Гладій І.О., *к.е.н., доцент,*
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ;
Коцеруба Н.В., *к.е.н., доцент,*
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ОБЛІКУ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

FEATURES OF THE DOCUMENTARY FORMATION OF FUEL AND MATERIAL ACCOUNTS

Анотація. В статті розглянуті теоретичні основи документального оформлення операцій з паливно-мастильними матеріалами підприємства. Запропоновано форму управлінської звітності, а саме відомість з обліку талонів. Застосування в практичній діяльності розробленої відомості з обліку талонів дасть змогу підвищити оперативність прийняття управлінських рішень в процесі господарської діяльності.

Ключові слова: паливно-мастильні матеріали, первинні документи, скретч-картки, смарт-картка.

Abstract. In the article the theoretical bases of documentary registration of operations with fuel and lubricants of the enterprise are considered. The form of managerial reporting is offered, namely the account record of coupons. Application in the practical activity of the developed information on registration of coupons will allow to increase the efficiency of making managerial decisions in the process of economic activity.

Keywords: fuel and lubricants, primary documents, scratch cards, smart cards persons.

Постановка проблеми. З розширенням парку автомобільної і сільськогосподарської техніки, підвищенням її технічного рівня збільшується попит на більш широкий асортимент нафтопродуктів і підвищуються вимоги до їхньої якості. За останні роки суттєво змінилася їх номенклатура, асортимент і якість. Найочевиднішими є зміни, що відбулися у створенні високоефективних сортів паливо-мастильних матеріалів. Ускладнення конструкції і умов експлуатації сучасної автотракторної та сільськогосподарської техніки, необхідність підвищення її надійності і довговічності, а також обмежені можливості нафтопереробної промисловості по створенню і виробництву високоякісних палив і змащувальних матеріалів гостро поставили питання удосконалення методів і технологій раціонального використання нафтопродуктів.

Для забезпечення підприємства паливно-мастильними матеріалами та раціонального їх використання необхідно вживати комплекс заходів щодо їх виявлення, кількісного вимірювання та реалізації. Для цього необхідно здійснювати систематичний облік і якісний аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також

ефективності використання таких матеріалів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток теорії та практики обліку і аналізу паливно-мастильних матеріалів як складової запасів підприємства зробили такі українські вчені як: П.Т. Саблук, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, В.П. Завгородній, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, М.Ф. Огійчук, В.Г. Швець, С.Ф. Голов, П.Л. Сук та інші. Однак ще є низка проблем в організації і методиці обліку, які потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження документального оформлення обліку паливно-мастильних матеріалів в системі управління сільськогосподарським підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Придбання паливо-мастильних матеріалів підприємствомможе здійснюватися шляхом:

1. Безготівкового розрахунку:

- перерахування суми передоплати з рахунка підприємства на рахунок роздрібного продавця – визначеної автозаправної станції: без придбання талонів; з придбанням талонів;
- використання електронних карток;
- купівля палива в оптових постачальників за наявності власних чи орендованих ємностей та устаткування для його збереження і заправлення автомобілів.

2. Розрахунку готівкою:

- купівля палива водієм в дорозі на різних автозаправних станцій за рахунок виданих йому під звіт коштів;
- купівля палива (як правило, оптового) підзвітною особою підприємства за наявності власних чи орендованих ємностей та устаткування для його збереження і заправлення автомобілів [8].

Підставою для придбання палива в постачальника таким шляхом є договір, укладений між підприємством та автозаправною станцією (оптовим постачальником). Винятком є використання електронних карток при розрахунках. На сьогодні передбачений типовий договір за формою №23-нп. У цьому випадку можливі два варіанти купівлі нафтопродуктів на АЗС: без придбання талонів і з придбанням талонів.

Якщо автопідприємство отримує ПММ по безготівковому розрахунку і не використовує при цьому талони, то воно зобов’язане використовувати відомість на одиничне відпускання нафтопродуктів за формою №24-нп. Ця відомість призначена для обліку на одноразове відпускання однорідних ПММ. Заповнення відомості за ф. №24-нп здійснюється в декілька етапів.

Першим етапом є первинне заповнення відомості на підприємстві в момент укладення договору (чи протягом декількох днів після його укладення), а саме: проставляння штампа на цих відомостях, після чого вони передаються на автозаправну станцію. Кількість таких відомостей не обмежена, отже, вона може бути

визначена сторонами, які домовляються на їхній розсуд. У більшості випадків при визначенні кількості відомостей використовують дані про середню кількість заправлень автомобіля за місяць і кількість самих автомобілів [7].

Другим етапом є вторинне заповнення усіх граф відомості, що залишилися. Відомість заповнюється в двох примірниках. Оператор автозаправної станціїпри відпуску паливно-мастильних матеріалів по відомості зобов'язаний поставити штамп про кількість відпущеного палива також і в дорожній лист водія. При цьому необхідно пам'ятати, що відомість можна заповнювати на кілька автомобілів, але тільки за умови, що вони прибули на АЗС одночасно. Наприкінці місяця АЗС зобов'язана передати другі примірники відомостей на підприємство. Крім того, наприкінці звітного періоду бухгалтерія АЗС виписує видаткову накладну на загальну вартість виданого палива за місяць, у якій зазначає найменування, кількість і вартість за марками ПММ. Дані зазначеної відомості бухгалтерія використовує для відображення надходження ПММ у баки транспортних засобів.

У разі заправлення за талонами підприємство-покупець закуповує певну кількість талонів у автозаправній станції, а потім ці талони видають водіям. Для придбання талонів на паливно-мастильні матеріали з продавцем нафтопродуктів укладається договір, в якому обов'язково зазначаються марка та вид ПММ, його вартість, спосіб отримання (у цій ситуації цеталони), перелік АЗС, які відпускають паливо, момент переходу права власності. Крім цього, у договорі закріплюється і строк дії талонів, після закінчення якого їх може бути обмінено на грошові кошти або інші талони.

Після укладення договору суб'єкт господарської діяльності перераховує грошові кошти на розрахунковий рахунок продавця нафтопродуктів у строки, зазначені в рахунку-фактурі. Здебільшого за умовами договору ПММ переходять у власність покупця ще до фактичної заправки автомобіля. У момент переходу до покупця права власності, сторони підписують акт приймання-передачі, на підставі якого ПММ передаються на зберігання постачальнику. Після виконання перелічених вище умов, підприємству надаються талони на паливо [6].

Придбання пального та отримання талонів необхідно відобразити в аналітичному обліку підприємства. Для обліку талонів можна запропонувати використовувати аналітичну відомість, де фіксуються надходження талонів та їх видача водію під підпис. Форма відомості розробляється бухгалтером самостійно (табл. 1).

Талони на ПММ видаються водію, а він вже обмінює їх на відповідну кількість палива на будь-якій з АЗС, зафіксованих у договорі з продавцем нафтопродуктів. Документом, що підтверджує використання талонів, є чек ЕККА. Його водій здає до бухгалтерії підприємства.

Дані зазначених відомостей з обліку виданих талонів менеджери використовують для зустрічного контролю за кількістю палива, отриманого від постачальника за місяць. При цьому порівнюють окремо в акті підсумки про видачу ПММ у літрах з підсумковою товарною накладною за місяць, отриманою від

постачальника. Причинами розбіжностей можуть бути: неправильно виведений залишок палива в баках транспортних засобів на кінець місяця в обліку підприємства (погрішності під час вимірі залишків), втрата талонів водіями чи використання їх не за призначенням (привласнення), загальна занедбаність в обліку ПММ. У випадку розбіжностей складається акт, який підписують представники підприємства та АЗС. В обліку проводиться та кількість талонів і пального, які підтверджені актом звіряння.

Таблиця 1

Запропонована відомість з обліку талонів

Залишок на 01.06.20118 р.		Надходження талонів			Видача талонів				Підпис водія
літри	номінал	дата	літри	номінал	дата	ПІБ водія	літри	номінал	
75 л	5 шт. х 15 л	05.06. 2018 р.	80	2 шт. х 40 л	05.06. 2018 р.	Іванов М.Л.	30	2 шт. х 15 л	Іванов М.Л.
—	—	16.06. 2018 р.	45	3 шт. х 15 л	09.06. 2018 р.	Носов Н.К.	45	3 шт. х 15 л	Носов Н.К.
—	—	—	—	—	11.06. 2018 р.	Сомов Г.О.	40	1 шт. х 40 л	Сомов Г.О.
—	—	—	—	—	17.06. 2018 р.	Дроздов В.М.	85	1 шт. х 40 л 3 шт. х 15 л	Дроздов В.М.
Разом			125	2 шт. х 40 л 3 шт. х 15 л	—	—	200	2 шт. х 40 л 8 шт. х 15 л	—

Підприємство може при купівлі ПММ використовувати електронні картки (дебетові чи кредитові). Платіжна електронна картка (ще її називають паливною карткою) є пластиковою карткою і є виключно інформаційним носієм видів палива або суми грошових коштів, запрограмованих для використання протягом певного часу [5].

Заправку за паливними картками передбачено п.п. 4.1.7.28 Інструкції №281 і вона має деякі переваги порівняно з іншими способами придбання горючого:

- власники паливних карток можуть поліпшити контроль за витратами, оскільки ПК дає можливість установити ліміти на вид і кількість нафтопродуктів, що відпускаються на АЗС, надати інформацію за всіма операціями, проведеними за карткою: номер АЗС, на якій заправлявся водій, час заправки, вид і кількість нафтопродуктів, сума операції;
- як правило, постачальники нафтопродуктів надають знижки на паливо, супутні товари та послуги, що реалізуються за допомогою ПК;
- дистанційне поповнення паливної картки;
- блокування та повернення грошових коштів у разі втрати картки [2].

Для придбання паливної картки з продавцем нафтопродуктів

укладаєтьсядоговір, в якому зазначається вид паливної картки (грошова або літрова), ліміт на обмеження витрати грошових коштів або палива на добу (місяць), перелік автозаправок, які обслуговують цю паливну картку, чи переходить до покупця право власності на картку після її отримання або ж воно залишається за постачальником нафтопродуктів. Крім цього, у договорі визначається момент переходу права власності на ПММ. Здебільшого право власності переходить до покупця в момент передачі вже оплаченого палива представнику покупця.

Після укладення договору та перерахування грошових коштів підприємству видається паливна картка (одна або декілька). Як уже зазначалося, вона може бути грошовою або літровою:

- на грошовій картці міститься інформація про суму грошових коштів, зарахованих на умовний рахунок підприємства. Така картка дає можливість суб'єкту господарювання придбати будь-яку марку ПММ, супутні товари та послуги, що реалізуються на АЗС виходячи з ліміту грошових коштів. Як правило, паливо та послуги з грошової паливної картки відпускаються за ринковими цінами, установленими на дату заправки (надання послуги);
- на умовний рахунок літрової картки зараховується зафіксована в договорі кількість ПММ певного вигляду та марки. Причому вартість цих ПММ з часом не змінюється, вони відпускаються за ціною, зазначеною в договорі.

Паливні картки зберігаються в бухгалтерії підприємства та видаються водіям у порядку, установленому наказом про облікову політику (щодня, щотижня, щомісяця). За умови частого використання паливна картка закріплюється за конкретним водієм.

Для обліку руху паливних карток на підприємстві ведеться журнал обліку руху паливних карток, який складається бухгалтером у довільній формі. Нами запропоновано до практичного впровадження форму аналітичної відомості обліку паливних карток (табл. 2).

Таблиця 2

Запропонований журнал обліку руху паливних карток

№ з/п	Дата видачі	Паливна картка				П.І.Б. одержувача	Повернення картки		Підпис одержувача	Підпис бухгалтера
		Номер	Найменування постачальника	Одиниця вимірювання	Залишок на картці до видачі		Дата повернення	Залишок на картці після повернення		
1	05.06. 2018 р.	1257900	ТОВ «Компас»	літр	450	Смирнов Л.Д.	10.06. 2018 р.	400	Смирнов Л.Д.	Дерев'янко А.П.
2	12.06. 2018 р.	365879	ТОВ «Сигма»	грн.	1000	Тарасов Л.В.	17.06. 2018 р.	700	Тарасов Л.В	Дерев'янко А.П.

Після отримання паливної картки водій придбаває ПММ на АЗС та одержує два чеки: чек термінала та чек РРО, які потім передаються до бухгалтерії. На підставі цих

документів ведеться облік палива.

Наприкінці місяця підприємство одержує від постачальника нафтопродуктів прибуткову накладну та розшифровку оборотів за карткою, що, у свою чергу, дозволяє визначити фактично отриману водіями кількість палива, навіть якщо деякі з чеків РРО було загублено.

Дані запропонованої відомості бухгалтерія використовує для відображення надходження ПММ у баки транспортних засобів. Відомість залежно від потреб АТП може вестися за видом робіт, за гаражами, водіями.

У випадку купівлі паливно-мастильних матеріалів готівкою, первинними документами обліку ПММ, придбаних водіями за готівку, є чеки РРО продавця (АЗС) і авансовий звіт водія [1].

Водій протягом трьох робочих днів чи наприкінці робочого дня (або вранці наступного робочого дня) зобов'язаний надати авансовий звіт про використання отриманих у касі сум і повернути невикористаний залишок готівки.

Під час перевірки авансових звітів водіїв необхідно переконатися в наявності і дійсності доданих документів, що підтверджують придбання ПММ.

При цьому звертають увагу, чи не відхилявся водій від маршруту руху, зазначеного в дорожньому листі. Це видно з адрес АЗС, що вказані в чеках РРО. Особливо це актуально в разі міжміських (міжнародних) перевезень. Такий контроль повинен здійснювати не бухгалтер, а керівник підрозділу АТП або керівник АТП. Їхні підписи на авансовому звіті водія є підставою для прийняття його бухгалтером до проводки.

При купівлі паливно-мастильних матеріалів підзвітною особою, цей варіант придбання ПММ відображається в такому самому порядку, що й придбання ПММ водіями. ПММ від підзвітної особи оприбутковує комірник і потім видає їх водіям у загальновстановленому порядку.

Списують паливно-мастильні матеріали за фактом їх використання автомобілем з урахуванням норм витрат.

На сьогоднішній день не існує єдиного нормативно-правового акту, що пройшов би відповідну державну реєстрацію і регламентував норми витрат ПММ для сільгосптехніки, в зв'язку з чим, сільгосппідприємства змушені користуватись рядом розроблених методичних рекомендацій, нормами витрат палива, які визначені в технічних документах на певний механізм, та самостійно розробляти індивідуальні норми витрат палива за результатами проведених хронометражів роботи машин і механізмів.

Отже, сільгосппідприємствам в своїй роботі можливо частково (для тракторів) користуватись ДБН В.2.8-12-2000 «Типові норми витрат пального і змащувальних матеріалів для експлуатації техніки в будівництві», затверджені наказом Держбуду України від 12.01.2000 р. №9 та Нормами витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних та спеціальних машин, затвердженими наказом корпорації Укравтодор від 14.08.1996 р. №156.

Крім того, норми витрат пального для сільгосптехніки розробляються

Українським науково-дослідним інститутом продуктивності АПК. Даним інститутом розроблені Методичні положення та норми продуктивності і витрат палива:на обробіток ґрунту; на сівбі, садінні та догляді за посівами; на збиранні сільськогосподарських культур; на внесенні добрив, хімічний захист сільськогосподарських культур та ін.

Також, нормами чинного законодавства не заборонено самостійно розробляти норми витрат палива на окремі сільськогосподарські види робіт та користуватись нормами витрат палива, визначеними в літературі по ремонту та експлуатації певних машин та механізмів.

Таким чином, сільгосппідприємство при розробці та затвердженні норм витрат ПММ може користуватись вищевказаними нормативними документами, а також самостійно розробляти та затверджувати такі норми. Тобто, норми витрат ПММ на сільгосптехніку повинні визначатись в розпорядчому документі підприємства, а при використанні самостійно розроблених норм – документально обґрунтовуватися.

Скретч-картки – аналог талонів, але в електронному вигляді. Головний недолік – одноразовість використання, адже у картці зазначено певну кількість літрів певного пального.

Смарт-картка – пластикова картка з вбудованою мікросхемою. На вигляд вона дуже подібна до кредитних карток, проте ототожнювати їх не варто. Таку картку АЗС видає клієнту для спрощеного придбання ПММ.

Розрахунок за смарт-картками, у свою чергу, буває двох видів: «літровий» та грошовий.

Якщо на картку «зараховуються літри», то у цьому випадку має місце визначений обсяг пального у літрах за ціною, яка є чинною на момент укладання договору. Значна перевага такого способу розрахунку у тому, що ціна не змінюється протягом дії договору, а пальне забирають зі «сховища» поступово. Чого не можна сказати про «грошові» смарт-картки, коли ціна відпуску може коливатися (що на сьогодні буває чи не щодня!) і кінцева сума, на яку було придбано пальне, буде відома тільки наприкінці місяця.

Облікове відображення надходження пального залежатиме від моменту переходу права власності на пальне до покупця: під час отримання смарт-картки або в момент фактичного отримання ПММ.

Списання ж палива найчастіше здійснюється на підставі подорожніх листів.У 2013 році було скасовано типову форму подорожнього листа службового легкового автомобіля, а згодом – і типову форму подорожнього листа вантажного автомобіля. Одразу зазначимо, можна й надалі продовжувати користуватися звичною формою подорожнього листа або ж розробити власну форму, узявши, за основу скасовану типову. Головне, щоб у розробленій самостійно формі були всі обов’язкові реквізити первинного документа. Загалом, у разі використання скасованої форми подорожнього листа, й у разі використання самостійно розробленої форми, єдиною вимогою є наявність обов’язкових реквізитів або реквізитів типових чи спеціалізованих форм.

Таким чином, підприємство на власний вибір може створити абсолютно нову

форму відповідного документа чи надалі використовувати скасовану форму подорожнього листа, своєю чергою, додаючи або прибираючи деякі реквізити цього первинного документа.

Висновки. Отже, підприємство у своїй діяльності може закуповувати паливно-мастильні матеріали як за готівку, так й безготівковий розрахунок. При цьому можуть застосовуватися талони, паливні картки, смарт-картки, скретч картки. Нами в розглянуто особливості обліку цих документів, а також паливно-мастильних матеріалів, що підприємство отримує із їх використанням. Так, підприємство за власним бажанням із метою внутрішнього контролю й аналізу може вести аналітичний облік талонів із будь-яким ступенем деталізації, який воно вважає за потрібне.

Список використаних джерел

1. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення. *Науковий вісник Чернівецького торгівельно-економічного інституту КНТЕУ*. Чернівці, 2018. Вип. IV. Економічні науки. С. 104-109.

2. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України. Наказ Мінпаливенерго, Мінекономіки, Мінтрансзв'язку, Держспоживстандарту від 20.05.2008 р. №281/171/578/155.

3. Інструкція про розробку паливно-енергетичного балансу України за 1995 рік. Наказ Мінстату України №213 від 17.08.1995 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/z0411–95/ print1333350777382537.

4. Корінько М. Тітаренко Г. Теоретичні та методологічні аспекти обліку пально-мастильних матеріалів за талонами (постановка проблеми для дискусії). *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. №4. С. 20-23.

5. Лист Держкомстандартизації, метрології та сертифікації України №4591/5-3/7 від 15.11.2000 р.

6. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації. URL: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_ 018.pdf

7. 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 докторам екон. наук, проф. І.В. Малишеву, П.П. Німчиному.* Ж., 2012. С. 191-192.

8. Тичук З.Д. Особливості формування інформації про надходження і вибуття матеріальних запасів в обліку. *Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту*. 2001. №3. С. 55-60.