

Облік і оподаткування

УДК 657.1:658.7.011.1

**Фесун Ирина Юріївна**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування  
Хмельницький національний університет*

**Фесун Ирина Юрьевна**

*кандидат экономических наук,  
доцент кафедры учета, аудита и налогообложения  
Хмельницкий национальный университет*

**Fesun Iryna**

*PhD in Economics,  
Associate Professor of Accounting, Auditing and Taxation  
Khmelnyskyi National University*

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ  
ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ НА ЕКСПЛУАТАЦІЮ  
АВТОТРАНСПОРТУ**

**ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ  
КАК ИНСТРУМЕНТ ОПТИМИЗАЦИИ РАСХОДОВ НА  
ЭКСПЛУАТАЦИЮ АВТОТРАНСПОРТА**

**ORGANIZATION OF FUEL ACCOUNTING AS AN INSTRUMENT OF  
OPTIMIZATION OF COSTS FOR USING OF MOTOR TRANSPORT**

*Анотація.* Величина витрат на експлуатацію автотранспорту перебуває у прямій залежності від кількості й якості паливно-мастильних матеріалів, а також від їх вартісної оцінки. Остання суттєвим чином залежить від цін, що складаються на ринку паливно-енергетичних ресурсів, та політики підприємства у сфері матеріально-технічного

забезпечення, яка закладається в основу організації обліку паливно-мастильних матеріалів як об'єкта обліку, витрат та управлінського впливу.

Розглядаючи організацію обліку як комплекс заходів з організації роботи облікового апарату та організації процесу ведення обліку та складання звітності, встановлено домінуючий вплив техніко-методичних особливостей бухгалтерського обліку на формування важелів управлінського впливу. Складено порівняльну таблицю найбільш поширених у господарській практиці способів закупівлі паливно-мастильних матеріалів та визначено ключові реквізити, що впливають на формування економічних показників документального супроводу господарських операцій. До базових способів придбання пального віднесено: готівкове придбання (має досить обмежену сферу використання) та безготівкові закупівлі з використанням: відомостей на відпуск нафтопродуктів, талонів, скретч-карток і паливних смарт-карток. Розкрито специфіку побудови облікових номенклатур на етапі первинного та поточного обліку за кожним із зазначених способів. Встановлено ключові проблеми, які ускладнюють раціональну організацію обліку паливно-мастильних матеріалів на практиці: нормативні прогалини у сфері регулювання документального забезпечення записів в бухгалтерському обліку; нечіткість (або й недооцінка) значимості договірного врегулювання моменту та умов переходу права власності на паливо; нестача практичного досвіду застосування професійних суджень при кваліфікації об'єктів обліку за операціями безготівкових поставок пального.

За результатами критичного аналізу способів закупівлі паливно-мастильних матеріалів зроблено висновок про доцільність практичного вибору на користь одного із них (або комбінації) на основі оцінки їх економічності.

**Ключові слова:** нафтопродукти, облікові номенклатури, паливно-мастильні матеріали, паливо, скретч-картки, смарт-картки, талони.

**Анотація.** *Размер затрат на эксплуатацию автотранспорта находится в прямой зависимости от количества и качества горюче-смазочных материалов, а также от их стоимостной оценки. Последняя существенным образом зависит от цен, складывающихся на рынке топливно-энергетических ресурсов, и политики предприятия в области материально-технического снабжения, которая закладывается в основу организации учета горюче-смазочных материалов как объекта учета, расходов и управленческого воздействия.*

*Рассматривая организацию учета как комплекс мероприятий по организации работы учетного аппарата, а также организации процесса ведения учета и составления отчетности, установлено доминирующее влияние технико-методических особенностей бухгалтерского учета на формирование рычагов управленческого воздействия. Составлена сравнительная таблица наиболее распространенных в хозяйственной практике способов закупки горюче-смазочных материалов и определены ключевые реквизиты, влияющие на формирование экономических показателей документального сопровождения хозяйственных операций. К базовым способам приобретения топлива отнесены: наличное приобретение (имеет весьма ограниченную сферу использования) и безналичные закупки с использованием: ведомостей на отпуск нефтепродуктов, талонов, скретч-карт и топливных смарт-карт. Раскрыта специфика построения учетных номенклатур на этапе первичного и текущего учета по каждому из указанных способов. Установлено ключевые проблемы, которые затрудняют рациональную организацию учета горюче-смазочных материалов на практике: нормативные пробелы в сфере регулирования документального*

*обеспечения записей в бухгалтерском учете; нечеткость (или недооценка) значимости договорного урегулирования момента и условий перехода прав собственности на топливо; недостаток практического опыта применения профессиональных суждений при квалификации объектов учета по операциям безналичных поставок топлива.*

*По результатам критического анализа способов закупки горюче-смазочных материалов сделан вывод о целесообразности практического выбора в пользу одного из них (или комбинации) на основе оценки их экономичности.*

**Ключевые слова:** *нефтепродукты, учетные номенклатуры, горюче-смазочные материалы, топливо, скретч-карты, смарт-карты, талоны.*

**Summary.** *Costs of using motor transport is directly related to the quantity and quality of fuel and lubricants and their valuation. The latter depends significantly on the prices generated in the fuel and energy market and the logistics policy of the enterprise, which is the basis for the organization of accounting for fuel and lubricants as an object of accounting, costs and management impact.*

*Considering the organization of accounting as a set of measures to organize the work of the accounting staff and the organization of the process of accounting and reporting, the dominant influence of technical and methodological features of accounting on the formation of levers of management influence. In the article we have compiled a comparative table of the most common in economic practice methods of purchasing fuels and lubricants and identified key details that affect the formation of economic indicators of documentary support of business transactions. The basic methods of purchasing fuel include: cash purchase (has a very limited scope) and non-cash purchases using: list on the sale of petroleum products, coupons, scratch cards and fuel smart cards. The specifics of construction of accounting nomenclatures at the*

*stage of primary and current accounting by each of these methods are revealed. The key problems that complicate the rational organization of accounting of fuel and lubricants in practice are identified: regulatory gaps in the regulation of documentary support of records in accounting; vagueness (or underestimation) of the significance of the contractual settlement of the moment and conditions of transfer of ownership of fuel; lack of practical experience in applying professional judgments in the qualification of objects of accounting for non-cash supply of fuels and lubricants.*

*Based on the results of a critical analysis of the methods of purchasing fuels and lubricants, a conclusion was made about the feasibility of a practical choice in favor of one of them (or a combination thereof) based on an assessment of their efficiency.*

**Key words:** *petroleum products, accounting items, fuel and lubricants, fuel, scratch cards, smart cards, coupons.*

**Постановка проблеми.** Витрати на паливно-мастильні матеріали традиційно мають значну питому вагу у складі витрат кожного суб'єкта господарювання, що використовує в своїй діяльності автотранспортні засоби, та відзначаються тенденцією до зростання. З одного боку, це пояснюється невідпинним ростом цін на пальне, навіть незважаючи на номінальне зниження його вартості, яке час від часу ініціюється владними органами. Приміром, за даними рейтингу Global Petrol Prices, у 2019 році Україна належала до країн з найнижчими у Європі цінами на бензин (середньосвітова ціна 1,13, європейська – 1,30, українська – 1,02 долара США за літр), натомість на початок 2020 року ціни на пальне зрівнялися із середніми у світі 1,08 долара США за літр, а на кінець року – були на 14% нижчими від них (0,89 проти середніх 1,04 долара США за літр) [7]. Водночас вартість паливно-мастильних матеріалів характеризується високим податковим компонентом, що сягає 40% роздрібної ціни, а в

майбутньому – з огляду на зміст Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (щодо рівня оподаткування підакцизних товарів) – має усі перспективи для подальшого нарощування. З другого боку, можливості зниження обсягів споживання палива на практиці часто обмежуються не тільки технічним станом та розмірами автопарку, але й нормативними показниками, що закріплені офіційними документами (наприклад, наказом колишнього Міністерства транспорту від 10.02.1998 р. № 43) та внутрішніми регламентами підприємств і організацій. Останні зазвичай є навіть більш жорсткими, оскільки націлені на підвищення ефективності використання паливо-мастильних матеріалів внаслідок найповнішого врахування транспортних і дорожніх умов перевезень.

У цих умовах зростає роль бухгалтерського обліку, котрий розглядається одночасно як інформаційна основа управління витратами на паливно-мастильні матеріали та інструмент такого управління в контексті забезпечення економічної безпеки суб'єкта господарювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості бухгалтерського обліку палива розглядаються малочисельною плеядою сучасних науковців (зокрема К. Безверхим [1], М. Коріньком, О. Чумаком), та значно ширшою – практиків з питань комерційного та бюджетного обліку (наприклад, М. Ковенко, Ю. Крот [4], О. Січем, Ю. Товстопятом [8], К. Шестаковою). Попри це, дослідження взаємозв'язку організації обліку паливно-мастильних матеріалів з ефективністю витрат на експлуатацію автотранспорту в літературі практично не представлені. Тим паче, з урахуванням сучасних економічних реалій та специфіки поточного етапу модернізації бухгалтерського обліку та звітності в різних секторах вітчизняної економіки.

**Формулювання цілей статті.** Розглядаючи організацію обліку паливно-мастильних матеріалів як комплекс взаємно пов'язаних методичного, технічного й організаційного етапів, ми схильні вважати, що

формування важелів управлінського впливу пов'язане, насамперед, із техніко-методичними особливостями бухгалтерського обліку. Натомість власне організаційний етап обмежується організацією роботи облікового апарату (управління обліковим процесом) та не впливає на величину експлуатаційних витрат. Відтак, мета статті полягає в обґрунтуванні елементів організації обліку паливно-мастильних матеріалів, орієнтованої на оптимізацію автотранспортних експлуатаційних витрат.

**Виклад основного матеріалу.** Зміст господарської діяльності конкретного економічного суб'єкта детермінує сукупність об'єктів, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку та складають сукупність облікових номенклатур. Остання потребує впорядкування окремо для кожного технологічного етапу бухгалтерського обліку. По суті, організація облікових номенклатур за операціями з паливно-мастильними матеріалами значною мірою залежить від способів їх придбання та порядку розрахунків із АЗС (табл. 1).

Придбання паливно-мастильних матеріалів для службових автомобілів за готівку на практиці використовується не часто з огляду на обмеження сфери використання готівкових розрахунків і активне впровадження в усіх секторах економіки карткових продуктів (зарплатних проектів та корпоративних карток). Проте все ж у виняткових випадках до нього вдаються. В такому разі формування облікових номенклатур базується на вимогах Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 [6], які передбачають обов'язкову фіксацію відомостей про господарську операцію (ціна, кількість, вартість і найменування палива) у первинних документах. Документальним підтвердженням наразі виступають фіскальні чеки АЗС, шляхові листи (за формою, що затверджена внутрішніми документами суб'єкта обліку), звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.

**Порівняльна характеристика способів придбання паливно-мастильних матеріалів**

Спосіб придбання	Ціна одиниці пального	Кількість пального	Об'єкти обліку
Готівковий розрахунок	Змінна	Змінна	Паливно-мастильні матеріали
Безготівковий розрахунок			
Відомості на відпуск нафтопродуктів	Змінна	Змінна	Паливно-мастильні матеріали
Паливні талони	Зафіксована на момент придбання талонів	Змінна*	Талони, паливно-мастильні матеріали
Скретч-картки	Зафіксована на момент придбання скретч-картки	Змінна	Паливно-мастильні матеріали
Смарт-картки:			
а) гривневі	Змінна	Змінна	Смарт-картки, паливно-мастильні матеріали
б) літрові	Зафіксована на момент придбання смарт-картки	Змінна	
Примітка: * при відсутності обмежень на кількість пального, яке може бути отримане на певній АЗС в будь-який момент, вона складається з стандартних номіналів (10 л, 20 л, 50 л тощо)			

*Джерело:* розробка автора

Принадгдно зауважимо, що оновлена редакція згаданого вище Положення [6] припускає рiзномтлумачення моменту складання первинних документiв. Якщо до 2017 р. iснувала однозначна вимога про складання первинних документiв у момент здiйснення господарської операції або вiдразу пiсля її завершення, то сьогодні часова визначенiсть окреслена лише нормами статті 9 роздiлу III «Органiзація та ведення бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік та фiнансову звітнiсть» вiд 16.07.1999 р. № 996-XIV. Вони закрiплюють:

- по-перше, прив'язку перiоду складання облікових регiстрiв (а отже, й вихiдних первинних документiв) до звітного перiоду, в якому вони були здiйсненi господарські операції (п. 5);



- по-друге, відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність даних про господарські операції (п. 8).

Як впливає із зазначеного, дата складання первинного документа може варіюватися у межах звітного періоду, на яку припадає господарська операція. У випадку з готівковим придбанням палива дана норма є підґрунтям для застосування професійних суджень. З одного боку, разові (несистематичні) закупівлі пального за готівку об'єктивно повинні оформлятися первинними документами, складеними на дату здійснення таких операцій (адже коливання цін на нафтопродукти навіть у послідовні дні тижня може суттєво спотворити первісну оцінку запасів). З іншого боку, систематичні закупівлі паливно-мастильних матеріалів готівковим способом з урахуванням діючих правових норм можуть оформлятися так званими «зведеними» первинними документами, які формуються щоденно на підставі даних касових апаратів, грошових чеків тощо. Більше того, господарська практика свідчить про поширеність ситуацій проведення в бухгалтерському обліку операцій з отримання-списання паливно-мастильних матеріалів за видатковими реєстрами АЗС (без отримання касових чеків). На нашу думку, такий підхід є ризиковим та створює прецедент як для маніпуляцій з обліковими даними, так і для наступного застосування санкцій (за умов непереконливості аргументів про цільове використання палива) або ж необхідності обліку додаткових благ та податкових зобов'язань із ПДВ з умовного продажу паливно-мастильних матеріалів працівникам.

Виняток із загальних правил становитиме ситуація, коли первинні документи на пальне, отримане уповноваженим представником підприємства – власника транспортних засобів, не витребувані у постачальника на дату складання звітності. За цих умов правомірним є оприбуткування (і подальше списання) пального на підставі внутрішнього

первинного документа, складеного матеріально-відповідальною посадовою особою підприємства (наприклад, акта про приймання палива).

Підготовка переліку облікових номенклатур за операціями з безготівкового придбання паливно-мастильних матеріалів має враховувати договірний характер відповідних відносин. Саме договір визначає істотні умови співпраці між сторонами в процесі купівлі-продажу палива: від аналітики за видами паливно-мастильних матеріалів, порядку розрахунків, до моменту переходу права власності на паливо від продавця до покупця. Базова концепція нарахування, яка використовується в бухгалтерському обліку, передбачає перехід права власності за фактом передачі активів (ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності, управління та контролю над ними). Проте цивільне та господарське законодавство дозволяють визначати в договорі інший порядок переходу права власності, наприклад в момент оплати. В таких випадках пріоритетними вважаються погоджені сторонами договірні положення, а паливо до моменту його фактичної поставки споживачам зараховується на баланс останніх і одночасно обліковується на відповідальному зберіганні продавця. Більше того, з метою практичної реалізації концепцій бережливості та обачності у договорах доречно встановлювати добові та місячні ліміти отримання пального.

Відомості на відпуск нафтопродуктів є чи не найменш затребуваною на сьогодні формою придбання паливно-мастильних матеріалів за безготівковим розрахунком. Відповідно до Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів від 20.05.2008 р. № 281/171/578/155 такі відомості готуються АЗС на підставі договорів, укладених із споживачами [3]. Фактичний відпуск палива у відомостях засвідчується підписами оператора АЗС та отримувача й не передбачає необхідності видачі касових чеків. Одночасно документальним підтвердженням стану розрахунків за

паливно-мастильні матеріали є зведені рахунки, які виставляються споживачам не рідше одного разу на місяць. Реквізитами облікових номенклатур, які потребують облікового відображення в носіях первинного обліку, виступають індивідуальні ціни, кількість, загальна вартість відпущених нафтопродуктів за об'єктами аналітичного обліку (видами пального, марками тощо).

Як готівковий, так і безготівковий за відомостями способи придбання паливно-мастильних матеріалів мають обмежене використання в управлінні витратами, оскільки припускають придбання пального за спотовими цінами, що склалися на ринку у даний момент. Значно перспективнішим бачиться спосіб із використанням паливних талонів, які придбаються споживачем за фіксованою ціною і можуть бути пред'явлені до виконання (отримання фіксованої кількості визначених нафтопродуктів) у будь-який момент часу.

Етимологічно талони відповідають загальній назві паперових документів різного призначення та позначають, як правило, відокремлену від цілого частину об'єкта. Проблемним моментом організації обліку в даному випадку є кваліфікація талонів як об'єкта бухгалтерського обліку. Йдеться про те, що талони не є платіжними або розрахунковими документами за змістом, але формально засвідчують право пред'явника на отримання посвідчених ними і раніше оплачених матеріальних цінностей. За визначенням Інструкції про порядок обліку нафтопродуктів, талони на пальне реалізуються постачальниками за відпускними цінами на обумовлені номінали нафтопродуктів. Причому реквізити-ознаки складають найменування і марки нафтопродуктів, позначені на талонах, а реквізити-підстави – фіксовані відпускні ціни та кількість палива. Відтак, у професійних колах існує щонайменше два протилежних підходи до організації обліку талонів.

Базисний підхід не передбачає відокремленого відображення останніх на рахунках бухгалтерського обліку. Причому, виходячи з Правил роздрібної торгівлі нафтопродуктами (Постанова Кабінету міністрів України від 20.12.1997 р. № 1442), господарська операція з придбання паливних талонів кваліфікується як надходження палива на умовах безготівкової попередньої оплати. Водночас Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку містить вказівку про необхідність урахування талонів на субрахунку «Паливо», відкритому до синтетичного рахунка «Виробничі запаси». Тобто визнання палива відбувається за датою набуття права власності на нього (придбання талонів), незважаючи на його фізичне зберігання у постачальника до моменту заправки транспортних засобів пред'явника талонів. Безумовно, такий підхід потребує відокремленої організації обліку палива у місцях зберігання самого підприємства та палива, посвідченого талонами, що перебуває на відповідальному зберіганні постачальника. Також варто відзначити можливість договірною врегулювання моменту переходу права власності за талонами, що визначатиме:

- або необхідність оформлення єдиної видаткової накладної на увесь обсяг паливно-мастильних матеріалів, посвідчених придбаними талонами (якщо право власності переходить в момент отримання талонів);
- або складання окремих видаткових накладних за кожним фактом передачі палива (якщо право власності переходить до покупця у моменти фактичної заправки транспортних засобів). По суті, цей варіант ставить під сумнів методологічну правильність відображення паливних талонів у складі виробничих запасів покупця на дату їх придбання.

Альтернативний підхід передбачає кваліфікацію паливних талонів як грошових документів (з подальшим обліком на однойменному субрахунку

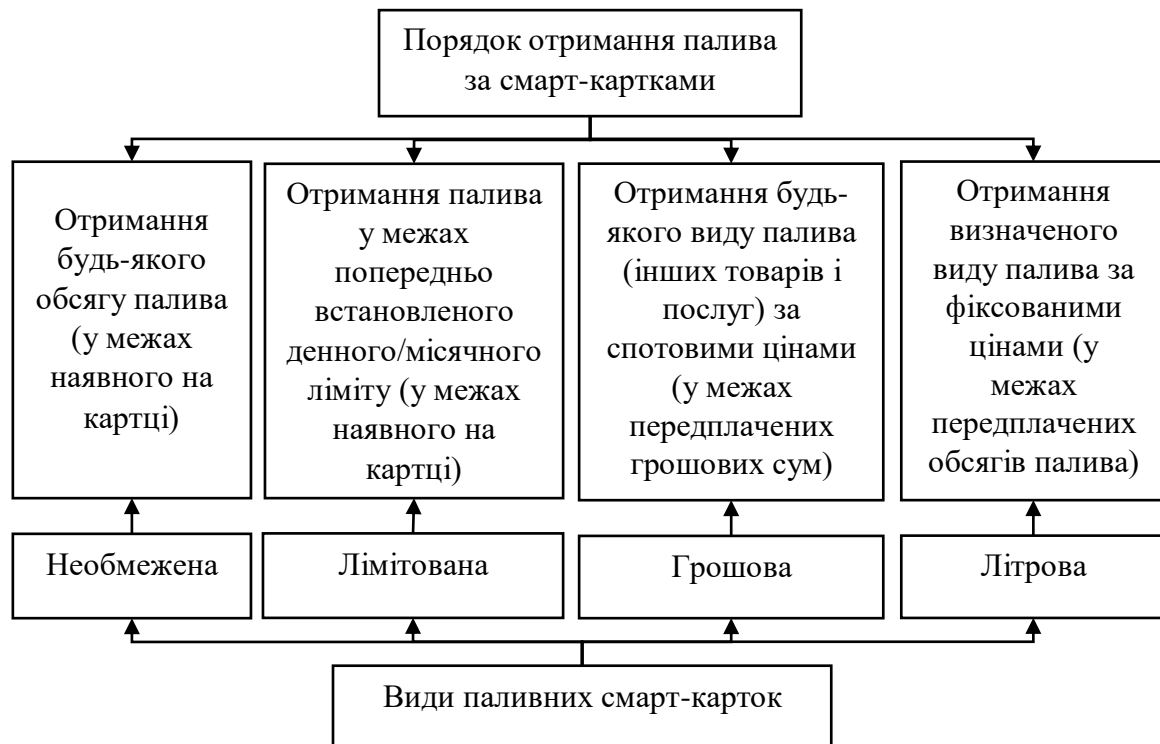
«Грошові документи», відкритому до рахунку «Інші кошти»). Дискусійним моментом при цьому є сутнісна характеристика власне грошових документів, що не врегульована нормативними актами. Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків до складу грошових документів прийнято зараховувати документи, що мають вартісну оцінку та зберігаються у касі підприємства [2]. Тобто обґрунтованість відповідної кваліфікації визначається на підставі професійного судження. Щоправда, для суб'єктів державного сектору можливість альтернативного підходу до обліку паливних талонів практично нівельована Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ від 02.04.2014 р. № 372 внаслідок імперативного виключення зі складу грошових документів оплачених талонів на бензин, мазут, харчування.

Незалежно від обраного варіанту ми схильні підтримувати доцільність організації позабалансового обліку паливних талонів на рахунку «Бланки суворого обліку» [8, с. 15], незважаючи на їх неналежність до офіційних переліків, які передбачені діючими законодавчими актами. І ось чому. Талони подібні до бланків суворого обліку не лише за формальними (мають серійний номер, захисні елементи тощо), але й за сутнісними ознаками (якщо такими відповідно до нормативних приписів вважати «бланки документів, що засвідчують ... подію, право» [2]). Тим паче, що організація позабалансового обліку паливних талонів не суперечить правовим нормам у сфері бухгалтерського обліку та звітності і забезпечить можливості як аналітичного зрізу інформації про паливні талони за відповідальними особами, так і управління фінансовими ризиками (зумовленими втратою або невикористанням оплачених талонів).

Паливна скретч-картка – це довірчий документ, який підтверджує право власника картки на одноразове отримання визначеного виду палива на умовах, установлених її емітентом, зокрема: за фіксованою та

оплаченою наперед ціною, в кількості номіналу картки, у визначеній мережі АЗС (або й у мережах АЗС партнерів) у певному регіоні (або по всій країні). Тобто лише формальні відмінності дозволяють відокремити цей спосіб від придбання палива за талонами, тому організація обліку паливно-мастильних матеріалів за скретч-картками має особливості аналогічні до описаних вище.

На відміну від скретч-карток, паливні смарт-картки повинні кваліфікуватися як розрахунковий інструмент. Хоча діючі нормативні акти свідчать про існуючу правову колізію щодо їх визначеності. Так, Інструкція з обліку нафтопродуктів [3] визначає смарт-картку як спеціальний платіжний засіб у вигляді пластикової чи іншого виду картки. Натомість Положенням про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням (постанова НБУ від 05.11.2014 р. № 705) однозначно встановлено, що паливні картки «не належать до платіжних і призначені для фіксування в електронному вигляді заборгованості емітента перед користувачем цих засобів за попередньо оплаченими товарами (послугами)» [5]. На нашу думку, смарт-картка є швидше розрахунковим засобом з обмеженою сферою використання, що забезпечує отримання попередньо оплаченого пального ідентифікованим покупцем (пред'явником) у обумовленому договором та видом картки порядку (рис. 1).



**Рис. 1. Види паливних смарт-карток**

*Джерело:* узагальнено автором на основі [3]

На нашу думку, принципове значення для організації обліку в даному випадку має спосіб фіксації цін на паливо та момент переходу права власності на об'єкт купівлі-продажу. Якщо йдеться про літрові паливні картки, на яких депонується визначений обсяг палива за фіксованою на момент оплати ціною, то вочевидь право власності на таке паливо переходить до покупця на дату оплати, як у випадку з паливними талонами або скретч-картками (та потребує належної організації аналітичного обліку палива на відповідальному зберіганні постачальника та за матеріально-відповідальними особами покупця). Натомість використання гривневих смарт-карток унеможлиблює визнання активів на дату оплати вартості картки, оскільки існують невизначеність як щодо виду активів, так і щодо їх вартісної оцінки. Тому момент визнання паливно-мастильних матеріалів зміщується до дати фактичної поставки за цінами, які склалися на спотовому ринку. До цього моменту об'єктом обліку

виступають винятково розрахункові операції (за виданими авансами) між покупцем та постачальником палива.

Окремим «вузьким» моментом в обґрунтуванні облікових номенклатур за операціями з паливними смарт-картками є кваліфікація речової картки як самостійного об'єкта обліку (на відміну від талонів, які не підлягають балансовому обліку). В науково-практичних колах із цього питання відсутня єдність, хоча спільним є декларування необхідності балансового обліку карток. Однак ми схильні вважати, що у вирішенні цього питання все ж можуть існувати різні варіанти.

Як відомо, передача паливних смарт-карток традиційно є платною (у вкрай виняткових випадках плата стягується) та передбачає передачу права власності, проте також поширеними є випадки їх передачі у тимчасове користування покупців (за обумовлену плату), коли право власності на картку залишається у її продавця. У першому випадку картку безумовно належить відображати на балансових рахунках бухгалтерського обліку, тоді як у другому – підстав для цього немає.

Набуття права власності на смарт-картку потребує її чіткої ідентифікації в обліку покупця. В її основу пропонуємо закладати умови договору з постачальником палива, тому ми не схильні підтримувати наукові позиції щодо безальтернативного подання паливних карток у складі тих чи інших груп активів [4, с. 36–37; 1, с. 18–20]. Якщо договір укладено на термін, що не перевищує один рік (або операційний цикл підприємства-замовника), картку належить визнавати у складі запасів, наприклад малоцінних і швидкозношуваних предметів або інших виробничих запасів; якщо ж договір укладено на більш тривалий термін – у складі малоцінних необоротних матеріальних активів (з подальшим нарахуванням амортизації відповідно до облікової політики підприємства-замовника).



Натомість паливні смарт-картки, отримані в тимчасове користування на договірних умовах відповідального зберігання, належить враховувати в позабалансовому обліку на рахунку «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». При цьому умови договору можуть передбачати внесення заставної вартості таких карток, котра, на нашу думку, повинна кваліфікуватися як депозитна сума, отримана (передана) у тимчасове розпорядження та належна поверненню її надавачеві по закінченню строку дії договору. Відтак, її віднесення на фактичні витрати замовника вважаємо неприпустимим [4, с. 37–38].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, сьогодні у арсеналі підприємств, господарська діяльність яких пов'язана з використанням транспортних засобів, є чимало способів їх забезпечення енергетичними ресурсами. А конкретний вибір на користь одного із них (або їх комбінації) повинен базуватися на аналізі співвідношення витрат і вигод: в умовах зростання цін на паливо доречно обирати поставки за талонами, скретч- та літровими смарт-картками; за необхідності закупівлі змінної номенклатури паливно-мастильних матеріалів і послуг – гривневі смарт-картки; найвищу мобільність та можливість повного (у тому числі дистанційного) контролю витрат забезпечують паливні смарт-картки. Даний вибір на практиці постає важливим (проте не єдиним) елементом організації обліку та забезпечує впорядкування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку та управління витратами на експлуатацію автотранспорту. При цьому перспективним напрямком подальших досліджень бачиться критичний аналіз інших елементів організації обліку паливно-мастильних матеріалів та обґрунтування методичних елементів облікової політики.

## Література

1. Безверхий К. Деякі питання організації обліку паливно-мастильних матеріалів: розрахунки за паливними картками // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 8. С. 14–21.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій наказ Мін-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text) (дата звернення 30.12.2020).
3. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: спільний наказ Мін-ва палива та енергетики України, Мін-ва економіки України, Мін-ва транспорту та зв'язку України, Держ. ком. України з пит. тех. рег-я та спож. політики від 20.05.2008 № 281/171/578/155. База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text) (дата звернення 30.12.2020).
4. Крот Ю. Талони смарт- та скретч-картки на пальне: що та як правильно застосовувати // Бюджетна бухгалтерія. 2015. № 41. С. 32–39.
5. Положення про порядок емісії електронних платіжних засобів і здійснення операцій з їх використанням: постанова Прав-я НБУ від 05.11.2014 № 705. База даних «Законодавство України» // ВР України. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14#Text) (дата звернення 30.12.2020).
6. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Мін-ва фінансів України від 24.05.1995 № 88. База даних «Законодавство України» // ВР України. URL:

- [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text) (дата звернення 30.12.2020).
7. Рейтинги цін на паливо // GlobalPetrolPrices; Creative Commons Attribution, 2020. URL: [www.globalpetrolprices.com/gasoline\\_prices](http://www.globalpetrolprices.com/gasoline_prices) (дата звернення 30.12.2020).
8. Товстопят Ю. Паливо за талонами: нюанси використання схеми // Бухгалтер 911. 2018. № 16. С. 14-16.

### References

1. Bezverkhyj K. Dejaki pytannja orghanizaciji obliku palyvno-mastylnykh materialiv: rozrakhunky za palyvnymy kartkamy // Bukhghaltersjkyj oblik i audyt. 2012. # 8. S. 14–21.
2. Instrukcija pro zastosuvannja Planu rakhunkiv bukhghaltersjkogho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazanj i ghospodarsjkykh operacij pidpryjemstv i orghanizacij nakaz Min-va finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 # 291. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» // VR Ukrainy. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text) (data zvernennja 30.12.2020).
3. Instrukcija pro porjadok pryjmannja, transportuvannja, zberighannja, vidpusku ta obliku nafty i naftoproduktiv na pidpryjemstvakh i orghanizacijakh Ukrainy: spilnyj nakaz Min-va palyva ta energhetyky Ukrainy, Min-va ekonomiky Ukrainy, Min-va transportu ta zv'jazku Ukrainy, Derzh. kom. Ukrainy z pyt. tekhn. reh-jaj ta spozh. polityky vid 20.05.2008 # 281/171/578/155. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» // VR Ukrainy. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text) (data zvernennja 30.12.2020).
4. Krot Ju. Talony smart- ta skretch-kartky na paljne: shho ta jak pravyljno zastosovuvaty // Bjudzhetna bukhghalterija. 2015. # 41. S. 32–39.

5. Polozhennja pro porjadok emisiji elektronnykh platizhnykh zasobiv i zdijsnennja operacij z jikh vykorystannjam: postanova Prav-ja NBU vid 05.11.2014 # 705. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» // VR Ukrainy. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0705500-14#Text) (data zvernennja 30.12.2020).
6. Pro dokumentaljne zabezpechennja zapysiv u bukhghaltersjkomu obliku: nakaz Min-va finansiv Ukrainy vid 24.05.1995 # 88. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» // VR Ukrainy. URL: [www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text) (data zvernennja 30.12.2020).
7. Rejtynghy cin na palyvo // GlobalPetrolPrices; Creative Commons Attribution, 2020. URL: [www.globalpetrolprices.com/gasoline\\_prices](http://www.globalpetrolprices.com/gasoline_prices) (data zvernennja 30.12.2020).
8. Tovstopjat Ju. Palyvo za talonamy: njuansy vykorystannja skhemy // Bukhghalter 911. 2018. # 16. S. 14–16.