бухгалтерському обліку у випадку переходу права власності на ПММ 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	Перераховано постачальникові попередню оплату за талони на ПММ (платіжне доручення, виписка банку)	Сума визначається, виходячи з договору на придбання талонів на ПММ	371	311
2	Визнано податковий кредит з ПДВ (у випадку отримання податкової накладної від постачальника)	Сума визначається шляхом застосування ставки ПДВ (п. 193.1 ст. 193 ПКУ [8]) до бази оподаткування. Визначається податковий кредит з ПДВ (п. 198.1 ст. 198 ПКУ [8], п. 201.7 ст. 201). Оскільки нафтопродукти підакцизний товар (п. 215.1 ПК), податкова накладна постачальника повинна бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 11 підрозд. 2 розд. XX ПК) [8]	641	644

власності (такі ПММ слід відображати на рахунку 203 "Паливо" з виділенням відповідного аналітичного рахунку для обліку ПММ, над якими у підприємства тимчасово відсутній повний контроль, оскільки фактично вони зберігаються на автозаправній станції);

2) оскільки ПММ зберігатимуться на автозаправній станції постачальника і поступово відпускатимуться покупцеві, то по суті такі запаси знаходяться на відповідальному зберіганні, послуги якого також можуть надаватися на платній або безоплатній основі. Фахівці-практики для уникнення негативних податкових наслідків безоплатного отримання послуг зберігання рекомендують в договорі поставки ПММ за талонами передбачити хоча б мінімальний розмір плати за зберігання ПММ, хоча згідно з пп. 153.4.1 та пп. 153.4.2 п. 153.4 ст. 153 ПКУ [8], при передачі ПММ на відповідальне зберігання і їх поверненні не змінюються ні доходи, ні витрати.

Незважаючи на безготівковий характер розрахунків (шляхом перерахування коштів із поточного рахунка покупця на рахунок постачальника), при заправленні автомобіля за талонами АЗС повинна видати водієві фіскальний чек РРО. Хоча, водій не розраховується на АЗС ні готівкою, ні корпоративною платіжною картою (далі – КПК), цей висновок впливає з п. 10 Технічних вимог, наведених у додатку 7 до протокольного рішення Державної комісії з питань упровадження електронних систем і засобів контролю, а управління товарним і грошовим обігом від 27.06.02 р. № 13 [8]. Крім того, такий висновок міститься в п. 5 Листа ДПС від 05.10.10 р. № 20886/7/10-2017 [6].

Вияток становить відпуск ПММ за безготівковий розрахунок з ємностей, спеціально призначених для зберігання і відпуску оптових партій палива і не підключених до паливно-роздавальних колонок. У чеку РРО вказується номенклатура товарів, що поставляються, кількість, ціна і вартість ПММ, сума ПДВ, а також додаткові реквізити згідно з п. 3.6 Положення, затвердженого наказом ДПАУ від 01.12.2000 р. № 614 [7].

Якщо право власності на ПММ переходить у момент передачі талонів покупцеві, то постачальник повинен указаною датою видати видаткову накладну покупцеві. Передача ПММ на відповідальне зберігання теж оформляється видатковою накладною, але вже від покупця (поклаждавця) до постачальника (хранителя). Відповідальне зберігання, згідно з пп. 14.1.32 п. 14.1 ст. 14 ПКУ [8], є господарською операцією, що передбачає передачу товарно-матеріальних цінностей згідно з договором зберігання на зберігання іншій особі без права їх використання в її господарському обороті з подальшим поверненням таких товарно-матеріальних цінностей платникові податків без зміни їх якісних або кількісних характеристик. Слід зауважити, що оскільки така передача хранителю і повернення ПММ поклаждавцеві не є об'єктом обкладення ПДВ (пп. 196.1.2 ПК) податкових наслідків такої господарської операції немає.

Описаний вище підхід дозволяє фіксувати момент переходу права власності на ПММ, хоча фізично вони не переміщуються.

При заправленні АЗС повинна видати чек РРО в аналогічному порядку. Облікове відображення таких операцій, пов'язаних з придбанням ПММ за талонами, наведено в таблиці 3.

Продовження табл. 3

3	Оприбутковано талони на ПММ (видаткова накладна постачальника на відпуск пального, видаткова накладна покупця на передачу пального на відповідальне зберігання)	Сума визначається виходячи з договірної вартості придбаних талонів (за виключенням ПДВ)	203(АЗС)*	631
4	Закрито розрахунки за податковим кредитом з ПДВ, визаного при попередній оплаті	Сума визначається шляхом застосування ставки ПДВ (п. 193.1 ст.193 ПКУ[8]) до бази оподаткування, визначеної в оп. 3	644	631
5	Видано під звіт талони на ПММ (акт приймання-передачі талонів або відомість отримання талонів)	Сума визначається, виходячи з балансової вартості талонів, переданих фактично працівнику	372	203(АЗС)*
6	Отримано ПММ, які знаходяться в баку автотранспортного засобу (авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС)	Сума визначається, виходячи з вартості ПММ, отриманого працівником при заправці на автозаправній станції за талонами	203(бак)**	372
7	Списано вартість витрачених ПММ на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	Величина визначається на основі розрахунку обсягів використаних ПММ відповідно до норм їх витрачання з урахуванням собівартості одиниці***	15, 20, 23, 28, 91, 92, 93, 94	203(бак)**

Примітка:

* Шифр "АЗС" доцільно вводити для позначення аналітичного рахунку для обліку ПММ, яке належить підприємству на праві власності, проте, зберігається на АЗС. Також може вводитися розширена система аналітики, заснована на поділі талонів за постачальниками, видами ПММ

** Шифр "бак" доцільно вводити для позначення палива, яке на певну дату знаходиться в баках автотранспортних засобів, що дозволить контролювати залишки невикористаного пального та враховувати його обсяги при наступних заправках

*** Вартість витрачених ПММ, 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 ПММ, витрачених для адміністративних та збутових потреб включається до складу витрат звітного періоду (у період списання ПММ). Якщо ПММ 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)

Для уникнення негативних податкових наслідків в результаті безплатного надання ПММ при передачі їх на відповідальне зберігання автозаправній станції доцільно в договорі зберігання передбачити умову про те, що хранитель (постачальник ПММ), відповідно до ст. 944 Цивільного кодексу (далі – ЦК) не має права без згоди покладавця (покупця ПММ) використовувати передані на зберігання ПММ. Водночас, у ст. 941 ЦК передбачено, що за згодою покладавця хранитель має право змішати речі одного роду та однієї якості, які передані на зберігання (ст. 941 ЦК) [12]. Лісіца Т. зауважує, що в цьому випадку, "якщо сторони не впевнені, що можуть довести перевірочним факт невикористання переданих на зберігання ПММ в господарській діяльності хранителя, покладавцеві треба визнати дохід за звичайною ціною і витрати в сумі собівартості ПММ <...> у цій ситуації сума доходів дорівнюватиме сумі витрат" [5, с. 35].

Практика діяльності підприємств вказує на наявність ряду недоліків використання талонів на ПММ, зокрема невиконання гарантій з доставки ПММ постачальниками з різних причин; неможливість точного відпуску палива (у випадку, якщо в бак автомобіля не входить замовлена кількість палива, повернути решту при використанні талонів неможливо, тобто, талон є одноразовим, що призводить до фінансових втрат); можливість підробки талону. Проте, у зв'язку з поширеністю "талонної системи", відмови від талонів не відбувається.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході проведеного дослідження встановлено, що в нормативних документах відсутній порядок обліку та обігу талонів на бензин, відповідно, вони не можуть бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. Для уникнення дискусійних питань з приводу вирахування ПДВ досить часто при купівлі ПММ підприємства укладають з автозаправними станціями договір і здійснюють безготівкові розрахунки, які значно спрощують документування, оподаткування та відображення в бухгалтерському обліку процесу придбання паливно-мастильних матеріалів. Постійний розвиток форм безготівкових розрахунків викликає необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку таких господарських операцій з урахуванням особливостей проведення розрахунків та моменту переходу права власності на ПММ.

В ході аналізу практики діяльності підприємств виявлено проблему ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема запасів як елементів майнового потенціалу підприємства на основі переходу права власності на них. Можливими є два варіанти: право власності на ПММ переходить від постачальника до покупця у момент фактичного отримання (заправлення) ПММ або у момент передачі талонів покупцеві. Перший варіант передбачає відображення в обліку таких талонів у складі грошових документів з одночасним відображенням їх на рахунках позабалансового обліку. Це пояснюється тим, що відсутні активи у вигляді ПММ, які повинні обліковуватися на субрахунку 203 "Паливо". Первинними документами, які є підставою для відображення в обліку надходження талонів будуть акт приймання-передачі талонів, відомість отримання талонів авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС. Другий варіант передбачає відображення в обліку таких талонів у складі активів на рахунку 203 "Паливо" з виділенням відповідного аналітичного рахунку для обліку ПММ, над якими у підприємства тимчасово відсутній повний контроль. Крім того, необхідно також відобразити послуги з відповідального зберігання, на які слід встановлювати хоча б мінімальний розмір плати, для уникнення негативних податкових наслідків, на рахунках позабалансового обліку. Первинними документами при цьому є видаткова накладна постачальника на відпуск пального, видаткова накладна покупця на передачу пального на відповідальне зберігання, авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС.

На сьогодні талони через наявність ряду суттєвих недоліків втрачають свою популярність. Більш досконалими засобами безготівкових розрахунків стають паливні картки (старт-картки). На відміну від талонів паливні картки дозволяють всі відомості про здійснення фінансових операцій автоматично нагромаджувати в єдиній звітності, яка надається керівництву та бухгалтерській службі підприємства. Тому подальший науковий пошук буде спрямований на процес придбання ПММ за паливними картками та особливостям їх відображення в бухгалтерському обліку.

Список використаних літературних джерел:

1. Закон України № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon3.rada.gov.ua/laws.

2. Запитання-відповіді // Бухгалтерський облік. Звітність [Електронний ресурс] // *Бизнес – Бухгалтерія*. Право. Налоги. Консультації. – № 14 (533). – 2003 г. – Режим доступу: http://www.vlasnasprava.info/ua/faq.html?_m=faq&t=faq&fa. 3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 4. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, затверджена спільним наказом Мінекономіки, Мінтрансу, Мінпалива й енергетики, Держкомітету з питань технічного регулювання і споживчої політики від 20.05.08 р. № 281/171/578/155 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0685-99>. 5. Лісіца Т. Купуємо ПММ за талонами / Т. Лісіца // *Баланс*. – № 4. – 2013. – С. 32-35. 6. Лист Державної податкової адміністрації України "Про надання узагальненої інформації щодо рішень судів касаційної інстанції, прийнятих на користь органів ДПС, пов'язаних із застосуванням РРО" від 05.10.2010 р. N 20886/7/10-2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1191-20886.html>. 7. Наказ ДПА України від 01.12.00 № 614 "Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61729.html>. 8. Податковий кодекс України від 02.12.2010

№ 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 9. Рішення Державної комісії з питань впровадження електронних систем і засобів контролю та управління товарним і грошовим обігом від 27 червня 2002 р. № 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/rishennya/61711.html>. 10. Роздрібний продаж світлич нафтопродуктів і газу через АЗС за грудень 2012 року. Експрес-випуск [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2013/01_13/14.zip. 11. *Телегунь М.І.* Облік і контроль палива на сільськогосподарських підприємствах / М.І. Телегунь // *Облік і фінанси АПК*, 2005. – № 9 – С. 146-150. 12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. 13. *Шинкаренко О.М.* Проблеми обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах та напрями їх вирішення / О.М. Шинкаренко // *Вісник Черкаського державного технологічного університету*. – 2009. – № 5. – С. 33-36. – с. 34.

ШІСАР Олександр Олександрович – аспірант Національної академії статистики, обліку і аудиту.

Наукові інтереси:

– облікове забезпечення паливно-мастильних матеріалів на підприємстві;
– інвентаризація та контроль в системі бухгалтерського обліку;

Стаття надійшла до редакції: 09.11.12 р.