

FEATURES OF ACCOUNTING FOR THE COST OF TRUCKING

УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ АВТОТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ

Михаил ГЕРАСИМОВ, ORCID ID: 0000-0001-5992-7298

gherasimov.mihail.ivan@ase.md

Владислав ОКУЛОВИЧ

vokulovich@gmail.com

Максим ЦВЯТКОВ

smotra.max.md@gmail.com

Молдавская Экономическая Академия

Annotation. *The article discusses the cost of road freight transport in accordance with the principles of accounting. Also discusses the issue of determining planned and actual indicators for determining planned and actual indicators for determining the cost of services.*

Keywords: *trucking companies, principle, cost, deviations*

JEL: M41

Введение

Актуальность статьи определена тем, что процесс жизнедеятельности каждого предприятия связан с процессом непрерывного изменения и развития. Каждое предприятие может реализовывать стоящие перед ним цели только в том случае, если ее изменения адекватны изменениям и требованиям существующей экономической среды рыночных отношений.

На сегодняшний день автомобильный транспорт получил новый импульс развития и вследствие этого стал одной из наиболее быстро меняющихся и растущих подотраслей экономики Республики Молдовы. Изменение системы хозяйственных связей, развитие внутренних и международных товарных рынков открыло перед автотранспортом большие перспективы. Однако любое предприятие сталкивается с такой важной проблемой, как квалифицированный выбор партнера на внутреннем и внешнем рынке, обеспечивающий высокую эффективность будущего сотрудничества. Важнейшей формой выражения деловой активности предприятий является величина текущего финансового результата за определенный период – прибыли, полученной от предпринимательской деятельности. Во всем деловом мире сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как особо значимая часть финансового мониторинга предприятия. Прибыль характеризует эффективность хозяйственной деятельности предприятий и является источником финансирования ее дальнейшего развития. В свою очередь, прибыль является производной двух важнейших показателей: доходов и расходов предприятия, поэтому первостепенное внимание должно уделяться этим формирующим прибыль показателям.

Затраты автотранспортных предприятий непосредственно формируют показатель расходов, так как включаются в себестоимость продаж.

Нормальная и хорошо скоординированная деятельность автомобильного транспорта – один из важнейших факторов эффективного функционирования и развития экономики страны. Автотранспортное предприятие (АТП) — организация, осуществляющая перевозки автомобильным транспортом, а также хранение, техническое обслуживание (ТО) и ремонт подвижного состава.

Автотранспортные предприятия (АТП), которые самостоятельно устанавливают тарифы на свои услуги, используют для этого плановую себестоимость и определенный процент прибыли.

По факту данные показатели могут отличаться - как в большую, так и в меньшую сторону, и задача бухгалтера — оптимизировать их. Для этого требуется информация о плановых и фактических показателях. От того, насколько объективно оценена себестоимость, во многом зависят расходная составляющая бюджета транспортного предприятия, эффективность использования материальных, энергетических, трудовых и финансовых ресурсов. Если они используются неэкономно, то себестоимость увеличивается и, как следствие, уменьшается прибыль (в худшем случае она может даже перейти в Убыток).

Перечень основных статей затрат АТП рассмотрим на рисунке 1.



Рисунок 1. Перечень распространенных статей затрат АТП

Источник: разработан авторами на основании [1,2,3,4]

Основное содержание

Как показали исследования большая часть автотранспортных предприятий в учетной практике не применяют счета управленческого учета и напрямую все издержки, связанные с автотранспортными перевозками относят на себестоимость продаж, тем самым не представляется возможным определить себестоимость каждой конкретной перевозки.

Однако, для принятия правильных управленческих решений, все затраты, связанные с осуществлением автоперевозок было бы правильней учитывать по каждому виду подвижного состава и маршрутам следования.

АТП осуществляют пассажирские и грузовые перевозки.

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 от города Кишинева 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 [1]

Перевозки пассажиров и багажа автобусами (микроавтобусами) подразделяются на **регулярные и нерегулярные**.

Регулярные перевозки выполняются по заранее объявленным маршрутам с установленной расписанием периодичностью.

Нерегулярные перевозки осуществляются транспортными агентами с соблюдением действующих нормативных актов по договорам (заказам) с физическими или юри-дическими лицами, являющимися заказчиками транспортных услуг.

Транспортно-экспедиционное обслуживание – производственная деятельность, состоящая в организации перевозки груза, обеспечении его отправки и получения, выполнении или организации выполнения других операций, связанных со всеми этапами перевозки [1].

В соответствии с законодательством на автотранспорт, в составе материальных затрат учитываются затраты на топливо для автотранспортных средств в пределах норм. Сверхнормативные же расходы топлива, превышающие рассчитанные в соответствии с нормами значения, включаются в состав прочих расходов, не формирующих себестоимость оказываемых предприятием услуг.

Эти нормы справедливы для предприятий с основными видами деятельности перевозки грузов (пассажиров).

Перерасход вызван техническими неисправностями автотранспорта, особыми условиями работы транспортных механизмов, использованием транспортных средств не по назначению. Перерасход топлива, произошедший по причине технической неисправности транспортных средств или в результате их работы в сложных дорожных и климатических условиях, как вынужденные потери предусматривается в нормах расхода ГСМ либо относится на прочие затраты (сверх норм).

Если перерасход не обоснован и вызван использованием транспортных средств в личных целях, то такой перерасход относится на расчеты с работником, который компенсирует недостачу.

Основные условия осуществления на территории Республики Молдова автомобильных перевозок пассажиров, багажа и грузов, выполняемых транспортными агентами, в том числе транспортными агентами других государств, за исключением специальных автомобильных перевозок регламентируются Кодексом автомобильного транспорта.[1]

Исследования свидетельствуют о том, что на автотранспортных предприятиях (АТП), включая автовокзалы и предприятия служб такси, соблюдение принципа последовательности представления требует одновременно с признанием дохода признавать и соответствующую сумму себестоимости оказанных услуг, которая предопределила величину признанного дохода. Согласно этому принципу, необходимо отражать себестоимость оказанных услуг, которая может быть измерена по плановой (нормативной) или фактической величине. Принцип последовательности представления предполагает сохранение порядка представления и классификации элементов финансовых отчетов от одного отчетного периода к другому, за исключением случаев, когда:

а) в Национальных Стандартах Бухгалтерского Учета (НСБУ) был изменен порядок представления элементов финансовых отчетов.

б) в результате существенного изменения в характере деятельности субъекта или в результате анализа показателей финансовых отчетов другое представление или классификация элементов финансовых отчетов является более уместным с учетом методов и способов учетных политик, разработанных согласно НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»

Если АТП определяет плановую или нормативную себестоимость услуг по грузоперевозкам, себестоимость продаж будет признана на момент признания дохода произведением:

а) плановой (нормативной) себестоимости одного километра, пройденного без груза, и фактического пробега без груза (км);

б) плановой (нормативной) себестоимости одного километра, пройденного с грузом, и фактического пробега с грузом (км);

в) плановой (нормативной) себестоимости 1 т/км и объема работы, выполненной в т/км и др.

В конце месяца определяется фактическая себестоимость оказанных транспортных услуг, сумма отклонений этой себестоимости от плановой (нормативной), которая списывается дополнительной бухгалтерской записью (если отклонения положительные) или сторнированием ее (если отклонения отрицательные).

Проведенные исследования показывают, что некоторые предприятия не определяют плановую (нормативную) себестоимость услуг по перевозке грузов. В этом случае себестоимость продаж не признается на момент признания дохода, полученного от оказания услуг до конца месяца. Признание себестоимости продаж как бы откладывается до конца месяца, когда будет определена фактическая себестоимость услуг по перевозке.

Следовательно, составляется лишь одна бухгалтерская запись на сумму фактической себестоимости продажи услуг. Естественно, возникает вопрос о нарушении принципа последовательности в данном случае. Считаем, что никакого нарушения указанного принципа нет, так как в конце месяца за один и тот же отчетный период и по всему объему оказанных услуг должен быть составлен расчет себестоимости проданных услуг о признании ее как расходы.

Мы считаем, ссылаясь на научную статью Герасимова Михаила: ” *Особенности учета себестоимости грузовых автоперевозок*”, что вариант определения себестоимости должен быть отражен в учетной политике предприятия [2;5].

1. Списание плановой или нормативной себестоимости оказанных услуг:

Дебет 711 «Себестоимость продаж», субсчет 7113 «Себестоимость оказанных услуг», Кредит 811 «Основная деятельность» [2;5].

В конце месяца на основании фактической калькуляции услуг по перевозке определяется сумма отклонений от плановой (нормативной) себестоимости оказанных услуг. В зависимости от характера отклонений составляется бухгалтерская запись.

2. Списание отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативной) обычными цифрами (числами), когда сумма отклонений положительная:

Дебет 711 «Себестоимость продаж», субсчет 7113 «Себестоимость оказанных услуг», Кредит 811 «Основная деятельность» [2;5].

Аналогичная бухгалтерская запись, но с отрицательными числами, будет составлена при списании отрицательных отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативной). Когда АТП или транспортно-экспедиционное предприятие не исчисляет плановую

(нормативную) себестоимость услуг по перевозке, оно отражает на протяжении месяца доходы, а в конце месяца – списание фактической себестоимости оказанных услуг без предварительного списания плановой или нормативной себестоимости бухгалтерской записью. Вариант с положительными цифрами.

3. Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности получателя (заказчика): Дебет 242 «Текущие счета в национальной валюте», 241 «Касса», 243 «Текущие счета в иностранной валюте», или другой счет, Кредит 221 «Коммерческая задолженность» [2;5]

Рассмотрим конкретный пример

Пример 1. SRL «VladMax» доставило в период 10-23 мая 2022 г. для заказчика SRL «GagauzCoop» 100 т груза на расстояние 50 км; нулевой пробег от гаража до места погрузки составил 100 км; от места разгрузки до гаража – 60 км, всего – 160 км. Согласно договорным обязательствам, заказчик за 1 км нулевого пробега оплачивает 8 леев (без НДС), 1 т/км – 5 лея (без НДС).

Рассмотрим два варианта данного примера.

Автотранспортное предприятие SRL «VladMax»:

- а) определяет плановую себестоимость 10 т/км, равную 30 леям;
б) не определяет плановую себестоимость, а только фактическую.

Фактическая себестоимость 10 т/км (исчисленная на основе данных аналитического счета «Перевозка грузов/товаров») по сдельному тарифу в конце мая текущего года составляет 25 лея.

Для выполнения условия примера составим необходимые расчеты:

1. Определим дебиторскую задолженность и сумму дохода за выполненный объем работы:
25000 леев ($50 \times 100 \times 5,00$),
за нулевой пробег – 1280 леев $(100 + 60) \times 8$
всего (без НДС) 26280 леев $(25000 + 1280)$,
итого, включая НДС, – 31536 леев $(26280 + (26280 \times 0,2))$;
2. Себестоимость продаж (оказанных услуг) по плановой величине составит:
(период с 10 по 23 мая) 15000 леев $(50 \times 100 \times 3)$;

В конце мая месяца сумма отклонений фактической себестоимости автотранспортных услуг от плановой составит: (2500) леев

Бухгалтерские записи будут составлены следующим образом (таблица 1)

Таблица 1. Корреспонденция счетов по учету себестоимости при осуществлении грузовых автоперевозок SRL «VladMax» (предлагаемый вариант)

№ п/п	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов			
			Плановая себестоимость		Фактическая себестоимость	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
1.	Отражена дебиторская задолженность с одновременным признанием: <input type="checkbox"/> дохода	31536	221	-	221	-
		26280	-	611	-	611

	□ НДС	5256	-	534	-	534
2.	Отражена себестоимость оказанных услуг	15000 12500	711	811	711	811
3.	Поступление денежных средств в погашение дебиторской задолженности заказчика	31536	242	221	242	221
4.	Списание отклонений фактической себестоимости автотранспортных услуг от плановой (в конце месяца)	(2500)	711	811	-	-

Источник: составлена авторами на основании примера 1

Таким образом, можно сделать вывод, что организация учета себестоимости транспортных компаний достаточно специфична и требует не только определённых знаний учетного процесса, но и специализации вообще. По итогам сформированной системы учета целесообразно определить эффективность применения закреплённых в учетной политике методов отражения затрат, что будет являться основанием для принятия решений по совершенствованию системы учета и выбора наиболее выгодных методов формирования себестоимости транспортных услуги отражения их в учете организации.

Выводы

В свете проведенных исследований считаем необходимым в практике учетной работы АТП порекомендовать:

- 1) более детально подходить к вопросу определения себестоимости оказанных услуг, то есть определять плановую (нормативную) себестоимость: такая информация позволит менеджерам принимать правильные управленческие решения;
- 2) предложенные варианты учета себестоимости при осуществлении грузовых перевозок соответствуют принципу последовательности, а также основным качественным характеристикам финансовой отчетности.

Библиография:

1. Кодекс автомобильного транспорта №150 от 17.07.2014. В: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.247-248 [изучено 1 марта 2022].
2. ГЕРАСИМОВ М. , Особенности учета себестоимости грузовых автоперевозок, Studia universitatis, 2019, nr.7 (127), С.190-192, <https://oaji.net/articles/2020/2054-1582887762.pdf>
3. Статья «Автотранспортное предприятие», https://ru.wikipedia.org/wiki/Автотранспортное_предприятие, 2021
4. Галюта И, Особенности формирования себестоимости транспортных услуг, 2017 <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-formirovaniya-sebestoimosti-transportnyh-uslug-i-otrazheniya-ih-v-uchete-organizatsii-v-sfere-transporta/viewer>
Общий план счетов бухгалтерского учета и методологические нормы применения счетов [изучено 1 марта 2022]. Доступно: <http://minfin.md>.