

**НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ И
СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ
РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА**

**SOME FEATURES OF THE FORMATION OF INCOME AND COST OF SALES
OF MOTOR TRANSPORT ENTERPRISES OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA**

CZU: 657.372.12:338.47(478)

DOI: 10.5281/zenodo.7060110

Автор: Михаил ГЕРАСИМОВ

Молдавская Экономическая Академия

Email: gherasimov.mihail.ivan@ase.md

ORCID: 0000-0001-5992-7298

Abstract. Revenues and cost of sales of road transport enterprises in Moldova should be clearly defined by groups in order to obtain information for proper economic analysis. A study of the practice of accounting work of motor transport enterprises shows the opposite. There are a number of issues that need to be dealt with. The article compares the classification of income from sales with the cost in terms of: types, routes, specifics of activities. Specific recommendations are given.

The article was compiled in accordance with the regulatory framework for accounting in Moldova.

The main recommendation is also the development of special guidelines for determining income and expenses at motor transport enterprises.

Keywords: account, income, expenses, prime cost, vehicles.

JEL Classifications: M 41

Введение

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в Молдове, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, Министерством финансов РМ были изменены Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета «Доходы» и «Расходы». Основной целью утверждения стандартов явилось приведение национальной системы учета доходов в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Доходы – увеличение экономической выгоды, отраженной в течении отчетного периода в виде поступлений активов или увеличения их стоимости, или уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников.

Доходы от оказания услуг – доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, образовательных, спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, Интернет, туристических услуг) [1].

Расходы – уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками.

Себестоимость продаж регистрируется по мере продажи товаров, продукции или оказания услуг и отражается в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, затрат основной деятельности или вспомогательных производств и/или расходов будущих периодов [1].

Следовательно, *себестоимость оказанных услуг* автотранспортными предприятиями (АТП) должна отражаться в параллели с доходами от оказания услуг.

В этом случае в учетной практике АТП возникают вопросы, как показали исследования.

Во – первых, большая часть АТП вообще не применяет управленческие счета и на себестоимость оказанных услуг относят расходы без их разграничения по перевозкам.

Во – вторых, многие АТП не включают и в себестоимость оказанных услуг дорожные налоги, сборы, тем самым применяя счета административных расходов. А это в свою очередь дает неправильную информацию для анализа экономической деятельности АТП при сопоставлении доходов от оказанных услуг с себестоимостью тех же.

Основное содержание

Рынок автотранспортных услуг, связанный с перевозками грузов и пассажиров, обладает рядом важных особенностей, знание которых необходимо для правильного понимания рыночных задач АТП и тех методов, которые должны осваиваться и применяться специалистами коммерческих служб автотранспортных предприятий (АТП).

Первой особенностью деятельности АТП является наличие интенсивной конкуренции между ними.

Поэтому на рынке автомобильных перевозок всегда действует множество независимых предприятий – перевозчиков и экспедиторов, а предложение услуг, как правило, превышает спрос, что приводит к высокому уровню конкуренции.

Второй особенностью АТП является свободное ценообразование.

При системе свободных тарифов каждое предприятие, устанавливая по своему усмотрению цены на перевозки и другие услуги, должно учитывать собственные издержки, уровень платежеспособности конкретного потребителя, уровень цен и качество услуг. Таким образом, АТП, действуя в условиях рынка, постоянно решают задачу выбора оптимального уровня тарифов. Это в свою очередь предопределяет порядок измерения доходов, что имеет непосредственное отношение к признанию и оценке доходов.

Третьей особенностью рынка автотранспортных услуг является разнообразие и изменчивость условий, в которых заключаются и реализуются сделки между АТП и грузовладельцами, АТП и пассажирами-клиентами.

Обслуживание каждого потребителя имеет свои особенности, которые должны быть тщательно изучены.

С течением времени рыночная конъюнктура изменяется, что заставляет постоянно вносить необходимые коррективы, как в обслуживание отдельных потребителей, так и в коммерческую стратегию АТП в целом. При оказании услуг по перевозке пассажиров признание дохода не требует учета расчета с физическими лицами – потребителями услуг. В случае перевозки грузов признание дохода требует учета расчетов и с каждым потребителем услуг.

Четвертой особенностью является тесная взаимосвязь рынка автотранспортных услуг с товарными рынками, на которых действуют грузо/пассажиры-получатели, грузо/пассажиры-отправители.

В условиях рыночной экономики требования к качеству услуг автотранспортного предприятия диктуются фактически объективными рыночными потребностями потребителей данных услуг.

Структуру АТП Молдовы схематично можно представить следующим образом:

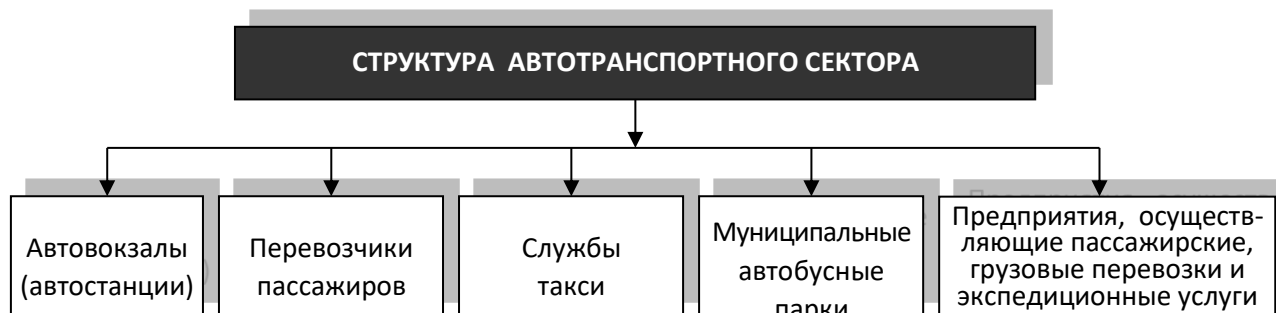


Рисунок 1. Структура автотранспортного сектора Республики Молдова

Источник: разработан автором на основании практических исследований

Основной «продукцией» автотранспортных и транспортно-экспедиционных предприятий, работающих в сфере перевозок, являются автотранспортные услуги (АТУ).

Характеристика транспортной продукции обусловлена особенностями транспортного процесса. Особенность транспорта состоит в том, что производственный процесс на транспорте – это процесс перемещения грузов и пассажиров, который и является продукцией транспортного предприятия. Поэтому транспортная продукция имеет нематериальный характер. В транспортной сфере продолжается и завершается процесс производства продукции до момента доставки ее в сферу потребления.

Классификация доходов на доходы от операционной и доходов других видов деятельности осуществляется предприятием самостоятельно. При этом предприятие само устанавливает перечень видов деятельности, для осуществления которых было создано и которые формируют основную доходную часть бюджета предприятия. Общим планом счетов бухгалтерского учета для этих целей предусмотрены специальные счета: 611 «Доходы от продаж», субсчет 6113 «Доходы от оказания услуг; 711 «Себестоимость продаж», субсчет 7113 «Себестоимость оказанных услуг» [2].

Спорным считается вопрос об определении того, какие виды деятельности являются основными или какие доходы могут быть отнесены к доходам от обычных видов деятельности. Предприятие может изначально создаваться для целей извлечения выгоды из правообладания принадлежащими ей активами, и этот способ извлечения дохода оговаривается в ее учредительных документах. Тогда доходы от сдачи имущества в аренду, предоставления за плату интеллектуальной собственности, доходы от участия в капиталах других организаций, несмотря на их величину и регулярность поступления, признаются выручкой - доходами от обычных видов деятельности, т.е. основными доходами.

Доходы от оказания услуг признаются в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) величина доходов может быть надежно измерена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом;
- 3) стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена; и
- 4) затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены.

Термин «расходы» получил широкое распространение в начале XX века одновременно с появлением динамической концепции, согласно которой финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами предприятия.

Согласно НСБУ «Расходы» с 1 января 2015 года, *расходы* представляют собой уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения

стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками [1].

Согласно МСФО «расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала» [4].

По логике МСФО этого определения в полной мере достаточно для определения основных представлений о расходах, т.е. в первую очередь, принадлежности расходов к той или иной категории, а классификация и определение особенностей учета каждого вида расходов в условиях четкого разделения финансового и управленческого учета и направления всех расходов коммерческой организации на извлечение доходов, не принципиальны для пользователей финансовой отчетности в странах, использующих МСФО.

Расходы определяются как издержки и потери, возникающие в процессе финансово – хозяйственной деятельности и не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу. В отличие от затрат, расходы не включаются в себестоимость продукции (услуг), и вычитаются из доходов при определении прибыли или убытка отчетного года. Отражаются в Отчете о прибылях и убытках на основе метода начисления.

Доходы и расходы от основной деятельности автотранспортных предприятий - это доходы и расходы от оказания услуг, которые можно представить как определяемые :

по установленным маршрутам:

- городские;
- пригородные;
- междугородные;
- международные

по видам перевозок:

- пассажирские;
- грузовые

по специфике деятельности предприятия:

- основные;
- заказные;
- экспедиторские

К пассажирским перевозкам, на наш взгляд, можно отнести услуги автотранспортных предприятий по перевозке пассажиров- деятельность автовокзалов, автостанций, муниципального транспорта, предприятий служб такси. В их составе доходы и расходы :

- от оказания услуг по перевозке пассажиров по городским, пригородным, междугородным и международным маршрутам;
- от перевозки багажа;
- камеры хранения;
- услуги Комнаты матери и ребенка;
- бронирование билетов;
- штрафы за провоз безбилетных пассажиров

К грузовым перевозкам следует отнести доходы и расходы от оказания услуг автотранспортными предприятиями: по перевозке грузов по городским, пригородным, междугородным и международным маршрутам.

Как пассажирские так и грузовые перевозки могут быть осуществлены по маршрутам:

городские перевозки - автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов в пределах города;

пригородные перевозки - автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов между населенными пунктами Республики Молдова по маршрутам протяженностью до 50 км включительно;

междугородные перевозки - автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов между населенными пунктами Республики Молдова по маршрутам протяженностью свыше 50 км;

международные перевозки - автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов за пределы Республики Молдова или в Республику Молдова из-за рубежа [3].

К доходам и расходам от прочих видов обычной деятельности можно отнести:

- аренда площадей;
- парковка автотранспорта на территории автовокзалов;
- услуги таксофонов
- услуги санузлов на территориях и др.

Схематично классификацию доходов и расходов от основной деятельности АТП можно представить следующим образом:

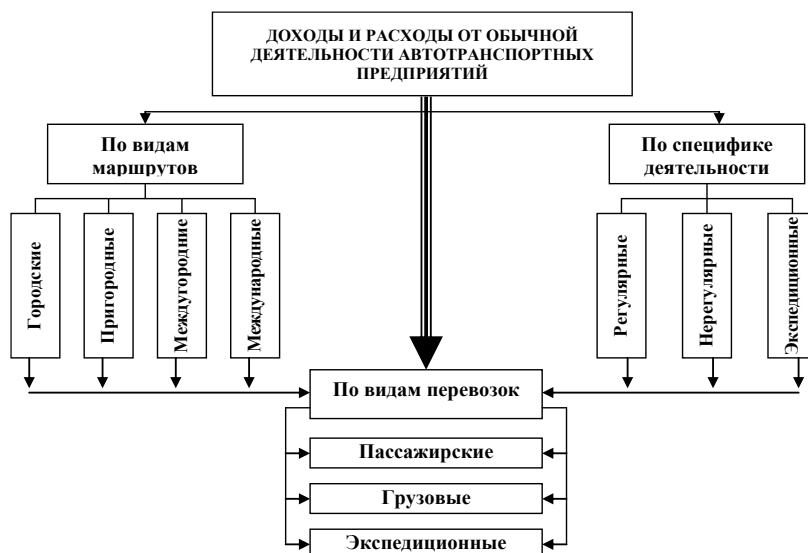


Рисунок 2. Классификация доходов и расходов от основной деятельности АТП

Источник: разработан автором на основании [3].

В целях нормализации учетного процесса, исходя из практики исследований АТП, а также для того, чтобы правильно организовать учет доходов и расходов от основной деятельности, считаем необходимым доходы и себестоимость продаж формировать исходя из предложенной классификации (рис. 1), а учитывать следующим образом при конечном их формировании, например: Доходы от продаж: **611 «Доходы от продаж»:**

6113 «Доходы от оказания услуг»:

61131 « по видам маршрутов»;

61132 « по видам перевозок»;

61133 «по специфике деятельности».

Аналогично и себестоимость продаж: **711 «Себестоимость продаж»:**

7113 «Себестоимость оказанных услуг»:

71131 « по видам маршрутов»;

71132 « по видам перевозок»;

71133 «по специфике деятельности».

Далее, для более детального учета можно предложить субсчета для формирования доходов от продаж и себестоимости продаж, исходя из классификации как видов маршрутов, видов перевозок, специфики деятельности.

В учетной практике деятельности АТП часто бухгалтерам приходится сталкиваться с трудностями в части четкого разграничения расходов, особенно расходов других видов деятельности.

Например, АТП берет автомобиль с правом выкупа или в кредит. В экономической литературе по специальности в данном случае при начислении процентов по кредитам дается следующая бухгалтерская запись:

Дебет 714 «Расходы по процентам»

Кредит 411 «Долгосрочные кредиты банков», 511 «Краткосрочные кредиты банков» [2].

В данном случае считаем необходимым отметить, что если кредит был взят для основной деятельности предприятия, то и расходы должны учитываться (расходы по процентам) в составе косвенных производственных затрат.

Следовательно:

Дебет 821 «Косвенные производственные затраты», субсчет 8211 «Проценты по кредитам»

Кредит 411 «Долгосрочные кредиты банков», 511 «Краткосрочные кредиты банков» [2].

Также хочется определить и в отношении расходов, связанных с долгосрочными активами.

Возникает вопрос: из каких соображений к примеру балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным материальным или финансовым активам, должны относиться к вышеназванной группе расходов, если это непосредственно связано с основной деятельностью предприятия (например, автомобиль, используемый в деятельности и продается).

Бухгалтеры исследуемых нами автотранспортных предприятий, руководствуясь НСБУ «Расходы», большую часть налогов или представительских затрат (расходов) списывают на административные расходы.

На наш взгляд, сбор за пользование автомобильными дорогами и другие сборы, которые уплачиваются по каждому автомобилю в отдельности ежегодно, целесообразней было бы учитывать не в составе административных расходов, а в составе затрат по каждой автотранспортной единице в отдельности.

В связи с этим, считаем необходимым к счету 821 «Косвенные производственные затраты» открыть субсчет 8211 «Обязательные сборы с автотранспортных средств» и предложить номенклатуру аналитических счетов:

- **82111 «Сбор за предоставление услуг по автомобильной перевозке пассажиров»;**
- **82112 «Сбор за парковку автотранспорта»;**
- **82113 «Сбор за использование воды»**

То же самое касается и налога на благоустройство территорий, который исчисляется ежеквартально исходя из среднесписочной численности работников предприятия, тем самым можно выделить отдельно водителей автотранспорта.

Тем самым, считаем необходимым предложить учитывать часть налога на благоустройство территорий, исчисленного исходя из среднесписочной численности водителей и менеджмента подвижного состава, ежеквартально учитывать по счету:

- **82114 «Сбор на благоустройство территорий, исчисленный с услуг».**

На наш взгляд, предложенная номенклатура аналитических счетов будет достоверно отражать информацию автотранспортных предприятий и в конечном итоге, такая информация будет включаться в себестоимость оказанных услуг.

Косвенные производственные затраты – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений субъекта [2].

Исходя из определения и деятельности автотранспортных предприятий, **косвенные производственные затраты могут включать в себя:**

- а) заработную плату менеджера подвижного состава;
- б) отчисления на социальное и медицинское страхование от начисленной заработной платы менеджера подвижного состава;
- в) услуги связи менеджера;
- г) командировочные и др.

Иными словами, косвенные производственные затраты должны подлежать распределению и относиться непосредственно к оказанию автотранспортных услуг.

Непонятно списание представительских затрат АТП на административные расходы исследуемых предприятий, ведь в большей своей части прием делегаций из-за рубежа, связан с производственным процессом автотранспортных предприятий.

Ведь согласно НБУ основная цель финансовых отчетов заключается в представлении полезной информации, необходимой для принятия экономических решений широким кругом пользователей, таких как: собственники (акционеры, участники), кредиторы, клиенты, работники, публичные учреждения и общественность.

Естественно, что и признание доходов и расходов на АТП, равно как и на других предприятиях, должно основываться на основополагающих допущениях, таких как начисление, непрерывность, постоянство методов, и обеспечивать соблюдение следующих основополагающих принципов бухгалтерского учета: непогашение, автономность (независимость) предприятия, приоритет содержания над формой, периодичность, осмотрительность. Однако важно в практике хозяйственной деятельности правильно сочетать эти принципы. Наряду с этим необходимо отметить, что ввиду особенностей осуществления деятельности автотранспорта, особенно при перевозке пассажиров, процесс оказания услуг по времени совпадает с моментом получения денежных средств и признания доходов. Это вовсе не значит, что АТП признают доход по кассовому методу, например, при продаже проездных билетов.

На сегодняшний день в Молдове нет никаких инструкций и указаний по ведению бухгалтерского учета доходов и расходов на АТП.

Выводы:

1. Практика исследований учета доходов и себестоимости продаж АТП позволила установить, что большая часть предприятий не определяет доходы и себестоимость продаж исходя из: видов маршрутов, перевозок, специфики деятельности.
2. Для данных управленческого учета и полезности информации для менеджеров считаем необходимым предложить учет доходов и себестоимости продаж исходя из рассмотренной классификации.
3. В целях совершенствования бухгалтерского учета доходов и расходов АТП в Республике Молдова необходимо разработать специальные Методические указания, поскольку в учетной практике предприятий нет единого подхода.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета* [online]. Доступно: <http://minfin.md>
2. *Общий план счетов бухгалтерского учета и методологические нормы применения счетов*. Доступно: <http://minfin.md>
3. *Кодекс автомобильного транспорта*. № 150 от 17.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 247-248.
4. ДИМА, М., ГРИГОРОЙ, Л. *Международные стандарты финансовой отчетности*, Кишинэу, Universul, 2009, 320 с., ISBN 978-9975-47-033-9.