

**ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ПРИНЦИПОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ
МОЛДОВЫ**

**FUNCTIONING OF THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING AT
THE MOTOR TRANSPORT ENTERPRISES OF MOLDOVA**

CZU:657:338.47(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.15>

Михаил ГЕРАСИМОВ,

Молдавская Экономическая Академия

Email: gherasimov.mihail.ivan@ase.md

ORCID:0000-0001-5992-7298

Abstract. The activity of the motor transport enterprises of Moldova is closely connected with the functioning of the fundamental principles of accounting. In this regard, it is necessary to consider their action in a complex for each type of transportation, both passenger and freight, by types of routes. In most cases, a number of issues arise that need to be addressed: not always the principles of accounting are properly reflected in the accounting of the enterprise, as well as in its direct practice. Therefore, I would very much like to make an attempt to work the fundamental principles in cooperation with the legislative framework of the Republic of Moldova. The operation of the principles must be clearly stated in the work. The article discusses the normative and legislative acts, as well as the opinions of the authors on this issue.

Keywords: account, income, prime cost, vehicles.

JEL Classifications: M 41

Введение

В условиях становления рыночных отношений автомобильный транспорт давно получил новый импульс для своего развития и вследствие этого стал одной из наиболее быстро меняющихся и растущих подотраслей экономики Молдовы на сегодняшний день. Изменение системы хозяйственных связей, развитие внутренних и международных товарных рынков открыло перед автотранспортом большие перспективы.

К сожалению, в отличие от большинства развитых стран мира, в Молдове существующие нормативные документы, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета, в частности, отражения и учета финансовых результатов, весьма для работы автотранспортных предприятий (АТП) запутанны и несовершенны. Огромное количество изменений и дополнений к уже существующим законодательным актам значительно затрудняют работу бухгалтерий. Исходя из этого, приходится констатировать, что Минфин Республики Молдова вместо работы по регламентации особенностей бухгалтерского учета отдельных отраслей экономики предлагало внесение изменений в существующее законодательство, с тем, чтобы оно соответствовало сложившейся системе бухгалтерского учета.

Особенно острым всегда был вопрос функционирования основополагающих принципов бухгалтерского учета для АТП.

Основное содержание

Теоретической и методологической основой настоящей статьи являются труды отечественных и зарубежных ученых в области учета, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, материалы научных конференций, статьи периодических изданий, международные и региональные бухгалтерские стандарты, монографические исследования, официальная статистическая информация.

В процессе работы применялись следующие методы познания: анализ и синтез, научной

абстракции, индуктивный и дедуктивный, логический, сравнительный, аналитический, функциональный. Для получения, обработки и анализа исходных материалов использовались специфические методы исследования: моделирование, классификация, группировка и другие применительно к практике деятельности автотранспортных предприятий Молдовы.

Термин «доход» в специальной литературе был широко представлен только до 1917 г. Под ним понимали результат хозяйственной деятельности собственника, увеличивающий сумму принадлежащих ему ценностей. Доход состоял из всех поступлений деньгами и прочими ценностями, из которых определялись затраты на осуществление деятельности предприятия. В 20-е годы этот термин заменили понятием «выручка», под которым стали понимать прежнее содержание термина «доход», т.е. ценностное выражение всей совокупности благ, которые поступают от других хозяйств в обмен на то, что дает им данное хозяйство, и которые восстанавливают произведенные затраты.

В последующем эти термины были трансформированы в понятие «реализованная продукция». В бухгалтерском учете сумму дохода стали отражать на счете «Реализация». Хотя понятия «доход» и «реализованная продукция» по своему содержанию имеют много общего, но в то же время существенно различаются [1,2].

В экономическом словаре [3] термин «реализованная продукция» трактуется как «плановый или отчетный показатель, характеризующий в денежном выражении объем товарной продукции, отпущенной за пределы организации и оплаченной потребителем, сбытовым или торгующим предприятием».

Переход к рыночной экономике, стремление следовать международным стандартам учета и отчетности поставили на повестку дня восстановление понятия «доход» как важнейшей учетной категории. Значимость этой учетной категории в бухгалтерском учете подтверждена Международным стандартом бухгалтерского учета IAS 18 «Выручка» [4, 5].

В отличие от других объектов учета (основные средства, нематериальные активы и др.), которые раскрыты в нормативных документах, понятие дохода все еще является не столь очевидным и прямо не регламентированным в учете. В рыночной экономике категория «доход» часто применяется и имеет широкое содержание. Различия в трактовке содержания категории «доход» связаны с особенностями перевода английского и французского слова *revenue*, имеющих значение дохода, как чистого результата деятельности, так и финансовых поступлений предприятия вообще.

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 [1,2].

Актуальным в Молдове как и в других странах является вопрос признания доходов и расходов и их влияние на финансовые результаты в соответствии с основополагающими принципами бухгалтерского учета с 1 января 1998 года.

До 1 января 2019 года в Республике Молдова действовало пять основополагающих принципов бухгалтерского учета:

1) *непрерывность деятельности* – предусматривает составление финансовых отчетов исходя из предположения, что субъект будет работать в нормальном режиме в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты без намерения или необходимости ликвидации или существенного сокращения объема деятельности. В случае, когда финансовые отчеты не составлены на основе принципа непрерывности деятельности нужно представлять основу составления финансовых отчетов и причину, по которой субъект не может продолжить свою деятельность;

2) *метод начисления* – предусматривает признание элементов финансовых отчетов, за исключением элементов отчета о движении денежных средств, по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или другой формы компенсации;

3) *разграничение имущества и обязательств* – предусматривает раскрытие в финансовых отчетах только информацию об имуществе и обязательствах субъекта, которые должны быть учтены обособлено от имущества и обязательств собственников и других субъектов;

4) *некомпенсирование* – заключается в обособленном отражении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается за исключением случаев, когда взаимопогашение разрешено Национальными стандартами бухгалтерского учета;

5) *последовательность представления* – предполагает сохранение порядка представления и классификации элементов финансовых отчетов от одного отчетного периода к другому [6, 7].

На сегодняшний день перечень основополагающих принципов бухгалтерского учета расширен и дополнен, такими принципами как: *осмотрительность, неприкосновенность, относительная важность, постоянство методов, оценка по первоначальной стоимости.*

Необходимо отметить, что как показывают исследования, первые пять основополагающих принципов бухгалтерского учета, перечисленные нами выше, наиболее часто имеют место на предприятиях, в том числе и в автотранспортной сфере.

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. Процесс производства продукции считается завершенным лишь тогда, когда продукция доставлена в сферу потребления, и, соответственно, процесс производства транспортной продукции прекращается сразу после того, как груз (пассажир) доставлен в нужное место. Следовательно, транспортная продукция производится только во время движения транспортного средства с грузом или пассажирами. Из-за нефизической формы транспортная продукция (автоуслуга) отдельно не приходится, не сдается на склад и на счетах бухгалтерского учета не отражается. Процесс производства (оказания услуг) совпадает во времени с процессом их продажи. Оказание автоуслуг не требует упаковки, погрузки и транспортировки. Это основная особенность АТП, которая не требует отражения на счетах бухгалтерского учета, сдачи услуг на склад, хранения и т.д. Из-за этого и себестоимость оказанных услуг отражается как уменьшение накопленных затрат по эксплуатации АТС.

План работы предприятия в современных условиях представляет собой программу производственной, коммерческой и финансовой деятельности, которая составляется самим предприятием в соответствии с его целями, учетом возможностей, на основе анализа и прогноза рыночной ситуации.

В Республике Молдова АТП осуществляют как внутренние, так и международные перевозки, которые в свою очередь могут быть как пассажирские, так и грузовые.

При осуществлении международных перевозок возникает вопрос признания курсовых валютных разниц.

Например, предприятие, оказывающее экспортные автоперевозки, не должно признавать курсовую разницу и отражать ее как результат финансовой деятельности, **так как курсовая разница обусловлена основной деятельностью предприятия.**

Следовательно, здесь должен срабатывать *принцип осмотрительности*, который, к сожалению не применяется.

Некоторые АТП, кроме осуществления основной деятельности – оказания услуг по перевозке пассажиров и грузов, оказывают и другие услуги, которые в значительной мере обуславливают порядок учета доходов и расходов. Речь идет об учете доходов по их видам, а расходов – по

их общей сумме без отражения необходимой суммы расходов соответствующему виду доходов. Другими словами, учет других доходов и расходов необходимо вести без соблюдения *требования принципа соответствия*.

Кроме продажи проездных билетов, которая может быть как: текущая, предварительная, возврат, на льготных условиях, автовокзалы (автостанции) оказывают и другие услуги, такие как:

- камеры хранения;
- комнаты матери и ребенка;
- аренда площадей;
- парковка автотранспорта;
- таксофонов;
- санузлов;
- коммунальные;
- столовые (буфеты)



Рисунок 1. Услуги, оказываемые автовокзалами (автостанциями) Молдовы

Источник: разработано автором на основании практических исследований

Бутынец Ф., Соколов И., Панков Д. и Горецкая Л. [8] принципы бухгалтерского учета подразделяют на три группы:

1) принципы, устанавливающие информацию, подлежащую учету: понятность, существенность (порог существенности), надежность, приоритет содержания над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость, объективное представление;

2) принципы, формирующие процедуру ведения бухгалтерского учета: обособление имущества предприятия; непрерывность деятельности, периодичность и последовательность, постоянство методов;

3) принципы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета в конкретной ситуации: начисление и сопоставимость доходов с расходами, историческая стоимость (первоначальная стоимость).

Последний принцип является актуальным и действует также с 2019 года в Молдове.

Исследования свидетельствуют о том, что признание операционных расходов автовокзалами осуществляется ежеквартально, а не ежемесячно. Таким образом, предприятия не в состоянии определить, какая сумма расходов потребовалась для получения доходов по перевозке пассажиров в каждом отчетном месяце.

Однако *соблюдение принципа соответствия* в условиях деятельности автовокзалов невозможно по каждому виду доходов. В частности, если величину дохода от информационного бюро автовокзалов можно измерить, определить и признать, то расходы, способствующие получению этого дохода, невозможно рассчитать. Доходы от оказания услуг камер хранения багажа, комнат матери и ребенка определить и признать можно, а величину расходов, обусловивших эти доходы – невозможно. Ведь все эти подразделения находятся в одном здании и отдельного учета расходов по их содержанию не ведется.

Исследования свидетельствуют о том, что **при оказании международных автоперевозок** большинство предприятий признают доходы в момент осуществления расчетов, т.е. при поступлении денежных средств от покупателей на текущий счет или в кассу поставщика услуг, что противоречит правилам НСБУ «Доходы». Эти предприятия нарушают *принципы соответствия, осмотрительности и периодичности*. Поскольку в этом случае доход должен быть признан в момент оказания услуг, в свою очередь расходы должны быть признаны и учтены по каждой перевозке.

При оказании экспедиционных услуг доходы должны быть признаны в момент оказания услуг, а не в момент расчетов, как это делает большинство предприятий. Соответственно, должны быть учтены расходы, которые были понесены при оказании этих услуг.

Выводы:

1. Признание доходов и расходов на автотранспортных предприятиях целесообразно осуществлять на основе критериев и принципов непогашения, приоритета содержания над формой, периодичности, осмотрительности, непрерывности.

2. По прочим видам деятельности, таким как: услуги камеры хранения, услуги комнаты матери и ребенка, услуги бюро информации, аренда площадей, отдельных помещений, доходы от парковки автотранспортных средств (АТС) других предприятий, услуги санузлов, принцип соответствия не может быть применен по каждому виду услуг, поскольку расходы признаются в размере общей суммы, а доходы – по видам услуг; это обусловлено особенностями расположения соответствующих структурных подразделений, оказывающих услуги в одном помещении.

3. При выполнении международных автоперевозок, большинство предприятий признают доходы в момент осуществления расчетов, т.е. при поступлении денежных средств от покупателей на текущий счет или в кассу поставщика услуг. Это противоречит положениям НСБУ «Доходы» и IAS 18 «Выручка». На наш взгляд, доходы должны признаваться по факту оказания услуг.

4. При передаче АТС в аренду, момент признания дохода вступает в противоречие с принципом приоритета содержания над формой. Поскольку при передаче в аренду доход получает и арендодатель, и арендатор.

5. Для автотранспортных предприятий: автовокзалов, служб такси, муниципального автобусного парка, предприятий, осуществляющих пассажирские и грузовые перевозки, оказывающих экспедиционные услуги, необходим отраслевой нормативный документ (положение), в котором следует четко рассмотреть для каждого случая и вида услуг момент признания дохода и расхода. Это существенно определит порядок их учета.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. МАЙБУРД, Е. М. *Введение в историю экономической мысли: от пророков до наших дней*. Москва, Дело, Вита-Пресс, 1996. 544 с.
2. МАЛЯВКИНА, Л. *Налоговый учет доходов и расходов*. Москва, Вершина, 2006. 352 с.
3. РАЙЗБЕРГ, Б. *Современный экономический словарь*. Москва, Инфра-М, 1998. 479 с.
4. МАТВЕЕВА, В. *Международный бухгалтерский учет GAAP и IAS*. Москва, Дело и сервис, 1998. 192 с.
5. ДИМА, М., ГРИГОРОЙ, Л. *Международные стандарты финансовой отчетности*, Кишинэу, Universul, 2009, 320 с., ISBN 978-9975-47-033-9.
6. *Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета* [online]. Доступно: <http://minfin.md>
7. *Закон О бухгалтерском учете и финансовой отчетности*. Доступно: <http://minfin.md>
8. БУТЫНЕЦ, Ф., СОКОЛОВ, Я., ПАНКОВ, Д. и др. *Бухгалтерский учет в зарубежных странах*. Житомир, Рута, 2007. 672 с.