

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»**

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-
МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування
(шифр і назва спеціальності)
освітня програма «Облік і оподаткування»
(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21
Гришук Олександра Вікторівна

(підпис)

Керівник:
к.е.н., доцент
Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» 2025 р.
к.е.н., доцент
Гарант освітньої програми:
Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2025 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку і аудиту

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

« ___ » _____ 2025 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ ГРИЩУК Олександрі Вікторівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами

Керівник роботи: Жураковська Ірина Володимирівна, к.е.н., доцент, затверджені наказом закладу вищої освіти від «27» грудня 2024 року № 481/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 13 грудня 2025 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2022-2024 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ

1.1. Бібліометричний аналіз досліджень з обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами

1.2. Паливо як об'єкт обліку і оподаткування

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ

2.1. Статистичний аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними матеріалами

2.2. Облікове забезпечення торгівлі паливом

2.3. Оподаткування торгівлі паливом

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ

3.1. Впровадження інформаційних технологій для автоматизації обліку пального

3.2. Вдосконалення документування операцій з паливом для прийняття управлінських рішень

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра
2. Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
3. Тематика наукових досліджень у сфері обліку та оподаткування паливно-мастильними матеріалами
4. Класифікація палива
5. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування торгівлі паливом
6. Структурні показники реалізації палива та паливно-мастильних матеріалів у роздрібному товарообороті підприємств
7. Динаміка середніх роздрібних цін на пальне в Україні за 2015–2025 роки
8. Класифікація первинних документів на АЗС та їх взаємозв'язок
9. Макет інтегрованого журналу обліку та контролю паливних операцій АЗС

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
<i>Розділ 1</i>	<i>Жураковська І.В., доцент</i>		
<i>Розділ 2</i>	<i>Жураковська І.В., доцент</i>		
<i>Розділ 3</i>	<i>Жураковська І.В., доцент</i>		
<i>Нормоконтроль</i>	<i>Тлущкевич Н.В., доцент</i>		
<i>Консультант з ЕОМ</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		

7. Дата видачі завдання 19 вересня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Обґрунтування теми</i>	<i>до 19.09.2024 р.</i>	
2	<i>Огляд літератури із досліджуваної проблеми</i>	<i>до 26.12.2024 р.</i>	
3	<i>Розділ 1</i>	<i>до 06.03.2025 р.</i>	
4	<i>Розділ 2</i>	<i>до 26.06.2025 р.</i>	
5	<i>Розділ 3</i>	<i>до 06.11.2025 р.</i>	
6	<i>Висновки</i>	<i>до 18.11.2025 р.</i>	
7	<i>Формування переліку джерел посилання</i>	<i>до 21.11.2025 р.</i>	
8	<i>Формування додатків</i>	<i>до 25.11.2025 р.</i>	
9	<i>Оформлення ілюстративного матеріалу</i>	<i>до 28.11.2025 р.</i>	
10	<i>Нормоконтроль</i>	<i>до 02.12.2025 р.</i>	
12	<i>Інструментальна перевірка на академічний плагіат</i>	<i>до 09.12.2025 р.</i>	
13	<i>Представлення кваліфікаційної роботи до захисту</i>	<i>до 13.12.2025 р.</i>	

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Грищук О.В.) (прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Жураковська І.В.) (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Грищук О.В. Облік і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2025. 89 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі розкрито теоретичні аспекти обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами, проведено бібліометричний аналіз досліджень з обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами, досліджено паливо як об'єкт обліку і оподаткування, вивчено нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

У другому розділі наведено практичні аспекти обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами, проведено статистичний аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними, охарактеризовано облікове забезпечення торгівлі паливом та оподаткування торгівлі паливом.

У третьому розділі запропоновано вдосконалення обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами шляхом розробки інтегрованого журналу обліку та контролю паливних операцій АЗС.

Основний зміст роботи викладено на 66 сторінці. Робота містить 22 таблиці, 15 рисунків, перелік джерел посилання із 68 найменувань та 4 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємств.

Ключові слова: паливо, автозаправна станція, оптова торгівля, роздрібна торгівля, акциз.

ANNOTATION

Hryshchuk O. Accounting and taxation of fuel and lubricant trade. Manuscript.

Qualification work of the master of the OP «Accounting and taxation» specialty 071 Accounting and taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2025. 89p.

Qualification work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references, and appendices.

The first chapter reveals the theoretical aspects of accounting and taxation of fuel and lubricant trade, conducts a bibliometric analysis of research on accounting and taxation of fuel and lubricant trade, investigates fuel as an object of accounting and taxation, and studies the regulatory and legal support for accounting and taxation of fuel and lubricant trade.

The second section presents practical aspects of accounting and taxation of fuel and lubricant trade, a statistical analysis of the fuel and lubricant trade market is conducted, and the accounting support for fuel trade and fuel trade taxation is characterized.

The third section proposes ideas on improving accounting and taxation of fuel and lubricant trade by developing an integrated journal of accounting and control of fuel operations at gas stations.

The main content of the work is set out on page 66. The work contains 22 tables, 15 figures, a list of reference sources with 68 names and 4 appendices.

The results of the development can be applied in the practical activities of entrepreneurs.

Keywords: fuel, gas station, wholesale trade, retail trade, excise duty.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ПММ – Паливно-мастильні матеріали

АЗС – Автозаправна станція

АГЗП – Автогазоправні пункти

РРО – Реєстратор розрахункових операцій

ПЕК – Паливно-енергетичний комплекс

ПКУ – Податковий кодекс України

ЗУ – Закон України

АН – Акцизна накладна

СЕАРПСЕ – Система електронного адміністрування пального

ЄРАН – Єдиний реєстр акцизних накладних

ПДВ – Податковий кодекс України

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ	12
1.1. Бібліометричний аналіз досліджень з обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами	12
1.2. Паливо як об'єкт обліку і оподаткування	21
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами	255
Висновки до розділу 1	3333
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ	35
2.1. Статистичний аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними матеріалами.	355
2.2. Облікове забезпечення торгівлі паливом	43
2.3. Оподаткування торгівлі паливом	533
Висновки до розділу 2	600
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ	622
3.1. Впровадження інформаційних технологій для автоматизації обліку пального	622
3.2. Вдосконалення документування операцій з паливом для прийняття управлінських рішень	677
Висновки до розділу 3	700
ВИСНОВКИ	711
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	733
ДОДАТКИ	Ошибка! Закладка не определена.2

ВСТУП

Актуальність теми. Торгівля паливно-мастильними матеріалами є стратегічно важливим сегментом економіки України, оскільки безпосередньо забезпечує функціонування транспортної, промислової, аграрної та оборонної сфер. В умовах воєнного стану стабільність постачання пального набуває особливого значення, а підприємства, що здійснюють його реалізацію, працюють у середовищі підвищених ризиків, регуляторних обмежень та постійних змін податкового законодавства. Облік і оподаткування операцій з паливно-мастильними матеріалами характеризуються підвищеною складністю, що зумовлено підакцизним статусом пального, необхідністю ведення кількісно-сумового обліку, застосуванням спеціалізованого обладнання (РРО, рівнеміри, ТРК), а також обов'язком формування та реєстрації акцизних і податкових накладних. За умов постійних змін нормативно-правового регулювання актуалізується потреба у вдосконаленні методичних підходів до обліку й оподаткування паливно-мастильних матеріалів, що й зумовлює актуальність обраної теми дослідження. в межах установлених норм.

Дослідженням теми обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами займалась чимала кількість вчених, зокрема Жураковська І.В., Ю. Є. Сорокіна, Л. В. Гуцаленко, А. О. Козак, А. Ю. Турченко, І. В. Гервольська, Т. О. Меліховата, А. І. Філатова та інші.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи Луцького національного технічного університету за темою «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення формування та контролю звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955) на 2023–2025 роки.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є вдосконалення обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними

матеріалами. Для досягнення поставленої мети було вирішено наступні завдання:

- провести бібліометричний аналіз досліджень з обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами;
- дослідити паливо як об'єкт обліку і оподаткування;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами;
- провести статистичний аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними матеріалами;
- розкрити облікове забезпечення торгівлі паливом;
- проаналізувати оподаткування торгівлі паливом;
- запропонувати шляхи вдосконалення обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

Об'єктом дослідження є торгівля паливно-мастильними матеріалами.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти облікового забезпечення та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано загальнонаукові та специфічні методи. Зокрема для дослідження обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами в наукових працях – аналіз та синтез, в процесі вивчення нормативно-правового забезпечення застосовано індукцію та дедукцію, а також історичний метод. При вивченні обліку та оподаткування, розробки пропозицій – метод аналогії.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти, матеріали Державної статистики України, Державної податкової служби, науково-практичних конференцій, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

Новизна одержаних результатів полягає у розробці облікового забезпечення торгівлі паливно-мастильними матеріалами. Найсуттєвішими теоретичними та практичними результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора є:

Набули подальшого розвитку:

- методика автоматизації операцій з паливом, шляхом впровадження спеціалізованого модулю для інтеграції облікових систем із РРО та рівнемірами для забезпечення прозорості операцій, зменшення ризику помилок і підвищення ефективності управлінських та облікових процесів на АЗС;

- дослідження ролі взаємозв'язку між первинними документами, що формуються операторами автозаправних станцій, та документами бухгалтерського обліку, що є важливим елементом забезпечення достовірності облікової інформації.

Практичне значення одержаних результатів. Представлені в роботі пропозиції та рекомендації направлені на вдосконалення обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ТОВ «Квадро Оіл» про що зазначено у рецензії.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Під час виконання кваліфікаційної роботи магістра було використано інструменти штучного інтелекту для редагування та форматування тексту при здійсненні теоретичних та прикладних досліджень організації обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами та генерації контенту (фото, аудіо, відео, код тощо) виключно як допоміжний засіб для пошуку ідей, уточнення формулювань та опрацювання літератури. Всі твердження, висновки, результати дослідження, розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору та ґрунтуються на власному аналізі, а отримані результати від генеративного ШІ були перевірені на достовірність та відповідність академічній доброчесності.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження пройшли апробацію на: Всеукраїнській студентській інтернет-конференції «Молодь, наука, бізнес» (01-02 жовтня 2025 р.); XVII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (07 листопада 2025р.); IX

Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (21 листопада 2025 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено в 3 опублікованих наукових працях.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

Загальний обсяг роботи становить 89 сторінки друкованого тексту, в тому числі 23 таблиці і 14 рисунків. Робота містить 4 додатки на 7 сторінках, перелік джерел посилання включає в себе 68 найменувань на 9 сторінках. У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано новизну та практичне значення дослідження, наведено відомості про впровадження результатів кваліфікаційної роботи магістра.

У першому розділі «Теоретичні аспекти обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами» проведено бібліометричний аналіз досліджень з обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами, досліджено паливо як об'єкт обліку та оподаткування, нормативно-правове забезпечення торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

У другому розділі «Практичні аспекти обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами» наведено статистичний аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними матеріалами, охарактеризовано облікове забезпечення та оподаткування торгівлі паливом.

У третьому розділі «Вдосконалення обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами» наведено шляхи вдосконалення обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами – шляхом розробки інтегрованого журналу обліку та контролю паливних операцій АЗС.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ

1.1. Бібліометричний аналіз досліджень з обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами

Бібліометричний аналіз у сфері обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами є важливим інструментом для визначення актуальності та інтенсивності наукових розвідок у цій тематиці. Його результати дають змогу виявити, які напрями досліджень формують основний науковий інтерес, як змінюється увага до ключових питань у різні роки, а також які тенденції визначають розвиток підходів до облікового та податкового регулювання. Огляд наукових публікацій створює базу для подальшого комплексного аналізу проблематики та дозволяє окреслити потенційні напрями її вдосконалення.

Для виявлення динаміки наукових досліджень у сфері обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами проведено аналіз розподілу публікацій за роками. Результати відображено на рисунку 1.1 у вигляді кругової діаграми, що демонструє відсоткову частку наукових праць, опублікованих у період 2020–2025 років.

Найбільша кількість публікацій припадає на 2020 рік — 43,3% від загальної кількості, що, на нашу думку, зумовлено впливом пандемії COVID-19, та пов'язаними з нею економічними викликами. У цей період відбулося суттєве скорочення ділової активності, тимчасове закриття кордонів і зниження обсягів споживання пального, що, своєю чергою, актуалізувало наукові дискусії щодо удосконалення системи обліку та оподаткування у сфері паливної

торгівлі. У наступні роки інтерес до тематики залишався стабільним, що свідчить про її подальшу актуальність у дослідницькому середовищі.

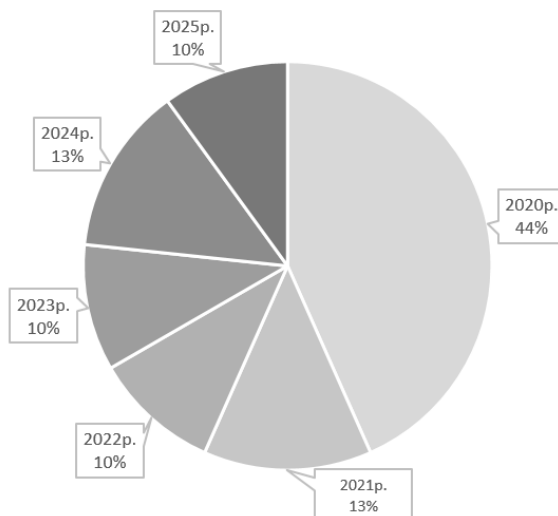


Рисунок 1.1 Розподіл публікацій з теми обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами за роками (2020–2025р.)

Джерело: розроблено автором на основі [1].

У межах проведення бібліометричного дослідження здійснено систематизацію наукових публікацій, присвячених проблематиці обліку та оподаткування операцій із паливно-мастильними матеріалами. Виконана класифікація дозволила виокремити ключові напрями наукових розвідок, серед яких виділяються: методика обліку та аналізу палива, організаційні аспекти контролю, особливості документування операцій, а також оподаткування та звітність у сфері торгівлі паливом. На основі отриманих даних сформовано узагальнювальну таблицю, яка забезпечує системне відображення тематичного спектра досліджень різних авторів, а також дозволяє оцінити ступінь опрацювання окремих компонентів проблематики та виявити напрями, що потребують подальшого наукового аналізу (таблиця 1.1). Такий підхід створює методологічну основу для більш детального вивчення тенденцій розвитку обліково-податкових практик у секторі паливно-мастильних матеріалів і сприяє ідентифікації пріоритетних напрямів подальших досліджень.

Таблиця 1.1. – Структурований огляд тематики наукових досліджень у сфері обліку та оподаткування ПММ

Тематика дослідження	Облік та аналіз палива	Контроль палива	Особливості обліку палива	Організація обліку палива	Оподаткування операцій з паливом	Документообіг і звітність в торгівлі паливом
Автор						
Сорокіна Ю.Є. [2]	+	+				+
Гуцаленко Л.В [3]		+		+		
Козак А.О. [4]	+	+				
Турченко, А. Ю.; Канцедал, Н. А. [5]			+			+
Гервольська І.В. [6]		+		+		
Терянік Д. [7]			+		+	
Танасієва М. М.; Смола М. Р. [8]	+					+
Т. О. Меліхова, А. І. Філатова [9]		+		+		
Хатнюк Н.С. [10]			+		+	
Малярський В.О. [11]	+					
Протасов В. [12]		+				
Полятикіна Л. І. [13]			+			
Мезенцева Н. М., Сорокіна Ю. Є., Скалецька О. А. [14]						+
Островецький В. І. [15]					+	
Павелко О. В., Велігурська А. М., Лівенда К. О. [16]				+		
Гаркушенко О.М. [17]					+	
Помулева В. М.; Замирайло М. М. [18]		+				

Джерело: розроблено автором.

Опрацьовані наукові джерела формують широкий спектр досліджень, що охоплюють організаційні, методологічні та нормативно-правові аспекти обліку, контролю та оподаткування операцій із паливно-мастильними матеріалами. У працях Ю. Є. Сорокіної, Л. В. Гуцаленко, А. О. Козака та А. Ю. Турченка основний акцент зроблено на «практичних механізмах ведення обліку, контролю руху ПММ та документального забезпечення операцій на підприємствах різних економічних секторів, що дозволяє виділити специфіку

облікових процесів у контексті галузевих особливостей» [2;3;4;5]. Дослідження І. В. Гервольської, Т. О. Меліхової та А. І. Філатової спрямовані на «удосконалення методологічних підходів до організації обліку та аудиту матеріальних ресурсів, що забезпечує підвищення точності інформаційного забезпечення та ефективності контролю за використанням паливно-мастильних матеріалів» [6;9].

Проблематика адміністрування й оподаткування підакцизних товарів розкривається в працях Д. Теряніка, М. М. Танасієвої, М. Р. Смоли, Н. С. Хатнюк, В. І. Островецького та О. М. Гаркушенко, які аналізують «особливості акцизного регулювання, його економічні й екологічні наслідки та інтеграцію у систему державної фіскальної політики» [7;8;10;15;17]. Тематика стандартизації первинних документів і формування податкової звітності висвітлена у працях Н. М. Мезенцевої, Ю. Є. Сорокіної, Л. І. Полятикіної та інших дослідників, що дозволяє виділити критичні аспекти забезпечення достовірності облікових даних і контролю за рухом ПММ на всіх етапах обігу. Окремі наукові роботи, зокрема В. О. Малярського, О. В. Павелко та В. М. Помулевої, розкривають «питання інтеграції облікової інформації у систему управління ресурсами та екологічними показниками підприємства, що забезпечує стратегічну взаємодію фінансового, матеріального та екологічного контролю» [11;16;18].

Узагальнення проаналізованих джерел свідчить про високий рівень актуальності та комплексності обліково-контролюючих і податкових досліджень у сфері ПММ. Автори послідовно демонструють роль ПММ як стратегічного елемента ресурсного забезпечення підприємств, акцентуючи увагу на необхідності вдосконалення системи документування, оптимізації облікових процедур, посилення внутрішнього контролю та забезпечення прозорості податкового адміністрування. Значна увага приділяється специфіці адміністрування акцизного податку, інтеграції екологічних аспектів у процес управління ПММ та формуванню інформаційної бази для стратегічного планування діяльності підприємств. Комплексний аналіз наукових публікацій

дозволяє сформулювати цілісне уявлення про сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю й оподаткування в паливній сфері та визначити напрями подальшого вдосконалення методичного й нормативного забезпечення.

Здійснено опрацювання широкого кола наукових статей, дисертаційних досліджень та спеціалізованих джерел, що відображають сучасний стан галузі, існуючі проблеми та практичні труднощі функціонування підприємств, що здійснюють торгівлю паливом. Це забезпечило глибоке розуміння основних тенденцій розвитку, дозволило ідентифікувати недосліджені аспекти та сформулювати науково-обґрунтовані напрями подальших досліджень у межах магістерської роботи. Для систематизації та наочності всі опрацьовані джерела було структуровано за тематичними напрямками та представлено в узагальнювальній таблиці в Додатку А. На рисунку 1.1 нами виділено основні проблеми досліджень, виділені за результатами аналізу праць.

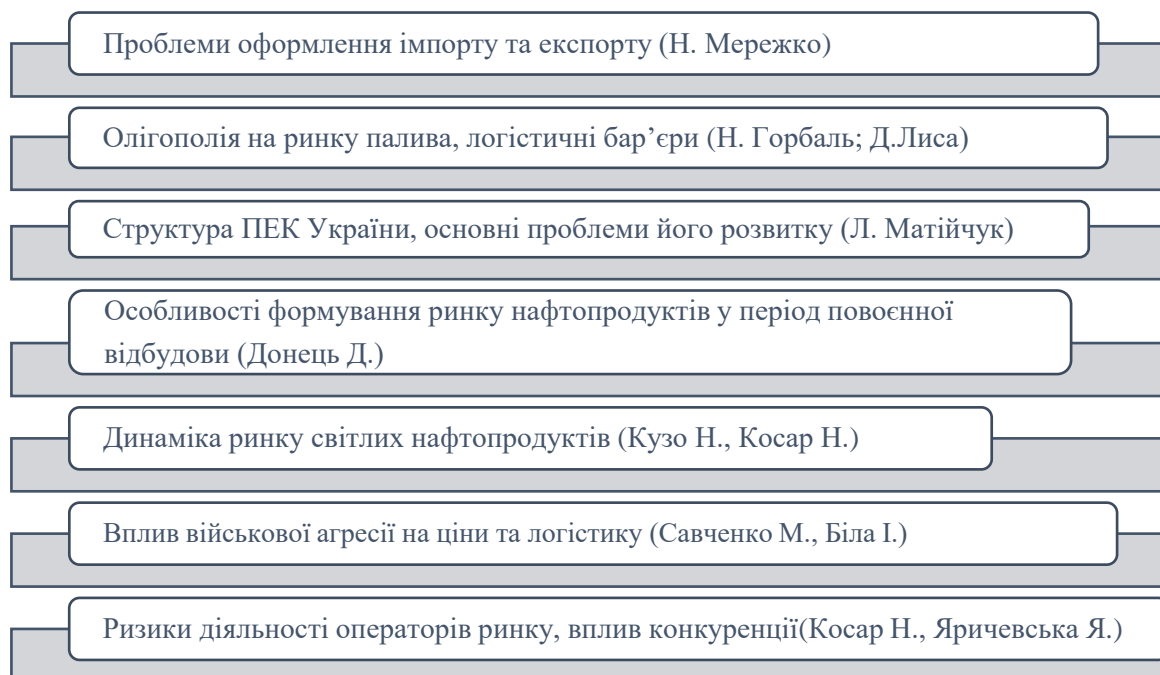


Рисунок 1.2 Систематизація наукових публікацій за тематикою магістерської роботи

Джерело: розроблено автором на основі [19;20;21;22;23;24;25].

Комплексний аналіз опрацьованих наукових джерел дозволяє констатувати, що ринок нафтопродуктів України перебуває в умовах глибоких

структурних трансформацій, які обумовлені як внутрішньоекономічними чинниками, включаючи специфіку регуляторного середовища та інституційної спроможності підприємств паливного сектору, так і зовнішніми шоками, серед яких визначальне значення набуває агресія російської федерації та процеси повоєнної реконструкції національної економіки, що, у свою чергу, суттєво впливає на функціонування ланцюгів постачання, формування податкових зобов'язань та рівень фінансових ризиків для суб'єктів господарювання. Дослідники підкреслюють, що сучасна діяльність підприємств паливного сектору характеризується високим регуляторним навантаженням, значними вимогами до точності документального оформлення операцій з підакцизними товарами, а також необхідністю забезпечення достовірності облікових даних, що безпосередньо корелює з ризиком виникнення податкових претензій та потенційних фінансових санкцій.

У працях Н. Мережко, Л. Матійчук та П. Неєжмакова акцентується увага на митних процедурах, логістичних аспектах, методах вимірювання залишків та контролю руху нафтопродуктів, що формує методологічне підґрунтя для підвищення прозорості обліку та забезпечення коректності інформаційної бази, необхідної для ефективного функціонування підприємств у паливному секторі. Автори зазначають, що недосконалість облікових і контрольних процедур може призводити до спотворення фінансової звітності, збільшення податкових ризиків та загрози тимчасового блокування господарської діяльності, що, у свою чергу, підкреслює критичну роль внутрішнього контролю та оптимізації обліково-аналітичних процесів.

Дослідження Н. Горбаль, Д. Лиса, У. Андрусів та Косара Н. орієнтовані на аналіз ринкової структури та умов конкуренції, у межах якого домінування окремих операторів, обмежена інфраструктура імпорту та логістики, а також нестабільність пропозиції формують олігополістичний характер ринку, що робить конкурентоспроможність підприємств безпосередньо залежною від їх здатності адаптуватися до нових регуляторних вимог, підвищувати операційну

ефективність та оптимізувати витрати на закупівлю, транспортування й зберігання нафтопродуктів.

Окремий блок наукових праць, представлений Д. Донцем, А. Альмужною, М. Савченко та І. Білою, зосереджено на глобальних тенденціях розвитку світового ринку нафтопродуктів та їх впливі на енергетичну безпеку України, де особлива увага приділяється питанням зростання залежності від імпорту, зміні логістичних маршрутів, коливанням світових цін та геополітичній нестабільності, що значною мірою загострює питання стратегічної диверсифікації поставок та стимулює модернізацію внутрішньої інфраструктури, реформування системи державного регулювання й розвиток конкурентного середовища в національному масштабі.

Узагальнення результатів зазначених досліджень дозволяє стверджувати, що підвищення ефективності функціонування ринку нафтопродуктів України є неможливим без комплексного удосконалення механізмів обліку, податкового та митного адміністрування, логістики, цифровізації контрольних процесів, формування прозорої нормативно-правової бази та посилення інституційної спроможності державних органів, що вимагає гармонізації національного ринку з вимогами ЄС і мінімізації ризиків, пов'язаних із зовнішніми загрозами, для забезпечення стабільності енергетичного сектору та підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання.

Тема обліку та оподаткування торгівлі паливом також є широко досліджуваною зарубіжними вченими, серед яких Г.-Й. Шмерер, Ж. Гансен, К.-П. Дролсбах, М. Гейл, Ф.-А. Клоц, Я. Кулавік, М. Солівода, Т. Нгуен, Ф. Мюсгенс, А. Лодер. У сучасних наукових публікаціях особливу увагу приділено впливу податкових змін на формування цін на пальне, ефективності акцизного регулювання, наслідкам податкових стимулів у сфері енергоспоживання, а також фіскальним ризикам, що виникають на тлі розвитку електромобільності [26;27;28]. Дослідження також охоплюють питання прозорості обліку моторного палива, оцінки втрат бюджетних надходжень, аналізу поведінки споживачів у відповідь на зміну ставок податків та

впровадження альтернативних механізмів оподаткування [29;30]. Таким чином, у світовій науковій спільноті тема обліку й оподаткування паливно-мастильних матеріалів є актуальною та комплексною, охоплюючи економічні, фінансові й енергетичні аспекти.

Початок повномасштабної війни в Україні став визначальним фактором, який не лише змінив економічні процеси, а й спрямував наукові дослідження на проблематику забезпечення енергетичної стійкості, функціонування ринку пального та адміністрування підакцизних товарів у кризових умовах. У таких обставинах питання логістики постачання, податкового регулювання, контролю обороту паливно-мастильних матеріалів та прозорості облікових процедур набули особливої актуальності, що зумовило концентрацію наукових зусиль на виявленні нових ризиків, аналізі впливу форс-мажорних обставин на податкове навантаження та вдосконаленні методів документування операцій у галузі.

Результатом зазначених досліджень стало формування широкого спектра наукових напрацювань — від аналізу функціонування енергетичного ринку під час воєнного стану до розробки рекомендацій щодо оптимізації обліку та адміністрування підакцизних товарів в умовах нестабільності. У таблиці 1.2. систематизовано основні напрями наукових робіт, представлених дослідниками, а також тематичні акценти їхніх публікацій, що дозволяє окреслити загальні тенденції розвитку наукової думки в цей критичний період та створює методологічну основу для подальших наукових досліджень у сфері обліку, контролю й оподаткування нафтопродуктів.

Аналіз наукових публікацій свідчить, що в умовах повномасштабної війни дослідницький фокус значною мірою змістився в бік вивчення трансформацій податкової та облікової системи, які охоплюють не лише ринок паливно-мастильних матеріалів, а й більш широкий спектр підакцизних товарів. Значна частина робіт підкреслює інтенсивність змін законодавства, наголошує на потребі оперативного та системного пристосування підприємств до нових правил адміністрування акцизного податку, а також висвітлює складнощі

ведення обліку за умов високої нестабільності та непередбачуваності ринкових і регуляторних факторів.

Таблиця 1.2. – Аналіз наукових досліджень обліку та оподаткування палива й підакцизних товарів в умовах воєнного стану в Україні

Автор(и)	Джерело, назва, рік	Актуальні проблеми, виділені автором
Шенгофер І.А. В. М. Кміть	Магістерська робота на тему: «Податкові стимули в умовах воєнного стану», 2023	«Проблеми недостатньої ефективності податкових стимулів під час війни, складність адміністрування та потреба адаптації обліку в умовах цінової нестабільності пального» [31]
Шкроміда, Н. Я., Лещук, Г. В.	Український економічний часопис, Податкова система України в умовах воєнного стану: виклики для бізнесу та адаптація облікових систем, 2025 [16]	«Виклики для бізнесу через зміни акцизів і податкових норм, тінізація ринку пального та необхідність швидкої адаптації облікових систем»[32]
Гранд М., Свйонтик О.	Енергетична безпека України в умовах російської-української війни (2014–2024): візії, концепції, пріоритети. Axis europaе, 2025	«Ризики енергетичної безпеки, руйнування інфраструктури, залежність від імпорту та потреба посиленого контролю за обігом підакцизного пального» [33]
Балашов Г. Б.	Особливості обліку та оподаткування у період воєнного стану. In: The XXXII International scientific and practical conference «Science, modern trends and society», 2023	«Складності обліку й оподаткування у воєнний час, проблеми документування операцій з паливом та зміни акцизного регулювання»[34]
Монаєнко А. О. Атаманчук Н. І.	Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія, 2022	«Аналіз законодавчих особливостей акцизного податку на пальне; пропозиції щодо вдосконалення адміністрування, зокрема в кризових умовах»[35]
Панченко Н., Гордієнко І., Грек О.	Судово-економічна експертиза щодо обліку палива у Збройних Силах України. Теорія та практика судової науки та криміналістики, 2022	«Облік, рух і списання пального в військових частинах під час воєнного стану; особливості документального оформлення; роль судово-економічної експертизи»[36]

Джерело: розроблено автором на основі [31;32;33;34;35;36].

Окрему групу досліджень становлять роботи, присвячені процедурі списання палива для забезпечення потреб Збройних Сил України, що набуло статусу ключового практичного питання воєнного періоду та підкреслює актуальність інтеграції облікових і контрольних механізмів у систему державного управління. Сукупність опрацьованих матеріалів свідчить про те, що сучасна наукова думка сконцентрована на пошуку оптимальних рішень,

здатних забезпечити прозорість обліку, правомірність операцій із підакцизною продукцією та ефективне функціонування системи регулювання під час воєнного стану, а також створити умови для стабільності та адаптивності підприємств у кризових економічних умовах.

Бібліометричний аналіз показав нерівномірну динаміку наукових публікацій з питань обліку та оподаткування паливно-мастильних матеріалів у 2020–2025 рр., що свідчить про ситуативне загострення дослідницького інтересу. Структуризація тематичних напрямів та систематизація праць за змістовою відповідністю дали змогу окреслити ключові вектори наукових розвідок, зокрема щодо регулювання обліку та оподаткування ПММ у воєнний період, та визначити їх значення для формування теоретичної бази магістерського дослідження.

1.2. Паливо як об'єкт обліку і оподаткування

Паливо відіграє важливу роль у національній економіці, адже є основним енергетичним ресурсом, що забезпечує роботу більшості виробничих галузей, транспорту та інфраструктури. Стабільність паливного ринку впливає на енергетичну безпеку країни, конкурентоздатність підприємств і умови розвитку як внутрішнього, так і зовнішнього ринків. Доступність і якість палива є необхідною умовою безперебійного функціонування транспортної системи, логістики та комунальних служб, що робить паливний сектор стратегічно важливим для держави.

Для сучасної економіки важливо не лише розуміти значення палива як ресурсу, а й враховувати його різноманітність. Кожен вид палива має своє походження, спосіб виробництва та сферу застосування, що впливає на енергетичний баланс країни. Україна традиційно має певні запаси окремих видів палива, зокрема вугілля, природного газу, газового конденсату, а також торфу та біомаси, які є основою альтернативного енергетичного сегмента.

Втім, події останніх років суттєво вплинули на можливості повного використання цих ресурсів. Значна частина вугільних родовищ Донбасу наразі розташована на тимчасово окупованих територіях, що унеможливило їх активну розробку й створює дисбаланси на внутрішньому енергетичному ринку. У таких умовах зростає потреба в ефективному управлінні наявними ресурсами та пошуку альтернативних шляхів їхнього постачання.

У зв'язку з тематикою дослідження доцільно здійснити класифікацію палива відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема за рахунком 203 «Паливо». Така класифікація дозволяє систематизувати види пального з позиції їх відображення в обліку. На рисунку 1.3. наведено його класифікацію за двома ключовими ознаками.

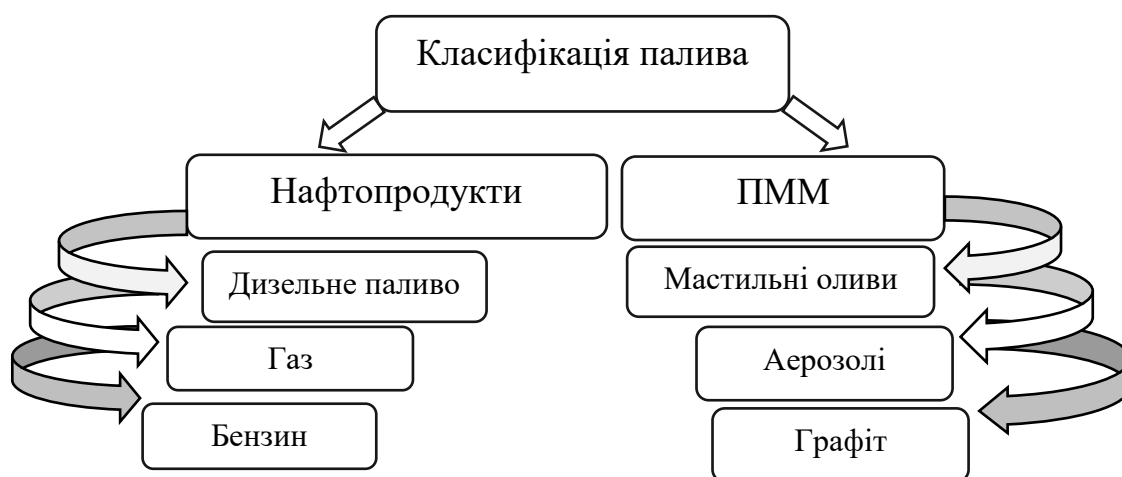


Рисунок 1.3 Класифікація палива за рахунком 203 «Паливо»

Джерело: розроблено автором.

У межах дослідження увага зосереджена передусім на нафтопродуктах, тому подальші положення викладено з урахуванням специфіки їх обліку та економічних характеристик.

У науковій та нормативній літературі паралельно використовуються два близькі за змістом поняття — «паливо» та «пальне». Попри певну смислову спорідненість, вони не є тотожними, оскільки охоплюють різні за призначенням та сферою застосування групи енергоносіїв. Для наочності їхніх відмінностей подано порівняльний рисунок 1.4.

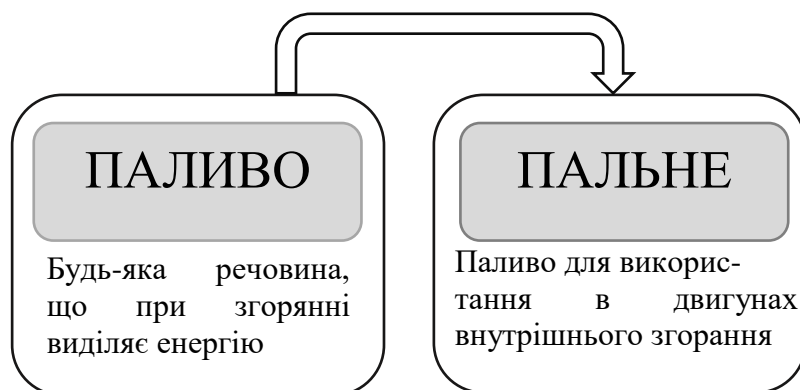


Рисунок 1.4 Змістово-термінологічне розмежування категорій «паливо» та «пальне»

Джерело: розроблено автором.

Розглянувши рисунок розуміємо, що пальне є формою палива, тобто його конкретним видом, призначеним для використання в техніці та транспорті.

Відповідно до пп. 14.1.1411 ПКУ «пальне - нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу» [37].

Податковий кодекс України подає доволі широке й юридично точне тлумачення пального, у більш узагальненому розумінні, пальне слід розглядати як енергетичний ресурс, що характеризується здатністю забезпечувати роботу транспортних засобів, устаткування та інших технічних систем шляхом вивільнення теплової енергії під час згорання або перетворення. До цієї категорії належать як готові до використання продукти, так і технологічні компоненти, які застосовуються для виготовлення моторних палив або покращення їх експлуатаційних властивостей.

Через значні відмінності у хімічному складі, властивостях та призначенні різних видів пального виникає потреба впорядкувати ці речовини. Тому класифікація пального є важливим інструментом, який дозволяє розмежувати його види, визначити їх особливості та встановити, у яких сферах кожен тип пального використовується найдоцільніше (рисунок 1.5).

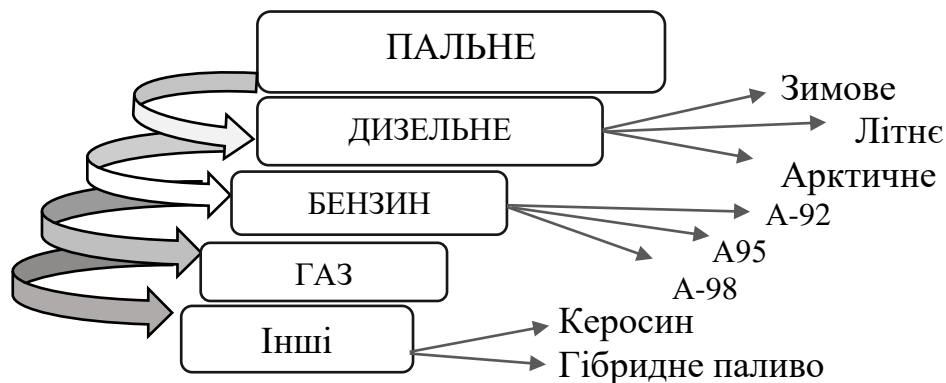


Рисунок 1.5 Узагальнена класифікація видів пального

Джерело: розроблено автором.

На рисунку представлено узагальнену класифікацію основних видів пального, що застосовуються в Україні. Пальне поділено на три ключові групи: дизельне паливо, бензин та газові види палива. Дизельне паливо, у свою чергу, диференціюється за сезонністю використання на літнє, зимове та арктичне, що зумовлено різними температурними умовами експлуатації та вимогами до низькотемпературних характеристик. Бензини класифіковано за октановим числом на А-92, А-95 та А-98, що визначає їх придатність для різних типів двигунів. Також виділено групу газових палив, до якої належать скраплений нафтовий газ (LPG), стиснений природний газ (CNG) та інші альтернативні газові суміші.

Зазначена класифікація має важливе практичне значення. Різні види та марки пального використовуються для конкретних типів транспортних засобів і техніки, що обумовлює необхідність правильного вибору пального відповідно до вимог виробника та умов експлуатації. Також, систематизація видів пального є необхідною для коректної організації бухгалтерського обліку та податкового адміністрування. Кожен різновид пального оподатковується за відмінними ставками акцизного податку, а також має свої специфічні правила обліку, що впливають на формування собівартості, визначення податкових зобов'язань та правильність відображення операцій у фінансовій звітності. Тому подана класифікація відіграє не лише техніко-експлуатаційну, а й

важливу обліково-податкову функцію. Актуальність її застосування посилюється й тим, що паливний ринок України значною мірою залежить від зовнішніх поставок.

На сьогоднішній день Україна не має достатніх власних обсягів видобутку нафти для повного покриття внутрішніх потреб у моторному паливі. Унаслідок цього значна частина паливних ресурсів імпортується з інших держав. Серед ключових постачальників виступають країни Європейського Союзу, зокрема Польща та Литва, а також інші міжнародні партнери, включаючи США та окремі держави Близького Сходу. Така залежність від імпорту зумовлює необхідність ретельного контролю якості пального, дотримання вимог до класифікації та чіткої систематизації облікових і податкових процедур, оскільки різні види імпортованих нафтопродуктів можуть мати відмінні характеристики та підпадати під різні режими оподаткування.

Паливо розглядається як складний об'єкт обліку й оподаткування, що потребує чіткого термінологічного розмежування та впорядкованої класифікації. Узгоджені підходи до визначення його видів і місця в обліковій системі забезпечують коректність формування інформації та підвищують якість податкового регулювання у сфері паливної торгівлі.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами

Податковий кодекс України є ключовим нормативно-правовим актом, що встановлює засади нарахування та сплати податків, визначає механізми податкового адміністрування й формує єдину систему регулювання податкових відносин у державі. З огляду на те, що пальне належить до підакцизних товарів, податкове регулювання у цій сфері набуває особливої ваги, оскільки безпосередньо впливає на умови функціонування ринку, дотримання фіскальної дисципліни та контроль за обігом ресурсів. У межах даного дослідження увагу

зосереджено на положеннях ПКУ, що безпосередньо стосуються операцій з виробництва, зберігання та реалізації пального (таблиця 1.3.).

Узагальнені у таблиці положення Податкового кодексу України демонструють, що оподаткування операцій з паливом ґрунтується на чітко визначених нормах, спрямованих на контроль за обігом підакцизної продукції, забезпечення прозорості господарських операцій та своєчасність сплати податкових зобов'язань. Відображення ключових статей ПКУ у структурованому вигляді дозволяє чітко окреслити вимоги, які визначають правові засади обліку та реалізації пального, та полегшує їх практичне застосування суб'єктами господарювання.

Таблиця 1.3. – Систематизація статей Податкового кодексу України щодо оподаткування пального

Стаття ПКУ	Назва / зміст	Суть регулювання для торгівлі паливом
Ст. 212 ПКУ	Платники акцизного податку	Визначає коло суб'єктів, які зобов'язані сплачувати акциз: виробники, імпортери, реалізатори та особи, що здійснюють передавання пального.
Ст. 213 ПКУ	Об'єкти оподаткування	Окреслює операції, які підлягають акцизному оподаткуванню: реалізація, передача, імпорт, виробництво.
Ст. 214–216 ПКУ	База оподаткування, ставки та порядок обчислення	Установлює ставки акцизу, визначає базу в літрах при 15°C, описує порядок розрахунку податкового зобов'язання.
Ст. 217–218 ПКУ	Податковий період і строки сплати	Містять правила щодо періоду звітування (місяць) та строків внесення акцизного податку.
Ст. 231 ПКУ	Акцизні накладні (АН)	Регулює складення та реєстрацію АН у Єдиному реєстрі; визначає строки, реквізити та правила коригування.
Ст. 232 ПКУ	Система електронного адміністрування пального (СЕАРПСЕ)	Визначає механізм формування обсягів пального, доступних для реєстрації в АН; регулює контроль за рухом пального в електронній системі.
Ст. 233 ПКУ	Операції, що не вважаються реалізацією	Визначає, які операції не підлягають оподаткуванню: внутрішнє переміщення, зберігання, втрати в межах норм.
Ст. 234–236 ПКУ	Акцизні склади	Містять вимоги щодо реєстрації акцизних складів, правила їх облаштування (рівнеміри, витратоміри), відповідальність за порушення.
Ст. 237 ПКУ	Ліцензування операцій з паливом	Уточнює правила отримання ліцензій на оптову та роздрібну торгівлю, а також на зберігання пального.
Ст. 120 ² ПКУ	Відповідальність у сфері обігу пального	Установлює штрафи за неререєстрацію АН, порушення строків, торгівлю без ліцензії, неподання звітності тощо.

Джерело: розроблено автором на основі [37].

Нормативно-правове регулювання у сфері виробництва, зберігання, обігу та реалізації пального є багаторівневим і охоплює комплекс законодавчих та підзаконних актів, що визначають вимоги до ліцензування, контролю якості, метрологічного забезпечення, обліку операцій та адміністрування податкових зобов'язань. Кожен із документів виконує специфічну функцію: одні формують базові правові засади, інші уточнюють механізми практичної реалізації законодавчих норм, а також забезпечують їхнє застосування у діяльності суб'єктів господарювання.

Систематизація цих актів за рівнем юридичної сили та за цільовим призначенням дозволяє отримати структуроване уявлення про правове поле, в якому здійснюється обіг пального, та забезпечує комплексний підхід до аналізу його правового регулювання. Подані нижче таблиці узагальнюють ключові нормативні документи, розподілені за відповідними напрямками.

Таблиця 1.4. – Закони України, що регулюють діяльність з обігу та торгівлі паливом

Назва нормативно-правового акту	Призначення
Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» від 19.12.1995р. № 481/95-ВР (Закон - № 481)	Базові правила виробництва, зберігання, торгівлі паливом; ліцензування
ЗАКОН УКРАЇНИ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 49, ст.399)	Оподаткування, ставки, адміністрування податків
ЗАКОН УКРАЇНИ Про метрологію та метрологічну діяльність (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2014, № 30, ст.1008)	Метрологічний контроль і вимоги до вимірjuвальних систем
Закон України від 24 квітня 2003р. №331/7652 «Про затвердження Інструкції про порядок приймання, зберігання, відпуску та обліку газів вуглеводневих скраплених для комунально-побутового споживання та автомобільного транспорту»	Регулювання обліку, приймання та зберігання скраплених газів
Закон України від 18.06.2024 №3817-ІХ «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального».	Комплексне регулювання обігу спиртів, рідин для е-сигарет, пального
Закон України «Про альтернативні види палива» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2000, № 12, ст. 94)	Правові засади обігу альтернативного палива
Закон від 16.07.2025р. №4536-ІХ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про інтегроване запобігання та контроль промислового забруднення» та з метою удосконалення окремих положень податкового законодавства	Податкові зміни, пов'язані з інтегрованим екологічним контролем

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 1.5. – Постанови Кабінету Міністрів України, що регулюють діяльність з обігу та торгівлі паливом

Назва нормативно-правового акту	Призначення
Постанова КМ України від 19.06.2019 №545 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру суб'єктів господарювання, які отримали ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі паливом, та місць виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі паливом і внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України»	Ведення ЄДР ліцензіатів у сфері паливного; ліцензування
Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Правил роздрібною торгівлі нафтопродуктами (№1442 від 20 грудня 1997р.)	Правила роздрібною торгівлі нафтопродуктами
Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Порядку складення акцизного електронного документа та форми такого документа(№1144 від 04 жовтня 2024р.)	Акциз: форма та порядок складення електронного акцизного документа
Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації паливного та спирту етилового» (від 24.04.2019 № 408)	Електронне адміністрування реалізації паливного та спирту етилового

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 1.6. – Накази, що регулюють діяльність з обігу та торгівлі паливом

Назва нормативно-правового акту	Призначення
Наказ № 271/121 від 04 червня 2006р «Про затвердження Інструкції з контролювання якості нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України».	Контроль якості нафти і нафтопродуктів
Наказ Мінфіну №88 «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»	Документальне забезпечення у бухгалтерському обліку
Наказ «Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати акцизного податку» №831 від 09.10.2023 р.	Методика перевірки повноти та достовірності нарахування акцизного податку

Джерело: розроблено автором.

Виявлене співвідношення між законами, постановами та відомчими нормативами показує, що правове регулювання має ієрархічну структуру, де закони визначають фундаментальні принципи, а підзаконні акти забезпечують деталізацію процедур та механізмів їх практичного застосування. Систематичний аналіз таких документів є важливою передумовою належної організації операцій з паливом, адже дозволяє забезпечити відповідність діяльності підприємства чинним вимогам, мінімізувати регуляторні ризики та

підвищити рівень прозорості й контрольованості технологічних та облікових процесів.

Зауважимо, що кожен нормативно-правовий акт, який регламентує сферу виробництва, зберігання, обігу та реалізації пального, відноситься до певного тематичного напрямку, що відображає його змістовне призначення та функціональне навантаження. Попри різний рівень юридичної сили, ці документи утворюють цілісну нормативну систему, де взаємопов'язані вимоги стосуються технічних, облікових, податкових та організаційних аспектів паливного сектору. Саме їх комплексний аналіз дозволяє виявити внутрішню логіку державного регулювання та визначити ключові орієнтири правозастосування у діяльності суб'єктів господарювання.

Першу групу становлять нормативні акти, спрямовані на забезпечення якісних та технічних параметрів пального, а також на регулювання метрологічного забезпечення вимірювальних процесів. Закон України «Про метрологію та метрологічну діяльність» формує фундаментальні вимоги до використання засобів вимірювальної техніки, визначає процедури їх повірки та калібрування. У свою чергу, Наказ №271/121 установлює порядок контролювання якості нафти і нафтопродуктів, визначає стандарти відбору проб та критерії їх відповідності технічним нормам. Доповнює цю групу Інструкція №805/15496, що деталізує правила приймання, транспортування, зберігання та відпуску пального, регламентуючи технічні вимоги до інфраструктури, обладнання та організації технологічних процесів. Сукупність цих актів спрямована на формування контрольованого середовища, у якому якість і технічна безпека пального гарантуються на нормативному рівні.

Другу групу утворюють нормативні акти, орієнтовані на регламентацію облікових процедур, податкового адміністрування та контролю за рухом пального в системі оподаткування. Внесені до Податкового кодексу України зміни (ВВР, 2018; Закон №4536-IX) визначають правила обчислення акцизного податку, порядок звітування та механізми фінансового контролю. Постанова КМУ №1144 закріплює вимоги до складання акцизного електронного

документа, тоді як постанова №408 визначає принципи функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Наказ Мінфіну №88 доповнює цей комплекс, встановлюючи правила документального забезпечення операцій у бухгалтерському обліку. Разом ці нормативні акти забезпечують прозорість руху пального, посилюють фіскальний контроль і формують уніфіковану систему звітності та обліку.

Третя група охоплює нормативні документи, які визначають правові засади ліцензування діяльності у сфері пального та регламентують організаційні аспекти його обігу й торгівлі. Закон України №481/95-ВР та його оновлена редакція №3817-ІХ встановлюють вимоги до виробництва, зберігання, імпорту та роздрібної реалізації пального, визначаючи ліцензійні процедури та контрольні повноваження державних органів. Постанова КМУ №545 унормовує порядок ведення Єдиного державного реєстру суб'єктів господарювання, що отримали ліцензії у цій сфері, забезпечуючи публічність і верифікованість даних. Правила роздрібної торгівлі, визначені постановою №1442, регламентують порядок роботи АЗС, правила відпуску пального, вимоги до персоналу й організації торговельного процесу. До цієї групи також належать закони про альтернативні види палива та обіг скраплених газів, які формують спеціальні правові режими для окремих сегментів паливного ринку. Разом ці нормативні акти окреслюють правову архітектоніку організації діяльності підприємств, що працюють у галузі пального.

Варто зауважити, що поряд із законодавчими актами у сфері обліку й оподаткування операцій з паливно-мастильними матеріалами важливе місце посідають також інструкції та методичні роз'яснення. Хоча такі документи не мають статусу нормативно-правових актів у повноцінному юридичному розумінні, оскільки не затверджуються на рівні закону чи урядових постанов, вони виконують істотну практичну функцію. Інструкції містять деталізовані алгоритми дій, порядок оформлення операцій, приклади застосування норм законодавства, а також уточнюють окремі елементи бухгалтерського й податкового обліку.

Для обліковців ці документи мають значну інформаційну та методичну цінність, адже дозволяють коректно трактувати норми законодавства, уникати помилок у первинному документуванні, забезпечувати узгодженість облікових процедур із практикою контролюючих органів. Саме тому, незважаючи на їх формальну відсутність у ієрархії обов'язкових нормативних актів, інструкції фактично формують важливий пласт правозастосовної практики. У таблиці 1.7. узагальнено ключові інструктивні документи, що використовуються при веденні обліку та адмініструванні операцій з паливом.

Таблиця 1.7. – Інструкції та роз'яснення, що доповнюють нормативно-правове регулювання обліку пального

Тема роз'яснення	Суть роз'яснення (узагальнено)	Практичне значення для підприємств ПММ	Нормативна база, яку роз'яснює ДПС
1	2	3	4
Коригування акцизних накладних (АН)	Пояснюється порядок виправлення АН при технічних помилках, змінах обсягів, поверненнях; уточнюються типи причин коригування [38]	Допомагає уникнути штрафів та забезпечити коректність даних у СЕАРПСЕ та ЄРАН.	Податковий кодекс України (розд. VI, ст. 231); Порядок №218 Мінфіну.
Операції, що не є реалізацією пального	ДПС надає тлумачення щодо операцій, які не підпадають під визначення «реалізація», як-от переміщення, передача на зберігання, природний убуток [39]	Правильне визначення об'єктів оподаткування та уникнення зайвої реєстрації АН.	ПКУ ст. 14.1.212; Постанова КМУ №1137; Порядок ведення СЕАРПСЕ.
Документальне оформлення переміщення пального між об'єктами	Визначається перелік документів: ТТН, акти, АН з певним типом причин[40]	Забезпечення доказовості руху пального під час перевірок.	ПКУ; Інструкція №281 Мінтрансу; Правила №363 перевезення вантажів; Порядок №218.
Облік втрат і природного убутку пального	Уточнюється порядок відображення технологічних втрат, природного убутку, зливів/переповнення[41]	Дозволяє уникнути визнання втрат реалізацією з нарахуванням акцизу.	ПКУ; Норми природного убутку (наказ №281); П(С)БО 9 «Запаси».
Ліцензування зберігання пального	Пояснюється, коли потрібна ліцензія, а коли зберігання не вимагає ліцензування (тимчасове зберігання, зберігання у транспорті тощо) [42]	Уникнення великих штрафів за порушення ліцензійних вимог.	Закон №481/95-ВР; ПКУ (ст. 212–231); Постанова КМУ №1007.
Списання пального на власні потреби	ДПС пояснює, коли списання вимагає складання АН, а коли воно є внутрішнім використанням без оподаткування [43]	Правильне відображення витрат підприємства та коректна робота в СЕАРПСЕ.	ПКУ; Порядок №218; П(С)БО 16 «Витрати»; Інструкції щодо використання пального.

Продовження таблиці 1.7.

1	2	3	4
Заповнення декларації з акцизного податку	ДПС наголошує на помилках, дає пояснення щодо рядків декларації, уточнюючих розрахунків [44]	Правильне складання декларацій і мінімізація ризику санкцій.	ПКУ ст. 223–231; Форма декларації (наказ Мінфіну №14).
Відповідальність за несвоєчасну реєстрацію АН	Роз'яснюються випадки застосування і незастосування штрафів [45]	Дозволяє обґрунтовано подавати заперечення до актів перевірок.	ПКУ ст. 120 ² ; Порядок №218; Закон №466 щодо змін до відповідальності.

Джерело: розроблено автором на основі [38;39;40;41;42;43;44;45].

Наведені інструктивні матеріали, хоча й не належать до нормативно-правових актів, виконують важливу функцію методичного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання. Вони конкретизують порядок здійснення окремих технологічних та облікових операцій, забезпечують єдність підходів до оформлення первинних документів та сприяють практичній реалізації вимог законодавства у сфері обігу пального. Їх застосування дозволяє підвищити точність облікових процедур і мінімізувати ризики порушень під час здійснення господарської діяльності.

Отже, нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування операцій з паливно-мастильними матеріалами є багатокомпонентною системою, що поєднує акти різної юридичної сили та призначення. Закони формують інституційні засади державної політики у сфері виробництва, обігу та реалізації пального, визначають ключові вимоги до ліцензування, порядку оподаткування та механізмів державного контролю. Підзаконні акти конкретизують положення законів, встановлюють правила документального оформлення операцій, регламентують функціонування систем електронного адміністрування, порядок ведення реєстрів та здійснення роздрібною торгівлі паливом. Значну практичну цінність становлять інструктивні та методичні документи, що доповнюють нормативно-правову базу. Систематизація цих джерел дозволяє не лише структурувати правове поле, але й забезпечує підприємствам можливість організувати точний, прозорий та відповідний законодавству облік, а також ефективно виконувати податкові зобов'язання.

Отже, нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування паливно-мастильних матеріалів формує цілісну систему вимог, що охоплює податкові норми, загальнодержавні акти та підзаконні документи. Сукупність цих регуляторних джерел забезпечує узгодженість підходів до обігу пального, визначення податкових зобов'язань і коректного ведення обліку в умовах постійних змін законодавства.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретичних аспектів обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами можна зробити наступні висновки:

1. Проаналізувавши наукові роботи з питань обліку та оподаткування ПММ, встановлено, що найбільш актуальним напрямом для наукової спільноти є питання контролю палива. Такий інтерес зумовлений як значним обсягом операцій з паливом, так і високими ризиками порушень у цій сфері. Систематизація публікацій, пов'язаних із тематикою магістерської роботи, показала помітне зростання уваги до проблем обліку підакцизних товарів у період воєнного стану. Дослідники акцентують на необхідності адаптації нормативних вимог і облікових процедур до змінних умов, що підтверджує актуальність цих питань для сучасної практики підприємств паливної галузі.

2. Проаналізовано класифікацію видів пального та особливості їх обліку й оподаткування. Встановлено, що кожен тип пального має власні ставки акцизного податку та специфіку відображення в обліку, що впливає на формування собівартості, податкові зобов'язання та достовірність фінансової звітності. Зазначено, що значна частина палива в Україні імпортується з країн ЄС та інших міжнародних партнерів, що підкреслює важливість системного підходу до обліку та оподаткування паливних ресурсів.

3. Виявлено три основні групи серед нормативно-правових актів, що регулюють облік і оподаткування палива: перша – акти, що забезпечують якість

пального та метрологічний контроль; друга – акти, які регламентують облікові процедури, податкове адміністрування та контроль за рухом пального; третя – документи, що визначають правові засади ліцензування та організаційні питання обігу й торгівлі паливом.

4. Досліджено інструкції та роз'яснення, що доповнюють нормативно-правове регулювання обліку пального. Встановлено, що ці документи є важливим практичним інструментом для фахівців, оскільки допомагають правильно застосовувати законодавчі вимоги та забезпечують точність ведення обліку й податкового адміністрування у сфері торгівлі паливом.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ

2.1. Статистичний аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними матеріалами

Ринок торгівлі паливно-мастильними матеріалами є важливою складовою паливно-енергетичного комплексу та значною мірою впливає на розвиток транспортної, промислової й аграрної галузей економіки. Для оцінки ефективності його функціонування доцільним є проведення статистичного аналізу.

Для комплексного аналізу ринку паливно-мастильних матеріалів доцільно розглянути структурні показники реалізації продукції у роздрібному товарообороті підприємств (Додаток Б). Таблиця 2.1. демонструє обсяги продажів палива та паливно-мастильних матеріалів за видами продукції, що дозволяє оцінити їхню питому вагу та динаміку в роздрібному сегменті.

Таблиця 2.1. – Структурні показники реалізації палива та паливно-мастильних матеріалів у роздрібному товарообороті підприємств

Найменування товарної групи	2017		2018		2019		2020		2021	
	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%
Газойлі (паливо дизельне)	25080,0	4,3	20331,8	3,0	24110,3	3,0	22254,3	2,6	39365,0	3,8
Матеріали мастильні	301,5	0,0	278,8	0,0	375,3	0,1	599,2	0,1	1079,4	0,1

Джерело: розроблено автором на основі [46].

Аналіз структурних показників реалізації показує, що основну частку роздрібного товарообороту займає продаж пального, зокрема дизельного (газойлі), тоді як частка матеріалів мастильних є незначною. Це свідчить про

пріоритетність паливної продукції в обсягах реалізації підприємств. Доцільно детально розглянути показники реалізації пального для більш глибокого аналізу ринку.

Важливо простежити динаміку кількості діючих підприємств, що здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом. Порівняння показників за роками дає змогу оцінити тенденції зміни підприємницької активності, визначити періоди зростання чи скорочення кількості суб'єктів господарювання та встановити можливий вплив економічних і регуляторних чинників на розвиток галузі. У таблиці 2.2. наведено статистичні дані щодо кількості підприємств за видами діяльності у розрізі років, що створює підґрунтя для подальшого аналізу динаміки ринку.

Таблиця 2.2. – Кількість діючих підприємств в розрізі років в Україні за однорідними видами діяльності (оптова та роздрібна торгівля паливом)

Рік	КВЕД 47.3 «Роздрібна торгівля паливом»	КВЕД 46.71 «Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами»
	кількість, шт	кількість, шт
2012	1574	3938
2013	1636	4209
2014	1319	3257
2015	1370	3270
2016	1262	3142
2017	1387	3598
2018	1440	3770
2019	1496	1817
2020	123	1998
2021	1538	3960
2022	1135	2772

Джерело: розроблено автором на основі [47].

Аналіз динаміки кількості діючих підприємств, що здійснюють торгівлю паливно-мастильними матеріалами, свідчить про коливальний характер розвитку галузі. У період 2012–2018 рр. спостерігалось поступове відновлення

після скорочення, зокрема у сфері роздрібно́ї торгівлі кількість підприємств зросла з 1 574 до 1 440, а в оптовій – з 3 938 до 3 770 одиниць. У 2019–2020 рр. зафіксовано різкі зміни: різке зменшення показників у роздрібному сегменті та статистичний сплеск у даних щодо оптової торгівлі, що може бути наслідком коригування державної статистики, змін у системі ліцензування та впливу пандемії COVID-19. Після 2020 року показники поступово стабілізувалися, однак у 2022 році відбулося помітне скорочення кількості підприємств обох категорій, що пов'язано з воєнними подіями та загальним зниженням економічної активності. Загалом простежується тенденція до концентрації ринку та зменшення кількості дрібних учасників.

З метою глибшого розуміння масштабів і структури реалізації пального доцільно проаналізувати показники оптової та роздрібно́ї торгівлі підприємств за видами економічної діяльності та товарними групами (таблиця 2.3.).

Таблиця 2.3. – Аналіз оптової та роздрібно́ї торгівлі підприємств за видами економічної діяльності та товарними групами

Рік	Назва виду економічної діяльності			
	Роздрібна торгівля палимим (КВЕД 47.3)		Оптова торгівля палимим(КВЕД 46.71)	
	тис. грн	у % до підсумку	тис. грн	у % до підсумку
2021	115190358,5	11,0	480756066,2	15,3
2022	131965346,3	15,1	416658627,8	19,2
2023	151600669,4	12,5	426163319,3	14,4

Джерело: розроблено автором на основі [48;49;50].

Аналіз даних щодо роздрібно́ї та оптової торгівлі палимим в Україні за 2021–2023 (Додаток В) роки дозволяє зробити наступні висновки: обсяги роздрібно́ї торгівлі палимим демонструють стабільне зростання у грошовому вимірі: від 115,19 млрд грн у 2021 році до 151,6 млрд грн у 2023 році. Водночас питома вага цього виду діяльності у загальному обсязі економічної діяльності коливалася: з 11,0 % у 2021 році зросла до 15,1 % у 2022 році, а у 2023 році трохи знизилась до 12,5 %. Оптова торгівля палимим також залишається

значущою складовою ринку: обсяги реалізації становили 480,76 млрд грн у 2021 році, знизилися до 416,66 млрд грн у 2022 році та дещо зросли до 426,16 млрд грн у 2023 році. Питома вага цієї сфери у загальному обсязі економічної діяльності коливалася в межах 14–19 %, що свідчить про її стабільне значення для економіки.

Загалом можна стверджувати, що торгівля паливом є досить популярною та важливою сферою економічної діяльності в Україні, особливо з огляду на значні обсяги реалізації та стабільну частку у структурі ринку. Незважаючи на незначні коливання у відсотковому вираженні, як роздрібна, так і оптова торгівля паливом залишаються ключовими сегментами економіки.

Ціни на паливо є ще одним важливим фактором, що впливає на обсяги реалізації та економічну ефективність підприємств. Дослідження динаміки роздрібних цін у різних регіонах України протягом останніх десяти років дозволяє виявити закономірності ринку, оцінити регіональні особливості збуту та простежити тенденції цінових змін. У таблиці 2.4. наведено детальний аналіз середніх роздрібних цін на паливо за регіонами України, що забезпечує комплексне уявлення про розвиток ринку паливно-мастильних матеріалів.

Таблиця 2.4. – Середні ціни на паливо по областях України (станом на 12.11.2025 (грн./літр)

Область	А 95	ДП	Газ
1	2	3	4
Вінницька	57,74	57,14	34,09
Волинська	58,63	57,69	34,67
Дніпропетровська	58,2	56,8	33,86
Донецька	58,98	59,74	36,99
Житомирська	58,09	56,98	33,76
Закарпатська	57,75	56,55	33,97
Запорізька	57,29	57,29	33,59
Івано-Франківська	58,39	57,52	34,16
Київська	58,92	57,65	33,93
Кіровоградська	59,26	58,26	34,83
Львівська	58,79	57,9	34,57
Миколаївська	58,99	57,7	33,74
Одеська	58,67	57,44	33,67
Полтавська	58,59	57,39	34,56
Рівненська	58,42	57,17	34,09

Продовження таблиці 2.4.

1	2	3	4
Сумська	58,32	57,07	34,69
Тернопільська	58,41	57,48	34,93
Харківська	57,98	56,81	33,7
Херсонська	59,39	58,39	34,59
Хмельницька	58,48	57,33	34,47
Черкаська	58,25	57,2	33,95
Чернігівська	59,09	58,09	34,88
Чернівецька	58,74	57,83	34,39

Джерело: розроблено автором на основі [52].

Аналіз середніх цін на пальне по регіонах України свідчить, що на даний момент рівень роздрібних цін залишається доволі високим. Це зумовлено тривалим військовим станом, логістичними обмеженнями, підвищеними ризиками для постачальників, а також загальною нестабільністю на світових енергетичних ринках. Регіональні відмінності у вартості пального переважно пов'язані з різним рівнем транспортних витрат, інтенсивністю попиту та специфікою роботи роздрібних мереж. У сукупності ці фактори формують поточну цінову ситуацію, яка продовжує залишатися чутливою до як внутрішніх, так і зовнішніх економічних шоків.

З огляду на це, доцільним є подальший аналіз динаміки змін вартості пального у довгостроковій перспективі. Таблиця 2.5. присвячена порівнянню середніх цін на пальне в Україні за десятирічний період, що дозволяє оцінити еволюцію ринку, виявити ключові тренди та визначити вплив макроекономічних та геополітичних чинників на цінову поведінку.

Таблиця 2.5. – Динаміка середніх роздрібних цін на пальне в Україні за 2015–2025 роки

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
A95 (грн/л)	19,37	23,67	28,24	29,37	27,32	25,18	30,21	51,94	51,48	55,54	58,49
ДП (грн/л)	16,95	21,24	26,03	29,28	26,8	24,54	29,4	55,13	51,5	52,66	57,54
ГАЗ (грн/л)	9,31	12,38	12,81	13,57	12,67	12,38	19,04	29,43	29,83	35,44	34,35

Джерело: розроблено автором на основі [53].

Аналіз динаміки середніх роздрібних цін на основні види пального протягом 2015–2025 років демонструє виразну тенденцію до зростання. У період 2015–2021 років зміна вартості усіх видів палива відбувалася відносно поступово, реагуючи переважно на коливання світових цін на нафту, валютний курс та сезонні чинники. Проте з 2022 року спостерігається різке подорожчання всіх видів пального. Найбільший стрибок характерний для бензину та дизельного палива, ціни на які збільшилися майже вдвічі порівняно з попереднім періодом. На нашу думку, це зумовлено повномасштабною війною, порушенням логістичних маршрутів, скороченням імпорتنих поставок та загальною нестабільністю енергетичного сектору. У 2023–2025 роках ціни стабілізувалися, проте залишилися на суттєво вищому рівні, ніж у довоєнний період.

Загалом, десятирічний аналіз цін підтверджує високий рівень волатильності ринку, залежність від зовнішньоекономічних та геополітичних факторів, а також збереження підвищеного цінового тиску у післявоєнний період. Для більш повного розуміння динаміки змін доцільно додатково розглянути її графічне відображення на рисунку 2.1.

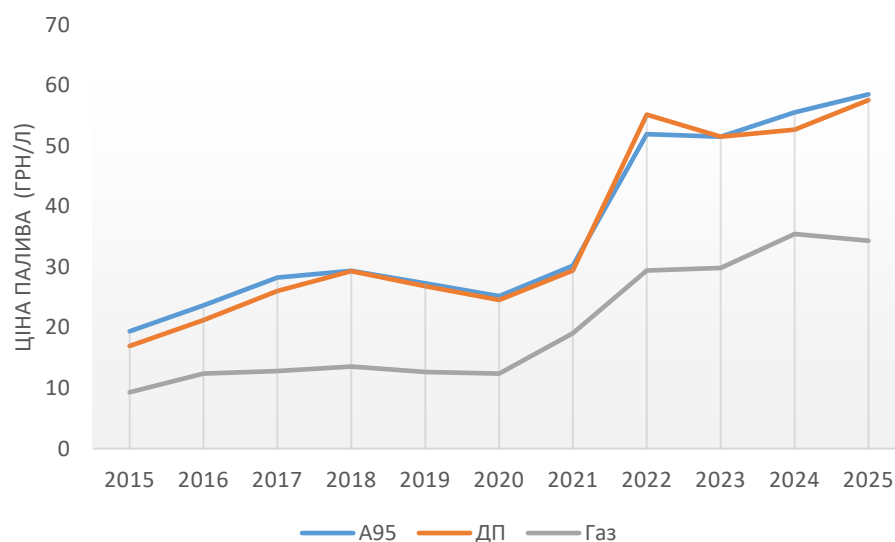


Рисунок 2.1 Динаміка середніх роздрібних цін на основні види пального в Україні у 2015–2025 роки

Джерело: розроблено автором на основі [53].

Важливим є також дослідження фактичних обсягів реалізації продукції, оскільки саме вони відображають реальну поведінку споживачів, рівень ринкової активності та інтенсивність роботи операторів паливного сектору. Проаналізуємо обсяги оптового та роздрібного продажу світлих нафтопродуктів і газу через мережу автозаправних станцій (Додаток Г), що дозволить сформуванню більш цілісного уявлення про тенденції розвитку ринку паливно-мастильних матеріалів в Україні (рисунок 2.2.).



Рисунок 2.2 Обсяг оптового та роздрібного продажу світлих нафтопродуктів і газу через АЗС по регіонах у 2021 році (тис.грн)

Джерело: розроблено автором на основі [51].

Аналіз структури реалізації основних видів пального через АЗС є важливим елементом дослідження функціонування паливного ринку, оскільки він безпосередньо відображає споживчі пріоритети, рівень енергетичної залежності та реальний попит у транспортному секторі. На відміну від інших товарних груп, обсяги продажу яких можуть демонструвати значні коливання залежно від сезонності або зміни споживчої поведінки, попит на бензин, дизельне паливо та скраплений газ залишається стабільним та критично важливим для забезпечення економічної активності країни.

Структура реалізації пального впливає на енергетичну безпеку, оскільки визначає потребу в імпортних ресурсах, формує навантаження на логістичні канали та визначає обсяги валютних витрат. Переважання бензину та

дизельного палива над альтернативними видами свідчить про обмежений рівень диверсифікації енергоспоживання, що робить ринок більш чутливим до зовнішніх шоків, зокрема до змін світових цін на нафту чи порушень постачання.

Крім того, показники реалізації пального прямо впливають на доходи бюджетів через акцизні надходження та податок на додану вартість, які традиційно формують значну частину доходів держави. У порівнянні з іншими товарними групами, паливно-мастильні матеріали характеризуються високою фіскальною значущістю та стабільністю податкових надходжень.

Згідно з даними Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби на першому місці абсолютним лідером у сплаті податків за підсумками 2017 року виявилася державна компанія «Укргазвидобування», яка сплатила до бюджету рекордні 50,4 млрд грн. Також, у ТОП-10 найбільших платників податків увійшли: «Тютюнова компанія «Прилуки» – 14,1 млрд грн; «Філіп Морріс Україна» – 13,5 млрд грн; НАК «Нафтогаз України» – 11,5 млрд грн; «Укрнафта» – 10,4 млрд грн; «Джей Ті Інтернешнл Україна» – 9,5 млрд грн; «Укртатнафта» – 8,7 млрд грн» [54].

Отже, ми оцінили ключові тенденції розвитку галузі, динаміку цін та обсягів реалізації, а також структурні зміни у сфері оптової й роздрібною торгівлі. Дослідження показало, що ринок ПММ залишається одним із найвагоміших сегментів національної економіки, адже він формує значну частку податкових надходжень, забезпечує енергетичну стабільність та впливає на діяльність практично всіх галузей господарства.

Аналіз середніх роздрібних цін засвідчив чутливість ринку до коливань світових котирувань на нафту, коливань валютного курсу та регуляторних рішень держави. Водночас дослідження обсягів продажу через мережі АЗС і в оптовому сегменті виявило збереження високого попиту на світлі нафтопродукти та газ, що підтверджує стратегічну важливість цього ринку для логістики, транспорту та промисловості.

Окрему увагу привертає структура реалізації підакцизних товарів, де паливо, поряд із тютюновими виробами, виступає одним з основних джерел наповнення бюджету. Домінування постачальників та виробників пального серед найбільших платників податків формує стабільний фіскальний ефект та підкреслює регуляторну значущість галузі.

Загалом результати аналізу дозволяють стверджувати, що ринок паливно-мастильних матеріалів перебуває у стані постійних трансформацій, що потребує системного моніторингу та адаптації державної політики.

Отримані дані формують цілісне уявлення про розвиток галузі та створюють методичну основу для подальшого дослідження ефективності обліку й оподаткування в паливній сфері.

2.2. Облікове забезпечення торгівлі паливом

Облікове забезпечення торгівлі паливом є важливою складовою діяльності підприємств паливного сектору, оскільки воно гарантує точність та повноту відображення операцій із придбання, зберігання та реалізації нафтопродуктів. Специфіка ринку, що включає імпортозалежність та різноманітність видів пального, визначає підвищені вимоги до організації обліку підакцизних товарів. Належне документування операцій, коректна ідентифікація видів пального та дотримання нормативно-правових вимог забезпечують прозорість податкових розрахунків і ефективний контроль за рухом паливних ресурсів.

Пальне може виступати як товар, призначений для подальшої реалізації, так і як виробничий запас, який використовується для внутрішніх потреб (таблиця 2.6).

Такий двоїстий характер зумовлює необхідність чіткого розмежування облікових підходів залежно від напрямку використання палива.

Таблиця 2.6. – Характеристика обліку пального за призначенням і суб'єктами

Призначення палива	Опис використання	Приклади суб'єктів обліку	Рахунок обліку
Для продажу	Паливо, яке реалізується кінцевим споживачам	АЗС, паливні компанії	28
Для власного використання	Паливо для внутрішніх потреб підприємства (транспорт, техніка)	Сільгоспідприємства, будівельні фірми	203
Для зберігання	Паливо, яке зберігається на складах до подальшого використання чи продажу	Нафтобази, склади ПММ	28

Джерело: розроблено автором.

У нашому дослідженні предметом вивчення є облік торгівлі паливом, тобто операції, що відображаються саме на рахунку 28 «Товари». Торгівля паливом в Україні здійснюється у двох основних формах — оптовій та роздрібній. Відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД), до цього виду діяльності належать:

–46.71 «Оптова торгівля твердим, рідким і газоподібним паливом і подібними продуктами»;

–47.30 «Роздрібна торгівля паливом»[55].

Характер і обсяг господарських операцій суттєво залежать від того, який саме вид торгівлі здійснює підприємство, адже від цього визначаються вимоги до матеріально-технічної бази, дозвільної документації, організації обліку та податкового адміністрування.

Підприємства, які реалізують паливо оптом, повинні забезпечити наявність належних технічних і правових умов для здійснення діяльності. Зокрема, необхідно мати:

–дозвіл на виконання робіт підвищеної небезпеки та експлуатацію обладнання, що використовується для зберігання чи транспортування палива;

–місце оптової торгівлі або пересувний акцизний склад (наприклад, бензовоз чи автозаправний модуль);

–ліцензію на оптову торгівлю паливом [56].

Роздрібна торгівля паливом здійснюється через автозаправні станції (АЗС) та автогазоправні пункти (АГЗП). Для здійснення такого виду діяльності підприємству необхідно мати:

- технічну документацію на обладнання, яке використовується для відпуску пального;
- проектну документацію на АЗС або АГЗП;
- інформацію про персонал, відповідальний за експлуатацію об'єктів підвищеної небезпеки;
- організаційну структуру підприємства з визначенням підзвітності працівників;
- реєстратори розрахункових операцій (РРО) або програмні РРО для фіксації відпуску пального та проведення розрахунків з клієнтами;
- ліцензію на роздрібну торгівлю паливом [57].

Ліцензії видаються Державною податковою службою України на підставі поданої заяви та пакета документів, серед яких – відомості про матеріально-технічну базу, дозвільну документацію та реквізити акцизного складу. Відповідно до статті 15 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» вартість ліцензії на оптову торгівлю, за наявності місць оптової торгівлі палива, становить 0,8 мінімальної заробітної плати, а на роздрібну торгівлю – 0,35, що станом на 2025 рік становить 6400 грн та 2800 грн відповідно [58].

Важливим аспектом бухгалтерського обліку операцій із паливом є належне документальне оформлення процесів його надходження, зберігання та реалізації. Саме первинні документи забезпечують достовірність даних про рух пального, формують інформаційну базу для відображення господарських операцій у системі рахунків і слугують доказовою основою під час контролю чи перевірок.

До основних документів у сфері оптової торгівлі належать товарно-транспортна накладна (ТТН), яка підтверджує факт перевезення пального від

постачальника до покупця; видаткова накладна, що засвідчує передачу товару у власність контрагента; а також сертифікати якості або паспорти відповідності, які гарантують дотримання технічних стандартів і вимог щодо якості нафтопродуктів. Такі документи є невід'ємними як при надходженні палива на склад підприємства, так і під час його реалізації іншим суб'єктам господарювання.

У роздрібній торгівлі паливом документообіг є більш деталізованим, оскільки операції відбуваються безпосередньо на автозаправних станціях. Окрім зазначених вище документів (ТТН, видаткової накладної, сертифікатів якості), застосовуються: «спеціалізовані форми, передбачені Інструкцією №281 «Про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів», а саме: форма №16-НП «Змінний звіт АЗС», форма №17-НП «Журнал обліку надходження нафтопродуктів», журнал обліку реалізації нафтопродуктів, а також фіскальні чеки РРО та денні Z-звіти, що підтверджують факти реалізації пального споживачам» [59].

Відповідно до організаційної структури діяльності АЗС, ключову роль у створенні первинних документів відіграють оператори заправних станцій, на яких покладається обов'язок щоденного оформлення спеціалізованих форм обліку руху пального, фіксації обсягів його реалізації, приймання грошових коштів, а також обліку залишків у резервуарах. Ці документи мають статус первинних носіїв облікової інформації та є підставою для подальшого її систематизування в бухгалтерії підприємства.

На основі даних, сформованих операторами, бухгалтерська служба здійснює узагальнення інформації шляхом складання видаткових накладних, акцизних та податкових накладних, що забезпечують відображення господарських операцій у регістрах синтетичного та аналітичного обліку. Такий підхід сприяє забезпеченню безперервності облікового процесу, достовірності даних і своєчасному відображенню операцій з реалізації пального у фінансовій звітності. Розглянемо таблицю 2.7., у якій систематизовано

документи за критерієм відповідальності — залежно від того, ким саме вони заповнюються: оператором автозаправної станції чи бухгалтером підприємства.

Така класифікація дозволяє чітко розмежовувати документообіг за функціональним призначенням, що, в свою чергу, сприяє ефективнішій організації роботи та обліку на підприємстві.

Важливо не лише розрізнити ці документи, а й розуміти, як саме вони взаємодіють між собою в межах загального процесу обліку та контролю. Розглянемо, яким чином бухгалтерські та операторські документи пов'язані між собою та як їхня взаємодія забезпечує цілісність і достовірність інформації.

Таблиця 2.7. – Класифікація первинних документів на АЗС

Назва документа	Призначення	Особливості ведення
<i>Документи бухгалтерії/адміністрації</i>		
Товарно-транспортна накладна (ТТН)	Супровід транспортування пального, підстава для оприбуткування	Оформлюється постачальником і підтверджується бухгалтерією
Видаткова накладна	Засвідчує кількість отриманих/реалізованих нафтопродуктів	Підстава для відображення в обліку запасів
Податкова накладна	Відображення операцій у системі ПДВ	Підлягає обов'язковій реєстрації в ЄРПН
Акцизна накладна (електронна)	Податковий контроль за обігом пального	Реєстрація у СЕАРП обов'язкова
Добова довідка	Подання інформації в контроллючі органи	Формуються на основі інформації про добову реалізацію нафтопродуктів
<i>Документи оператора АЗС</i>		
Форма №16-НП «Звіт про рух нафтопродуктів і газу на АЗС»	Відображає залишки, надходження та відпуск пального протягом зміни	Складається щозміни оператором АЗС
Форма №17-НП «Акт приймання нафтопродуктів у резервуарі»	Підтверджує надходження палива до резервуарів	Складається при кожному прийманні пального
Книга обліку розрахункових операцій (КОРО)	Фіксує розрахункові операції без РРО/ПРРО	Використовується у виняткових випадках
Z-звіт РРО/ПРРО	Щоденний підсумок розрахункових операцій	Формується автоматично наприкінці зміни
Журнал обліку зміни операторів АЗС	Засвідчує передачу матеріальної відповідальності	Заповнюється при зміні чергового персоналу
Акти списання/втрат пального	Оформлюють нестачі чи природні втрати	Складаються у разі виявлення відхилень

Джерело: [60].

На рисунку 2.3. розглянемо взаємозв'язок між цими документами.

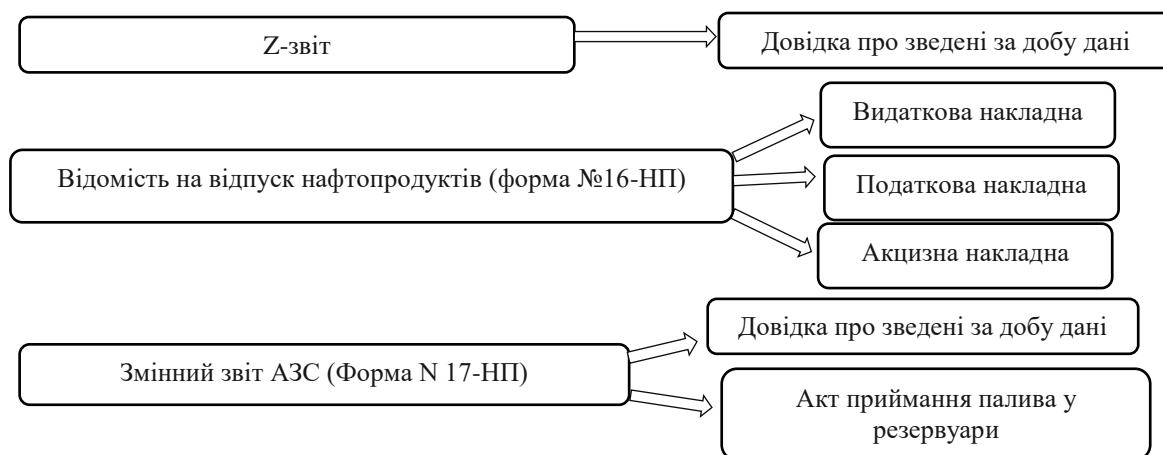


Рисунок 2.3 Взаємозв'язок первинних документів на АЗС

Джерело: розроблено автором.

Розглянувши рисунок 2.3, розуміємо, що кожен первинний документ на АЗС виконує не лише функцію фіксації господарської операції, але й є невід'ємним елементом системи контролю за обігом підакцизних товарів. Автозаправна станція функціонує за чітко визначеним алгоритмом документообігу, який розпочинається на початку робочої зміни та завершується складанням підсумкових документів для бухгалтерії і контролюючих органів.

Таким чином, від початкових операцій із приймання та відпуску палива до формування підсумкової звітності формується послідовний ланцюг документів, який виконує не лише інформаційну та контрольну функції, але й забезпечує виконання підприємством своїх податкових зобов'язань та мінімізує ризики нелегального обігу пального

Існує ще одна, окрема категорія документації, пов'язана з експлуатацією АЗС, що стосується перевірки засобів вимірювальної техніки (ЗВТ). Ці документи не належать безпосередньо до бухгалтерських чи операторських, але є критично важливими для забезпечення точності обліку, дотримання технічних стандартів і вимог контролюючих органів.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 374 «підприємства, які використовують ЗВТ, щороку до 1 грудня мають скласти перелік засобів, що

перебувають в експлуатації та підлягають повірці, і подавати його на погодження до територіального органу Держспоживстандарту України. Серед документів, що складаються за результатами повірки): свідоцтво про повірку; акт технічного огляду або дефектації (у разі непридатності ЗВТ); акт про приймання-передачу ЗВТ на повірку» [61].

На основі первинних документів здійснюється відображення інформації у системі бухгалтерського обліку через синтетичні та аналітичні рахунки, що забезпечує узгодженість даних, контроль за рухом паливних ресурсів та правильне формування фінансової і податкової звітності.

Як було зазначено раніше, паливо, що знаходиться на підприємстві з метою подальшої реалізації, відображається на рахунку 28 «Товари». Для забезпечення деталізації обліку, розмежування видів пального, місць його зберігання та відповідальних осіб застосовуються аналітичні рахунки, що дозволяє систематизувати інформацію, підвищити точність обліку та забезпечити ефективний контроль за рухом паливних ресурсів на підприємстві. Розглянемо приклад ведення аналітичних рахунків на рисунку 2.4.



Рисунок 2.4 Організація аналітичного обліку пального на підприємстві, що займається роздрібною торгівлею паливом

Джерело: розроблено автором на основі [62].

При відображенні господарських операцій з паливом першочергово визначається вид пального, оскільки саме він є основною ознакою класифікації та використовується для формування субрахунків (наприклад: 2811 «Дизельне

паливо», 2812 «Бензин», 2813 «Газ автомобільний»). Далі, у розрізі кожного субрахунку, в автоматизованому обліку відкривається аналітичний облік (субkonto), який деталізує інформацію. Наприклад:

- 2812.2 «Бензин А-95», склад – «Резервуар №3»;
- 2811.1 «Дизельне паливо», склад – «Пересувний акцизний склад №1 (бензовоз АА1234ВХ)».

Важливим моментом є аналіз базових бухгалтерських проведення, що відображають рух пального на підприємстві. Застосування таких проведення дозволяє відобразити операції придбання, зберігання та реалізації пального у синтетичних та аналітичних рахунках, забезпечуючи достовірність облікових даних, контроль за використанням ресурсів та коректне формування фінансової і податкової звітності(таблиця 2.8).

Таблиця 2.8. – Типові бухгалтерські записи для операцій з оптової та роздрібною торгівлі паливом

Операція	Первинний документ	Бухгалтерське проведення	Коментар
Придбання пального для продажу	Податкова накладна, накладна	Дт 281 «Товари» Кт 631	Паливо обліковується як товар
Відображення ПДВ при купівлі	Податкова накладна	Дт 641 Кт 631	Вхідний ПДВ до податкового кредиту
Оплата постачальнику	Платіжне доручення	Дт 631 Кт 311	Оплата за поставлене паливо
Оприбуткування пального на АЗС/склад	Акт приймання, товарний звіт	Дт 282 (або субрахунок 281.1) Кт 281	Відображення руху товару в межах підприємства
Продаж пального за готівку	Чек РРО, товарний чек	Дт 301 Кт 702	Облік надходження готівки від продажу
Продаж пального з ПДВ	Чек РРО, податкова накладна	Дт 702 Кт 641	Відображення зобов'язання з ПДВ
Списання собівартості реалізованого пального	Акт списання, товарний звіт	Дт 902 Кт 281	Списання вартості реалізованого товару
Визначення фінансового результату	Журнал-ордер, головна книга	Дт 791 Кт 702 (дохід) Дт 902 Кт 791 (собівартість)	Формування прибутку або збитку

Джерело: розроблено автором.

У практиці торговельних операцій з паливом важливо враховувати одиниці виміру, які використовуються на окремих етапах руху товару.

Як правило, при оптових закупівлях нафтобази здійснюють відпуск пального в тисячах літрів, що відповідає вимогам подальшої реалізації на роздрібних автозаправних станціях. Однак трапляються випадки, коли постачальник фіксує обсяги товару в тоннах. Це пов'язано, зокрема, з особливостями технологічного обліку на підприємствах зберігання пального, де масові показники є типовими для контролю фізико-хімічних властивостей продукту.

Переведення масових величин у об'ємні здійснюється на підприємстві за допомогою внутрішнього документа — «Акту перерахунку обсягів пального», у якому відображають питому густину на дату приймання товару. Саме цей первинний документ слугує підставою для відображення у програмному забезпеченні 1С коректних аналітичних показників у літрах, що забезпечує відповідність даних бухгалтерського й податкового обліку фактичним умовам реалізації. Розглянемо зазначену операцію на прикладі досліджуваного підприємства ТОВ «Квадро Оіл», відображення її на рахунках бухгалтерського обліку.

В серпні 2025р. ТОВ «Квадро Оіл» придбало паливо на нафтобазі ТОВ «Окко-Експрес» в масових величинах – 30 тонн, тоді як подальший продаж здійснюється в літрах, і згідно з Актом перерахунку відповідний обсяг становить 30 000 літрів. На рахунках бухгалтерського обліку це виглядатиме наступним чином(таблиця 2.9.).

Таблиця 2.9. – Відображення операцій з перерахунку маси пального в об'єм у бухгалтерському обліку ТОВ «Квадро Оіл»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Обсяг
Відображення оприбуткування пального на складі (нафтобаза) у масових величинах	281 «Товари ОПТ»	631.Нафтобаза А	30 т
Переведення масових величин в об'ємні та передача на реалізаційний підрозділ (АЗС) згідно з Актом перерахунку	2821 «Товари на АЗС»	281 «Товари ОПТ»	30 000 л

Джерело: розроблено автором.

З метою уникнення розбіжностей у подальшій звітності підприємству рекомендується, за можливості, вимагати від постачальників оформлення первинних документів у тих одиницях виміру, які застосовуватимуться під час реалізації, тобто в літрах. Це дозволяє мінімізувати ризики виникнення додаткових запитань з боку контролюючих органів. Податкова служба здійснює аналітичний контроль співставності придбаних і реалізованих обсягів пального, і ситуація, коли в документах відображено придбання 30 тонн, а продаж — 30 000 літрів, може стати підставою для призначення фактичної перевірки. У такому разі платник зобов'язаний надати пояснення щодо проведених перерахунків, підтвердивши їх документально та технічною обґрунтованістю.

Ще одним важливим аспектом обліку палива є списання паливно-мастильних матеріалів, що дозволяє відобразити їх фактичне використання та коректно визначити собівартість реалізованої продукції. Існують декілька методів списання пального: метод ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних затрат; ціни продажу. Проаналізуємо, який з методів списання є найбільш доцільним для даного виду діяльності (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10. – Порівняльна характеристика методів списання паливно-мастильних матеріалів

Метод списання	Опис	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Ідентифікованої собівартості	Списання конкретної партії пального за фактичною вартістю кожної одиниці	Максимальна точність відображення вартості; підходить для дорогого або спеціального пального	Складність обліку при великому обсязі; потребує ретельного документування
Середньозваженої собівартості	Вартість списаного пального визначається як середньозважена ціна всіх залишків на дату списання	Простота розрахунку; стабільна собівартість; зменшення впливу коливань цін	Менш точне відображення фізичного руху; не завжди відповідає реальній ринковій вартості
ФІФО (перших за часом надходження)	Списання партій пального у порядку їх надходження: перше надійшло – перше використано	Забезпечує реалізацію старих партій; мінімізація втрат через старіння пального; достовірне відображення залишків	Може трохи завищувати витрати при зростанні цін на паливо

Продовження таблиці 2.10.

1	2	3	4
Нормативних затрат	Списання пального за встановленими нормами витрат на виробництво або реалізацію продукції	Зручність планування та контролю витрат; полегшує бюджетування	Може не відображати фактичний рух пального; можливі відхилення від реальної собівартості
Ціни продажу	Списання за ціною реалізації, тобто відображення витрат у розмірі ціни продажу пального	Використовується для внутрішнього контролю та аналізу рентабельності	Не відображає фактичні витрати; може спотворювати собівартість у бухгалтерському обліку

Джерело: розроблено автором.

Аналіз методів списання свідчить, що для підприємств, які здійснюють торгівлю паливом, найбільш доцільним є застосування методу ФІФО. Цей метод забезпечує реалізацію старіших партій пального першими, що особливо важливо при наявності імпорتنих партій з різним походженням, якістю та фізико-хімічними характеристиками. Використання ФІФО дозволяє коректно відображати вартість залишків пального на балансі підприємства, підвищує достовірність бухгалтерського та податкового обліку, зменшує ризики втрат через старіння або погіршення якості продукції та забезпечує ефективний контроль за рухом товару.

Отже, виокремимо важливість точної організації облікового забезпечення, зокрема правильної системи ведення аналітичних рахунків, формування і перевірки первинних документів, налагодження ефективної взаємодії між бухгалтерією та операторами АЗС, а також контролю за рухом і залишками пального. Такий підхід забезпечує достовірність облікових даних, своєчасне формування податкових зобов'язань та підвищує загальну ефективність управління операціями в паливній сфері.

2.3. Оподаткування торгівлі паливом

Паливо є стратегічним видом ресурсу, який має не лише виробниче, а й суспільно-економічне значення, тому держава приділяє особливу увагу його

оподаткуванню. Особливість цього об'єкта полягає у високому рівні регуляторного контролю, оскільки обіг пального має суттєвий вплив на макроекономічну стабільність, формування доходів бюджету та екологічну безпеку держави.

Система оподаткування операцій з паливом в Україні є багатокомпонентною та має складну структуру (таблиця 2.11.).

Таблиця 2.11. – Структура оподаткування операцій з паливом в Україні

Вид податку / збору	Об'єкт оподаткування	Платник / відповідальний	Ставка / база оподаткування	Контролюючий орган / коментар
Акцизний податок	Обсяги реалізованого або імпортованого пального	Виробник, імпортер, реалізатор (підприємство АЗС)	Фіксовані ставки в євро за 1 000 л (залежно від виду пального)	ДПС України; суб'єкти зобов'язані реєстрації акцизної накладної та подання звітності
Податок на додану вартість (ПДВ)	Вартість реалізованого пального (включно з акцизом)	Продавець (АЗС, оптовик)	Загальна ставка ПДВ за загальними умовами ПКУ	ДПС України; ПДВ нараховується на суму, що включає акциз і реалізаційну маржу
Екологічний податок / збір	Викиди забруднюючих речовин або шкода довкіллю при спалюванні пального	Користувачі пального (підприємства, що спалюють паливо)	Визначається на підставі екологічних норм, коефіцієнтів викидів	Мінекології, місцеві органи влади; встановлення екоподатку відповідно до законодавства

Джерело: розроблено автором на основі [37].

Виходячи, з таблиці 2.11. бачимо, що до основних видів податків і зборів, що справляються з обігу пального, належать: акцизний податок; податок на додану вартість та екологічний податок. Розглянемо їх детальніше.

Відповідно до положень Податкового кодексу України, паливо належить до підакцизних товарів, тобто таких, що обкладаються акцизним податком – непрямим податком, який включається до ціни продукції та сплачується споживачем. Об'єктом оподаткування є обсяги реалізованого або використаного пального, у тому числі ввезеного на митну територію України.

Згідно з ст. 212 Податкового кодексу України платниками податку є:

- «виробники підакцизної продукції на митній території України;
- суб'єкти господарювання та фізичні особи, що ввозять підакцизні товари

на митну територію України в оподатковуваних обсягах;

- особи, які здійснюють реалізацію конфіскованих, безхазяйних, успадкованих або таких, що перейшли у власність держави, підакцизних товарів;

- особи, які відчужують підакцизні товари, ввезені із застосуванням податкових пільг, до закінчення установленого строку;

- суб'єкти роздрібної торгівлі, які реалізують підакцизні товари (за винятком груп тютюнових виробів та рідин для електронних сигарет);

- особи, які реалізують пальне або спирт етиловий, у тому числі в межах договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

- суб'єкти господарювання, що використовують окремі товари як пальне для заправлення транспортних засобів чи обладнання, якщо такі товари не належать до підакцизних за своїм кодом, але фактично застосовуються якпаливо тощо» [63].

Ставки акцизного податку встановлюються статтею 215 Податкового кодексу України і диференціюються залежно від конкретного виду пального, що реалізується або використовується (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12. – Система оподаткування палива: ставки акцизного податку за категоріями

Вид пального	Одиниця виміру	Ставка акцизного податку	Коментар
Бензини автомобільні	1 000 літрів	242,6 євро	ставка з 1 вересня 2024 р.
Дизельне пальне (газойлі)	1 000 літрів	177,6 євро	ставка із 1 вересня 2024 р.
Скраплений (сжижений) газ	1 000 літрів	148 євро	ставка із 1 вересня 2024 р.
Моторне альтернативне паливо	1 000 літрів	184,08 євро	ставка на альтернативні види пального
Бензин	1 000 літрів	271,7 євро	ставка з 2025 року
Дизельне пальне	1 000 літрів	215,7 євро	ставка з 2025 року

Джерело: розроблено автором на основі [64].

Оподаткування операцій з паливом передбачає також акцизних складів і електронної системи адміністрування реалізації пального (СЕАРП), яка забезпечує контроль за рухом та залишками пального в розрізі платників податків.

Усі суб'єкти господарювання, що здійснюють операції з паливом, зобов'язані реєструвати акцизні накладні в електронному вигляді, що забезпечує прозорість і запобігає ухиленню від сплати податків. Згідно з п. 231.6 ПКУ, «реєстрація акцизних накладних та/або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ЄРАН) має бути здійснена не пізніше п'ятнадцяти календарних днів після дати їх складання» [64].

«Податкова декларація з акцизного податку подаються щомісячно, протягом двадцяти календарних днів наступного місяця за звітним періодом. Сплата податку здійснюється протягом десяти календарних днів після закінчення граничного строку подання декларації, що забезпечує своєчасне виконання платником податкових зобов'язань та стабільні надходження до державного бюджету» [64].

Операції з паливом також підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, що нараховується на вартість реалізованих нафтопродуктів.

У відповідності до п. 82 підрозд. 2 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, у період дії правового режиму воєнного стану, запровадженого Указом Президента № 64/2022 та затвердженого Законом № 2102-IX, було тимчасово, але не довше ніж до 1 липня 2023 року, встановлено пільговий режим оподаткування. Зокрема, «операції з постачання та ввезення на митну територію України бензинів, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизелю, альтернативного моторного палива, а також сирови нафти та окремих нафтопродуктів (за відповідними кодами УКТ ЗЕД) оподатковувалися за зниженою ставкою ПДВ у розмірі 7 %» [64].

Запровадження зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 % було зумовлене необхідністю оперативної стабілізації ринку пального в умовах різкого зростання логістичних витрат, дефіциту ресурсів та загрози порушення ланцюгів постачання в перші місяці воєнного стану. Такий тимчасовий інструмент податкової політики мав на меті мінімізувати ціновий шок для споживачів, забезпечити безперебійне постачання критично важливих енергоносіїв і створити передумови для відновлення ринкової рівноваги.

Повернення з 1 липня 2023 року базової ставки ПДВ у 20 % стало логічним етапом відновлення фіскальної спроможності держави та нормалізації регуляторного середовища. З одного боку, це рішення сприяло збільшенню бюджетних надходжень та гармонізації податкової системи з довоєнною моделлю. З іншого – воно частково посилило ціновий тиск на учасників ринку та кінцевих споживачів, що потребує додаткових компенсаторних механізмів для запобігання дисбалансам на сегментах роздрібно́ї та оптової торгівлі.

Нарахування та сплата податку на додану вартість здійснюються відповідно до загального порядку, встановленого Податковим кодексом України. Податкові зобов'язання формуються за результатами господарських операцій звітного періоду, а їх відображення забезпечується шляхом складання та реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних у визначені законом строки. Зокрема, податкові накладні, складені в період з 1 по 15 число календарного місяця, підлягають реєстрації не пізніше 5 числа наступного місяця; накладні, оформлені з 16 по останнє число місяця, – до 18 числа наступного місяця.

Податкова декларація з ПДВ за звітний місяць подається платником не пізніше 20 числа місяця, що настає за податковим періодом. Сплата узгоджених податкових зобов'язань здійснюється протягом 10 календарних днів після граничної дати подання декларації. Такий порядок забезпечує своєчасне адміністрування ПДВ та дотримання платниками вимог чинного податкового законодавства.

Інструментом державного регулювання, що спрямований на відшкодування шкоди довкіллю та стимулювання підприємств до зменшення негативного впливу на навколишнє середовище є екологічний податок.

Ще одним вагомим елементом податкового регулювання у сфері торгівлі паливом виступає екологічний податок.

«Звітність з екологічного податку має поквартальний характер та подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують

податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації» [65]. У податковій декларації з екологічного податку відображаються категорія та код забруднюючої речовини, фактичний обсяг здійснених викидів, ставка податку, а також сума податку, що підлягає сплаті.

Проаналізуємо ставки податку, що застосовуються до важких дистилатів газойлів (таблиця 2.13.). Важкі дистилати газойлі належать до категорії пального, яке використовується переважно в промислових процесах та для транспорту з дизельними двигунами, і одночасно підлягає оподаткуванню згідно з чинним законодавством. Обмеження аналізу саме цим видом пального дозволяє виділити специфіку застосування екологічного податку в сегменті дизельного палива та сприяє комплексному розумінню фінансових зобов'язань суб'єктів господарювання у процесі його реалізації.

Таблиця 2.13. – Дані щодо ставок екологічного податку для палива

Код забруднюючої сировини	Назва забруднюючої сировини	Ставка податку (грн/тон)
243.1.019	сірководень	8273,63
243.2.002	оксид діазоту	4216,92
243.1.010	метан	145,5

Джерело: розроблено автором на основі [66].

Аналіз податкових платежів свідчить, що загальний масив платежів є типовим для суб'єктів господарювання незалежно від галузі. Водночас підприємство має додаткові податкові зобов'язання, характерні саме для паливного бізнесу – сплату авансового внеску з податку на прибуток.

Авансовий внесок з податку на прибуток – це специфічний механізм оподаткування для суб'єктів, які здійснюють роздрібну торгівлю паливом. Згідно з чинним Податковим кодексом України, та в рамках змін, внесених Законом України № 4015-ІХ від 10.10.2024: «платники, діяльність яких включає роздрібну торгівлю паливом, зобов'язані щомісяця сплачувати авансові внески за кожне місце роздрібною торгівлі, дані про яке внесено до Єдиний реєстр

ліцензіатів та місць обігу пального станом на перше число поточного місяця» [67].

Зокрема, відповідно до п.п. 141.14.2 п. 141.14 статті 141 ПКУ, «стандартна сума авансового внеску складає 60 000 гривень за кожне місце роздрібної торгівлі, за винятком випадків, передбачених іншими підпунктами цього положення» [68]. У випадках, коли місце реалізує виключно скраплений газ, ставка авансу знижується до 30 000 гривень. dr.tax.gov.ua +1 Якщо ж реалізується кілька видів пального, і частка скрапленого газу у попередньому місяці в загальному обсязі реалізованого пального (у літрах, приведених до 15° С) становить 50 % або більше – тоді внесок становить 45 000 гривень. Обов'язок сплати авансового внеску виникає за кожне місце торгівлі, інформація про яке внесена до Реєстру на початок місяця – незалежно від фактичного обсягу реалізації або наявності продажів. Внесок повинен бути сплачений не пізніше 20-го числа відповідного місяця.

У випадку, якщо за результатами квартальної (або річної) звітності нарахований податок на прибуток перевищує суму вже сплачених авансових внесків, виникає зобов'язання здійснити доплату в межах фактичної суми податку. З іншого боку, якщо нарахований податок менший, надмір сплачених раніше внесків не повертається — що фактично збільшує податкове навантаження на підприємство та знижує його фінансову гнучкість.

Звітність щодо авансових внесків належить до переліку податкових зобов'язань для платників, які здійснюють роздрібну торгівлю паливом, і здійснюється шляхом заповнення відповідних форм фінансової звітності та декларацій у порядку, передбаченому ПКУ та нормативними актами.

Такий механізм – стабільні щомісячні платежі за кожну АЗС – має на меті забезпечити регулярні надходження до бюджету, але навряд чи сприяє оперативному реагуванню на коливання ринку, особливо у періоди зниженого попиту або простою об'єктів торгівлі.

Отже, основними податками, якими обкладаються операції з торгівлі паливом є акциз, ПДВ та екологічний податок. Встановлено, що дотримання

податкових правил і своєчасне виконання зобов'язань є ключовим для забезпечення законності операцій, точності обліку та ефективного податкового адміністрування в сфері торгівлі паливом.

Висновки до розділу 2

На підставі дослідження практичних аспектів обліку та оподаткування палива можна зробити наступні висновки:

1. Проведено аналіз ринку торгівлі паливно-мастильними матеріалами, під час якого було визначено наступне: основну частку роздрібного товарообороту займає продаж дизельного палива, в той час як частка продажу мастильних матеріалів є незначною; ціни на пальне в регіонах України демонструють відносно незначні коливання; ціни на пальне в регіонах України демонструють відносно незначні коливання. На момент проведення дослідження найвищі рівні цін на бензин зафіксовано в Хмельницькій області, а на дизельне паливо та скраплений газ — у Донецькій. Найнижчі ціни спостерігалися на бензин у Запорізькій області, на дизельне паливо — у Закарпатській, а на газ — в Одеській області.

2. Виокремлено основні рахунки бухгалтерського обліку для обліку палива серед яких: 28 та 203. В нашому дослідженні предметом дослідження є торгівля паливом, тобто операції, що відображаються на рахунку 28.

3. Перераховано основну документацію, що необхідна для здійснення діяльності в сфері торгівлі паливом, серед них: ліцензія; дозвіл на виконання робіт підвищеної небезпеки та експлуатацію обладнання; проектну документацію на АЗС(в разі здійснення роздрібною торгівлі)

4. Виявлено взаємозв'язок між первинними документами що оформлюється операторами АЗС та бухгалтерією. Проаналізовано аналітичні рахунки, що рекомендуються до використання на підприємстві, що займається роздрібною торгівлею паливом

6. Встановлено, що для обліку запасів пального найбільш доцільним є метод ФІФО, оскільки паливо швидко обертається і не підлягає значному псуванню, а надходження здійснюється за різними цінами, що дозволяє точніше відображати собівартість витраченого пального.

7. Виокремлено основні податки, що накладаються на операції з торгівлі пального, серед яких акцизний податок; податок на додану вартість та екологічний податок.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ТОРГІВЛІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИМИ МАТЕРІАЛАМИ

3.1. Впровадження інформаційних технологій для автоматизації обліку пального

Сучасні умови господарювання характеризуються зростанням вимог до достовірності облікових даних, оперативності податкового адміністрування та дотримання регуляторних норм, що зумовлює потребу у системному перегляді існуючих підходів. Крім того, специфіка обігу підакцизних товарів вимагає застосування інструментів, які б мінімізували ризики помилок і забезпечували належний контроль за обліковими та податковими процесами. Саме це зумовлює необхідність постійного вдосконалення методів обліку та механізмів оподаткування.

У світі цифровізації господарських процесів ключову роль відіграють інформаційні технології, що забезпечують оперативність, точність та безперервність облікових і управлінських процедур. Широке використання комп'ютерних систем, мережеских рішень та автоматизованих платформ зумовлює необхідність адаптації підприємств до технологічно орієнтованих моделей ведення діяльності. Саме тому вдосконалення обліку й оподаткування у сфері торгівлі паливно-мастильними матеріалами доцільно спрямовувати на впровадження інструментів цифрової інтеграції та автоматизації, що підвищують ефективність контролю та якість облікової інформації.

Одним із ключових напрямів удосконалення облікового забезпечення діяльності підприємств, що здійснюють торгівлю паливно-мастильними матеріалами, на нашу думку є, Інтеграція облікових систем з реєстратором розрахункових операцій та рівнемірами. Принцип інтеграції полягає у поєднанні даних, які надходять від РРО та автоматизованих рівнемірів

резервуарів, з внутрішнім програмним середовищем підприємства. Такий підхід забезпечує безперервний обмін інформацією про обсяги реалізації, фактичні залишки пального та рух товарних запасів, що значно підвищує достовірність і оперативність облікових процесів. У результаті підприємство отримує можливість мінімізувати помилки ручного введення, покращити контроль за відповідністю фактичних і облікових даних, а також своєчасно формувати податкову звітність, зокрема акцизні накладні. З огляду на це, доцільним є узагальнення основних заходів, необхідних для впровадження такої інтеграції. Нижче систематизовано ключові дії, які підприємство повинно виконати для налагодження ефективної взаємодії між РРО, рівнемірами та обліковими системами (рисунок 3.1).



Рисунок 3.1 Основні етапи впровадження інтеграції облікової системи з РРО та рівнемірами

Джерело: розроблено автором.

Реалізація зазначених етапів інтеграції передбачає поетапне технічне налаштування обладнання та облікової системи, що зазвичай виконується у співпраці з ІТ-фахівцями підприємства, сервісними центрами РРО та постачальниками програмного забезпечення (BAS, SAP та ін.). Вартість впровадження залежить від масштабу діяльності, типу обладнання та рівня автоматизації, проте більшість рішень є доступними та окупаються за рахунок зниження трудових витрат і мінімізації помилок.

Завдяки інтеграції оператори АЗС отримують можливість працювати з автоматично сформованими даними без ручного дублювання, а бухгалтери — мати точні й оперативно згенеровані облікові та податкові документи. У підсумку підприємство суттєво підвищує ефективність контролю за обігом пального та забезпечує відповідність вимогам податкового законодавства.

Отже, інтеграція облікових систем з РРО та рівнемірами є стратегічним кроком у напрямі цифрової трансформації підприємства, що працює з підакцизними товарами. Вона підвищує точність облікової інформації, скорочує трудомісткість процесів та забезпечує кращий контроль за обігом палива.

Ще одним необхідним елементом цифрової модернізації підприємств, що здійснюють роздрібну торгівлю паливом є використання спеціалізованих модулів для обліку підакцизних товарів. Оскільки облік операцій з паливом має підвищені вимоги до точності, деталізації та податкового контролю, стандартні конфігурації програмних продуктів часто не забезпечують достатнього функціоналу для роботи з акцизними накладними, кодами УКТ ЗЕД, ставками акцизу та рухом пального в розрізі резервуарів. Саме тому виникає потреба адаптувати програмне забезпечення під специфіку роздрібною реалізації ПММ шляхом розроблення або впровадження спеціалізованого модуля, який би акумулював усі операції з підакцизними товарами.

Принцип роботи такого модуля полягає у створенні єдиного цифрового середовища, де користувач має можливість оперативно вносити дані з фіскальних чеків, реєструвати рух пального, контролювати залишки та

формувати податкові документи на основі інтегрованої інформації. Наявність окремого інтерфейсу для введення даних із чеків значно скорочує час обробки інформації, мінімізує ризик помилок та забезпечує автоматичну синхронізацію з довідниками акцизного податку. Крім того, модульний підхід дозволяє легко масштабувати систему, доповнювати її новими функціями або адаптувати під зміни законодавства.

З метою систематизації запропонованого рішення доцільно наочно продемонструвати структуру та основні функції такого модуля. Нижче подано схему роботи модуля введення даних з чеків та його взаємодію з іншими елементами облікової системи (рисунок 3.2 та рисунок 3.3).

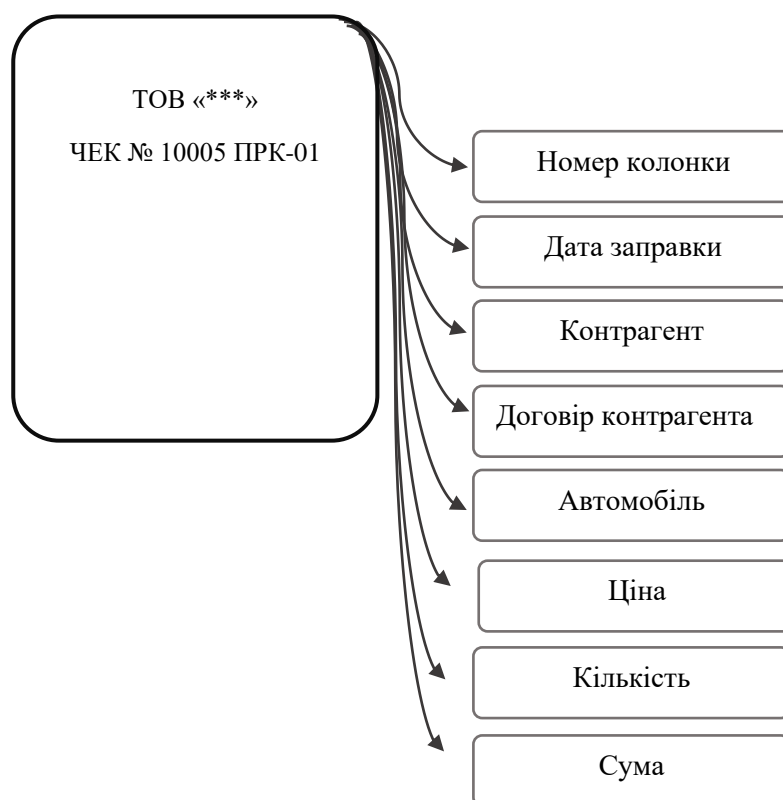


Рисунок 3.2 Структура спеціалізованого модуля обліку підакцизних товарів

Джерело: розроблено автором.

На даному рисунку представлено фіскальний чек роздрібної реалізації пального, а праворуч від нього наведено перелік інформаційних полів, які доцільно включити до спеціалізованого модуля для внесення даних. Така візуалізація демонструє логіку перенесення ключових реквізитів чека – зокрема

номенклатури пального, обсягу відпуску, вартості, ставки податку та ідентифікаційних даних РРО — у структуру облікової системи. Представлений підхід забезпечує зручність заповнення, уніфікацію даних та зменшення ймовірності технічних помилок під час реєстрації операцій з підакцизними товарами, що є важливим елементом оптимізації обліково-податкових процесів підприємства.

На основі даних, внесених до спеціалізованого модуля з фіскального чека, система має забезпечувати автоматичне формування ключових обліково-податкових документів. На рисунку 3.3. наведено послідовність перетворення даних: від фіскального чека оператора АЗС до видаткової, податкової та акцизної накладної.

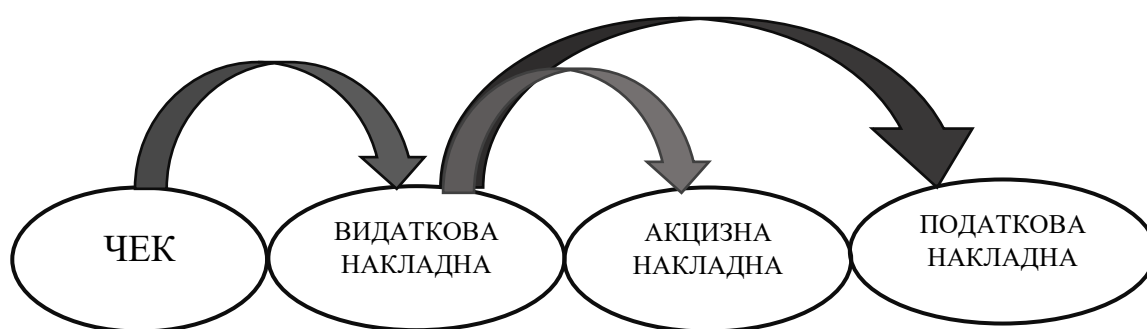


Рисунок 3.3 Послідовність формування первинних та податкових документів на основі фіскального чека

Джерело: розроблено автором.

Така логіка відображає послідовність документообігу: всі операції з реалізації пального реєструються у модулі, що дозволяє автоматично генерувати внутрішні та податкові документи без ручного дублювання інформації. Цей підхід забезпечує точність даних, оперативність обліку та відповідність законодавчим вимогам щодо обігу підакцизних товарів.

Ми пропонуємо до впровадження такий спеціалізований модуль обліку на невеликих автозаправних станціях, зокрема на досліджуваному підприємстві ТОВ «Квадро Оіл». Використання цього модуля обґрунтоване тим, що

аналогічні рішення вже успішно застосовуються на деяких великих мережах АЗС, де вони демонструють ефективність у забезпеченні точності обліку пального, контролю за рухом запасів та автоматизації податкового адміністрування. Запровадження подібного програмного забезпечення на малих автозаправних станціях дозволяє оптимізувати внутрішні облікові процеси, зменшити ризики помилок при формуванні первинної документації та підвищити оперативність і достовірність фінансової інформації, що, у свою чергу, сприяє підвищенню ефективності управління підприємством у сфері торгівлі паливно-мастильними матеріалами.

Отже, впровадження інтеграції облікових систем з РРО та рівнемірами, а також використання спеціалізованих модулів для обліку підакцизних товарів забезпечує автоматизацію ключових процесів роздрібною торгівлі паливом. Такі рішення дозволяють мінімізувати ручні операції, підвищити точність обліку, прискорити відображення господарських операцій та забезпечити узгодженість даних між технічними засобами вимірювання та бухгалтерськими системами.

3.2. Вдосконалення документування операцій з паливом для прийняття управлінських рішень

Для загального ж користування пропонується новизна у вигляді розробленого нами первинного документу – Інтегрованого журналу обліку та контролю паливних операцій АЗС. Цей документ призначений для систематизації інформації щодо реалізації пального, руху запасів та грошових розрахунків, об'єднуючи дані з фіскальних чеків, показників ТРК, результатів інвентаризації та інформації для складання акцизних накладних у єдиному інформаційному просторі (рисунок 3.4).

Розроблений нами журнал виконує функції уніфікованого реєстру: облік операцій за видами пального, контроль залишків, відстеження динаміки продажів та формування підґрунтя для податкового обліку. Використання такої

форми підвищує прозорість операцій, мінімізує ризик помилок і покращує внутрішній контроль за матеріальними та грошовими ресурсами.

Форма УОКР-1

Уніфікований обліково-контрольний реєстр операцій із реалізації пального

- Реєстр операцій відпуску пального (за даними РРО / ТРК)

№ чека	Час операції	Вид пального	Код УКТ ЗЕД	Кількість, л	Ціна, грн/л	Сума, грн	Форма оплати
1							
2							
- Службові операції та технічні коригування

Вид операції	Причина	Кількість, л	Примітки
Перелив/злив			
Технічні втрати			
Коригування через похибку ТРК			
- Дані про залишки пального

Вид пального	Залишок на початок зміни (л)	Відпущено за зміну (л)	Службові операції (+/-)	Розрахунковий залишок (л)	Фактичний залишок (л)	Різниця (+/-)
Бензин						
ДП						
Газ						
- Підсумок виручки

Показник	Сума, грн
Виручка за готівку	
Виручка за безготівку	
Загальна сума чеків	
Службові внесення	
Службові видачі	
Z-звіт №	
- Підписи

Посада	ПІБ	Підпис	Дата
Оператор зміни			
Бухгалтер			
Керівник АЗС/зміни			

Рисунок 3.4 – Макет інтегрованого журналу обліку та контролю паливних операцій АЗС

Джерело: розроблено автором.

Інтегрований журнал обліку та контролю паливних операцій АЗС рекомендується заповнювати щоденно протягом робочої зміни. Кожна господарська операція – продаж пального, надходження запасів та грошові розрахунки – має фіксуватися безпосередньо після її проведення.

Наприкінці зміни журнал підписується оператором АЗС та передається до бухгалтерії для узгодження з даними фіскальних чеків та показниками ТРК. Розглянемо приклад заповнення журналу на рисунку 3.5.

Форма УОКР-1

Уніфікований обліково-контрольний реєстр операцій із реалізації пального

1. Реєстр операцій відпуску пального (за даними РРО / ТРК)

№ чека	Час операції	Вид пального	Код УКТ ЗЕД	Кількість, л	Ціна, грн/л	Сума, грн	Форма оплати
1	08:18	ДП	27101943	49,58	51	2528,58	безготівка
2	15:02	A-95	27101245	20	60	1200	готівка

2. Службові операції та технічні коригування

Вид операції	Причина	Кількість, л	Примітки
Перелив/злив	Проведення внутрішнього переміщення пального між резервуарами з метою оптимізації залишків	229	-
Технічні втрати	Випаровування під час зберігання пального	4	В межах норма природніх втрат
Коригування через похибку ТРК	Виявлення розбіжностей між показниками ТРК та фактичними залишками пального	55	

3. Дані про залишки пального

Вид пального	Залишок на початок зміни (л)	Відпущено за зміну (л)	Службові операції (+/-)	Розрахунковий залишок (л)	Фактичний залишок (л)	Різниця (+/-)
Бензин	8247,05	3027,17	-	5219,88	5219,88	0
ДП	19029,30	9101,15	+5000	14 928,15	14 928,15	0
Газ	10205,95	524,59	-	9681,36	9681,22	-0,14

4. Підсумок виручки

Показник	Сума, грн
Виручка за готівку	14286,00
Виручка за безготівку	311920,07
Загальна сума чеків	29
Службові внесення	-
Службові видачі	6400
Z-звіт № 1469	

5. Підписи

Посада	ПІБ	Підпис	Дата
Оператор зміни	Петренко М.В.	ПМВ	14.09.2025р.
Бухгалтер	Бахмачук О.О.	БОО	14.09.2025р.
Керівник АЗС/зміни	Ткач С.С.	ТСС	14.09.2025р.

Рисунок 3.5 – Приклад заповнення інтегрованого журналу обліку та контролю паливних операцій АЗС

Джерело: розроблено автором.

Регулярне та своєчасне ведення журналу дозволяє забезпечити достовірність обліку, оперативний контроль за рухом пального та зменшити ризики помилок у фінансових і податкових документах.

Бачимо, що інтегрований журнал обліку та контролю паливних операцій АЗС дає змогу централізовано фіксувати всі операції з паливом, контролювати рух запасів і формувати достовірну інформаційну базу для бухгалтерського та податкового обліку. Налагоджена система документування підвищує прозорість діяльності АЗС, зменшує ризик помилок та створює передумови для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки до розділу 3

На підставі досліджень теоретичних та практичних аспектів обліку і оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами зроблено наступні пропозиції:

1. Запропоновано до впровадження спеціалізований модуль обліку для малих АЗС, зокрема для ТОВ «Квадро Оіл», що забезпечує автоматизацію операцій з паливом, контроль за рухом запасів та податкове адміністрування. Рекомендовано інтеграцію облікових систем із РРО та рівнемірами для забезпечення прозорості операцій, зменшення ризику помилок і підвищення ефективності управлінських та облікових процесів на АЗС.

2. Розроблено первинний документ — Інтегрований журнал обліку та контролю паливних операцій АЗС, який дозволяє систематизувати інформацію щодо реалізації пального, руху запасів та грошових розрахунків у межах єдиного інформаційного простору. Рекомендовано щоденне ведення журналу протягом робочої зміни, своєчасне передавання його до бухгалтерії для узгодження даних, контролю залишків та формування підстав для складання акцизних накладних.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження обліку та оподаткування торгівлі паливно-мастильними матеріалами сформульовано такі узагальнення:

1. На основі аналізу наукових праць встановлено, що ключовим напрямом уваги дослідників у сфері обліку та оподаткування ПММ є контроль операцій із паливом. Зростання інтересу до цієї тематики у період воєнного стану зумовлене підвищенням ризиків порушень та необхідністю адаптації облікових і податкових процедур до динамічних умов регуляторного середовища.

2. Вивчення класифікації видів пального та особливостей їх оподаткування засвідчило, що кожна група палива характеризується власними ставками акцизу та специфікою відображення в обліку, що впливає на собівартість та податкові зобов'язання підприємств. Значна частка імпорту палива визначає потребу в належному методичному забезпеченні обліку таких операцій.

3. Ідентифіковано три основні блоки нормативно-правового забезпечення: акти, що регламентують якість і метрологічний контроль; документи, які визначають порядок обліку, оподаткування та контролю обігу пального; а також акти, що встановлюють правила ліцензування та організації торговельної діяльності.

4. Проаналізовано інструкції та роз'яснення, які конкретизують вимоги законодавства та виступають практичним інструментом для забезпечення коректного ведення обліку й податкового адміністрування в діяльності АЗС.

5. Дослідження ринку ПММ показало, що найбільшу частку роздрібного продажу становить дизельне паливо, тоді як реалізація мастильних матеріалів є мінімальною. Зафіксовано незначні регіональні відмінності у цінах, а також визначено області з найвищими і найнижчими рівнями вартості основних видів пального.

6. Визначено ключові бухгалтерські рахунки для обліку палива, серед яких 28 та 203, при цьому для підприємств роздрібної торгівлі найбільш релевантним є рахунок 28.

7. Узагальнено перелік основної документації, необхідної для здійснення торгівлі паливом: ліцензія, дозвільні документи на виконання робіт підвищеної небезпеки та експлуатацію обладнання, а також проектна документація для АЗС у разі роздрібного продажу.

8. Встановлено взаємозв'язок між первинними документами, що оформлюються операторами АЗС, та даними бухгалтерського обліку. Рекомендовано використання методу ФІФО для оцінки вибуття запасів, оскільки він найбільш точно відображає особливості руху пального.

9. Ідентифіковано основні податки, що застосовуються до операцій у сфері торгівлі паливом: акцизний податок, ПДВ та екологічний податок.

10. Запропоновано впровадити спеціалізований обліковий модуль для малих АЗС, зокрема для ТОВ «Квадро Оіл», а також інтегрувати облікові системи з РРО та рівнемірами для підвищення прозорості операцій і зменшення ризику помилок.

11. Розроблено первинний документ — Інтегрований журнал обліку та контролю паливних операцій АЗС, ведення якого забезпечує систематизацію інформації про рух пального та розрахункові операції. Рекомендовано щоденне його заповнення та передавання в бухгалтерію як основу для формування акцизних накладних.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Google Академія. URL: <https://scholar.google.com/?hl=uk> (дата звернення: 14.09.2025).
2. Сорокіна Ю.Є. Облік і контроль паливно-мастильних матеріалів на ПРАТ «ЦГЗК» : Кваліфікаційна робота магістра спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / наук. керівник І. М. Дашко. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 116 с. URL: <https://dspace.znu.edu.ua/jspui/handle/12345/3806> (дата звернення: 19.09.2025).
3. Гуцаленко Л.В., Чебан Ю.Ю., Терянік Д.О., Задорожняк В.А. Організація контролю за рухом палива в системі управління підприємством. *Modern Economics*. 2025. С. 53-59.
4. Козак А.О. Облік та контроль палива в аграрному секторі. 2024. URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/18487/1/zbirnyk-tez-22-03-24-off-128-131.pdf> (дата звернення: 22.09.2025).
5. Турченко А.Ю., Канцедал Н.А. Особливості документування та облік операцій із закупівлі та зберігання пального у агровиробника. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції. 2023. С. 35-38.
6. Гервольська І.В. Удосконалення організації обліку і контролю закупівлі та використання паливно-мастильних матеріалів підприємства : магістр. кваліфікаційна робота : 071 Облік і оподаткування. Наук. керівник Саванчук Т. М. Дніпровський держ. аграр.-екон. ун-т, Дніпро, 2024. 75 с. URL: <https://dspace.dsau.dp.ua/handle/123456789/11257> (дата звернення: 19.09.2025).
7. Терянік Д. Особливості обліку і оподаткування палива, переданого на потреби ЗСУ. 2025. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/21859/1/umrak-off-2025-112-113.pdf> (дата звернення: 19.09.2025).
8. Танасієва М.М., Смола М.Р. Аспекти адміністрування, обліку та аналізу операцій з підакцизними товарами. *Ефективна економіка*. 2022. С.12. URL:

<https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/918/928> (дата звернення: 21.09.2025).

9. Меліхова Т.О., Філатова А.І. Методологічні аспекти організації обліку та аудиту матеріалів та палива на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 21. С. 26-34.

10. Хатнюк Н.С. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Збірник наукових праць «Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики»*. 2020. С.76-86.

11. Малярський В.О. Облік і аналіз виробничих запасів: вітчизняний і зарубіжний досвід. 2024.
URL:<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/54391/1/%D0%9C%D0%B0%D0%BB%D1%8F%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9%20%D0%92.%D0%9E..pdf> (дата звернення: 21.09.2025).

12. Протасов В. Контроль витрачання палива при експлуатації транспортних засобів. *Проблеми сучасних природничоматематичних наук та методик їх викладання*. Збірник тез III всеукраїнської науково-практичної інтернетконференції з міжнародною участю. 2024. С. 38-41.

13. Полятикіна Л.І., Вигівська В. Д. Особливості обліку паливо-мастильних матеріалів на підприємстві. *Формування та перспективи розвитку підприємницьких структур в рамках інтеграції до європейського простору*. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. Полтава. 2020. С. 221 – 223.

14. Мезенцева Н.М., Сорокіна Ю.Є., Скалецька О. А. Методи формування звітності обліку паливно-енергетичних ресурсів. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 434-437.

15. Островецький В. І. Акцизний податок на паливо в системі економічних інструментів захисту навколишнього середовища. *Фінанси України*. 2021. № 2. - С. 113-126. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2021_2_9 (дата звернення: 23.09.2025).

16. Павелко О.В., Велігурська А.М., Лівенда К.О. Організація обліку палива як складова інформаційного забезпечення управління екологічним

слідом. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2021. Вип. 3. С. 101-119.

17. Гаркушенко О.М. Екологічні податки в контексті викликів сучасності. *Економічна просиловість*. 2023. С. 47-63.

18. Помулева В.М., Замирайло М.М. Контроль витрат паливно-мастильних матеріалів. *Запорізька політехніка*. 2023. С. 335. URL:http://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/18748/1/K_Gubar.pdf#page=335(дата звернення: 23.09.2025).

19. Мережко Н., Золотарьова О. Митне оформлення імпорту енергоносіїв. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2021. С.41–52.

20. Горбаль Н. І., Лиса Д. С. Конкуренстоспроможність підприємств галузі роздрібної торгівлі світлими нафтопродуктами в умовах війни та європейської інтеграції. *SEMI*, 8(1), 2024. URL: <https://doi.org/10.23939/semi2024.02.032> (дата звернення: 23.09.2025).

21. Матійчук Л. Структура та система функціонування паливно-енергетичного комплексу України. *Інновації та сталий розвиток*. 2022. URL: <https://ins.vntu.edu.ua/index.php/ins/article/download/105/115> (дата звернення: 23.09.2025).

22. Донець Д. Основи дослідження ринку нафтопродуктів на етапі відбудови економіки. *Економіка та суспільство*. 2023. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3268> (дата звернення: 23.09.2025).

23. Кузо Н.Є. та Косар Н.С. Трендовий ринок світлих нафтопродуктів України та перспективи енергетичної безпеки у цій сфері. *Економіка та право*. 2023. С. 60-70.

24. Савченко М.В., Біла І.В. Розвиток світового ринку нафти та нафтопродуктів в умовах військової агресії Росії проти України. *Економіка і організація управління*, 2 (50). 2023. С. 23-30.

25. Косар Н.С., Яричевська Я.С. Загрози та перспективи розвитку операторів на ринку світлих нафтопродуктів України. *Менеджмент та*

підприємство в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2021. С. 193-203.

26. Drolsbach Chiara Patricia, Maximilian Maurice Gail, and Phil-Adrian Klotz. Pass-through of temporary fuel tax reductions: Evidence from Europe. *Energy Policy* 183. 2023. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0301421523004184> (дата звернення: 23.09.2025).

27. Schmerer Hans-Jörg, Jaqueline Hansen. Pass-through effects of a temporary tax rebate on German fuel prices. *Economics Letters*. 2023. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165176523001295> (дата звернення: 23.09.2025).

28. Kulawik Jacek. Cost of energy consumption and return of excise tax on motor fuels vs. the durability of operations and financial sustainability in Polish agriculture. *Energies*. 2023. URL: <https://www.mdpi.com/1996-1073/17/1/124> (дата звернення: 23.09.2025).

29. Nguyen Thi Ngoc, Felix Muesgens. Fuel tax loss in a world of electric mobility: A window of opportunity for congestion pricing. 2024. URL: <https://arxiv.org/abs/2409.20033> (дата звернення: 23.09.2025).

30. Loder Allister. A nation-wide experiment: fuel tax cuts and almost free public transport for three months in Germany--Report 4 Third wave results. 2022. URL: <https://arxiv.org/abs/2208.14902> (дата звернення: 23.09.2025).

31. Шенгофер І.А., Кміть В.М. Податкові стимули в умовах воєнного стану, 2023. URL: <https://econom.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/11/SHenhofer-I.pdf> (дата звернення: 23.09.2025).

32. Шкроміда Н.Я., Лещук Г.В. Податкова система України в умовах воєнного стану: виклики для бізнесу та адаптація облікових систем. *Український економічний часопис*. 2025. С. 142-147.

33. Гранд М., Свйонтик О. Енергетична безпека України в умовах російської-української війни (2014–2024): візії, концепції, пріоритети. *Axis europae*. 2025. С.89-107.

34. Балашов Г.Б. Особливості обліку та оподаткування у період воєнного стану. *Наука, сучасні тенденції та суспільство*. Матеріали XXXII Міжнародної науково-практичної конференції, 2023. С. 32. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/2628/2546/>(дата звернення: 23.09.2025).

35. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія. Одеса: *Гельветика*. 2022. URL: https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/Monayenko_Atamanchuk_Pravove-regulyuvannya_druk.pdf(дата звернення: 23.09.2025).

36. Панченко Н., Гордієнко І., Грек О. Судово-економічна експертиза щодо обліку палива у Збройних Силах України. *Теорія та практика судової науки та криміналістики* 2022. С. 103-119.

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n12655> (дата звернення: 21.09.2025).

38. Виправлення помилок в акцизних накладних. Роз'яснення ДФС. URL:<https://oilers.org.ua/uk/2019/08/02/vipravlennya-pomilok-v-akciznih-nakladnih-roz-yasnennya-dfs-2/> (дата звернення: 21.09.2025).

39. Які податкові наслідки мають операції, що не вважаються реалізацією пального на період дії правового режиму воєнного стану чи надзвичайного стану? Роз'яснення ДПС. URL:<https://svp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-579057.html> (дата звернення: 21.09.2025).

40. Операції з ПАС: переміщення та реалізація оптовому покупцю – порядок оформлення. URL:<https://7eminar.ua/news/10196-operaciyi-z-pas-peremishhennya-ta-realizaciya-optovomu-pokupcu-poryadok-oformlennya> (дата звернення: 21.09.2025).

41. Списання палива на підприємстві: облік та зразки документів. URL: <https://7eminar.ua/news/2377-spisannya-paliva-na-pidприємстві>(дата звернення: 21.09.2025).

42. Ліцензія на право зберігання пального: хто має отримати. URL:<https://7eminar.ua/news/4777-licenziya-na-pravo-zberigannya-palnogo-xto-maje-otrimati> (дата звернення: 21.09.2025).

43. Списання природного убутку по-новому. URL:<https://online.dtkk.ua/2017/33/56753> (дата звернення: 27.09.2025).

44. Декларація з акцизного податку: інструкція із заповнення за новою формою. URL:<https://7eminar.ua/news/3241-deklaraciya-z-akciznogo-podatku>(дата звернення: 27.09.2025)

45. Відповідальність за порушення термінів реєстрації акцизних накладних в ЄПАН: штрафи до 50%. URL:<https://7eminar.ua/news/2551-vidpovidalnist-za-porusennya-terminiv-rejestraciyi-akciznix-nakladnix-v-jeran-strafti> (дата звернення: 27.09.2025)

46. Роздрібний товарооборот підприємств роздрібної торгівлі за товарними групами (2017-2021). Державна служба статистики України. URL:https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sr/tsrtp/tsrtp2017_u.htm (дата звернення: 08.10.2025)

47. Кількість діючих підприємств за однорідними видами діяльності (2012–2022). Державна служба статистики України. URL:https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp_ue/new/kdpo_ved_12_20_ue.xlsx (дата звернення: 08.10.2025).

48. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2021 році. Державна служба статистики України. URL:https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/xls/ksg_ue_21.xlsx (дата звернення: 08.10.2025).

49. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2022 році. Державна служба статистики України. URL:https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/xls/ksg_ue_22.xlsx (дата звернення: 08.10.2025).

50. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2022 році. Державна служба статистики України.

URL:https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/xls/ksg_ue_23.xls (дата звернення: 08.10.2025).

51. Обсяг оптового та роздрібного продажу світлих нафтопродуктів і газу через АЗС по регіонах у січні-грудні 2021 року. Державна служба статистики України. URL:
https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/sr/prsv_az_p/prsv_az_p_1221_ue.xls (дата звернення: 08.10.2025).

52. Ціни на бензин, дизпаливо, газ по всіх областях України. Мінфін. URL:
<https://index.minfin.com.ua/ua/markets/fuel/reg/> (дата звернення: 17.10.2025).

53. Ціни на бензин, дизпаливо, газ на АЗС України. Мінфін. URL:
<https://index.minfin.com.ua/ua/markets/fuel/2018-12/> (дата звернення: 17.10.2025).

54. Податкова назвала бізнес, який найбільше платить у казну. URL:
<https://www.businessua.com/podatki/41790podatkova-nazvala-biznes-yakii-naibilshe-platit-u-kaznu.html> (дата звернення: 29.10.2025).

55. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010. Національний Класифікатор України. Наказ Держспоживстандарту України 11.10.2010 № 457. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10> (дата звернення: 29.10.2025).

56. Особливості оптової торгівлі пальним за відсутності місць оптової торгівлі. URL:
<https://news.dtki.ua/taxation/excise/87811-osoblivosti-optovoyi-torgivli-palnim-za-vidsutnosti-misc-optovoyi-torgivli> (дата звернення: 30.10.2025).

57. Як отримати ліцензію на право роздрібною торгівлі пальним. Роз'яснення ДПС. URL:
<https://ips.ligazakon.net/document/MN029664?an=11> (дата звернення: 30.10.2025).

58. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 18.06.2024р. № 3817-IX. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3817-20/conv#n279> (дата звернення: 30.10.2025).

59. Про затвердження Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Наказ від 20.05.2008р. №281/171/578/155. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08#Text> (дата звернення: 04.11.2025).

60. Грищук О.В. Жураковська І.В. Особливості оформлення документів при обліку операцій з пальним на АЗС. *«Молодь, Наука, Бізнес»*. Матеріали Всеукраїнської студентської інтернет-конференції (01-02 жовтня 2025р.). Миколаїв, 2025р.

61. Про затвердження переліку категорій законодавчо регульованих засобів вимірювальної техніки, що підлягають періодичній повірці: Постанова від 4 червня 2015 р. № 374. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/374-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 04.11.2025).

62. Дмитренко А.В., Максютенко Н.О. Особливості синтетичного та аналітичного обліку пально-мастильних матеріалів. *Економіка і суспільство*. 2021. С. 1248-1254.

63. Розділ VI. Акцизний податок: Податковий Кодекс України. URL:<https://tax.gov.ua/nk/rozdil-vi--aktsizniy-podatok/> (дата звернення: 04.11.2025).

64. Ставка ПДВ для оподаткування операцій з постачання пального та нафтопродуктів. URL:<https://tr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/732783.html> (дата звернення: 04.11.2025).

65. Розділ VIII. Екологічний податок: Податковий Кодекс України. URL:<https://tax.gov.ua/nk/rozdil-viii--ekologichniy-poda/> (дата звернення: 09.11.2025).

66. Екологічний податок. URL:https://services.dtki.ua/catalogues/tax_rates/31-ekologichniy-podatok (дата звернення: 09.11.2025).

67. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 10.10.2024р. №4015-IX.

URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#Text> (дата звернення: 09.11.2025).

68. Розділ III. Податок на прибуток: Податковий Кодекс України.
URL:<https://tax.gov.ua/nk/spisok3/> (дата звернення: 09.11.2025).