

Виктория СТАНКЕВИЧ, редактор направления «Бухгалтерский учет и налогообложение»



РАСХОДУЕТЕ ГСМ НА РАБОТУ СЕЛЬХОЗТЕХНИКИ? РАВНЯЕМСЯ НА НОРМЫ

В чем проблема: горюче-смазочные материалы (далее – ГСМ) относятся к, так сказать, нормированной категории запасов. Во время проведения налоговой проверки налогоплательщиков контролирующие органы часто сравнивают сформированные расходы на их списание с утвержденными нормами. Если налогоплательщик списывал расходы по ГСМ в количестве, превышающем нормативы, его могут ожидать негативные последствия по НДС. Относительно автомобилей особых вопросов не должно возникать, ведь списание горючего для них осуществляется по Нормам, утвержденным приказом Минтранса от 10.02.98 г. № 43. А как быть с сельскохозяйственной техникой, ведь она не является автотранспортом? Специального нормативного акта, в котором были бы установлены нормы расходов дизтоплива и масел на сельхозтехнику, в Украине не утверждено.

Из этой статьи вы узнаете: какими нормами расходов можно руководствоваться, списывая ГСМ на работу сельхозтехники.

Общие принципы нормированного подхода к списанию ГСМ

Нормирование расходов ГСМ – это установление допустимой границы их использования в определенных условиях эксплуатации для конкретной модели механического средства. Сама идея нормирования расходов ГСМ довольно альтруистична – в масштабах страны она предусматривает внедрение режима экономии и рационального использования нефтепродуктов каждым субъектом хозяйствования (далее – СХ) и уменьшение чрезмерного использования горючего автотранспортом (см. Итоговый отчет по проекту ClimaEast «Разработка национальной транспортной политики относительно регулирования выбросов CO₂ и потребления энергии дорожным транспортом в Украине», подготовленный на заказ Мининфраструктуры от 28.10.16 г.).

Однако контроль за соблюдением нормированного подхода к списанию ГСМ со стороны органов ФНС делает этот вопрос для СХ довольно важным и сложным: нормы ГСМ нужны для подтверждения связи расходов с хозяйственной деятельностью, а следовательно – для обоснования права предприятия отражать налоговый кредит по НДС. И в случае выявления сверхнормативных расходов топлива налогоплательщики должны уменьшить отраженный во время приобретения ГСМ

налоговый кредит путем начисления налоговых обязательств на сумму сверхнормативных расходов ГСМ. База налогообложения определяется исходя из стоимости приобретения ГСМ (п. 189.1, 198.5 Налогового кодекса, далее – НК).

На необходимость нормирования расходов ГСМ обращают внимание специалисты Мининфраструктуры (см. письма от 17.02.14 г. № 1545/25/10-14; от 03.02.15 г. № 1186/25/10-15, от 21.02.17 г. № 1441/18/10-17) и фискалы (см. письмо ФНС от 09.06.15 г. № 11999/6/99-99-19-01-01-15).

С тем, что для списания топлива предприятие должно разработать внутренние документы, которые будут устанавливать нормы его расходов с учетом технических характеристик автомобилей, эксплуатационных норм и других факторов, соглашаются и суды (см., например, определение ВАСУ от 16.02.16 г. № К/800/49593/15 и от 13.04.16 г. № К/800/64715/13, постановление ВСУ от 03.04.18 г. № 817/1429/16 (К/9901/3533/17)).

Если такие нормы утверждены, а расходование топлива подтверждено соответствующими первичными документами, то считается, что топливо использовано в хозяйственности.

Поэтому, чтобы минимизировать риск претензий со стороны контролирующих органов, предпри-

ятия (прежде всего, плательщики НДС) должны нормировать собственные расходы ГСМ.

GPS-контроль расхода топлива: можно ли не учитывать нормативы?

Сегодня значительное количество сельхозпредприятий ввели прогрессивную систему контроля транспорта – GPS/GPRS. Эта система содержит три составляющих.

- GPS-трекер. Это техническое устройство, которое устанавливается на транспортное средство и отслеживает его движение: местопребывание в каждый конкретный момент времени на карте, маршрут движения, стоянки, пробег, определяет скорость движения, время в пути и т. п.;
- датчик топлива. Это также техническое устройство, которое устанавливается в топливный бак транспортного средства и измеряет уровень горючего;
- компьютерная программа, установленная на компьютере предприятия. Программа обрабатывает информацию, полученную от GPS-трекера и датчика топлива. С помощью программы на экране монитора можно, в частности, увидеть на карте разные аспекты работы транспортных средств – маршрут, остановки, расходы топлива и т. п. С помощью программы формируются различные отчеты – об остатках топлива в баках на начало, конец определенного периода (например, дня, месяца и т. п.), о расходах топлива, о маршруте движения и т. п.

Но нужно иметь в виду, что точность измерения движения горючего датчиком составляет $\pm 2\%$. А, например, топливно-раздаточной колонки на АЗС – $\pm 0,25\%$. Ведь датчик горючего является индикативным устройством (показывает ориентировочные показатели), а колонка – метрологическим (показывает точные данные с допустимой погрешностью). То есть, если, например, по данным колонки в бак сельхозтехники заправили 250 л, то система GPS/GPRS может показать от 245 л до 255 л. Чтобы учесть все отклонения, количество горючего, которое нужно списать на расходы, определяют так: остаток на конец предыдущего дня по данным системы GPS плюс количество заправленного горючего по данным колонки АЗС минус остаток на конец дня по данным системы GPS.

Понятно, что такая система, хотя и имеет некоторую погрешность с технической точки зрения, значительно более эффективная с позиции контроля за фактическими расходами горючего, нежели принцип нормирования ГСМ, что выглядит на этом фоне как анахронизм.

Поэтому возникает вполне логичный вопрос: не устанавливать ли в случае применения на предприятии системы GPS-контроля нормы расходов ГСМ, а горючее списывать только по фактическим расходам? На сегодня комментариев госорганов относительно этого нет. Взгляды разных аналитиков кардинально различаются. Здравый смысл приводит к мнению, что можно. Поэтому каждый бухгалтер здесь должен руководствоваться собственным профессиональным суждением. И, принимая во внимание устойчивую позицию контролеров, чтобы не иметь лишних хлопот во время проверок, осторожный и предусмотрительный подход – это, все же таки, определить и утвердить приказом руководства нормы списания топлива (хотя бы собственно разработанные, но об этом – далее).

Где взять нормативы для сельхозмашин и техники

Сегодня нет никакого нормативно-правового акта, который бы регламентировал нормы расхода топлива для тракторов и другой сельхозтехники. Однако это не означает, что можно списывать ГСМ в любом количестве без документального обоснования. Далее предлагаем вам варианты решения этого вопроса.

Первый вариант

Сельхозпредприятия в своей работе могут частично (для тракторов) применять **ДБН В.2.8-12-2000** «Типовые нормы расходов горючего и смазочных материалов для эксплуатации техники в строительстве», утвержденные приказом Госстроя от 12.01.2000 г. № 9, и **Нормы расходов горючесмазочных материалов на работу дорожно-строительных и специальных машин**, утвержденные приказом корпорации Укравтодор от 14.08.96 г. № 156.

Второй вариант

В Украине создан научно-исследовательский институт, который проводит государственную политику в сфере нормативов для повышения производительности агропромышленного производства и обеспечения эффективного использования ресурсного потенциала. Это Украинский научно-исследовательский институт производительности агропромышленного комплекса Минагрополитики и областные научно-исследовательские центры производительности АПК. Их адреса можно найти на сайте НИИ – <http://www.uapp.kiev.ua> (см. постановление КМУ от 01.07.02 г. № 873). Одной из

задач их деятельности является создание и апробация нормативов ГСМ в сельском хозяйстве.

НИИ «Укراгропромпродуктивность» выдает соответствующие **научно-методические и научно-практические сборники норм**. Среди них, в частности:

- Методические положения и нормы производительности и расходов топлива на внесение удобрений, защиту сельскохозяйственных культур (2017 год);
- Методические положения и нормы производительности и расхода электроэнергии и топлива на орошение сельскохозяйственных культур (2015 год);
- Методические положения и нормы производительности и расходов топлива на сбор сельскохозяйственных культур (2014 год);
- Методические положения и нормы производительности и расходов топлива на обработку грунта (2014 год);
- Методические положения и нормы производительности и расходов топлива на посев, посадку и уход за посевами (2014 год) и т. п.

Приобрести нормативные издания можно в зональных и региональных Центрах производительности.

Если сборники не содержат норм расходов ГСМ для сельхозтехники, которая используется предприятием, или для работ, которые им выполняются, можно **заказать разработку индивидуальных базовых норм**. Важно: такие разработанные нормы имеют силу только для конкретного предприятия. Позаимствовать их у предприятия, которое уже получило в НИИ ПАК норму на такой же автомобиль/сельхозмашину, нельзя.

Третий вариант

Предприятиям, которые не имеют возможности заказать разработку норм расходов ГСМ и которым не подходят предложенные сборники норм, не запрещается к решению этого вопроса на законодательном уровне **самостоятельно разрабатывать** и внедрять индивидуальные нормы расходов ГСМ для каждого вида используемой сельхозтехники, с помощью хронометражных наблюдений.

Независимо от происхождения норм расходов (взяты из нормативов, методических сборников или разработаны НИИ ПАК либо самостоятельно предприятием) факт их применения нужно оформить отдельным распорядительным документом предприятия.



Можно ли применять нормы расходов ГСМ, определенные производителем сельхозтехники?

Мы не советуем применять нормы расходов ГСМ, указанные в технической документации:

- во-первых, такая возможность нормативными документами не предусмотрена;
- во-вторых, заявленные производителем данные получены во время сертификационных испытаний, которые проводятся при условиях, которые обычно не соблюдаются в повседневной эксплуатации (температурный режим, покрытие дорог, количество остановок и т. п.).

Бухгалтерский учет

ГСМ списываются по фактической стоимости топлива, израсходованного в процессе эксплуатации техники, но с учетом норм расходов. То есть во время списания ГСМ в бухучете сравнивают нормативный и фактический расход топлива.

В зависимости от направления использования сельхозтехники списание ГСМ в пределах установленных норм осуществляется из кредита субсчета **203** «Топливо» в дебет счетов:

- **23** «Производство» – в случае использования техники в производстве продукции с отнесением расходов на конкретный вид продукции;

- **91** «Общепроизводственные расходы» – в случае списания ГСМ, которые используются сельхозтехникой в общепроизводственных целях.

Что касается сверхнормативных расходов топлива, то согласно п. 11 П(С)БУ 16 «Расходы» они могут включаться в состав себестоимости реализации товаров (работ, услуг).

Выделение сверхнормативных расходов в отдельную группу объясняется тем, что по принципу осмотрительности в бухучете должны применяться такие методы оценки, которые предотвращают завышение стоимости активов (в т. ч. запасов) предприятия (п. 6 разд. III НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности»).

Соответственно в состав производственной себестоимости включаются только те расходы, которые предусмотрены нормами и технологией производства (в пределах установленных норм и нормативов). А вот сверхнормативные расходы на производство продукции (работ, услуг) являются расходами отчетного периода и должны быть отнесены на себестоимость не изготовленной, а реализованной продукции (п. 11 П(С)БУ 16).

Причем сверхнормативные расходы включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг (**по решению руководителя предприятия!**) только в случае, если они не связаны с недостатками, порчей, нетехнологическим использованием и нарушением правил хранения (см. письмо Минфина от 15.04.05 г. № 31-04220-20-17/6687).

Поэтому если фактический расход превышает норму, предприятию нужно выяснить, почему это произошло: из-за неисправности соответствующих систем техники или из-за нецелевого использования топлива.

Стоимость ГСМ, использованных сверх установленных норм по обоснованным причинам, списывается в учете по кредиту счета **203** и дебету счета **90** «Себестоимость реализации».

Сверхнормативные расходы, связанные с недостатками, порчей, нетехнологическим использованием, относятся к составу прочих расходов операционной деятельности и списываются в учете Дт **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – Кт **203**.

Решение о причинах и компенсации перерасхода топлива (за счет водителей, других работников или третьей стороны, по вине которой возник перерасход) принимает руководитель предприятия.

Если перерасход топлива возник не по вине работника, то оснований для удержания сверхнормативных потерь с него нет. В таком случае перерасход, возникший по объективным причинам (сложные погодные условия, техническое состояние техники и др.), должен быть подтвержден документально, например актом о техническом состоянии соответствующей сельхозтехники с выводами комиссии, в котором указана причина перерасхода и фактический расход топлива.

Если будет доказано, что перерасход произошел по вине работника, то предприятие может взыскать из него стоимость топлива, например удер-

жать стоимость с него зарплаты. Вместе с тем рекомендуем оформить документы, подтверждающие вину работника: объяснительная записка работника и его заявление на удержание этой суммы, а также соответствующий распорядительный документ о применении взыскания с работника.

А если вина работника в сверхнормативном расходовании ГСМ доказана, но предприятие не намерено взыскивать с него стоимость перерасхода топлива, то придется удержать из таких доходов работника НДФЛ (определяется с учетом натурального коэффициента (п. 164.5 Налогового кодекса, далее – НК)) и военный сбор (по ставке 1,5 %), начисленные на стоимость перерасходованного топлива. Ведь в таком случае стоимость бензина будет считаться дополнительным благом, полученным от работодателя (пп. 164.2.17 НК).

Что касается налога на прибыль, то НК никаких корректировок финансового результата до налогообложения по операциям списания ГСМ не предусмотрено.

Напоследок добавим, что основанием для списания ГСМ на работу сельхозтехники являются первичные документы.

Принимая во внимание специфику проведения сельхозработ, в которых задействована сельхозтехника, как документ, подтверждающий факт использования ГСМ на их проведение, и как основание для их списания можно использовать **Учетный лист тракториста-машиниста** (сельхозучет, форма № 67-Б, утвержденная приказом Минсельхоза СССР от 13.12.77 г. № 269-2) и **Путевой лист трактора** (сельхозучет, форма № 68, утвержденная приказом Минсельхоза СССР от 24.11.72 г. № 269-2). Или, руководствуясь ст. 9 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV и п. 2.4 и 2.7 Положения, утвержденного приказом Минфина от 24.05.95 г. № 88, самостоятельно разработать и изготовить формы таких документов. В частности, использовать отчеты GPS-контроля. Но такие формы должны иметь все обязательные реквизиты. Использование этих типовых форм нужно зафиксировать в распорядительном акте (приказе, распоряжении) руководителя предприятия.

На основании вышеупомянутых писем или же документов, разработанных самостоятельно, можно определять расход ГСМ: нормативный (с использованием установленной нормы) и фактический (остаток горючего на дату выдачи первичного документа плюс заправка и минус остаток на дату сдачи этого документа).

ВЫВОДЫ



1. Используя ГСМ, сельхозпредприятие может применять или утвержденные нормы расходов, или самостоятельно разработанные и утвержденные.
2. В бухучете расходы на ГСМ отражаются на счетах соответствующих расходов в зависимости от направления их использования. Перерасход топлива надо обосновать, выяснить его причины и в случае необходимости взыскать с виновных лиц убытки.
3. Стоимость перерасхода топлива в бухучете списывается: на прочие операционные расходы (Дт 947) – если это произошло по субъективным факторам, или на себестоимость реализации (Дт 90) – в случае если использование ГСМ произошло по обоснованным причинам.
4. Если перерасход топлива возник не по вине работника, то причину перерасхода надо документально зафиксировать и объяснить. Тогда не надо будет удерживать из доходов работника стоимость «лишнего» топлива и облагать ее НДФЛ и военным сбором.

Наталья КОРНИЕНКО, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения



ПОДАЕМ ДЕКЛАРАЦИЮ ПО РЕНТНОЙ ПЛАТЕ ЗА ВОДУ

Для кого эта статья: для сельхозпредприятий, которые являются первичными водопользователями и должны отчитываться по рентной плате за специальное использование воды (далее – рентная плата).

Из этой статьи вы узнаете: кто должен подавать декларацию по рентной плате (далее – декларация) и платить рентную плату, каков порядок заполнения и представления декларации.

Кто является плательщиком рентной платы

Плательщиками рентной платы являются (п. 255.1 Налогового кодекса, далее – НК):

- **первичные водопользователи** – субъекты хозяйствования (далее – СХ), которые используют и/или передают вторичным пользователям воду, полученную путем забора из водных объектов. К СХ относятся как юрлица, так и физлица-предприниматели;
- СХ, которые используют воду для нужд гидроэнергетики, водного транспорта и рыбоводства.

Первичный водопользователь – это тот, кто имеет водозаборные сооружения и соответствующее оборудование для забора воды (ч. 3 ст. 42 Водного кодекса, далее – ВК). Первичные водопользо-

ватели могут осуществлять деятельность по добыче воды только на основании **разрешения на спецводопользование** (далее – разрешение).

Не должны получать разрешение, а следовательно, и платить рентную плату СХ, использующие **не более 5 м³ воды в сутки**, за исключением той, которую используют для производства (как составная часть) напитков и фасованной питьевой воды.

К сведению: плательщиками рентной платы за воду являются также СХ, которые добывают подземные воды из скважин (подробнее об этом см. в «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 9, с. 9).

Также напомним, что с 1 января 2018 года **не являются плательщиками рентной платы вто-**