

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА
АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ МОЛДОВЫ

PROBLEMATIC ASPECTS OF ACCOUNTING IN MOLDOVA TRANSPORT
ENTERPRISES

ГЕРАСИМОВ Михаил

Молдавская Экономическая Академия, Молдова

E-mail: gherasimov.mihail.ivan@ase.md

ORCID ID: 0000-0001-5992-7298

Abstract. A common feature of all types of activities related to servicing the population and enterprises is their increased social significance. Today, road transport has received a new impetus for its development and, as a result, has become one of the most rapidly changing and growing subsectors of the Republic of Moldova's economy. The changing economic system and the development of domestic and international commodity markets have opened up great prospects for road transport. Every enterprise faces the important challenge of selecting a qualified partner in both domestic and foreign markets, ensuring the effectiveness of future cooperation. Accounting problems in transport companies remain today in Moldova.

Keywords: problems accounting, accounts, accounting entries, financial accounting proposals.

JEL Classification: M 41

Введение

В условиях формирования рыночной экономики автомобильный транспорт Молдовы получил новый импульс к развитию, став одной из наиболее динамичных и быстрорастущих подотраслей. Изменение структуры хозяйственных связей и расширение товарных рынков, как внутри страны, так и за ее пределами, открыли перед автотранспортным сектором значительные возможности.

Однако, в отличие от большинства развитых стран, в Молдове нормативная база, регулирующая бухгалтерский учет, особенно в части отражения и учета финансовых результатов, остается крайне сложной и неэффективной для автотранспортных предприятий (АТП). Постоянные изменения и дополнения к законодательным актам существенно затрудняют работу бухгалтерий. Исходя из этого, приходится констатировать, что Министерство финансов Республики Молдова, вместо того чтобы разрабатывать специфические правила учета для отдельных отраслей экономики, фокусировалось на внесении изменений в существующее законодательство, стремясь привести его в соответствие с уже сложившейся системой бухгалтерского учета.

Основное содержание

Теоретическую и методологическую базу настоящего исследования составили работы отечественных и зарубежных ученых, специализирующихся на бухгалтерском учете. В качестве источников были использованы действующие законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, материалы научных конференций, статьи из периодических изданий, международные и региональные стандарты бухгалтерского учета, а также результаты монографических исследований и официальные статистические данные.

Автотранспортные предприятия (АТП) сталкиваются с целым рядом вызовов в области бухгалтерского учета. Среди наиболее значимых проблем можно выделить: высокую трудоемкость учета горюче-смазочных материалов (ГСМ); сложности в корректном

распределении накладных расходов; проблемы, возникающие при учете ремонтных работ и запасных частей; а также недостаточный уровень автоматизации учетных процессов. Эти факторы несут в себе существенные риски, включая искажение информации о себестоимости, ошибки в путевых листах и некорректный расчет налогооблагаемой базы.

Подробный анализ проблемных областей выявляет следующее:

- **Учет ГСМ и путевых листов:** этот участок является наиболее проблемным. Трудности возникают из-за некорректного установления норм расхода топлива, небрежного оформления путевых листов (например, отсутствие данных о пробеге, несоответствие дат) и сложности контроля фактического потребления.
- **Учет прямых и косвенных затрат:** ошибки при распределении общехозяйственных расходов на себестоимость конкретных перевозок (счета 811 и 821) приводят к искажению финансовых результатов.
- **Ремонт и запчасти:** возникают сложности с отнесением запасных частей к материалам или основным средствам, с их учетом.
- **Кадровый вопрос:** бухгалтеры часто не обладают достаточными знаниями в области технологий перевозок, что приводит к некорректному учету специфических транспортных операций.
- **Использование управленческого учета:** многие АТП пренебрегают методами управленческого учета, что не позволяет детально анализировать рентабельность отдельных рейсов или транспортных средств.
- **Автоматизация и документооборот:** большой объем первичной документации (путевые листы, накладные) и отсутствие интеграции транспортных систем (GPS/ГЛОНАСС) с бухгалтерскими программами (1С) усугубляют ситуацию.

Природа транспортной продукции тесно связана с особенностями процесса ее создания. Главное отличие транспорта заключается в том, что его производственная деятельность – это, по сути, перемещение грузов и пассажиров, что и является конечным продуктом транспортного предприятия. Именно поэтому транспортная продукция обладает нематериальным характером. В транспортной отрасли процесс производства продукции продолжается до момента ее передачи потребителю. Производство считается завершенным только после доставки груза или пассажира в пункт назначения, что означает прекращение производственной деятельности в отношении данной услуги. Таким образом, транспортная продукция создается исключительно в процессе движения транспортного средства. В силу своей нематериальной формы, транспортные услуги не подлежат традиционному учету: их нельзя оприходовать, поместить на склад или отразить на отдельных бухгалтерских счетах. Процесс оказания услуг совпадает по времени с их реализацией. Автомобильные услуги не требуют упаковки, погрузки или транспортировки. Это фундаментальная особенность АТП, исключая необходимость их складского учета и хранения. Соответственно, себестоимость оказанных услуг формируется путем уменьшения накопленных затрат на эксплуатацию автотранспортных средств.

Современный план работы предприятия представляет собой комплексный документ, определяющий его производственную, коммерческую и финансовую деятельность. Этот план разрабатывается самим предприятием, исходя из его стратегических целей, оценки имеющихся ресурсов и на основе анализа текущей рыночной ситуации и прогнозов.

На территории Республики Молдова автотранспортные предприятия (АТП) осуществляют как внутренние, так и международные перевозки, которые могут быть как пассажирскими, так и грузовыми [1].

При выполнении международных перевозок возникает вопрос корректного учета курсовых валютных разниц. Например, предприятие, оказывающее экспортные автоперевозки, не должно признавать курсовую разницу как результат финансовой деятельности, поскольку она обусловлена основной операционной деятельностью предприятия. В данной ситуации, несмотря на ожидаемое применение принципа осмотрительности, он, к сожалению, не используется.

В структуре затрат автотранспортных предприятий (АТП) должны **выделяться прямые и косвенные затраты**. Прямые затраты – это те, которые напрямую связаны с процессом предоставления транспортных услуг. Их состав включает: оплату труда водителей, обязательные отчисления на социальное страхование, расходы на топливо и смазочные материалы, затраты на техническое обслуживание и ремонт транспортных средств и прочее. Эти прямые затраты далее подразделяются на переменные, величина которых напрямую зависит от пройденного автомобилем расстояния (например, топливо, смазочные материалы), и постоянные, не связанные с общим пробегом (заработная плата, амортизация транспортных средств, аренда помещений).

Косвенные затраты охватывают те, которые связаны с управлением и обслуживанием производственной деятельности по грузоперевозкам.

Распределение этих затрат в себестоимости осуществляется пропорционально пробегу автотранспорта. Важно отметить, что способ начисления заработной платы водителям влияет на их классификацию: фиксированный оклад является постоянной затратой, тогда как сдельная или повременная оплата – переменной.

Себестоимость транспортных перевозок – это денежное выражение эксплуатационных расходов транспортного предприятия, приходящихся на единицу выполненной транспортной работы. На автомобильном транспорте себестоимость рассчитывается для каждого вида транспортной деятельности, где в качестве единицы измерения принимаются: для грузовых автомобилей, работающих по тарифу за количество перевезенного груза, – 1 ткм; для тех, кто работает по часовому тарифу – 1 авто/ч.

Как показывает практика исследований АТП Молдовы, 60 %, АТП вообще не применяют управленческие счета бухгалтерского учета и тем самым, даже не определяют себестоимость перевозок.

Эффективное управление производственными процессами является залогом успеха, поскольку оно напрямую влияет на объемы и качество транспортных перевозок, а значит, и на финансовую стабильность автотранспортного предприятия (АТП). В связи с этим, управленческий и финансовый учет приобретают особую значимость. Они призваны непрерывно и комплексно отражать все хозяйственные операции, подкрепленные соответствующей документацией. Грамотное ведение учета затрат позволяет осуществлять действенный мониторинг рационального использования материальных, трудовых и финансовых активов компании, а также определять реальную себестоимость предоставляемых услуг.

Для всестороннего учета затрат на АТП должна функционировать единая информационная система, призванная:

- Обеспечивать своевременное и достоверное отражение фактических издержек, связанных с услугами доставки;
- Позволять исчислять реальную себестоимость как отдельных видов, так и всего объема перевозок;
- Предоставлять менеджменту предприятия данные, необходимые для принятия управленческих решений и оперативного контроля производственных процессов;
- Содействовать контролю за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Исследования показали, что автотранспортные предприятия (АТП) своевременно начисляют и уплачивают сборы за пассажирские автоперевозки и парковку, как того требует VII раздел Налогового кодекса. Эти сборы, согласно Плану счетов, отражаются АТП по счету 713 «Общие и административные расходы» (субсчет 7134 «Налоги, сборы и платежи, кроме подоходного налога») [2]. Возникает вопрос о правомерности отнесения этих сборов, относящихся к основной деятельности, к общим и административным расходам.

Для более точного отражения в управленческом учете затрат, связанных с деятельностью автотранспортных средств (АТС) предприятия, предлагается расширить существующую систему. В частности, к счету 821 «Косвенные производственные затраты» предлагается ввести субсчет [2] 8211 «Обязательные сборы с АТС». Для обеспечения детального анализа

предлагается следующая структура аналитических счетов:

- 82111 «Сбор за пассажирские автоперевозки»;
- 82112 «Сбор за парковку автотранспорта»;
- 82113 «Сбор за водопользование»

Применение данной номенклатуры счетов позволит добиться объективного расчета себестоимости реализованной продукции или оказанных услуг. Это, в свою очередь, предоставит ценные данные для менеджеров предприятия и пользователей финансовой отчетности, способствуя более эффективному управлению.

Исследования указывают на то, что АТП применяют ежеквартальный, а не ежемесячный подход к признанию операционных расходов. Это создает существенные трудности для предприятий в определении точной суммы затрат, которые были направлены на получение доходов от пассажирских перевозок в каждом конкретном месяце.

Соблюдение принципа соответствия в условиях функционирования автовокзалов оказывается невозможным для всех категорий доходов. В частности, хотя доход от информационного бюро может быть измерен и признан, определение связанных с ним расходов становится невыполнимой задачей. Аналогично, доходы от услуг камер хранения багажа и комнат матери и ребенка поддаются учету, но рассчитать затраты, которые их генерировали, невозможно. Это связано с тем, что все эти подразделения функционируют в рамках одного здания, и раздельный учет их содержания не ведется.

В контексте международных автоперевозок, большинство предприятий признают доходы в момент фактического поступления денежных средств, что расходится с требованиями НСБУ «Доходы» [3]. Такой подход нарушает принципы соответствия, осмотрительности и периодичности. Согласно правилам, доход должен быть признан в момент оказания услуги, а соответствующие расходы – учтены по каждой отдельной перевозке.

Аналогично, при предоставлении экспедиционных услуг, признание доходов должно происходить в момент их фактического оказания, а не при проведении расчетов, как это зачастую происходит. Следовательно, необходимо также учитывать и отражать в учете затраты, понесенные в процессе оказания этих услуг.

В контексте автотранспортной и транспортно-экспедиционной деятельности, ключевым "продуктом", предлагаемым предприятиями, являются **автотранспортные услуги (АТУ)**.

Специфика транспортной продукции напрямую связана с природой самого транспортного процесса. Транспортная отрасль отличается тем, что ее производственный цикл представляет собой **процесс перемещения грузов и пассажиров**, который, по сути, и формирует конечный продукт компании. Именно поэтому транспортная продукция носит **нематериальный характер**. Важно отметить, что в сфере транспорта процесс создания продукта завершается лишь в момент его доставки конечному потребителю.

Классификация доходов: самостоятельность предприятия и учетные инструменты

Предприятия самостоятельно определяют, как классифицировать свои доходы, разделяя их на **доходы от основной деятельности** и **доходы от прочих видов деятельности**. Компания сама устанавливает перечень направлений, для которых она была создана и которые формируют основу ее финансового потока. Для этих целей в системе бухгалтерского учета предусмотрены специализированные счета: счет 611 "Доходы от продаж" с субсчетом 6113 "Доходы от оказания услуг", а также счет 711 "Себестоимость продаж" с субсчетом 7113 "Себестоимость оказанных услуг" [2].

Определение "основной деятельности": дискуссионные аспекты

Вопрос о том, какие именно виды деятельности считать основными или какие доходы относить к доходам от обычных видов деятельности, остается предметом дискуссий. Предприятие может быть изначально создано с целью получения прибыли от владения и распоряжения своими активами. Если такой способ получения дохода закреплён в учредительных документах, то доходы от сдачи имущества в аренду, использования интеллектуальной собственности, а также доходы от инвестиций в другие компании, независимо от их объема и регулярности, будут признаваться **выручкой от основных видов**

деятельности, то есть основными доходами.

Условия признания доходов от оказания услуг

Доходы от предоставления услуг считаются признанными при одновременном соблюдении следующих критериев:

1. **Надежность измерения величины доходов:** существует возможность точно и достоверно определить сумму полученных доходов.
2. **Вероятность получения экономических выгод:** есть высокая степень уверенности в том, что экономические выгоды, связанные с данной сделкой, поступят предприятию.
3. **Надежность измерения стадии завершенности сделки:** на отчетную дату возможно точно определить степень завершенности сделки.
4. **Надежность измерения затрат:** затраты, понесенные в процессе выполнения сделки, а также затраты, необходимые для ее завершения, могут быть точно и достоверно измерены.
5. **Взаимосвязь НСБУ и Налогового Кодекса:** положения НСБУ должны увязываться с Налоговым Кодексом Республики Молдова как в части применения налоговых норм, так и установленных правил в учетных политиках, на АТП, к сожалению, это не соблюдается [4].

Выводы:

1. Для автотранспортных предприятий признание финансовых результатов (доходов и расходов) должно базироваться на фундаментальных принципах: недопущении погашения (взаимозачета), главенстве экономической сущности над юридической формой, периодичности отчетности, осмотрительности и непрерывности деятельности.
2. В отношении вспомогательных видов деятельности, таких как предоставление услуг камер хранения, комнат матери и ребенка, информационных бюро, сдача в аренду площадей и отдельных помещений, а также доходов от парковки транспортных средств сторонних организаций и пользования санузлами, применение принципа соответствия (сопоставления доходов и расходов) в разрезе каждого отдельного вида услуг затруднительно. Это связано с тем, что расходы зачастую учитываются совокупной суммой, тогда как доходы дифференцируются по типам услуг. Подобная ситуация обусловлена особенностями размещения соответствующих структурных подразделений, которые могут оказывать различные услуги в рамках одного физического пространства.
3. В сфере международных автоперевозок многие компании практикуют признание доходов в момент фактического получения денежных средств от заказчиков на расчетный счет или в кассу. Такой подход расходится с требованиями национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) "Доходы" [3] и международным стандартом финансовой отчетности IAS 18 "Выручка" [5]. С нашей точки зрения, корректным является признание доходов по факту оказания транспортных услуг.
4. При сдаче автотранспортных средств в аренду возникает несоответствие между моментом признания дохода и принципом приоритета содержания над формой. Это объясняется тем, что доход от аренды фактически получают как арендодатель, так и арендатор.
5. Для предприятий автотранспортной отрасли, включая автовокзалы, службы такси, муниципальные автобусные парки, компании, специализирующиеся на пассажирских и грузовых перевозках, а также экспедиционные службы, существует потребность в разработке отраслевого нормативного документа (положения). Данный документ должен детально регламентировать момент признания доходов и расходов для каждого конкретного случая и вида деятельности. Это позволит существенно упорядочить и унифицировать их бухгалтерский учет.
6. Для нормального определения себестоимости оказанных услуг необходимо в практике деятельности АТП применять счета управленческого учета и получать тем самым информацию, полезную как менеджерам, так и учетному персоналу для проведения аналитической работы.

Библиография:

1. Cod transporturilor rutiere. № 150 от 17.07.2014. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 247-248.
2. Planul general de conturi contabile [online]. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/ro-planul-general-de-conturi-contabile-ru-en-46679/>
3. Standardele Naționale de Contabilitate [online]. Disponibil: <https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/>
4. Codul fiscal al Republicii Moldova [online]. Disponibil: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm>
5. ДИМА, М., ГРИГОРОЙ, Л. *Международные стандарты финансовой отчетности*, Кишинэу, Universul, 2009, 320 с., ISBN 978-9975-47-033-9