

Вікторія СТАНКЕВИЧ, редактор напряму «Бухгалтерський облік та оподаткування»



ВИТРАЧАЄТЕ ПММ НА РОБОТУ СІЛЬГОСПТЕХНІКИ? РІВНЯЄМОСЯ НА НОРМИ

У чому проблема: пально-мастильні матеріали (далі – ПММ) належать до, так би мовити, нормованої категорії запасів. Під час проведення податкової перевірки платників податків контролюючі органи часто порівнюють сформовані витрати на їх списання із затвердженими нормами. Якщо платник податків списував витрати з ПММ у кількості, що перевищує нормативи, на нього можуть чекати негативні наслідки з ПДВ. Стосовно автомобілів особливих питань не має виникати, адже списання пального для них здійснюється за Нормами, затвердженими наказом Мінтрансу від 10.02.98 р. № 43. А як бути із сільськогосподарською технікою, адже вона не є автотранспортом? Спеціального нормативного акта, у якому було б встановлено норми витрат дизпалива та мастил на сільгосптехніку, в Україні не затверджено.

Із цієї статті ви дізнаєтеся: якими нормами витрат можна керуватись, списуючи ПММ на роботу сільгосптехніки.

Загальні принципи унормованого підходу до списання ПММ

Нормування витрат ПММ – це встановлення допустимої межі їх використання в певних умовах експлуатації для конкретної моделі механічного засобу. Сама ідея нормування витрат ПММ досить альтруїстична – у масштабах країни вона передбачає запровадження режиму економії та раціонального використання нафтопродуктів кожним суб'єктом господарювання (далі – СГ) та зменшення надмірного використання пального автотранспортом (див. Підсумковий звіт за проектом ClimaEast «Розробка національної транспортної політики щодо регулювання викидів CO₂ та споживання енергії дорожнім транспортом в Україні», підготовлений на замовлення Мінінфраструктури від 28.10.16 р.).

Однак контроль за дотриманням нормованого підходу до списання ПММ із боку органів ДФС робить це питання для СГ досить важливим та складним: норми ПММ потрібні для підтвердження зв'язку витрат із господарською діяльністю, а отже – для обґрунтування права підприємства відображати податковий кредит із ПДВ. І в разі виявлення наднормативних витрат палива платники податків повинні зменшити відобра-

жений під час придбання ПММ податковий кредит шляхом нарахування податкових зобов'язань на суму наднормативних витрат ПММ. База оподаткування визначається виходячи з вартості придбання ПММ (п. 189.1, 198.5 Податкового кодексу, далі – ПК).

На необхідність нормування витрат ПММ звертають увагу фахівці Мінінфраструктури (див. листи від 17.02.14 р. № 1545/25/10-14; від 03.02.15 р. № 1186/25/10-15, від 21.02.17 р. № 1441/18/10-17) та фіскали (див. лист ДФС від 09.06.15 р. № 11999/6/99-99-19-01-01-15).

З тим, що для списання палива підприємство має розробити внутрішні документи, які встановлюватимуть норми його витрат з урахуванням технічних характеристик автомобілів, експлуатаційних норм та інших факторів, погоджуються й суди (див., наприклад, ухвали ВАСУ від 16.02.16 р. № К/800/49593/15 та від 13.04.16 р. № К/800/64715/13, постанову ВСУ від 03.04.18 р. № 817/1429/16 (К/9901/3533/17)).

Якщо такі норми затверджено, а витрачання палива підтверджено відповідними первинними документами, то вважається, що паливо використане в господарстві.

Тому, щоб мінімізувати ризик претензій із боку контролюючих органів, підприємства (насамперед, платники ПДВ) мають унормувати власні витрати ПММ.

GPS-контроль витрати палива: чи можна не зважати на нормативи

Сьогодні значна кількість сільгосппідприємств запровадили прогресивну систему контролю транспорту – GPS/GPRS. Ця система містить три складові.

- GPS-трекер. Це технічний пристрій, який установлюється на транспортний засіб і відстежує його рух: місце перебування в кожний конкретний момент часу на карті, маршрут руху, стоянки, пробіг, визначає швидкість руху, час у дорозі тощо;
- датчик палива. Це також технічний пристрій, який установлюється у паливний бак транспортного засобу й вимірює рівень пального;
- комп'ютерна програма, встановлена на комп'ютері підприємства. Програма обробляє інформацію, отриману від GPS-трекера і датчика палива. За допомогою програми на екрані монітора можна, зокрема, побачити на карті різноманітні аспекти роботи транспортних засобів – маршрут, зупинки, витрати палива тощо. За допомогою програми формуються різноманітні звіти – про залишки палива в баках на початок, кінець певного періоду (приміром, дня, місяця тощо), про витрати палива, про маршрут руху тощо.

Але слід мати на увазі, що точність вимірювання руху пального датчиком становить $\pm 2\%$. А, приміром, паливно-роздавальної колонки на АЗС – $\pm 0,25\%$. Адже датчик пального є індикативним пристроєм (показує орієнтовні показники), а колонка – метрологічним (показує точні дані з допустимою похибкою). Тобто, якщо, наприклад, за даними колонки в бак сільгосптехніки заправили 250 л, то система GPS/GPRS може показати від 245 л до 255 л. Щоб урахувати всі відхилення, кількість пального, яку слід списати на витрати, визначають так: залишок на кінець попереднього дня за даними системи GPS плюс кількість заправленого пального за даними колонки АЗС мінус залишок на кінець дня за даними системи GPS.

Зрозуміло, що така система, хоч і має деяку по-

хибку з технічної точки зору, значно ефективніша з позиції контролю за фактичними витратами пального, ніж принцип нормування ПММ, що виглядає на цьому фоні як анахронізм.

Тож постає цілком логічне запитання: чи не встановлювати в разі застосування на підприємстві системи GPS-контролю норми витрат ПММ, а пальне списувати лише за фактичними витратами? На сьогодні коментарів держорганів щодо цього немає. Погляди різних аналітиків кардинально різняться. Здоровий глузд наводить на думку, що можна. Тож кожен бухгалтер тут має керуватися власним професійним судженням. Та, зважаючи на усталену позицію контролерів, аби не мати зайвого клопоту під час перевірок, обережний і завбачливий підхід – це, все ж таки, визначити та затвердити наказом керівництва норми списання палива (хоча б власно розроблені, але про це – далі).

Де взяти нормативи для сільгоспмашин та техніки

Сьогодні немає жодного нормативно-правового акта, який би регламентував норми витрати палива для тракторів та іншої сільгосптехніки. Однак це не означає, що можна списувати ПММ у будь-якій кількості без документального обґрунтування. Далі пропонуємо вам варіанти розв'язання цього питання.

Перший варіант

Сільгосппідприємства у своїй роботі можуть частково (для тракторів) застосовувати **ДБН В.2.8-12-2000** «Типові норми витрат пального і змащувальних матеріалів для експлуатації техніки в будівництві», затверджені наказом Держбуду від 12.01.2000 р. № 9, та **Норми витрат паливно-мастильних матеріалів на роботу дорожньо-будівельних та спеціальних машин**, затверджені наказом корпорації Укравтодор від 14.08.96 р. № 156.

Другий варіант

В Україні створено науково-дослідний інститут, що проводить державну політику у сфері нормативів для підвищення продуктивності агропромислового виробництва й забезпечення ефективного використання ресурсного потенціалу. Це Український науково-дослідний інститут продуктивності агропромислового комплексу Мінагро-

політики та обласні науково-дослідні центри продуктивності АПК. Їх адреси можна знайти на сайті НДІ – <http://www.uapp.kiev.ua> (див. постанову КМУ від 01.07.02 р. № 873). Одним із завдань їх діяльності є створення та апробація нормативів ПММ у сільському господарстві.

НДІ «Укراгропромпродуктивність» видає відповідні **науково-методичні та науково-практичні збірники норм**. Серед них, зокрема:

- Методичні положення та норми продуктивності і витрат палива на внесенні добрив, захисті сільськогосподарських культур (2017 рік);
- Методичні положення та норми продуктивності й витрати електроенергії і палива на зрошенні сільськогосподарських культур (2015 рік);
- Методичні положення та норми продуктивності і витрат палива на збиранні сільськогосподарських культур (2014 рік);
- Методичні положення та норми продуктивності і витрат палива на обробіток ґрунту (2014 рік);
- Методичні положення та норми продуктивності і витрат палива на сівбі, садінні та догляді за посівами (2014 рік) тощо.

Придбати нормативні видання можна в зональних та регіональних Центрах продуктивності.

Якщо збірники не містять норм витрат ПММ для сільгосптехніки, яка використовується підприємством, або для робіт, що ним виконуються, можна **замовити розробку індивідуальних базових норм**. **Важливо:** такі розроблені норми мають силу лише для конкретного підприємства. Запозичити їх у підприємства, що вже отримало в НДІ ПАК норму на такий самий автомобіль/сільгоспмашину, не можна.

Третій варіант

Підприємствам, які не мають змоги замовити розробку норм витрат ПММ і яким не підходять запропоновані збірники норм, не забороняється до вирішення цього питання на законодавчому рівні **самостійно розробляти** та впроваджувати індивідуальні норми витрат ПММ для кожного виду сільгосптехніки, що використовується, за допомогою хронометражних спостережень.

Незалежно від походження норм витрат (взяті з нормативів, методичних збірників чи розроблені НДІ ПАК або самостійно підприємством), факт їх застосування слід оформити окремим розпорядчим документом підприємства.



Чи можна застосовувати норми витрат ПММ, визначені виробником сільгосптехніки?

Ми не радимо застосовувати норми витрат ПММ, зазначені в технічній документації:

- по-перше, таку можливість нормативними документами не передбачено;
- по-друге, заявлені виробником дані отримано під час сертифікаційних випробувань, що проводяться за умов, яких зазвичай не дотримуються в повсякденній експлуатації (температурний режим, покриття доріг, кількість зупинок тощо).

Бухгалтерський облік

ПММ списуються за фактичною вартістю палива, витраченого у процесі експлуатації техніки, але з урахуванням норм витрат. Тобто під час списання ПММ у бухгалтерію порівнюють нормативну та фактичну витрату палива.

Залежно від напрямку використання сільгосптехніки списання ПММ у межах установлених норм здійснюється із кредиту субрахунка **203** «Паливо» у дебет рахунків:

- **23** «Виробництво» – у разі використання техніки у виробництві продукції з віднесенням витрат на конкретний вид продукції;

- **91** «Загальновиробничі витрати» – у разі списання ПММ, які використовуються сільгосптехнікою в загальновиробничих цілях.

Щодо понаднормативних витрат палива, то відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» вони можуть включатися до складу собівартості реалізації товарів (робіт, послуг).

Виділення наднормативних витрат в окрему групу пояснюється тим, що за принципом обачності в бухгалтерію мають застосовуватися такі методи оцінки, що запобігають завищенню вартості активів (у т. ч. запасів) підприємства (п. 6 розд. III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звіт-

ності»). Відповідно, до складу виробничої собівартості включаються лише ті витрати, які передбачені нормами та технологією виробництва (у межах установлених норм і нормативів). А ось наднормативні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) є витратами звітного періоду і мають бути віднесені на собівартість не виготовленої, а реалізованої продукції (п. 11 П(С)БО 16).

Причому наднормативні витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг **(за рішенням керівника підприємства!)** лише в разі, якщо вони не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання (див. лист Мінфіну від 15.04.05 р. № 31-04220-20-17/6687).

Тому якщо фактична витрата перевищує норму, підприємству слід з'ясувати, чому це сталося: через несправність відповідних систем техніки чи через нецільове використання палива.

Вартість ПММ, використаних понад установлені норми з обґрунтованих причин, списується в обліку за кредитом рахунка **203** та дебетом рахунка **90** «Собівартість реалізації».

Понаднормативні витрати, пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням, відносяться до складу інших витрат операційної діяльності та списуються в обліку Дт **947** «Нестачі та втрати від псування цінностей» – Кт **203**.

Рішення про причини та компенсацію перевитрати палива (за рахунок водіїв, інших працівників чи третьої сторони, з вини якої виникла перевитрата) приймає керівник підприємства.

Якщо перевитрата палива виникла не з вини працівника, то підстав для утримання наднормативних витрат із нього немає. У такому разі перевитрата, що виникла з об'єктивних причин (складні погодні умови, технічний стан техніки та ін.), має бути підтверджена документально, наприклад актом про технічний стан відповідної сільгосптехніки з висновками комісії, у якому зазначено причину перевитрати та фактичну витрату палива.

Якщо буде доведено, що перевитрата сталася з вини працівника, то підприємство може стягнути з нього вартість палива, наприклад утримати вартість із його зарплати. Водночас рекомендуємо оформити документи, що підтверджують

провину працівника: пояснювальна записка працівника та його заява на утримання цієї суми, а також відповідний розпорядчий документ про застосування стягнення з працівника.

А якщо вину працівника в понаднормативному витрачанні ПММ доведено, але підприємство не має наміру стягувати з нього вартість перевитрати палива, то доведеться утримати з таких доходів працівника ПДФО (визначається з урахуванням натурального коефіцієнта (п. 164.5 Податкового кодексу, далі – ПК)) та військовий збір (за ставкою 1,5 %), нараховані на вартість перевитраченого палива. Адже в такому разі вартість бензину вважатиметься додатковим благом, отриманим від роботодавця (пп. 164.2.17 ПК).

Щодо податку на прибуток, то ПК жодних коригувань фінансового результату до оподаткування за операціями списання ПММ не передбачено.

Наостанок додамо, що підставою для списання ПММ на роботу сільгосптехніки є первинні документи.

Зважаючи на специфіку проведення сільгоспробіт, у яких задіяна сільгосптехніка, як документ, що підтверджує факт використання ПММ на їх проведення, та як підставу для їх списання можна використовувати **Обліковий лист тракториста-машиніста** (сільхозучет, форма № 67-Б, затверджена наказом Мінсільгоспу СРСР від 13.12.77 р. № 269-2) та **Подорожній лист трактора** (сільхозучет, форма № 68, затверджена наказом Мінсільгоспу СРСР від 24.11.72 р. № 269-2). Або, керуючись ст. 9 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV та п. 2.4 і 2.7 Положення, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88, самостійно розробити та виготовити форми таких документів. Зокрема, використовувати звіти GPS-контролю. Але такі форми повинні мати всі обов'язкові реквізити. Використання цих типових форм слід зафіксувати в розпорядчому акті (наказі, розпорядженні) керівника підприємства.

На підставі вищезгаданих листів або ж документів, розроблених самостійно, можна визначати витрату ПММ: нормативну (з використанням установленої норми) та фактичну (залишок пального на дату видачі первинного документа плюс заправка та мінус залишок на дату здачі цього документа).

ВИСНОВКИ



1. Використовуючи ПММ, сільгосппідприємство може застосовувати або затверджені норми витрат, або самостійно розроблені та затверджені.
2. У бухгалтерії витрати на ПММ відображаються на рахунках відповідних витрат залежно від напрямку їх використання. Перевитрату палива треба обґрунтувати, з'ясувати її причини і в разі потреби стягнути з винних осіб збитки.
3. Вартість перевитрати палива у бухгалтерії списується: на інші операційні витрати (Дт 947) – якщо це сталося через суб'єктивні чинники, або на собівартість реалізації (Дт 90) – у разі якщо використання ПММ сталося з обґрунтованих причин.
4. Якщо перевитрата палива виникла не з вини працівника, то причину перевитрати треба документально зафіксувати й пояснити. Тоді не треба буде утримувати з доходів працівника вартість «зайвого» палива й обкладати її ПДФО і військовим збором.

Наталія КОРНІЄНКО, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування



ПОДАЄМО ДЕКЛАРАЦІЮ З РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА ВОДУ

Для кого ця стаття: для сільгосппідприємств, які є первинними водокористувачами і повинні звітувати з рентної плати за спеціальне використання води (далі – рентна плата).

Із цієї статті ви дізнаєтеся: хто має подавати декларацію з рентної плати (далі – декларація) та сплачувати рентну плату, який порядок заповнення і подання декларації.

Хто є платником рентної плати

Платниками рентної плати є (п. 255.1 Податкового кодексу, далі – ПК):

- **первинні водокористувачі** – суб'єкти господарювання (далі – СГ), які використовують та/або передають вторинним користувачам воду, отриману шляхом забору з водних об'єктів. До СГ відносяться як юрособи, так і фізособи-підприємці;
- СГ, що використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Первинний водокористувач – це той, хто має водозабірні споруди і відповідне обладнання для

забору води (ч. 3 ст. 42 Водного кодексу, далі – ВК). Первинні водокористувачі можуть провадити діяльність із видобування води тільки на підставі **дозволу на спецводокористування** (далі – дозвіл).

Не повинні отримувати дозвіл, а отже, і сплачувати рентну плату СГ, які використовують **не більше 5 м³ води на добу**, за винятком тієї, яку використовують для виробництва (як складник) напоїв і фасованої питної води.

До відома: платниками рентної плати за воду є також СГ, які видобувають підземні води із свердловин (докладніше про це див. у «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 9, с. 9).