Бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов

Аудит, бухучёт, налогообложение - Источник:

Поделиться | Автор: Н.Ш. Шустрова, генеральный директор аудиторской фирмы "СЛАГОС", член Палаты налоговых консультантов

Источник: Журнал

**ВВЕДЕНИЕ**

Еще несколько лет тому назад торговля горюче-смазочными материалами (ГСМ) была распространена в сфере довольно узкого круга предприятий и организаций. Однако в настоящее время в силу своей практически 100-процентной ликвидности и высокой рентабельности данный вид предпринимательской деятельности превратился в один из самых популярных. Множество предприятий и организаций, никогда ранее не занимавшихся торговлей ГСМ, оказались вовлеченными в этот процесс. Поэтому у многих организаций возникают вопросы, связанные с особенностями правового регулирования и налогообложения деятельности по производству и реализации ГСМ.

Расходы на горюче-смазочные материалы (ГСМ): бензин, дизельное топливо, керосин, дизельное и автотракторное масла, сжатый и сжиженный газ, используемые в качестве моторного топлива, а также расходы на другие технические и специальные жидкости, применяемые при эксплуатации транспортных средств, являются ежедневными расходами предприятий, которые используют автотранспорт в хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский учет ГСМ ведется в соответствии с ПБУ 5/011. Планом счетов и Инструкцией по его применению2 предусмотрено отражение учета ГСМ на счете 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо». На этом субсчете учитываются наличие и движение ГСМ, предназначенных для эксплуатации транспортных средств.

Предприятия могут открывать к субсчету «Топливо» отдельные субсчета для учета топлива на складе, топлива в баках автотранспорта, топлива по талонам, топливным картам и т.д.

Например, на счете 10-3, субсчет 1 «Топливо на складах» учитываются наличие и движение всех видов ГСМ, полученных для эксплуатации транспортных средств: по дебету отражается поступление ГСМ на основании первичных учетных документов, по кредиту производится списание ГСМ на основании ведомостей учета выдачи ГСМ, требований, лимитно-заборных ведомостей, накладных.

Отпуск ГСМ материально ответственным лицам и водителям отражается проводкой Д 10-3, субсчет 2 «Топливо в баках транспортных средств» — К 10-3-1. Иными словами, на счете 10-3- 2 учитываются ГСМ, полученные водителями.

Счет 10-3, субсчет 3 «Нефтепродукты по талонам и топливным картам» предназначен для учета талонов на ГСМ, если договором заправки, заключенным с поставщиком ГСМ, предусмотрено, что право собственности на ГСМ переходит в момент передачи талонов и топливных карт. Учет ведется в единицах измерения, указанных на приобретенных талонах, и в стоимостном выражении.

Для получения более точного аналитического учета ГСМ по отдельным материально ответственным лицам, по видам и маркам нефтепродуктов предприятия могут открывать субсчета третьего порядка. Например:

10-3-1-1 «Бензин на складе» — по маркам;

10-3-1-2 «Дизельное топливо на складе» — по видам;

10-3-1-3 «Специальные масла на складе» — по видам.

Учет поступления ГСМ на предприятие

Приобретение ГСМ за наличный расчет на автозаправочных станциях (АЗС)

Сотрудникам предприятия, имеющим право получать денежные средства под отчет на основании распоряжения (приказа) руководителя, выдаются из кассы наличные для приобретения ГСМ. Сумма таких средств обычно устанавливается исходя из величины стоимости средненедельного расхода топлива, а при работе в междугородном или межобластном сообщении — исходя из величины стоимости расхода топлива на выполнение производственного задания.

В бухгалтерском учете операции по выдаче наличных денежных средств под отчет для закупки ГСМ отражаются проводкой:

Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — К 50 «Касса» — выданы наличные деньги под отчет.

По истечении установленного срока водитель организации, получивший денежные средства на приобретение ГСМ, обязан представить в бухгалтерию авансовый отчет по унифицированной форме № АО-13 с приложением всех оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы.

К авансовому отчету прилагаются чеки ККТ, выдаваемые АЗС. Кассовый чек должен содержать:

наименование организации-продавца (АЗС);

ИНН организации-продавца;

номер кассового аппарата;

номер и дату выдачи чека;

стоимость ГСМ;

марку ГСМ, количество топлива и цену за единицу.

Наличие чека ККТ с необходимыми реквизитами является основанием для отнесения в состав расходов, принимаемых для целей налогообложения, стоимости ГСМ, использованных в производственной деятельности предприятия. Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Пример 1. Водителю предприятия выданы денежные средства под отчет на приобретение ГСМ в сумме 6000 руб. на период с 3 марта по 9 июля 2008 г. Водитель 10 июля представил в бухгалтерию авансовый отчет с приложением чеков ККТ на сумму 4720 руб., в том числе:

от 3 марта на сумму 1475 руб. (29,5 руб./ л Ч 50 л);

от 5 марта на сумму 1475 руб. (29,5 руб./ л Ч50 л);

от 7 марта на сумму 1770 руб. (29,5 руб./ л Ч60 л).

Остаток неиспользованных денежных средств (1280 руб.) водитель сдал в кассу.

В учете будут сделаны следующие записи:

Д 71 — К 50 — 6000 руб. — выданы денежные средства под отчет;

Д 10-3-2 — К 71 — 4720 руб. — отражено приобретение ГСМ;

Д 50 — К 71 — 1280 руб. — возвращен в кассу остаток неиспользованных денежных средств.

Приобретение ГСМ по талонам

Для приобретения ГСМ по талонам предприятие заключает договор купли-продажи с продавцом ГСМ, который организует отпуск автомобильного топлива через АЗС. Предприятие оплачивает поставщику авансом стоимость ГСМ. Продавец отпускает предприятию талоны на стоимость оплаченного топлива, на которых указаны их номинал в литровом выражении и марка топлива.

Передача талонов продавцом оформляется актом приемки-передачи, в котором указываются номера, серии и номинал талонов. В соответствии с условиями договора ГСМ отпускаются только работникам предприятия. Передача талонов третьим лицам не допускается.

Для получения, хранения и выдачи талонов сотрудникам предприятия приказом руководителя назначается материально ответственное лицо. После получения талонов материально ответственное лицо составляет приходный ордер по типовой межотраслевой форме № М-41. В нем указываются марка топлива, серии и номера полученных талонов, номинал талонов в литрах и их стоимость в рублях.

Талоны выдаются сотрудникам по требованию-накладной типовой межотраслевой формы № М-114, подписанному руководителем и главным бухгалтером. Повторно выдавать талоны можно лишь после полного отчета за ранее выданные.

Талоны выдаются водителям только по предъявлении ими путевого листа, на котором уполномоченным лицом в строке «Выдать горючее» указано прописью количество разрешенного к выдаче топлива по талонам согласно заданию и с учетом количества бензина в баках при выезде на линию. Выдача талонов отражается в ведомости учета выдачи талонов. На каждую марку топлива ведется отдельная ведомость. При сменной организации работы материально ответственных лиц на предприятии для учета движения ГСМ ведется книга учета талонов на топливо.

Если водители транспортных средств не использовали полученные талоны, то по окончании срока, на который они были выданы, они возвращаются материально ответственному лицу. Этот сотрудник делает соответствующие записи в ведомости возврата талонов. В установленные руководством предприятия сроки материально ответственное лицо на основании приходных и расходных документов составляет отчет о движении талонов и передает его в бухгалтерию.

Бухгалтерский учет оплаченных и полученных организацией талонов должен обеспечивать ведение учета по видам ГСМ и местам их нахождения. Аналитический учет ведется по видам бензина и материально ответственным лицам.

Бухгалтерский учет ГСМ, приобретенных по талонам, зависит от момента перехода права собственности на ГСМ к покупателю талонов, а также от вида талонов. Они могут быть литровыми или стоимостными. Если предприятие приобретает литровые талоны (на них указаны вид топлива и литраж), то изменение цен, происшедшее после оплаты талонов, не повлияет на оценку ГСМ в учете — они будут отражаться по цене приобретения.

Пример 2. По договору на поставку ГСМ по талонам предусмотрен переход права собственности на ГСМ в момент их оплаты. Торговым предприятием приобретено 20 талонов по 10 л на сумму 5900 руб. (в том числе НДС — 900 руб.), которые переданы водителям для заправки. На конец месяца израсходовано все количество топлива.

В бухгалтерском учете приобретение талонов будет отражено следующими проводками:

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — К 51 «Расчетные счета» — 5900 руб. — произведена оплата поставщику ГСМ;

Д 10-3-3 — К 60 — 5000 руб. — отражено получение талонов на ГСМ в стоимостном выражении на основании акта приемки - передачи и накладной;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — К 60 — 900 руб. — отражен НДС по полученным талонам;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Расчеты по НДС» — К 19-3 — 900 руб. — принята к вычету сумма НДС по полученным талонам на ГСМ на основании счета-фактуры поставщика;

Д 71 — К 10-3-3 — 5000 руб. — отражена выдача 20 талонов под отчет водителям;

Д 10-3-2 — К 71 — 5000 руб. — отражена стоимость ГСМ, залитых в баки автомобилей, согласно авансовым отчетам водителей и отчету АЗС;

Д 44 «Расходы на продажу» — К 10-3-2 — 5000 руб. — списана стоимость фактически израсходованных ГСМ на счета учета затрат согласно данным путевых листов.

Право собственности на ГСМ переходит к предприятию только при получении ГСМ на АЗС.

Пример 3. Предприятие перечислило поставщику ГСМ аванс в сумме 53 336 руб. (в том числе НДС — 8136 руб.). Все полученные талоны выданы работникам предприятия в текущем месяце. Автотранспорт предприятие использует для управленческих нужд. Расход ГСМ не превышает величины, исчисленной в соответствии с принятыми на предприятии нормами расходования ГСМ и пробегом автомобилей, указанным в путевых листах.

ГСМ по талонам получены и израсходованы в течение месяца. В последний день месяца поставщик предъявил предприятию счет-фактуру на всю стоимость ГСМ, отпущенных за этот месяц.

Талоны на ГСМ учитываются с использованием забалансового счета 006 «Бланки строгой отчетности» по цене их приобретения. Аналитический учет по счету 006 ведется в том числе по местам хранения талонов. При представлении подотчетным лицом документов, подтверждающих получение ГСМ по талонам, стоимость талонов списывается с забалансового счета 006.

Приобретение ГСМ отражается по фактической себестоимости, которая определяется исходя из суммы, перечисленной АЗС за талоны, без учета НДС (п. 5, 6 ПБУ 5/01).

Стоимость израсходованных ГСМ признается расходами организации по обычным видам деятельности (п. 5, 7, 8 ПБУ 10/995). Данные расходы относятся к управленческим и могут быть включены в себестоимость проданной продукции, товаров, работ, услуг в периоде признания их расходами по обычным видам деятельности, если такой порядок признания управленческих расходов закреплен в учетной политике организации (п. 9, 20 ПБУ 10/99).

В налоговом учете затраты на приобретение ГСМ (в суммах, не превышающих исчисленные исходя из установленных организацией норм расходования ГСМ и пробега автомобиля) для автомобилей, используемых в управленческих целях, могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, согласно подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Бухгалтерский учет операций отражается проводками:

Д 60 — К 51 — 53 336 руб. — перечислена предоплата за ГСМ;

Д 006 — 53 336 руб. — получены от поставщика талоны;

в конце месяца

Д 10-3-3 — К 60 — 45 200 руб. (53 336 руб. – 8136 руб.) — отражено приобретение ГСМ на основании акта гашения талонов;

Д 19-3 — К 60 — 8136 руб. — отражена сумма НДС по приобретенным ГСМ;

Д 68-2 — К 19-3 — 8136 руб. — принят к вычету предъявленный поставщиком НДС на основании счета - фактуры поставщика;

К 006 — 53 336 руб. — списана стоимость талонов на ГСМ;

Д 26 «Общехозяйственные расходы» — К 10-3-3 — 45 200 руб. — учтены в составе общехозяйственных расходы на ГСМ;

Д 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — К 26 — 45 200 руб. — учтена в себестоимости продаж стоимость расходов на ГСМ.

Приобретение ГСМ по топливным картам

Топливная карта является техническим средством, подтверждающим право получения покупателем ГСМ на АЗС. При поставке ГСМ по топливным картам поставщик продает ГСМ по номенклатуре, которая определяется в соответствии с договором, заключенным между поставщиком и покупателем. ГСМ передаются только после их предварительной оплаты покупателем и предъявления топливной карты.

Топливная карта предоставляет право покупателю получать ГСМ при условии, что их стоимость не превышает суммы денежных средств, полученной поставщиком от покупателя. На топливную карту нанесен соответствующий оплате код, который дает возможность получить на АЗС соответствующие коду ГСМ.

Поставка ГСМ производится посредством их выборки на АЗС поставщика держателем карты через топливораздаточные колонки с использованием учетных терминалов поставщика для идентификации владельца карты. Датой поставки считается дата выборки, указанная в чеке учетного терминала АЗС.

Расчеты за приобретаемое топливо производятся путем перечисления организацией-покупателем на счет поставщика 100-процентной предоплаты заказываемого количества топлива в соответствии с прайс-листом поставщика по ценам, установленным на дату выставления счета. Отдельно покупатель оплачивает стоимость многоразовых литровых топливных микропроцессорных карт с суточным (или месячным) лимитом.

Ежемесячно поставщик топлива представляет организации-покупателю счет-фактуру, акт приема-передачи на проданное горючее, а также отчет (или реестр) операций по картам.

Договором поставки могут быть предусмотрены два варианта перехода права собственности на ГСМ. Право собственности на топливо переходит к покупателю в момент:

заправки автотранспорта по топливным картам;

передачи ему топливных карт.

В первом случае суммы, перечисленные поставщику ГСМ за пластиковые карты, учитываются по дебету счета 50, субсчет 3 «Денежные документы».

Пример 4. Предприятие перечислило авансом поставщику ГСМ 2950 руб. на приобретение 100 л топлива. Право собственности на топливо переходит в момент фактической заправки автотранспорта. По акту приемки-передачи получена топливная карта номинальной стоимостью 2600 руб.

В конце месяца предприятие получило от поставщика отчет об отпущенном топливе за месяц, согласно которому в автомобиль заправлено 80 л топлива на сумму 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.).

В бухгалтерском учете указанные операции отражаются проводками:

Д 60 — К 51 — 2950 руб. — отражена стоимость перечисленных поставщику ГСМ денежных средств;

Д 50-3 — К 60 — 2950 руб. — отражено получение топливной карты;

Д 71 — К 50-3 — 2950 руб. — отражена выдача топливной карты под отчет водителю;

Д 10-3-2 — К 71 — 2000 руб. (2360 руб. – 360 руб.) — отражена стоимость ГСМ, залитых в бак автомобиля;

Д 19-3 — К 71 — 360 руб. — отражена сумма НДС по ГСМ;

Д 68-2 — К 19-3 — 360 руб. — принят к вычету НДС на основании счета - фактуры поставщика.

Если же право собственности на ГСМ переходит к покупателю в момент перечисления им платы за топливо и получения пластиковых карт, стоимость таких пластиковых карт следует отражать на счете 10-3-3 в момент их передачи. В бухгалтерском учете указанные операции отражаются записями:

Д10-3-3 — К 60 — 2000 руб. — отражено получение топливной карты по ее стоимостному выражению;

Д19-3 — К 60 — 360 руб. — отражен НДС по полученному топливу в виде пластиковых карт;

Д 68-2 — К 19-3 — 360 руб. — принят к вычету НДС по полученному топливу в виде пластиковых карт на основании счета-фактуры поставщика;

Д 71 — К 10-3-3 — 2 000 руб. — отражена выдача топливной карты под отчет водителю;

Д 10-3-2 — К 71 — 2 000 руб. — отражена стоимость ГСМ, залитых в бак автомобиля, согласно авансовым отчетам водителя и отчету поставщика ГСМ.

Сумма НДС в данном случае принимается к вычету в момент получения пластиковых карт покупателем, т.е. в момент перехода к нему права собственности на приобретенное топливо.

Формирование фактической себестоимости ГСМ и порядок списания при отпуске ГСМ в производство

Согласно п. 5 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы (МПЗ) принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Пунктом 16 ПБУ 5/01 установлено, что при отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Для учета ГСМ наиболее распространен способ оценки по средней себестоимости.

При его применении оценка ГСМ производится по каждой марке топлива путем деления общей себестоимости определенной марки ГСМ на их количество, складывающееся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ГСМ в течение данного месяца.

Пример 5. На начало месяца на балансе предприятия учтено топливо на сумму 2650 руб. в количестве 100 л по цене 26,5 руб./ л. В течение месяца поступило :

200 л по цене 26,5 руб./ л на сумму 5300 руб.;

100 л по цене 26,53 руб./ л на сумму 2653 руб.;

250 л по цене 26,8 руб./ л на сумму 6700 руб.

Итого за месяц поступило 550 л на сумму 14 653 руб. В течение месяца израсходовано 600 л топлива. Средняя себестоимость топлива в текущем месяце составит:

(100 л Ч26,5 руб./ л + 200 л Ч 26,5 руб./ л + 100 л Ч26,53 руб./ л + 250 л Ч 26,8 руб./ л): (100 л + 200 л + 100 л + 250 л) = 26,62 руб./ л.

Стоимость списанного топлива будет равна 15 972 руб. (600 л Ч26,62 руб./ л). На конец месяца количество топлива составит 50 л (100 л + 200 л + 100 л + 250 л - 600 л), а его стоимость — 1331 руб. (50 л Ч26,62 руб./ л).

Учет расходов на ГСМ

Списание горюче-смазочных материалов на расходы производится только в размере фактических расходов. Пробег автомобиля, являющийся одним из основных показателей для расчета количества израсходованного бензина, определяется на основании показаний спидометра, которые в обязательном порядке отражаются в путевом листе.

Предприятия должны вести журналы учета показаний спидометра, составлять акты снятия показаний спидометра и ежемесячные акты замеров остатков бензина в топливных баках. Учет в журнале ведется по маркам топлива.

Нормы расхода ГСМ

В соответствии с нормами ПБУ 10/99 затраты на содержание служебного автотранспорта, фактически произведенные организацией (в том числе затраты на топливо), в полном объеме признаются в составе расходов по обычным видам деятельности. Для целей налогового учета в силу под л. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на содержание служебного транспорта. При этом расходы на топливо должны удовлетворять требованиям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Вместе с тем согласно разъяснениям Минфина России (письмо от 4 сентября 2007 г. № 03-03-06/1/640) при определении для целей налогового учета обоснованности затрат, произведенных на приобретение топлива для служебного автомобиля, необходимо было учитывать Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте6.

Аналогичное мнение высказывалось и работниками налоговых органов. Нормы расхода топлива, а также поправочные коэффициенты, учитывающие дорожно-транспортные, климатические и другие эксплуатационные факторы, и сроки действия таких норм необходимо утвердить приказом по организации (см. письмо ФНС России от 2 9 марта 2 006 г. № ГИ-6-17/337 ®).

Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте приведены в Руководящем документе Р311 2 194-0366-03. Срок действия указанных норм истек 31 декабря 2007 г. Распоряжением Минтранса России от 14 марта 2008 г.

№ АМ-23-Р введены в действие Методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте».

В отношении автомобилей, для которых нормы расхода топлива и смазочных материалов не утверждены, при определении таких норм следует руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля.

Особенности расходования ГСМ на арендованные транспортные средства

Гражданское законодательство устанавливает следующие формы аренды автотранспортных средств: с экипажем или без экипажа. Статьей 636 ГК РФ определено, что если иное не предусмотрено договором аренды транспортного средства с экипажем, то арендатор несет расходы, возникающие в связи с коммерческой эксплуатацией транспортного средства, в том числе расходы на оплату топлива и других расходуемых в процессе эксплуатации материалов и на оплату сборов.

Если условиями договора аренды транспортного средства с экипажем предусмотрено, что расходы по технической эксплуатации транспорта несет арендатор, то стоимость израсходованных ГСМ по автотранспорту включается у арендатора в расходы, принимаемые в целях налогообложения прибыли.

Пример 6. Для ведения основной деятельности торговая организация заключила с транспортной компанией договор аренды транспортного средства с экипажем на один месяц. Указанная в договоре стоимость автомобиля составляет 324 500 руб. Арендная плата за весь срок аренды — 32 450 руб. (в том числе НДС — 4950 руб.). Стоимость ГСМ, приобретенных на АЗС и использованных при эксплуатации данного автомобиля, составила 4000 руб. без НДС и соответствует утвержденным нормам.

В бухгалтерском учете арендатора указанные хозяйственные операции отражаются следующими проводками:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 5 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — К 51 — 32 450 руб. — перечислен аванс арендодателю;

Д 001 «Арендованные основные средства» — 324 500 руб. — принят на забалансовый учет автомобиль;

Д 71 — К 50 — 4000 руб. — выданы денежные средства под отчет на приобретение ГСМ;

Д 44 — К 71 — 4000 руб. — отражены в составе расходов на основании авансового отчета и путевого листа водителя расходы по возмещению стоимости ГСМ;

Д 44 — К 76-5 — 27 500 руб. (32 450 руб. - 4950 руб.) — отражена в составе расходов стоимость арендной платы за текущий месяц;

Д 19-3 — К 76-5 — 4950 руб. — отражена сумма НДС по аренде;

Д 68-2 — К 19-3 — 4950 руб. — принята к вычету сумма НДС, уплаченная арендодателю на основании счета-фактуры.

1 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2 001 г. № 44н.

2 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

3 Утверждена Постановлением Госкомстата России от 1 августа 2 001 г. № 55.

4 Утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

5 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

6 Утверждены Минтрансом России 29 апреля 2003 г. Документ утратил силу с 1 января 2008 г. в связи с истечением срока действия.

**2. Списание ГСМ на затраты. Налоговый учет ГСМ**

В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете) все хозяйственные операции, производимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документальное подтверждение затрат является необходимым условием и для признания их в качестве расхода для целей налогообложения (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

В настоящее время ни бухгалтерское, ни налоговое законодательство не устанавливают предельных норм расходов на ГСМ, которые можно списывать на затраты.

Дело в том, что Минтранс России руководящим документом N Р3112194-0366-03 утвердил Нормы расхода топлива и ГСМ на автомобильном транспорте. Документ введен в действие с 1 июля 2003 г.

Однако Министерство юстиции РФ не осуществило регистрацию указанного документа, и он не был опубликован в установленном для таких документов порядке. Следовательно, для целей налогообложения и бухгалтерского учета данный руководящий документ не является обязательным. Пользоваться документом, естественно, можно, например, при расчете себестоимости перевозок, содержания транспорта, планировании и т.д. Также каждое предприятие вправе само установить такие нормы, чтобы контролировать расход ГСМ.

Стоимость израсходованного топлива списывается на себестоимость продукции на основании первичных учетных документов, подтверждающих, что автомобиль используется в производственных целях. Такими документами являются маршрутные или путевые листы, содержащие обязательные реквизиты, установленные п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, с приложением к ним чеков контрольно-кассовых машин, которые, в свою очередь, должны содержать реквизиты согласно Письму Минфина России от 5 января 2004 г. N 16-00-17/2 (при выдаче денег на бензин под отчет).

Особое внимание необходимо обратить именно на наличие в указанных случаях чеков ККТ. Иначе налоговый орган вправе увеличить налоговую базу по налогу на прибыль на сумму документально не подтвержденных расходов и доначислить на указанную сумму налог.

Маршрутные листы применяют обычно в том случае, когда автомобиль курсирует по одному и тому же маршруту в течение длительного времени. Когда маршруты одного и того же автомобиля различны, используют путевые листы.

Формы указанных документов утверждены Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте".

Указанным Постановлением утверждены, в частности, следующие формы путевых листов:

- путевой лист легкового автомобиля (форма N 3). Является первичным документом по учету работы легкового автотранспорта и основанием для начисления заработной платы водителям;

- путевой лист грузового автомобиля (формы N 4-С и 4-П). Такие путевые листы являются основным документом первичного учета, определяющим совместно с товарно-транспортной накладной при перевозке товарных грузов показатели для учета работы подвижного состава и водителя, а также для начисления заработной платы водителю и осуществления расчетов за перевозки грузов. Форма N 4-С (сдельная) применяется при осуществлении перевозок грузов при условии оплаты работы водителя автомобиля по сдельным расценкам. Форма N 4-П (повременная) применяется при условии оплаты работы водителя автомобиля по повременному тарифу и рассчитана на одновременное выполнение перевозок грузов до двух заказчиков в течение одного рабочего дня (смены) водителя.

Путевой лист выписывает и выдает водителю диспетчер или уполномоченное лицо. Этот документ действителен только один день или более, когда водителя направляют в командировку.

В путевом листе обязательно должны быть проставлены порядковый номер, дата выдачи, марка и государственный номер автомобиля, время выезда и возвращения в гараж, показания спидометра до и после возвращения. Также в путевом листе записывают остаток топлива в баке на начало и конец дня, расход топлива, а также маршрут следования. Указывать маршрут автомобиля необходимо для того, чтобы подтвердить, что автомобиль используется именно в производственных целях. Необходимыми реквизитами путевого листа являются печать организации, которой принадлежит автомобиль.

Путевые листы хранятся в организации совместно с товарно-транспортными документами, что дает возможность их одновременной проверки. Для контроля за движением путевых листов, выданных водителю, и сдачей обработанных путевых листов в бухгалтерию применяется Журнал учета движения путевых листов.

Если предприятие установило нормы расхода ГСМ, утвердив их приказом руководителя, то в целях налогообложения эта организация может учитывать расходы на ГСМ только по этим нормам.

Согласно ст. 252 НК РФ расходы, принимаемые при расчете налога на прибыль, должны быть обоснованы и документально подтверждены.

Если на содержание автотранспорта истратили больше ГСМ, чем указано в приказе руководителя, то, чтобы учесть сверхнормативные расходы в целях налогообложения, необходимо документально обосновать этот перерасход. А причины такого перерасхода могут быть самые разные, например пробки на дорогах города.

Возможно, что предприятие вообще не устанавливало нормы расхода ГСМ. Тогда затраты на их покупку можно списывать на расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль предприятия, по факту. Главное при этом - документально подтвердить, что ГСМ были израсходованы для поездок автомобилей именно по производственным нуждам предприятия.

В бухгалтерском учете бензин списывается на основании данных о его фактическом расходе, указанном в путевом листе. В учете делается такая проводка:

Дебет 20 "Основное производство" (23, 26...) Кредит 10 "Материалы" субсчет 3 "Топливо"

- списана стоимость израсходованного топлива.

В пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ указано, что стоимость израсходованного топлива включается в материальные расходы. При этом сумму, которую предприятие может потратить на топливо и смазочные материалы, НК РФ никак не ограничивает (у организаций, определяющих налог на прибыль кассовым методом, в материальные расходы включаются только те ГСМ, которые отпущены в производство и оплачены). Но обратите внимание: ст. 252 НК РФ требует, чтобы все расходы организации были экономически оправданы.

Предприятие по той или иной причине может реализовать приобретенные ранее для производственных целей горюче-смазочные материалы сторонним организациям.

В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции, признаются операционными расходами. А согласно п. 7 ПБУ 9/99 поступления от продажи активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров, являются операционными доходами.

В соответствии с Планом счетов операционные доходы и расходы учитываются на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) признается объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

При реализации излишних горюче-смазочных материалов в бухгалтерском учете предприятия оформляются проводки:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Прочие доходы"

- отражена выручка от реализации горюче-смазочных материалов;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость с объема продаж;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 10 "Материалы" субсчет 3 "Топливо"

- списана учетная стоимость реализуемых горюче-смазочных материалов;

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 "Прибыли и убытки"

- выявлен финансовый результат от реализации ГСМ.

**Заключение**

В завершение хотелось бы указать, что в наше время горюче-смазочные материалы используются практически во всех отраслях народного хозяйства, предприятиями всех форм собственности. Бухгалтерский учет и налогообложение покупки и использования бензина и иных горюче-смазочных материалов вызывают определенные трудности на предприятии, связанные, в первую очередь, со значительным количеством первичной документации.

Однако, для того чтобы при возможной налоговой проверке в организации не было проблем с налоговыми органами в части правильного отражения реализации ГСМ или же их покупки и использовании в своей деятельности, автор рекомендует особое внимание обращать на правильность и четкость оформления именно первичных документов, связанных с производством (использованием) нефтепродуктов.