**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. Бухгалтерский учет и начисление налогов у комиссионера при реализации нефтепродуктов

2. Бухгалтерский учет и начисление налогов у комитента при реализации нефтепродуктов

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

**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.

**1. Бухгалтерский учет и начисление налогов у комиссионера при реализации нефтепродуктов**

Комиссионер заключает договор (контракт) с покупателем от своего имени. На него возлагается обязанность отгрузить продукцию покупателю. При этом в сделке с третьим лицом (покупателем) комиссионер выступает в роли продавца. Права и обязанности по сделке купли-продажи возникают между комиссионером и покупателем.

Комиссионер после заключения договора и отгрузки продукции в бухгалтерском учете делает запись:

Кредит 004 "Товары, принятые на комиссию"

- списана отгруженная продукция.

Одновременно отражается задолженность покупателя перед комиссионером и задолженность комиссионера перед комитентом, поскольку в данном случае совершаются две сделки - продажа продукции и продажа посреднической услуги:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комитентом"

- на стоимость проданной продукции.

Эту проводку следует сделать в том случае, если в условиях договора комиссии установлено, что комиссионер участвует в расчетах. Если контракт заключен с иностранным покупателем (на экспорт), то оплата за проданную продукцию зачисляется на счет комиссионера в обязательном порядке, поскольку от его имени подписан контракт, и комиссионер оформляет паспорт сделки, который является документом валютного контроля.

При отгрузке продукции иностранному покупателю стоимость отгруженной на экспорт нефти выражается в иностранной валюте, поэтому задолженность по счетам расчетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и 76, субсчет "Расчеты с комитентом", отражается в валюте и рублевом эквиваленте, пересчитанном по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки.

Если комиссионер не участвует в расчетах и денежные средства (платежи) покупатель перечисляет непосредственно комитенту, то в бухгалтерском учете комиссионера отражается только сумма причитающегося комиссионного вознаграждения (выручка).

Комиссионер обязан отразить продажу посреднической услуги в момент ее фактического оказания.

Отгрузив продукцию покупателю, комиссионер выполнил условия договора и в соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 <\*> имеет право на признание выручки в бухгалтерском учете. Выручка в бухгалтерском учете комиссионера отражается проводкой:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комитентом" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- на сумму причитающегося вознаграждения.

Доход, полученный комиссионером в виде вознаграждения, облагается налогом на добавленную стоимость (ст. 156 НК РФ). Услуги, оказанные комиссионером комитенту, в соответствии со ст. 148 НК РФ не являются экспортными, поэтому вознаграждение комиссионера облагается НДС по ставке 18%.

Если вознаграждение получено в иностранной валюте, для целей налогообложения сумма вознаграждения пересчитывается согласно п. 3 ст. 153 НК РФ в рубли по курсу Банка России, установленному на дату реализации услуг.

Для целей налогообложения НДС дата возникновения обязанности по уплате НДС (ст. 167 НК РФ) у комиссионера может определяться (по выбору организации) по моменту отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов либо по моменту поступления денежных средств.

При выборе первого варианта определения момента возникновения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость ("по отгрузке") начисление причитающегося бюджету НДС с суммы комиссионного вознаграждения отражается записью:

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- на сумму начисленного налога.

При выборе второго варианта ("по оплате") начисление НДС с комиссионного вознаграждения отражается записью:

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты по отложенному НДС"

- на сумму начисленного налога.

При получении оплаты от покупателя возникает обязанность по перечислению НДС в бюджет. Это отражается проводкой:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты по отложенному НДС" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- на сумму причитающегося к перечислению в бюджет налога.

По договору комиссии комитент согласно п. 1 ст. 99 ГК РФ обязан возместить расходы, связанные с исполнением договора комиссии, комиссионеру. Перечень возмещаемых расходов приводится в договоре. К таким расходам, связанным с реализацией нефти, в частности, относятся: расходы по транспортировке нефти, таможенные сборы и пошлины, расходы по декларированию, на транспортно-экспедиторское обслуживание, расходы на сертифицирование, акциз на нефть и иные документально подтвержденные расходы.

Следовательно, в бухгалтерском учете комиссионера необходимо разграничивать собственные и возмещаемые произведенные расходы. Собственные расходы комиссионера, связанные с исполнением договора комиссии, например расходы на оплату труда работников, начисления на заработную плату, расходы по содержанию помещения, амортизация основных средств и др., отражаются на счетах учета затрат (44 "Расходы на продажу", 20 "Основное производство" или 26 "Общехозяйственные расходы").

Эти расходы списываются в дебет счета 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" после реализации услуг.

Расходы комиссионера, подлежащие по условиям договора возмещению, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комитентом".

Все произведенные затраты комиссионера должны быть документально подтверждены оправдательными документами, оформленными в соответствии с действующим законодательством о бухгалтерском учете.

Суммы денежных средств, полученные комиссионером в порядке возмещения расходов комитентом, не признаются доходом комиссионера, в том числе для целей налогообложения по налогу на прибыль (п. 3 ПБУ 9/99, пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Получение сумм возмещения расходов от комитента комиссионер отражает проводкой:

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комитентом"

- на сумму расходов, подлежащих возмещению.

Если комиссионер участвует в расчетах, возмещение расходов отражается путем зачета причитающихся сумм.

Аналитический учет по субсчету "Расчеты с комитентом" ведется по каждому комитенту и отдельным договорам. При осуществлении посреднических операций, связанных с экспортом продукции, к счету 76 открываются субсчета "Расчеты с комитентом в рублях" и "Расчеты с комитентом в иностранной валюте".

Извещения и отчеты, представленные комиссионером, будут первичными учетными документами для комитента. Отчет и извещение составляются комиссионером в произвольной форме, так как их унифицированные формы не утверждены, но они должны содержать все обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете":

- наименование документа;

- дату составления документа;

- наименование организации, от имени которой составлен документ;

- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

- личные подписи указанных лиц.

Комитент обязан принять отчет. Если комитент имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них комиссионеру в срок, установленный условиями договора. Например, в течение тридцати дней со дня получения отчета и т.п.

**2. Бухгалтерский учет и начисление налогов у комитента при реализации нефтепродуктов**

Комитент отражает в бухгалтерском учете реализацию товаров через посредника следующими проводками.

1. Отражение выручки от продажи продукции (на основании извещения об отгрузке продукции и после перехода права собственности на продукцию к покупателю):

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- на сумму выручки.

На счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" у комитента отражается дебиторская задолженность покупателя перед комитентом (если комиссионер не участвует в расчетах) или дебиторская задолженность комиссионера перед комитентом (если комиссионер участвует в расчетах и все расчеты с покупателями осуществляются через счета комиссионера).

На счете 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка", отражается выручка в полном объеме по ценам фактической реализации с учетом комиссионного вознаграждения, причитающегося комиссионеру. Выручка, получаемая в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

2. Списывается себестоимость реализованной продукции проводкой:

Дебет 90 "Продажи субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 45 "Товары отгруженные"

3. При реализации продукции через посредника на территории РФ комитент обязан уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость с суммы полученной выручки.

Если дата реализации согласно учетной политике комитента для целей налогообложения НДС определяется "по отгрузке", комитент начисляет НДС к уплате проводкой:

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС".

Если момент возникновения обязанности по перечислению НДС в бюджет комитент определяет "по оплате", то при начислении выручки делается проводка:

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты по отложенному НДС",

и после зачисления платежей покупателей на счет комиссионера (на основании извещения комиссионера о зачислении платежей) в бухгалтерском учете комитента производится запись:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты по отложенному налогу на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС".

Если продукция реализуется через посредника на экспорт, комитент может применить "нулевую" ставку НДС (см. пп. 1 - 3 п. 1 ст. 164, ст. 165 НК РФ).

4. Начисление комиссионного вознаграждения комиссионеру. Начисление производится на основании отчета комиссионера и в соответствии с условиями договора проводками:

Дебет 44 "Расходы на продажу" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комиссионером"

- на сумму начисленного вознаграждения;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комиссионером"

- на сумму НДС, относящегося к комиссионному вознаграждению (если комиссионер является плательщиком НДС).

Комиссионное вознаграждение начисляется в рублях (при продаже продукции на территории Российской Федерации) или в рублевом эквиваленте валюты (при продаже продукции на экспорт). Пересчет рублевого эквивалента расходов производится на дату признания расходов в иностранной валюте (см. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 10.01.2000 N 2н).

В бухгалтерском учете комитента в случае реализации нефтепродуктов через комиссионера как за рубли, так и за валюту открываются субсчета "Расчеты с комиссионером в рублях" и "Расчеты с комиссионером в иностранной валюте".

5. Расходы на транспортировку продукции и иные дополнительные расходы, которые сделал комиссионер при выполнении поручения, отражаются проводками (на основании отчета комиссионера):

Дебет 44 "Расходы на продажу" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комиссионером"

- отражена сумма расходов;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комиссионером"

- учтен "входной" НДС, относящийся к расходам.

6. При экспорте продукции через посредника подлежат возмещению и суммы уплаченных комиссионером таможенных пошлин, сборов:

Дебет 44 "Расходы на продажу" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет "Расчеты с комиссионером"

- учтена сумма уплаченных комиссионером таможенных сборов, пошлин.

**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.

**Библиографический список**

1. Иванов И.С. //Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006,- № 5

2. Майорова Л.В. //Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, -№ 1

3. Холоднова В.А.. //Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, -№ 4

4.Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ

5. Постановление Правительства РФ от 28 августа 2002 г. № 637 "О лицензировании деятельности в области эксплуатации электрических и тепловых сетей, транспортировки, хранения, переработки и реализации нефти, газа и продуктов их переработки" (в ред. Постановления Правительства РФ от 03.10.2002 № 731)