

Горюче-смазочные материалы (ГСМ) и специальные жидкости

К этим видам материалов относятся топливо (бензин, дизельное топливо, сжиженный нефтяной газ, сжатый природный газ), смазочные материалы (моторные, трансмиссионные и специальные масла, пластичные смазки), специальные жидкости (тормозные и охлаждающие).

Расходы на приобретение ГСМ связаны с обслуживанием перевозочного процесса и относятся к расходам по обычным видам деятельности по элементу "Материальные затраты" (п.7, 8 ПБУ 10/99).

Бухгалтерия предприятия ведет количественно-суммовой учет ГСМ и специальных жидкостей. Заправка автотранспорта производится на автозаправочных станциях за наличный расчет или в безналичном порядке по талонам.

При приобретении ГСМ за наличный расчет необходимо соблюдать следующие правила.

1. Руководитель предприятия издает приказ, в котором определяет круг лиц, имеющих право на получение наличных денежных средств в кассе предприятия под отчет на приобретение ГСМ. В этом приказе должны быть установлены сроки представления в бухгалтерию авансовых отчетов.
2. К авансовому отчету прилагаются чеки ККМ, выдаваемые автозаправочной станцией (АЗС). Кассовый чек должен содержать следующие данные:
 - наименование организации-продавца (АЗС);
 - ИНН (идентификационный номер налогоплательщика) организации-продавца;
 - номер кассового аппарата;
 - номер и дату выдачи чека;
 - стоимость ГСМ (с учетом НДС, если АЗС является плательщиком этого налога);
 - марку ГСМ, количество топлива и цену за единицу. Эти реквизиты не являются обязательными для чека ККМ. Однако большинство АЗС в настоящее время выдают именно такие чеки. Если в чеке нет указанных реквизитов, то АЗС выдает товарный чек.
3. Бухгалтер на основании авансового отчета приходит ГСМ по маркам, количеству и стоимости. Аналитический учет ГСМ ведется по материально ответственным лицам - водителям автотранспорта. НДС из стоимости ГСМ расчетным путем не выделяется. Это связано с тем, что для АЗС продажа ГСМ с выдачей чека ККМ является розничной торговлей. А главой 21 НК РФ не предусмотрено принятие к налоговому вычету суммы НДС, выделенной расчетным путем из чеков ККМ.
4. Бухгалтер записывает поступление ГСМ в карточку учета материалов по форме N М-17. На предприятии может быть разработана своя форма карточки учета поступления и списания ГСМ. Не забудьте о том, что эта форма утверждается приказом руководителя предприятия.
5. В бухгалтерском учете на основании авансового отчета делается проводка:
дебет 10-3 "Топливо" (аналитический учет: "ГСМ в баках транспортных средств")
кредит 71.

При приобретении ГСМ в безналичном порядке процесс организуется следующим образом.

1. Заключается договор купли-продажи со специализированной организацией, осуществляющей продажу талонов на нефтепродукты. По условиям договора продавец обязуется передать в собственность покупателя нефтепродукты, а покупатель - принять и уплатить за них определенную договором сумму. Количество и цену нефтепродуктов целесообразнее устанавливать не в самом договоре, а в приложениях к нему или дополнительных соглашениях. Это связано с частыми изменениями цен на нефтепродукты.

2. Производится оплата ГСМ авансом по безналичному расчету. Бухгалтер делает проводку:

дебет 60 субсчет "Авансы выданные"
кредит 51.

3. После оплаты предприятие получает талоны на отпуск ГСМ. В талонах указывается марка и количество топлива. Форму талонов продавцы разрабатывают сами, так как законодательством она не установлена. Полученные талоны бухгалтер приходует на забалансовом счете 006 как бланки строгой отчетности в штуках по условной цене.
4. Для учета талонов приказом руководителя предприятия назначается материально ответственное лицо. Материально ответственное лицо регистрирует движение талонов (приход и расход) в "Книге учета талонов на нефтепродукты" (образец книги приведен в примере 46). Книга должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена печатью предприятия и подписями руководителя и главного бухгалтера. Каждый лист книги заполняется под копирку. Второй лист является отрывным и служит отчетом материально ответственного лица. Отрывной лист сдается в бухгалтерию предприятия с приложенными к нему приходными и расходными документами.
5. Талоны выдаются водителям по "Ведомости выдачи талонов на нефтепродукты" (образец ведомости приведен в примере 46).
6. Водители, заправляя автомобиль, расплачиваются талонами за полученное топливо. Полученный по талонам бензин водители указывают в путевых листах.
7. Ежемесячно бухгалтер проводит сверку результатов по выдаче, расходу и остатку нефтепродуктов в баках транспортных средств. По данным сверки бухгалтер определяет количество талонов, не израсходованных водителями в отчетном периоде.
8. Ежемесячно предприятие - покупатель и предприятие - продавец нефтепродуктов составляют акт приема-передачи нефтепродуктов или отчет (ведомость) об отпуске топлива. В акте (отчете) указывают наименование, количество и стоимость отпущенных нефтепродуктов. На основании акта (отчета) продавец выписывает счет-фактуру с выделением НДС.

9. По полученному акту (отчету) бухгалтер делает проводки:

дебет 10-3 "Топливо" (аналитический учет: "ГСМ в баках транспортных средств")
кредит 60 субсчет "Расчеты с поставщиками по акцептованным документам"
– отражено поступление ГСМ в баки транспортных средств;

дебет 19-3
кредит 60 субсчет "Расчеты с поставщиками по акцептованным документам"
– отражен НДС, предъявленный продавцом в счете-фактуре;

дебет 68
кредит 19-3
– уплаченный НДС принят к налоговому вычету;

дебет 60 субсчет "Расчеты с поставщиками по акцептованным документам"
кредит 60 субсчет "Авансы выданные"
– зачтен перечисленный аванс на сумму топлива, залитого в баки транспортных средств;

кредит 006
– списана с забалансового учета стоимость талонов, израсходованных водителями предприятия.

Бухгалтерские и налоговые нормативные документы не устанавливают предельных норм для отнесения на себестоимость расходов, связанных с использованием ГСМ в перевозочном процессе. Единственным условием списания ГСМ на себестоимость является наличие документов,

подтверждающих факт их использования в процессе производства. Поэтому каждая организация вправе самостоятельно определить нормы расхода топлива, смазочных материалов и специальных жидкостей с учетом технологических особенностей своего производства.

Такие нормы организация разрабатывает для контроля над расходом ГСМ на эксплуатацию, техническое обслуживание и ремонт автомобильной техники. Они утверждаются приказом руководителя организации. С приказом знакомят всех водителей автотранспорта (образец приказа см. в приложении 6). Отсутствие в организации утвержденных норм может привести к злоупотреблениям со стороны водителей, "пережогу" топлива и, следовательно, к неоправданным дополнительным расходам.

Кроме того, согласно положениям главы 25, для целей налогообложения принимаются только документально подтвержденные и экономически обоснованные расходы. Расход ГСМ можно признать экономически обоснованным, если он производится по утвержденным руководителем нормам.

При разработке норм организации руководствуются Нормами расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте (руководящий документ Р 3112194-0366-03), утвержденными постановлением Минтранса России от 29 апреля 2003 г. В документе приведены значения базовых норм расхода топлива для автомобильного подвижного состава, норм расхода топлива на работу специального оборудования, установленного на автомобилях, и методика их применения, а также нормативы по расходу смазочных масел. Нормативные материалы предназначены для всех организаций, эксплуатирующих автомобильную технику на территории Российской Федерации. Для организаций Минтранса указанный документ является обязательным для применения.

Нормы расхода топлива устанавливаются для каждой марки и модификации эксплуатируемых автомобилей и соответствуют определенным условиям работы автомобильного транспорта. Расход топлива на гаражные и прочие хозяйственные нужды в состав норм не включается и устанавливается отдельно.

На автотранспортных предприятиях (цехах) на внутригаражные разезды и технические надобности (технические осмотры, регулировочные работы, приработка деталей двигателей и автомобилей после ремонта и т.д.) допускается увеличение нормативного расхода топлива до одного процента от общего его количества, потребляемого автотранспортным предприятием (цехом).

Для автомобилей общего назначения установлены следующие виды норм:

- 1) базовая норма на 100 км пробега (данная норма в зависимости от категории автомобильного подвижного состава (легковые, автобусы, грузовые и т.д.) предполагает различное снаряженное состояние автомобиля и режим движения в эксплуатации);
- 2) норма на 100 тонно-километров (ткм) транспортной работы (учитывает дополнительный расход топлива при движении автомобиля с грузом); данная норма зависит от разновидности двигателя, установленного на автомобиле (бензиновый, дизельный или газовый), и полной массы автомобиля;
- 3) норма на поездку с грузом (учитывает увеличение расхода топлива, связанное с маневрированием в пунктах погрузки и выгрузки). Норма зависит только от полной массы автомобиля.

Базовые нормы расхода топлива на 100 км пробега автомобиля установлены в следующих измерениях:

- для бензиновых и дизельных автомобилей - в литрах;
- для автомобилей, работающих на сжиженном нефтяном газе - в литрах сжиженного газа;
- для автомобилей, работающих на сжатом природном газе - в нормальных метрах кубических;
- для газодизельных автомобилей - в нормальных метрах кубических сжатого природного газа плюс в литрах дизельного топлива.

Особенности эксплуатации автомобилей, связанные с дорожно-транспортными, климатическими и другими факторами, учитываются путем применения к базовым нормам поправочных коэффициентов. Эти коэффициенты установлены в виде процентов повышения или снижения исходного значения нормы. При необходимости применения одновременно нескольких надбавок норма расхода топлива устанавливается с учетом суммы или разности этих надбавок.

Списание горюче-смазочных материалов на себестоимость перевозок производится на основании путевых листов. В путевом листе проставляются показания спидометра и показатели расхода ГСМ. Эти данные записывает в путевой лист механик или иное уполномоченное лицо. В путевом листе также должен быть указан точный маршрут следования, подтверждающий производственный характер транспортных расходов.

В учете списание ГСМ отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет 20 (23, 26, 44) Кредит 10-3 "Топливо" (аналитический учет: "ГСМ в баках транспортных средств").

Применение норм расхода ГСМ рассмотрим на примерах.

Пример 40

Организация расположена в Челябинской области в городе с населением 350 тыс. человек. Организация использует в служебных целях легковой автомобиль ВАЗ-21093.

Базовая норма для данной марки автомобиля, согласно документу Р 3112194-0366-03, составляет 7,5 литра на 100 км. Для легковых автомобилей нормируемое значение расхода топлива рассчитывается по формуле:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times D), \text{ где}$$

Q_n - нормативный расход топлива, литры;

H_s - базовая норма расхода топлива на пробег автомобиля, л/100 км;

S - пробег автомобиля в км;

D - поправочный коэффициент (суммарная относительная надбавка или снижение) к норме в процентах.

Согласно путевому листу, в январе пробег автомобиля в черте города составил 300 км. Рассчитаем по формуле количество бензина в литрах, которое списывается на себестоимость в январе. К базовой норме следует применить следующие повышающие коэффициенты.

За работу в зимнее время - 10 процентов. Этот коэффициент установлен для Челябинской области.

Обратите внимание на то, что предельные значения зимних надбавок в процентах к нормам расхода топлива в республиках, краях и областях России приведены в приложении 2 к документу Р 3112194-0366-03. Здесь же даны сроки действия зимних надбавок в месяцах в течение года.

Так, в Челябинской области рекомендовано применять зимние надбавки с 1 ноября до 31 марта, в Москве - в этот же период, а в Таймырском АО - с 15 октября по 15 мая. Период применения (с какого месяца и по какой месяц) зимних надбавок и их величина оформляются распоряжением региональных (местных) органов власти, а при отсутствии соответствующих распоряжений - приказом руководителя организации. При работе автомобилей в отрыве от основного предприятия (нахождении в командировках в других климатических зонах) применяются надбавки, установленные для района работы автомобиля. При междугородных перевозках грузов и пассажиров (разовые поездки в другие климатические зоны) применяются надбавки, установленные для начального и конечного пунктов маршрута. При значительном отклонении

температуры от средних ежегодных значений руководитель организации может производить уточнение зимних надбавок относительно рекомендованных значений для данного региона.

За работу в городе с населением до 0,5 миллиона человек - 15 процентов. Нормативный расход бензина за январь составит:

$$Q_n = 0,01 \times 7,5 \text{ л (на 100 км)} \times 300 \text{ км} \times (1 + 0,01 \times (10\% + 15\%)) = 28,125 \text{ л.}$$

Согласно путевому листу, в июне пробег автомобиля также составил 300 км. Зимняя надбавка в июне не применяется. Нормативный расход бензина за июнь составит:

$$Q_n = 0,01 \times 7,5 \text{ л (на 100 км)} \times 300 \text{ км} \times (1 + 0,01 \times 15\%) = 25,875 \text{ л.}$$

Пример 41

Городской автобус "Икарус-250" работает в городе с населением 350 тыс. человек, расположенном в Томской области. В летнее время нормируемое значение расхода топлива для автобусов рассчитывается аналогично легковым автомобилям. В зимнее время в случае использования штатных независимых отопителей расход топлива определяется по формуле:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times D) + N_{от} \times T, \text{ где}$$

$N_{от}$ - норма расхода топлива на работу отопителя или отопителей, л/час;

T - время работы двигателя с включенным отопителем, час.

Согласно путевому листу, 20 ноября автобус работал с включенным штатным отопителем "Сирокко-268" в течение смены, продолжительность которой составляет 8 часов. Пробег автобуса за смену составил 248 км. Срок эксплуатации автобуса - 10 лет. Базовая норма расхода дизельного топлива для "Икаруса-250" составляет 31 л/100 км. Норма расхода на обогрев салона автобуса независимым отопителем "Сирокко-268" составляет 2,3 литра на 1 час работы на линии. При расчете нормативного количества дизельного топлива, которое подлежит списанию, учитываются следующие повышающие коэффициенты:

- за работу в условиях зимнего времени - 12 процентов;
- за работу в городе с населением от 250 тысяч до 1 млн. человек - 15 процентов;
- для автомобилей, находящихся в эксплуатации более 8 лет, - 10 процентов.

Нормативный расход топлива за 20 ноября составит:

$$Q_n = 0,01 \times 31 \text{ л (на 100 км)} \times 248 \text{ км} \times (1 + 0,01 \times (12\% + 15\% + 10\%)) + 2,3 \text{ л/час.} \times 8 \text{ час.} = 123,726 \text{ л.}$$

Обратите внимание: в связи с тем, что пользование отопителями предполагается только в зимнее время, нормы расхода топлива на них установлены с учетом зимних надбавок.

Пример 42

Общий пробег грузового бортового автомобиля ЗИЛ-157 составил 220 км. При этом выполнена транспортная работа в размере 710 тонно-километров (ткм). Автомобиль эксплуатировался за пределами пригородной зоны на равнинной слабохолмистой местности. Время эксплуатации - летнее. Автомобиль прошел капитальный ремонт, общий пробег после капремонта составил 500 км. Базовая норма расхода топлива автомобиля указанной марки - 39 л/100 км. К базовой норме следует применить коэффициенты:

- повышающий: при пробеге первой тысячи километров автомобилями, вышедшими из капремонта, - 10 процентов;
- понижающий: при работе на дорогах за пределами пригородной зоны на равнинной слабохолмистой местности (высота над уровнем моря до 300 м) - 15 процентов.

Обратите внимание на то, что пригородной зоной для городов является:

- с численностью населения более 2,5 млн человек - зона до 50 км от границы города;

- с численностью от 0,5 до 2,4 млн человек - зона до 15 км;

- с численностью менее 0,5 млн человек - зона до 5 км.

Нормируемое значение расхода топлива для бортовых грузовых автомобилей определяется по формуле:

$$Q_n = 0,01 \times (H_s \times S + H_w \times W) \times (1 + 0,01 \times D), \text{ где}$$

H_w - норма расхода топлива на транспортную работу (нормы на 100 тонно-километров (ткм) установлены в зависимости от вида используемого топлива в следующих размерах: бензин - 2 л; дизельное топливо - 1,3 л; сжиженный нефтяной газ (ГСН) - 2,5 л; сжатый природный газ (СПГ) - 2 куб. м; при газодизельном питании - 1,2 куб. м природного газа и 0,25 л дизельного топлива);

W - объем транспортной работы в тонно-километрах.

Для автомобиля ЗИЛ-157 в нашем примере нормативный расход топлива составит:

$$Q_n = 0,01 \times (39 \text{ л (на 100 км)} \times 220 \text{ км} + 2 \text{ л (на 100 ткм)} \times 710 \text{ ткм}) \times (1 + 0,01 \times (10\% - 15\%)) = 95 \text{ л.}$$

Обратите внимание на то, что при работе бортового грузового автомобиля с прицепом и седельного тягача с полуприцепом нормируемое значение расхода топлива определяется по формуле:

$$Q_n = 0,01 \times (H_{san} \times S + H_w \times W) \times (1 + 0,01 \times D), \text{ где}$$

H_{san} - норма расхода топлива на пробег автопоезда, определяется по формуле:

$$H_{san} = H_s + H_g \times G_{пр}, \text{ л/100 км или куб. м/100 км;}$$

H_g - норма расхода топлива на дополнительную массу прицепа или полуприцепа. Устанавливается на 100 км пробега в зависимости от вида топлива: бензина - 2 л; дизельного топлива - 1,3 л; сжиженного газа - 2,5 л; природного газа - 2 куб. м; при газодизельном питании двигателя - 1,2 куб. м природного газа и 0,25 л дизельного топлива;

$G_{пр}$ - собственная масса прицепа или полуприцепа в тоннах.

Следует отметить, что по формуле для бортовых грузовых автомобилей определяется нормируемое значение расхода топлива для седельных тягачей и для автомобилей - фургонов (специализированных автомобилей), выполняющих работу, учитываемую в тонно-километрах. Для фургонов, работающих с почасовой оплатой, нормируемое значение расхода топлива определяется аналогично легковым автомобилям с учетом надбавки за работу с почасовой оплатой (10%).

Пример 43

Грузовой автомобиль-фургон ЗСА-270710 "Газель" работает с почасовой оплатой в черте города с населением 200 тыс. человек с частыми остановками. Пробег автомобиля составил 164 км. Базовая норма расхода бензина установлена 17,5 л/100 км. К базовой норме следует применить повышающие коэффициенты:

- при работе в черте города с населением до 100 до 250 тыс. человек - 10 процентов;

- при работе, требующей частых технологических остановок, связанных с погрузкой и выгрузкой, - 10 процентов;

- при работе с почасовой оплатой - 10 процентов.

Нормативный расход бензина для фургона составит:

$$Q_n = 0,01 \times 17,5 \text{ л (на 100 км)} \times 164 \text{ км} \times (1 + 0,01 \times (10\% + 10\% + 10\%)) = 37,3 \text{ л.}$$

Руководящим документом Р3112194-0366-03 установлены нормы расхода смазочных материалов на 100 литров общего расхода топлива, рассчитанного по нормам для данного автомобиля. Нормы расхода масел установлены в литрах на 100 литров расхода топлива, нормы расхода смазок - соответственно в килограммах на 100 литров расхода топлива. Нормы расхода масел и смазок снижаются на 50 процентов для всех автомобилей, находящихся в эксплуатации до трех лет (кроме автомобилей ВАЗ и легковых автомобилей иностранного производства).

Нормы расхода масел увеличиваются до 20 процентов для автомобилей, находящихся в эксплуатации более 5 лет, а также после капитального ремонта. Расход смазочных материалов при капитальном ремонте агрегатов автомобилей устанавливается в количестве, равном одной заправочной емкости системы смазки данного агрегата.

Расход тормозных и охлаждающих жидкостей определяется в количествах заправок на один автомобильный транспорт.

Пример 44

Для автомобилей ВАЗ всех моделей и модификаций установлены следующие нормы расхода масел и смазок на 100 литров общего расхода топлива автомобилем:

- моторные масла - 0,6 л;
- трансмиссионные масла - 0,1 л;
- специальные масла - 0,03 л;
- пластичные смазки - 0,1 кг.

Автомобиль ВАЗ-2107 находится в эксплуатации 9 лет. Следовательно, указанные выше нормы надо увеличить на 20 процентов. Расход топлива, рассчитанный по нормам, за апрель составил 105 литров. Расчет нормативного расхода масел и смазок произведем по формуле:

$$M_n = 0,01 \times N_m \times Q_n \times (1 + 0,01 \times D), \text{ где}$$

M_n - нормативный расход масел и смазок;

N_m - базовая норма;

Q_n - нормативный расход топлива;

D - корректирующие коэффициенты.

Для автомобиля ВАЗ-2107 в нашем примере нормативный расход масел и смазок за апрель будет следующим:

- моторное масло: $M_n = 0,01 \times 0,6 \text{ л} \times 105 \text{ л} \times (1 + 0,01 \times 20\%) = 0,756 \text{ л};$
- трансмиссионное масло: $M_n = 0,01 \times 0,1 \text{ л} \times 105 \text{ л} \times (1 + 0,01 \times 20\%) = 0,126 \text{ л};$
- специальное масло: $M_n = 0,01 \times 0,03 \text{ л} \times 105 \text{ л} \times (1 + 0,01 \times 20\%) = 0,0378 \text{ л};$
- пластичные смазки: $M_n = 0,01 \times 0,1 \text{ кг} \times 105 \text{ л} \times (1 + 0,01 \times 20\%) = 0,126 \text{ кг.}$