

ВИБУТТЯ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ: ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Проаналізовано особливості відображення в бухгалтерському обліку процесу вибуття паливно-мастильних матеріалів в контексті налагодження системи інформаційного забезпечення процесу управління витратами підприємства

Ключові слова: бухгалтерський облік паливно-мастильних матеріалів, вибуття запасів, списання паливно-мастильних матеріалів

Постановка проблеми. Найбільш сприятливим з технічної та економічної точок зору для України є проведення політики енергозбереження, що має правовий статус державної політики. Ця політика багато в чому буде залежати від якості управлінських рішень, яка знаходиться у прямій залежності від достатності отриманої керівниками обліково-аналітичної інформації. Це передбачає глибокі зміни в бухгалтерському обліку і економічному аналізі паливно-енергетичних ресурсів.

Запаси, до складу яких входять і паливно-мастильні матеріали, є вагомою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та мають домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Це, в свою чергу, вимагає повної, достовірної інформації про наявність та рух виробничих запасів, яку може надати бухгалтерський облік, який в даному випадку слід розглядати як елемент господарської інформаційної системи, яка генерує інформаційні потоки, надаючи різним системам інформацію для ефективного управління. Паливо і мастильні матеріали є специфічною статтею витрат при експлуатації автомобільного транспорту, яка має суттєву питому вагу в загальній сумі витрат підприємства, оскільки вартість палива на сьогодні постійно зростає. В 2012 р. ціни на бензин та дизпаливо були стабільно високими, про що інформує відомий журнал Форбс [1]. За словами старшого аналітика Dragon Capital Д. Сакви [1] ціни на нафтопродукти в Україні в 2013 р. будуть залежати від трьох основних факторів: світових цін на нафту, курсу гривні та ставок акцизного збору. Крім того, можливі зміни в податковому законодавстві, що передбачають підвищення акцизів на бензин також призведуть до зростання ціни на нафтопродукти.

Аналіз досліджень і публікацій. Облік паливно-мастильних матеріалів, як правило, розглядається в контексті бухгалтерського обліку і контролю запасів, хоча даний їх різновид має значну кількість власних особливостей. Нормативно-правове регулювання переважно упорядковує положення щодо ціноутворення на пальне, а також їх нормування в процесі використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання. В спеціальній літературі паливно-мастильні матеріали підприємства також не розглядаються як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку. Питанням вивчення організації обліку палива присвячені ряд публікацій авторів: Р. Грачової, О. Задорожного, В. Завгороднієва, М. Корінко, М. Ковенко, Л. Кохтенко, Д. Кучерака, А. Малишкіна, Л.К. Сука, М. Тарасової, Г. Тітаренко, В. Шеломкова та ін.

Метою написання статті є аналіз особливостей відображення в бухгалтерському обліку процесу вибуття паливно-мастильних матеріалів в контексті налагодження системи інформаційного забезпечення процесу управління витратами підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сучасний розвиток економіки вимагає від підприємства адекватного реагування на потребу побудови раціональної системи виробництва та надання послуг. Однією з обов'язкових умов здійснення виробництва та надання послуг є налагодження матеріального забезпечення, в тому числі запасами. Контроль за збереженням матеріальних ресурсів та їх раціональним використанням має велике значення та вимагає відповідного обліково-інформаційного забезпечення для цілей збереження майна власника підприємства, а також забезпечення його платоспроможності та конкурентоздатності.

Удосконалення методики бухгалтерського обліку списання паливно-мастильних матеріалів вимагає перегляду та урегулювання застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку, як документування, оцінка, рахунки та подвійний запис, а також звітність. Списання паливно-мастильних матеріалів потребує особливої уваги, оскільки даний вид запасів має свої специфічні риси при відображенні в бухгалтерському обліку та врахуванні при податкових розрахунках.

Документування списання паливно-мастильних матеріалів. На підставі первинних документів, за якими на підприємстві провадиться надходження і видача паливно-мастильних матеріалів (прибуткові накладні, акти про приймання, відомості про повернення тощо) матеріально відповідальні особи складають звіт про рух паливно-мастильних матеріалів. На автотранспортних підприємствах такий звіт складається щодня або щозміни. Звіт подається до бухгалтерії. Бухгалтер на підставі цього звіту виконує відповідні цим діям бухгалтерські проведення у синтетичних і аналітичних регістрах (рис. 1).

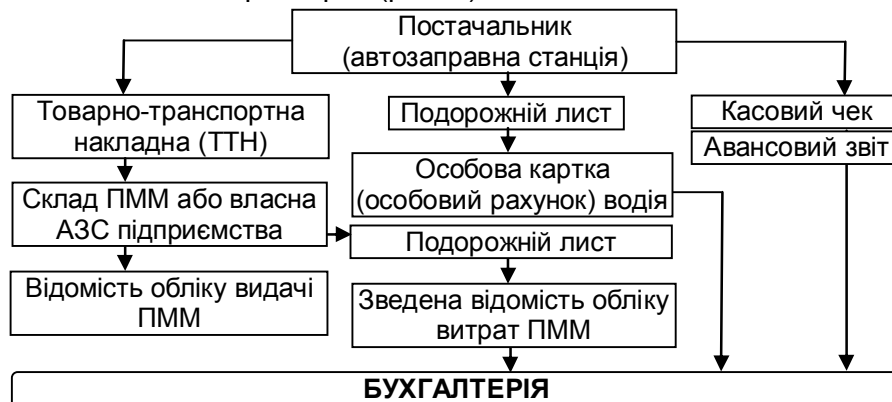


Рис. 1. Організація документообороту для обліку руху паливно-мастильних матеріалів

Облік витрати паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі даних подорожніх листів. Списання палива проводиться відповідно до Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті затверджених наказом Мінтрансу України від 10.02.98 р. № 43 [2] (далі – Наказ № 43). Міністерством інфраструктури України в січні 2012 р. було внесло зміни до Наказу № 43, в частині доповнення нормами на списання пального на легкові автомобілі, зокрема, на Audi, BMW, Volkswagen, Chevrolet, Honda, Hyundai, Lexus, Mazda, Mercedes, Mitsubishi, Nissan, Opel, Peugeot, Skoda, Subaru, Suzuki, Toyota, Volvo. У разі придбання підприємством нового автомобіля, норми витрат палива на який не передбачені, необхідно подати заяву до ДП “ДержавтотрансНДІпроект”, яке встановить тимчасові індивідуальні норми. Тимчасові індивідуальні норми встановлюють на період апробації, що триває до одного року. Крім того, форми

заявок, які наводяться у додатках до Наказу змінено. Новими нормами передбачено значно більше коефіцієнтів, які дають змогу враховувати виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні й інші умови експлуатації.

Залежно від виду транспортного засобу, що використовується для перевезення вантажу, застосовуються такі подорожні листи: морський подорожній лист; повітряний подорожній лист; подорожній лист автомобіля. Наказом Мінтрансу України від 29.12.95 р. № 448/346 затверджено три типові форми подорожнього листа автомобіля (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика типових форм подорожніх листів

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

Залежно від діяльності, яка провадиться підприємством чи установою, виду автомобіля (вантажний чи легковий), його підпорядкованості застосовується одна з трьох вищезазначених типових форм подорожнього листа. Застосування подорожнього листа обов'язкове всім суб'єктам підприємницької діяльності, установам і організаціям незалежно від відомчого підпорядкування та форми власності, які експлуатують вантажні та легкові службові автомобілі або для яких за їх замовленням здійснюється транспортне обслуговування такими автомобілями.

Перевізники, які експлуатують вантажні автомобілі, як власні так і орендовані (без водія), а також підприємства і установи при експлуатації службового легкового автомобіля зобов'язані при випуску автомобіля на лінію видавати водієві оформлений подорожній лист відповідної типової форми. Експлуатація вантажного або службового автомобіля без подорожнього листа затвердженої типової форми забороняється.

Заповнення подорожнього листа стосується не тільки перевезення вантажів на комерційній основі, але й поїздок для власних потреб підприємства чи фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності. Підставою для здійснення транспортної операції є належним чином оформлена товарно-транспортна накладна типових форм, що додаються до подорожнього листа.

Подорожній лист автомобіля – первинний документ обліку вантажних автомобільних перевезень, що всебічно характеризує роботу автомобіля і водія з моменту їх виїзду з автотранспортного підприємства і до повернення на підприємство.

Подорожній лист оформлюється тільки на один робочий день (зміну) і видається за умови здачі водієм подорожнього листа за попередній день роботи. На більший строк Подорожній лист видається у випадках транспортного обслуговування у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження перевізника. Видача Подорожнього листа реєструється у диспетчерському журналі за такими реквізитами: дата видачі, номер подорожнього листа, прізвище та ініціали водія, його підпис при одержанні подорожнього листа, дата повернення подорожнього листа, підпис відповідальної особи.

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

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

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

3. Пробіг автомобіля за час зміни (рейсу).

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

$$Zkr = Zn + R - Qn \quad (1)$$

де: Zn – залишок пального в баці автомобіля на момент початку зміни (рейсу);

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

Qn – витрата пального протягом зміни (рейсу);

Zkr – залишок пального в баці автомобіля на момент закінчення зміни (рейсу) визначений розрахунковим шляхом (по нормі).

Для визначення фактичної витрати пального необхідно по закінченню зміни (рейсу) визначити залишок пального в баку автомобіля. Його можна визначити двома способами: 1) за даними вимірювальних приладів автомобіля; 2) за фактичною наявністю пального в баку. Потрібно зазначити, що другий спосіб використовується у виняткових випадках, наприклад при проведенні інвентаризації.

Нагромадження даних про витрату пального за нормами і фактично на пробіг відображають у місячній відомості обліку витрати пального (у натуральному вираженні). Сформовані за дебетом рахунків витрат суми, пов'язані з основною

діяльністю автотранспортного підприємства, в тому числі пального, по закінченні місяця списуються в дебет рахунку фінансових результатів або йдуть на формування собівартості.

Оцінка паливно-мастильних матеріалів при їх списанні. Сьогодні в умовах необхідності забезпечення ефективного господарювання та раціонального використання матеріально-сировинної бази підприємства, для формування найточніших фінансових результатів, посилюється важливість правильного вибору методу оцінки списання паливно-мастильних матеріалів, що зумовлюється і тим, що матеріальні витрати безпосередньо пов'язані з розрахунками собівартості виробленої продукції чи наданих послуг. Отже, фактично оцінювання паливно-мастильних матеріалів є основою для визначення собівартості та ціни виробленої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, для створення яких такі матеріали використовуються. Метод оцінки паливно-мастильних матеріалів, зазвичай, вказується в обліковій політиці підприємства у розділі обліку запасів.

Особливість сучасного стану обліку запасів у підприємствах України полягає у тому, що в П(С)БО 9 "Запаси" та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Мінфіну від 10.01.2007 року № 2, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів. Згідно з П(С)БО № 9 "Запаси", на сьогоднішній день в Україні можуть використовуватись п'ять методів оцінки списання виробничих запасів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці паливно-мастильних матеріалів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу. Проте, у зв'язку із частими інфляційними стрибками ціни на виробничі запаси, в тому числі паливно-мастильні матеріали, ціни постійно змінюються, тому проблема їх оцінки набуває особливої актуальності. Ціни на матеріали можуть суттєво змінюватись протягом одного звітного періоду.

Суков Г.Г. відзначає: "Часто виникають такі ситуації, коли рух вартості виробничих запасів в процесі їх обігу може як співпадати, так і не співпадати з фізичним рухом матеріалів, які придбаються з метою використання їх у виробництві. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський облік на підприємствах повинен вестися у відповідності з припущенням, що у виробництво першими відпускаються зі складу ті виробничі запаси, які першими надійшли, що пояснюється, передусім, їх фізичним та моральним старінням, однак це не завжди так, оскільки підприємства можуть використовувати інші припущення" [3, с. 63].

Таким чином, розподіл вартості між використаними запасами та тими, що залишилися на балансі підприємства на кінець звітного періоду – основна проблема, пов'язана з обліком запасів та паливно-мастильних матеріалів в їх складі. З цього приводу, О.В. Чумак [3] серед проблем обліку запасів наголошує на проблемі формування первісної вартості запасів і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, обліку витрат по зберіганню запасів та вибору методу оцінки вибуття запасів.

Практика, поширена в розвинутих країнах, показує, що вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо паливно-мастильні матеріали залишаються для власних потреб (у тому числі виготовлення продукції, надання послуг), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то – ринкова. Ринкова вартість застосовується і в інших випадках, наприклад, при залученні інвестицій, коли необхідно підняти вартість активів.

Враховуючи той факт, що всі підприємства активно інтегруються в систему міжнародних економічних відносин, доцільно розглянути підходи до оцінки вибуття виробничих запасів як в Україні, так і в Росії, а також проаналізувати відповідні принципи оцінки запасів, що наведені в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Проведемо порівняння методів оцінки запасів, зазначених в П(С)БО 9, МСБО 2 та ПБО 05/01 (Росія) (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів

Характеристика	Оцінка вибуття запасів згідно		
	П(С)БО 9 (Україна) “Запаси” [141]	МСБО 2 “Запаси” [105]	ПБО 5/01 (Росія) “Облік матеріально-виробничих запасів” [148]
Методи визначення собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. 2. Середньозваженої собівартості. 3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 4. Нормативних затрат. 5. Ціни продажу. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод конкретної ідентифікації 2. Середньозваженої собівартості 3. Метод за формулою “перше надходження – перший видаток” (ФІФО) 4. Метод стандартних (нормативних) витрат 5. Метод роздрібних цін. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. За собівартістю кожної одиниці 2. За середньою собівартістю 3. За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (ФІФО)
Умови застосування	Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.		При кожній групі (виду) МВЗ впродовж місяця застосовується один метод оцінки.

Зазначимо, що в Україні облік запасів здебільшого побудований на схожих принципах із тими, що викладені в МСБО 2 “Запаси”. У Росії підходи до оцінки та обліку виробничих запасів дещо інші. Розглянемо декілька з них. Так, на відміну від України, в Росії використовується три методи визначення собівартості запасів: за собівартістю кожної одиниці, за середньою собівартістю, за собівартістю перших за часом придбання матеріально-виробничих запасів (метод ФІФО). Вилучення з використання методу ЛІФО під час оцінювання запасів є спільною рисою в обліку запасів в Україні і Росії.

Оцінку за методом ЛІФО вилучено з П(С)БО 9 “Запаси”. На даний момент цей метод не може використовуватись для здійснення оцінки паливно-мастильних матеріалів, за якою вони у складі запасів відображаються у фінансовій звітності України. Можливо його вилучення було поспішним. Адже використання даного методу на практиці забезпечує відображення реальної вартості запасів саме в умовах нестабільної економіки. Даний метод оцінки запасів заснований на використанні в обліку останньої оцінки їх придбання за принципом “останній прийшов – перший пішов”. Отже, завдяки тому, що метод ЛІФО за будь-яких коливань цін передбачає, що собівартість реалізованих товарів (продукції, робіт, послуг) утворюють витрати відповідно до рівня цін на момент продажу, цей метод

порівняно з іншими покаже менший валовий прибуток у період інфляції і більший – у період дефляції. Відповідно згладжується вплив чинників піднесення і спаду в економіці держави. При постійному зростанні цін застосування методу ЛІФО дозволяло підприємству заощадити кошти, отримані з вибуття, для придбання наступних партій виробничих засобів.

На відміну від методу ФІФО (заснованому на принципі “перший прийшов – перший пішов”), метод ЛІФО дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формулою руху запасів. Крім того, оцінка вибуття запасів за поточною (ринковою, що склалася на певний момент) вартістю дає змогу підприємству в умовах зростання цін поповнювати свої запаси, не шукаючи додаткових джерел поповнення оборотних коштів.

Відносно ефективності застосування методу ЛІФО Г.С. Суков стверджує: “На користь цього методу є важливий аргумент, оскільки для діяльності підприємства потрібна певна норма запасів – витрачені запаси відразу ж мають бути поповнені. Деякі економісти вважають, що найточніше визначити прибуток можна лише за умови збігання поточної собівартості з поточною ціною, незалежно від того, які матеріали витрачено для виготовлення продукції” [3, с. 189]. Метод ЛІФО за будь-яких обставин коливань цін передбачав, що собівартість реалізованої продукції буде відповідати рівню цін на момент реалізації продукції чи надання послуг. А оскільки темпи інфляції в Україні суттєво не знизились, цей метод, на нашу думку, в Україні було скасовано дещо передчасно. Щодо паливно-мастильних матеріалів, то регулярне підвищення цін, яке ми можемо спостерігати на АЗС, призведе до того що фінансова звітність підприємств буде неправдиво відображати їх фінансовий стан. Особливо це стосується автотранспортних підприємств, в яких паливно-мастильні матеріали займають значну частку всіх запасів.

Відображення списання паливно-мастильних матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку. Списання паливно-мастильних матеріалів в бухгалтерському обліку здійснюється за кредитом субрахунка 203 “Паливо” у кореспонденції з рахунками обліку витрат (23, 92, 93, 94) залежно від напрямку використання (табл. 3).

Таблиця 3. Відображення процесу списання паливно-мастильних матеріалів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст господарської операції (первинний документ)	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1	Передано паливно-мастильні матеріали як внесок до статутного капіталу іншого підприємства (установчі документи)	14	203
2	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати, пов'язані з капітальним будівництвом або поліпшенням, модернізацією, модифікацією основних засобів (накладна на внутрішнє переміщення)	15	203
3	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на виробництво (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	23	203
4	Переведено паливно-мастильні матеріали зі складу запасів до складу товарів призначених для продажу (накладна на внутрішнє переміщення)	28	203
5	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових видів продукції (накладна на внутрішнє переміщення)	39	203

Продовження табл. 3

1	2	3	4
6	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати з обслуговування верстату, що виготовляв декілька видів продукції (накладна на внутрішнє переміщення)	91	203
7	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	92	203
8	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на витрати на збут (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	93	203
9	Виявлено нестачу паливно-мастильних матеріалів в результаті інвентаризації (інвентаризаційний опис)	947	203

При здійсненні податкових розрахунків підприємства керуються нормами Податкового кодексу України (п. 138.2 ст. 138) [2], в якому визначено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II Кодексу. Витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів можуть бути віднесені до складу витрат платника податку, при цьому витрати класифікуються залежно від використання паливно-мастильних матеріалів (загальнопромислові, адміністративні, витрати на збут).

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

Відповідно до першого варіанту (якщо право власності на паливно-мастильні матеріали переходить від постачальника до покупця у момент фактичного отримання (заправлення) паливно-мастильних матеріалів) при придбанні палива за талонами покупцю передаються на баланс талони, вартість яких прирівнюється до вартості паливно-мастильних матеріалів, що можна на них купити (в обліку такі талони відображаються у складі грошових документів, які слід обліковувати окремо від інших різновидів для визначення наявного запасу заздалегідь оплаченого пального). Облікове відображення операцій, пов'язаних зі списанням паливно-мастильних матеріалів за талонами, наведено в табл. 4.

Таблиця 4. Відображення процесу списання паливно-мастильних матеріалів за талонами у бухгалтерському обліку у випадку переходу права власності на паливно-мастильні матеріали в момент їх фактичного відвантаження

№ з/п	Зміст господарської операції (первинний документ)	Підхід до оцінки господарської операції та податкові наслідки	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Видано під звіт талони на паливно-мастильні матеріали (акт приймання-передачі талонів або відомість отримання талонів)	Сума визначається, виходячи з балансової вартості талонів, переданих фактично працівнику	372	331 (ПММ)*

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5
2	Отримано паливно-мастильні матеріали, які знаходяться в баку автотранспортного засобу (авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС)	Сума визначається, виходячи з вартості паливно-мастильних матеріалів, отриманого працівником при заправці на автозаправній станції за талонами	203 (бак)**	372
			–	06 (ПММ)*
3	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	Величина визначається на основі розрахунку обсягів використаних паливно-мастильних матеріалів відповідно до норм їх витрачання з урахуванням собівартості одиниці***	15, 20, 23, 28, 91, 92, 93, 94	203 (бак)**

Примітка:

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

** 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 паливно-мастильних матеріалів, яка входить до складу собівартості готової продукції, товарів або інших запасів (рахунки 20, 23, 28), включається до витрат у звітному періоді реалізації вказаних запасів (п. 138.4 ПК). Вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених для адміністративних та збутових потреб включається до складу витрат звітного періоду (у період списання паливно-мастильних матеріалів). Якщо паливно-мастильні матеріали витрачаються при придбанні (виготовленні) об'єкта основних засобів, то їх вартість включається до первісної вартості об'єкта й амортизується в його складі (п. 146.5 ПКУ)

Відповідно до другого варіанту (якщо право власності на паливно-мастильні матеріали переходить у момент передачі талонів покупцеві) при придбанні палива за талонами покупець повинен передати паливно-мастильні матеріали на відповідальне зберігання АЗС згідно з договором зберігання. Описаний вище підхід дозволяє фіксувати момент переходу права власності на паливно-мастильні матеріали, хоча фізично вони не переміщуються. Облікове відображення операцій, пов'язаних зі списанням паливно-мастильних матеріалів за талонами, наведено в табл. 5.

Таблиця 5. Відображення процесу списання паливно-мастильних матеріалів за талонами у бухгалтерському обліку у випадку переходу права власності на паливно-мастильні матеріали в момент передачі талонів

№ з/п	Зміст господарської операції (первинний документ)	Підхід до оцінки господарської операції та податкові наслідки	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Видано під звіт талони на паливно-мастильні матеріали (акт приймання-передачі талонів або відомість отримання талонів)	Сума визначається, виходячи з балансової вартості талонів, переданих фактично працівнику	372	203 (АЗС)*
2	Отримано паливно-мастильні матеріали, які знаходяться в баку автотранспортного засобу (авансовий звіт про використання талонів, чек РРО, відомість звіряння з АЗС)	Сума визначається, виходячи з вартості паливно-мастильних матеріалів, отриманого працівником при заправці на автозаправній станції за талонами	203 (бак)**	372

Продовження табл. 5

1	2	3	4	5
3	Списано вартість витрачених паливно-мастильних матеріалів на адміністративні витрати (згідно з нормами та відповідно до дорожніх листів)	Величина визначається на основі розрахунку обсягів використаних паливно-мастильних матеріалів відповідно до норм їх витрачання з урахуванням собівартості одиниці***	15, 20, 23, 28, 91, 92, 93, 94	203 (бак)**

Примітка:

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

** 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 паливно-мастильних матеріалів, яка входить до складу собівартості готової продукції, товарів або інших запасів (рахунки 20, 23, 28), включається до витрат у звітному періоді реалізації вказаних запасів (п. 138.4 ПК). Вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених для адміністративних та збутових потреб включається до складу витрат звітного періоду (у період списання паливно-мастильних матеріалів). Якщо паливно-мастильні матеріали витрачаються при придбанні (виготовленні) об'єкта основних засобів, то їх вартість включається до первісної вартості об'єкта й амортизується в його складі (п. 146.5 ПКУ)

Використання паливно-мастильних матеріалів повинно обліковуватися в межах виконання окремих робіт та послуг, що дозволить проконтролювати відповідність витрачання палива за транспортними засобами, задіяними при виконанні робіт за окремими замовленнями.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, в ході проведеного дослідження встановлено, що оцінка паливно-мастильних матеріалів є важливою передумовою організації бухгалтерського обліку виробничих матеріалів на багатьох підприємствах, адже вона впливає на точність фінансових результатів.

Паливо і мастильні матеріали є специфічною статтею витрат при експлуатації автомобільного транспорту, яка має суттєву питому вагу в загальній сумі витрат підприємства, оскільки вартість палива на сьогодні постійно зростає. Тому повна, достовірна та своєчасна інформація про наявність та рух паливно-мастильних матеріалів, яку може надати бухгалтерський облік є досить важливою для ефективного управління підприємством. Нормативно-правове регулювання переважно упорядковує положення щодо ціноутворення на паливно-мастильні матеріали, а також їх нормування в процесі використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання, проте як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку вони не розглядаються.

Облік витрачання паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі подорожніх листів, що є основний підтверджуючим документом і в питаннях ефективності використання паливно-мастильних матеріалів підприємства, і у податкових спорах відносно правомірності визнання витрат для цілей оподаткування прибутку.

З метою забезпечення ефективного господарювання та раціонального використання матеріально-сировинної бази підприємства важливим є правильний

вибір методу оцінки списання паливно-мастильних матеріалів. Фактично оцінювання паливно-мастильних матеріалів є основою для визначення собівартості та ціни виробленої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, для створення яких такі матеріали використовуються.

Практика, поширена в розвинутих країнах, показує, що вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо паливно-мастильні матеріали залишаються для власних потреб (у тому числі виготовлення продукції, надання послуг), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то – ринкова.

При відображенні списання паливно-мастильних матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку слід керуватися нормами податкового законодавства, відповідно до якого витрати паливно-мастильних матеріалів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку таких витрат, при цьому витрати класифікуються залежно від використання паливно-мастильних матеріалів (загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут).

Список використаних літературних джерел:

1. Консенсус-прогноз цен на бензин и дизельное топливо Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://forbes.ua/business/1344533-konsensus-prognoz-cen-na-benzin-i-dizelnoe-toplivo>

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів / Суков Г.С. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2 (32). – С. 187-195.

4. Чумак О.В. О проблеме учета и контроля запасов промышленного предприятия / О.В. Чумак // Логистика проблемы и решения международный научно-практический журнал. – 2007. – № 1. – С. 78-79.

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

Стаття надійшла до редакції 22.11.2012 р.