

МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

© 2013 Калинина Татьяна Борисовна
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова
Email: kalinina.mos@yandex.ru

Описывается методика учета затрат, специфичных для автотранспортных предприятий; рассматривается методика учета материалов, используемых на автотранспортных предприятиях, методика учета ремонта автомобилей.

Ключевые слова: затраты, управленческий учет, учет затрат, методика, автотранспортное предприятие.

Одним из центральных участков учетной работы любого предприятия является учет затрат, так как именно здесь пересекаются интересы всех пользователей бухгалтерской информации.

Опишем методику учета затрат на автотранспортном предприятии. В методику вошли только те участки бухгалтерского учета, которые являются специфичными для автотранспортных предприятий.

Горюче-смазочные (ГСМ) и прочие эксплуатационные материалы.

Аналитический учет ГСМ ведется по видам, местам хранения, водителям, маркам и гаражным номерам автомашин.

Расходы на приобретение горюче-смазочных материалов относятся к расходам по обычным видам деятельности по элементу “Материальные затраты” (п. 7, 8 ПБУ 10/99)¹. К ГСМ относятся:

- 1) топливо (бензин, дизельное топливо, сжиженный нефтяной газ, сжатый природный газ);
- 2) смазочные материалы (моторные, трансмиссионные и специальные масла, пластичные смазки);
- 3) специальные жидкости (тормозные и охлаждающие).

Если организация ведет количественно-суммовой учет ГСМ и специальных жидкостей, то заправка автотранспорта производится на автозаправочных станциях за наличный расчет или в безналичном порядке. Поступление ГСМ записывается в карточку учета материалов по форме № М-17, также на предприятии может быть разработана своя форма карточки учета поступления и списания ГСМ.

Требование экономической обоснованности обязывает организацию разрабатывать и утверждать собственные нормы расхода топлива, смазочных материалов и специальных жидкостей для своего транспорта, который используется для

производственной деятельности с учетом его технологических особенностей. При их разработке организация может исходить из технических характеристик конкретного автомобиля, времени года, актов контрольных замеров расхода топлива и смазочных материалов на километры пробега, составленных представителями организаций или специалистами автосервиса по ее поручению. Также могут учитываться простои в пробках, сезонные колебания потребления топлива и другие корректирующие коэффициенты. Нормы разрабатываются в основном техническими службами самой организации. Расчет норм расхода ГСМ является элементом учетной политики организации, они утверждаются приказом руководителя организации.

Отсутствие в организации утвержденных норм приводит к злоупотреблениям со стороны водителей и к неоправданным дополнительным расходам. Эти нормы используются как экономически обоснованные для целей бухгалтерского учета для списания ГСМ и для целей налогообложения при исчислении налога на прибыль.

При разработке расхода топлива, смазочных материалов и специальных жидкостей организация может использовать Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте (Распоряжение Минтранса РФ от 14 марта 2008 г. № АВ-23-р “О введении в действие методических рекомендаций. Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте”). 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 (технические осмотры, регулировочные работы, приработку деталей двигателей и автомобилей после

ремонта и др.) в состав норм не включается и устанавливается отдельно.

Например, нормы расхода масел устанавливаются в литрах на 100 л расхода топлива, нормы расхода смазок - в килограммах на 100 л расхода топлива. Также есть поправочные коэффициенты в зависимости от условий эксплуатации машины. Расход тормозных и охлаждающих жидкостей определяется в количествах заправок на один автомобильный транспорт. Базовые нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте носят только рекомендательный характер.

Подтверждением того, что топливо было потрачено в производственных целях, является путевой лист, который и служит основанием для списания ГСМ на себестоимость. В путевом листе проставляются показания спидометра и показатели расхода ГСМ, указывается точный маршрут следования, подтверждающий производственный характер транспортных расходов. Если первичные документы составлены по унифицированной форме, их можно принять к учету.

Чтобы определить нормативный расход горючего за смену, надо умножить пробег автомобиля за рабочий день в километрах на норму расхода бензина в литрах на 100 км пробега и полученный результат разделить на 100. Чтобы определить фактический расход горючего за смену, к его остатку в баке автомобиля на начало смены нужно прибавить количество горючего, заправленного в бак автомобиля в течение смены, и из этой суммы вычесть остаток бензина в баке автомобиля на конец смены.

Автомобильные шины.

Автомобильные шины относятся к наиболее изнашиваемым комплектующим транспортных средств. Необходимость их замены возникает не только при их износе или повреждении, но и при смене зимнего и летнего сезонов. В каждом случае порядок бухгалтерского учета имеет свои особенности.

Автомобильные шины, приобретаемые организацией, по своим характеристикам и предназначению являются оборотными активами, которые в бухгалтерском учете отражаются как материально-производственные запасы. Исключение составляют шины (запасные шины), которые поступили в организацию вместе с приобретенными автомобилями. В этом случае их стоимость учитывается в первоначальной стоимости транспортных

средств. Объясняется это тем, что транспортные средства, приобретенные для эксплуатации, являются основными средствами, которые принимаются к учету как отдельные инвентарные объекты со всеми устройствами, принадлежностями и комплектующими, необходимыми для их эксплуатации (п. 6 ПБУ 6/01)², в том числе и с шинами.

Согласно абз. 2 п. 6 ПБУ 6/01 при наличии у объекта нескольких частей с различным сроком полезного использования каждая из них учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Этот порядок позволяет разделять дорогостоящее имущество на несколько объектов и сразу списывать в учете те из них, стоимость которых не превышает 40 000 руб. (или иного установленного в учетной политике лимита).

Однако учитывать автомобиль как основное средство без колес нельзя, так как он не способен приносить доход (одно из условий принятия актива к учету как объекта основного средства). Кроме того, с 2006 г. для "разделения" инвентарного объекта недостаточно, чтобы сроки эксплуатации узлов и агрегатов были разными, они должны "существенно отличаться" (приказ Минфина России от 12 декабря 2005 г. № 147н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"). Поэтому организации в учетной политике можно установить свой уровень существенности.

Во многих регионах России необходимость замены шин на автомобилях связана со сменой времени года. Смена зимней резины на летнюю и наоборот происходит обычно два раза в год. Дату замены определяет график, составленный в произвольной форме и утвержденный руководителем организации.

Информация, содержащаяся в карточке учета работы шины, позволяет дать оценку ее техническому состоянию. Данные о фактическом пробеге шины по показаниям спидометра вносятся в учетную карточку ежемесячно (п. 86 Методических указаний по учету материально-производственных запасов)³.

Информация о шинах согласно Плану счетов обобщается на счете 10 "Материалы", субсчет 10-5 "Запасные части". На нем согласно Инструкции по применению Плана счетов можно учитывать шины не только приобретенные, но и находящиеся в запасе и в обороте.

Списание стоимости шин на расходы по обычным видам деятельности производится сра-

зу после установки на автомобиль с использованием субсчета 10-5 “Запасные части”.

Однако для учета движения шин можно открыть два субсчета второго порядка:

- 10-5-1 “Автомобильные шины в запасе”;
- 10-5-2 “Автомобильные шины в обороте”.

Списание стоимости шин после их износа, т. е. включение в состав расходов стоимости автошин, производят только после того, как они “пройдут” установленную норму пробега или придут в негодность и будут сняты с автомобиля. В этом случае необходимо применить два субсчета учета шин - 10-5-1 и 10-5-2 (шины в запасе и в обороте).

Каждый вариант имеет свои преимущества и недостатки. Организация может выбрать любой из них. Первый вариант учета шин может показаться проще: списав стоимость шин в расходы, в дальнейшем не нужно отражать в учете их перемещение на предприятии. Но в процессе эксплуатации шина может выйти из строя до достижения установленного пробега.

До того момента, как шины выйдут из строя, в карточке отражаются сведения об их пробеге и техническом состоянии. С помощью этого документа можно будет обосновать списание старых и приобретение новых шин. В зависимости от способа приобретения автомобильные шины относятся к различным статьям бухгалтерского баланса. Если они попали в организацию вместе с новым автомобилем, то их стоимость входит в стоимость автомобиля и учитывается в составе основных средств (счет 01 “Основные средства”), в этом случае при замене шин с зимних на летние их стоимость списывается на расходы через амортизацию.

Но комплект шин для их сезонной замены может быть приобретен и отдельно от автомобиля. В этом случае учесть стоимость шин можно двумя способами:

1) отнести затраты к материальным расходам (подп. 2 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ))⁴;

2) отразить стоимость шин по статье “Расходы на содержание служебного транспорта” (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В случае применения второго варианта стоимость шин и расходы на их замену списываются одновременно на дату установки. Переданные на склад шины иногда рассматриваются как возвратные отходы, и в этом случае на стоимость

автомобильных шин уменьшается сумма материальных расходов (п. 6 ст. 254 НК РФ).

По окончании зимнего сезона, если шины находятся в исправном состоянии, они возвращаются на склад и могут использоваться в следующем сезоне. В бухгалтерском учете оприходование зимних шин на склад отражается по дебету субсчета 10-5 “Запасные части” в корреспонденции с кредитом счета 20 “Основное производство”. Стоимость их рассчитывается с учетом износа, определяемого исходя из данных по пробегу.

Затраты на ремонт.

Ремонт автомобиля должен проводиться в соответствии с планом, который заранее разрабатывают на основании технических характеристик автомобиля, условий его эксплуатации и других причин. В план записывают, что именно подлежит ремонту, какие запчасти будут заменены, и указывают общую сумму расходов. План составляют исходя из системы планово-предупредительного ремонта, утвержденного приказом или распоряжением руководителя предприятия. Эта система должна определять порядок обслуживания транспортных средств, проведение их текущих или средних ремонтов, а также капитального и особо сложного ремонта отдельных объектов.

Любой ремонт делают для того, чтобы поддержать транспортные средства в рабочем состоянии. При этом ни текущий, ни средний, ни даже капитальный ремонт не улучшают технические характеристики автомобиля, не изменяют его назначение и не придают новые качества отремонтированным транспортным средствам. Расходы на ремонт первоначальную стоимость автотранспортных средств не изменяют.

В бухгалтерском учете расходы на ремонт автотранспортных средств являются расходами по обычным видам деятельности, и нормативные документы, регулирующие порядок бухгалтерского учета автотранспортных средств, предоставляют организациям выбирать один из трех возможных вариантов учета расходов на ремонт основных средств:

1) сумму фактических затрат на ремонт можно в полном объеме относить в состав текущих расходов (расходов по обычным видам деятельности) того периода, в котором они были произведены;

2) организация может создавать резерв на проведение ремонта основных средств;

3) учет расходов на ремонт можно вести с применением счета расходов будущих периодов.

Организация должна выбрать для целей бухгалтерского учета любой из приведенных способов учета расходов на ремонт автотранспортных средств исходя из специфики своей деятельности, структуры и количества автотранспортных средств, периодичности проведения ремонта. Выбранный способ учета расходов на ремонт нужно зафиксировать в учетной политике.

Если у автомобиля, требующего ремонта или попавшего в дорожно-транспортное происшествие, нужно произвести замену кузова, шасси, двигателя, являющихся номерными запасными частями, учитывают следующее:

1) номерные запасные части должны быть отражены в бухгалтерском учете в составе автотранспортных средств независимо от их стоимости;

2) если в карточке учета основного средства не указана стоимость номерных частей в общей стоимости автомобиля, то при их замене по истечении срока эксплуатации нужно получение экспертного заключения об их рыночной стоимости для правильного отражения в бухгалтерском учете и налоговой отчетности процесса замены изношенных номерных частей;

3) при получении экспертного заключения в учете производятся записи по выбытию номерных частей с одновременным принятием к учету вновь устанавливаемых новых номерных частей.

Организациям приходится сталкиваться с фактами нецелесообразности и экономичной необоснованности произведенных расходов на ремонт и обслуживание автотранспорта.

Например, капитальный ремонт двигателя автомобиля КамАЗ по техническим характеристикам рекомендовано производить после пробега свыше 50 000 км. Фактически же при этом пробеге ремонт может осуществляться до 3 раз. Замена тормозных колодок или масла двигателя в рамках техобслуживания может также производиться гораздо чаще, чем рекомендовано. Причинами столь частых ремонтов могут быть небрежное отношение к автотранспорту, злоупотребление должностным положением работников организации, непрофессионализм авторемонтной организации.

Можно отражать в инвентарной карточке только средние и капитальные ремонты, но также возможен и вариант отражения всех видов ремонтов и существенных действий по техобслуживанию (замена масла, ковриков в салоне и др.) в отдельном приложении к инвентарной карточке. Последний вариант даст наиболее полную картину технического состояния автомобиля и затрат по его эксплуатации и обслуживанию.

Ремонтные работы и техобслуживание автотранспортных средств могут производиться силами самой организации (хозяйственным способом) и подрядным способом.

После выполнения ремонта (как подрядным, так и хозяйственным способом) прием и сдача отремонтированных автомобилей оформляются Актом приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3.

Бухгалтерский учет затрат на ремонт зависит:

1) от метода отражения затрат на проведение ремонтов в бухгалтерском учете (создание резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств или включение расходов на ремонт непосредственно в себестоимость по мере их возникновения);

2) от способа осуществления ремонта (подрядный или хозяйственный).

После поступления автомашины из ремонта в инвентарной карточке основного средства по форме № ОС-6 обязательно должны отражаться данные о проведенном ремонте автомобиля⁵.

¹ Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 : [утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н].

² Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 : [утв. Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н].

³ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов : [утв. Приказом Минфина России от 28 дек. 2001 г. № 119н].

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации.

⁵ См.: *Левкович О.А.* Бухгалтерский учет на транспорте : учеб. пособие по дисциплине "Бухгалтерский учет и аудит на транспорте" для студ. спец. Э.03.01.00 - Экономика и управление на транспорте : в 4 ч. Минск, 1995; *Шутикова Ж.Ф.* Бухгалтерский учет на автотранспортном предприятии. М., 2000.