

## ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

**Михаил ГЕРАСИМОВ**

*Академия экономических знаний Молдовы*

În articol sunt examinate întrebările ce țin de recunoașterea și evaluarea veniturilor și a cheltuielilor la întreprinderile de transport auto. Sunt expuse unele constatări și opinii ale diferiților autori vizavi de aceste aspecte specifice ramurii respective.

In this article there are reviewed questions related to recognition and measurement of income and expenditures: opinions of authors and critic relations. Certain questions on recognition and evaluation on auto vehicles are dealt with as well.

Учет доходов и расходов на автотранспортных предприятиях требует решения вопросов их признания и оценки.

Исследования свидетельствуют, что признание – это основной, ключевой вопрос учета доходов и расходов любого предприятия независимо от вида собственности и организационно-правовой формы. К сожалению, до настоящего времени нет единого мнения авторов относительно определения признания доходов и расходов.

По мнению Николаевой С. [1], Новодворского В. [2], Палий В. [4] (Россия), признание трактуется как технический способ бухгалтерского учета доходов и расходов и их отражения в финансовой отчетности. Ряд других ученых, Цуркану В., Недерица А.[3] (Молдова), Мэтьюс М., Перера М. [5] (Австралия), Фелягэ Н., Малчиу Л. [6] (Румыния), считают, что признание – сложный процесс установления периода, в котором доходы и расходы отражаются в учете и в финансовых отчетах с выделением многочисленных элементов и критериев.

В частности, в НСБУ 18 «Доход» и IAS 18 «Выручка» вовсе не затронут вопрос об определении признания.

На наш взгляд, определение признания можно сформулировать так: **признание – это процесс установления соответствия данного элемента собственности (включая доходы и расходы) его определению, критериям признания, установление момента признания во времени и регистрация в учете.**

Критерии признания доходов и расходов в разных странах представим в следующей таблице (табл.1).

**Таблица 1**

**Критерии признания доходов и расходов**

Нормативные акты, организации, авторы	Критерии признания доходов и расходов
1	2
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Принципы МСФО [7, с.50]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена предприятием.</li> <li>2. Элемент имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчетов [8, с.88]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Элементы соответствуют определениям доходов и расходов.</li> <li>2. Существует обоснованная уверенность, что в результате осуществления хозяйственных фактов экономические выгоды увеличатся или уменьшатся.</li> <li>3. Существует возможность достоверной оценки доходов и расходов.</li> </ol>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• НСБУ 18 «Доход» [9]</li> <li>• Бутынец Ф., Соколов Я., Панков Д. (Украина) [10, с.361]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Наличие обоснованной уверенности в том, что экономические выгоды, связанные со сделкой, будут получены предприятием.</li> <li>2. Наличие реальной возможности достоверно определять сумму дохода.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Комиссия по стандартам финансовой отчетности США [3, с.26]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение – элемент соответствует определению объекта учета.</li> <li>2. Измеримость – элемент обладает характеристиками, которые могут быть оценены с высокой степенью достоверности.</li> <li>3. Существенность – информация об элементе является существенной и должна оказывать воздействие на решения пользователей.</li> <li>4. Надежность – информация является надежной, контролируемой и нейтральной.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров [11, с.63 ]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Признание имеет место в момент операции по передаче контроля.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Регламент РФ «Доходы организации» 9/99 [12, с.149]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Организация имеет право получать доход вследствие конкретного договора или если он подтвержден другим образом.</li> <li>2. Сумма дохода может быть определена.</li> <li>3. Существует уверенность, что вследствие конкретной операции увеличиваются экономические выгоды организации.</li> <li>4. Право собственности на продукцию (товары) переходит от организации к покупателю, или работы (оказанные услуги) получены заказчиками.</li> <li>5. Расходы, которые осуществлены или будут осуществлены в связи с данной операцией, могут быть определены.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Регламент РФ «Расходы организации» 10/99 [12, с.161]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Расходы осуществляются в соответствии с конкретным договором и с положениями законодательных и нормативных документов.</li> <li>2. Сумма расходов может быть определена.</li> <li>3. Существует уверенность, что в результате хозяйственных фактов уменьшаются экономические выгоды организации.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Кэм В. США [13, с.109-111]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Законное аргументирование – обоснование.</li> <li>2. Применение принципа осмотрительности.</li> <li>3. Установление экономической сути операции или экономического факта.</li> <li>4. Возможность оценки (измерения) суммы платежа.</li> </ol>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Недерица А. (Молдова ) [3, с. 32]</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Элементы соответствуют определениям доходов и расходов.</li> <li>2. Существует обоснованная уверенность, что в результате осуществления хозяйственных фактов экономические выгоды увеличатся или уменьшатся.</li> <li>3. Существует возможность достоверной оценки доходов и расходов.</li> <li>4. Документальное обоснование хозяйственных фактов, вследствие которых возникают доходы и расходы.</li> </ol>

*Источник:* таблица разработана автором на основании источников литературы и нормативных актов

Из приведенных выше критериев бесспорными, на наш взгляд, являются следующие: получение (расход) экономической выгоды, измеримость учетного элемента. Хотя в разных случаях последний имеет относительный характер: например – безвозмездное получение мебели для офиса. Вряд ли эта мебель будет способствовать получению экономической выгоды, однако доход по данной операции будет признан.

Спорным, на наш взгляд, является *существенность* как критерий признания (Комиссия по стандартам финансовой отчетности США). Этот критерий, вернее принцип, следует учитывать при осмыслении

других экономических задач, например – при отнесении актива к основным средствам или к малоценным и быстроизнашивающимся предметам, или для принятия решений со стороны пользователя информации, а также в других случаях. В чём разница, если предприятие оказывает услуги или продает продукцию, товары на 50000 леев или на 50 леев? Если учитывать принцип существенности, то следует ли признавать доход в размере 50 леев? А ведь у предприятия есть юридическое и экономическое обоснование для того, чтобы его признавать. В равной степени это относится и к расходам, оформленным необходимыми документами. Если *существенность* включить в составе критериев признания, то предприятия покажут в учете лишь те доходы и расходы, которые сочтут нужными (на сугубо субъективной, а не на документальной или юридической основе). По той же причине неправомерно представлять в числе критериев признание элементов собственности и надежной информации. Ведь очевидно, что речь идет о надежной информации. К тому же в Молдове бухгалтерский учет строго документирован и в силу этого любая сумма, какая бы она ни была, оформляется документом. Значит, ее надо признавать как доход или расход.

Американский Институт сертифицированных публичных бухгалтеров допускает признание элементов собственности, включая доходы и расходы, в том случае, если предприятие имеет над ними контроль. На наш взгляд, этот подход недостаточно обоснован, поскольку контроль, как правило, возникает, наоборот, в момент передачи (получения) имущественного права на актив.

В Регламентах Российской Федерации «Доходы организации» 9/99 и «Расходы организации» 10/99 первый критерий и для доходов и для расходов недостаточно удовлетворяет требованиям признания: например, заключенный договор может быть не исполнен. Более того, заключенный договор еще не означает совершения хозяйственного факта, т.е. осуществления операции продажи продукции, товаров или оказания услуг.

Американский ученый Кэм В. выделяет 4 критерия признания. И все же первый критерий – «Законное аргументирование – обоснование», не совсем понятен. Если хозяйственный факт должен быть документирован и юридически аргументирован, то необходимо было так и уточнить его.

Обобщая критерии признания доходов и расходов, рассмотренные выше, необходимо подчеркнуть, что более аргументированные из них предусмотрены в **Принципах МСФО**. Вместе с тем мы разделяем и мнение Недерицы А., что при признании доходов и расходов необходимо учитывать четыре критерия, приведенные в таблице 1. Первые три критерия признания доходов и расходов вытекают из положений **Принципов МСФО** и **Концептуальных основ**. Четвертый критерий предложен автором исходя из тех соображений, что документирование является обязательным условием учета любого элемента, включая и доходы и расходы. По сути, это элемент метода бухгалтерского учета. Однако, на наш взгляд, целесообразно добавить еще один принцип – *осмотрительности и периодичности*. Без этого элемента невозможно вообще отражать ни один хозяйственный факт. Например, доход в случае возмещения материального ущерба не признается, если у предприятия нет твердой уверенности, что он будет получен. В силу этого же принципа расходы признаются сразу же в том отчетном месяце, когда они имели место.

А. Недерица, обобщив критерии признания доходов и расходов, определил их как **общие** и **специфичные**.

Общие критерии единичны и обязательны для признания всех видов доходов и расходов, а специфичные критерии применяются лишь в случае признания отдельных элементов доходов и расходов, например – по продаже товаров, по оказанию услуг, по передаче активов предприятия третьим лицам и др.

Общие критерии признания доходов и расходов в учете отечественных предприятий установлены в **Концептуальных основах** подготовки финансовых отчетов **НСБУ 3**, **НСБУ 18**, а специфичные критерии – в законодательных и нормативных документах.

Таким образом, согласно положениям **Концептуальных основ**, доходы признаются в том случае, когда увеличение будущих экономических выгод соответствует увеличению активов или уменьшению обязательств, которые можно измерить с большой степенью достоверности. Это означает, что признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения дебиторской задолженности или с поступлением денежных средств вследствие оказания услуг.

Расходы признаются в случае, когда уменьшение будущих экономических выгод связано с уменьшением активов или является увеличением обязательств, которые могут быть измерены с большой

степенью достоверности. Следовательно, признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения задолженности или уменьшения активов (например, начисление заработной платы административному персоналу и начисление износа, амортизации долгосрочных активов общего назначения, погашение безнадежной задолженности и др.).

Необходимо отметить, что в Регламентах по бухгалтерскому учету других стран концепции и принципы учета имеют другие названия: например, во Франции используются понятия «постулаты» и «принципы учета», в Германии – «принципы учета», в США – «общепринятые принципы», в России – «основополагающие допущения и принципы учета», в Румынии – «общие принципы учета».

Понятия концепций и принципов учета трактуются в специальной литературе по-разному. По мнению румынского ученого Дуцеску А., концепции бухгалтерского учета (допущения или постулаты) являются общепринятыми концептуальными структурами, подразумеваемыми в большинстве случаев и установленными посредством практических наблюдений.

Другие румынские ученые – Фелягэ Н., Ионашку И. [6, с.310] – считают, что постулаты учета «известны и под названием гипотез или основополагающих концепций, предпосылок, общего масштаба, доктрин, аксиом и т.п.», а принципы учета – это «правила или директивы, которые помогают производителям учетной информации при измерении, классификации и представлении финансовой информации». Вместе с тем, они являются очень общими правилами, которые могут применяться различным образом, вследствие чего возникают разные нормы учета [6, с.354].

Французский ученый Русс Ф. определяет принципы учета как «правила порядка и здравого смысла, возникающие из практики, на основе которых профессионалы бухгалтерского учета осуществляют собственную деятельность, представляют балансы и устанавливают результаты учета во всем мире» [14, с.128].

По мнению американских исследователей Нидлза Б., Андерсона Х., Колдуэлла Дж., общие принципы бухгалтерского учета (GAPP) представляют собой «допущения, правила и способы, необходимые для определения учетной практики в определенный момент» [15, с.9].

В словаре русского языка приводятся два толкования *принципа*:

- 1) «основная идея какой-либо науки, теории»;
- 2) «убеждение, взгляд на что-нибудь» [16, с.595].

Таким образом, исходя из толкований понятия принципа в словаре русского языка, определение этих понятий, на наш взгляд, совпадает с общим определением ученых [16, 110].

Концепция, согласно словарю Ожегова С., – это «система взглядов на что-нибудь, основная мысль» [16, с.293].

Мы поддерживаем мнение Недерицы А. о том, что **концепция бухгалтерского учета** – это предположение (гипотеза), условие, из которого должно исходить предприятие при организации учета и составлении финансовой отчетности, а **принцип** – это норма (правило), которую(ое) необходимо соблюдать при ведении учета и составлении финансовой отчетности.

В международных и национальных Регламентах по учету, а также в специальной литературе приводятся разные концепции и принципы по бухгалтерскому учету и критерии по их классификации.

Директива IV ССЕ устанавливает следующие принципы: непрерывность деятельности; независимость периода; осмотрительность; постоянство методов; непогашение. В Республике Молдова установлены 3 допущения и 8 основополагающих принципов учета, содержащихся в **Концептуальных основах, НСБУ 1 «Учетная политика» и НСБУ 5 «Представление финансовых отчетов»**.

В США выделяются 9 общепринятых принципов бухгалтерского учета, а в Румынии – 1 концепт (допущение) и 9 общих принципов бухгалтерского учета.

Знаменитый французский ученый Коласс Б. предлагает следующую схему группировки принципов бухгалтерского учета: принципы записи и ведения бухгалтерского учета; принципы двойной записи; принципы установления; принципы наблюдения и принципы ответственности [21]. Аналогично рассматривает принципы бухгалтерского учёта и румынский ученый Ристя М. [20].

Французские специалисты Эсно Б. и Оро Ш. выделяют 4 постулата (разграничение пространства; постулат субъекта; вырезание/выкраивание во времени; постоянство методов и денежной единицы) и 9 принципов бухгалтерского учета [14]. Данная классификация встречается и в работах румынских ученых Фелягэ Н., Ионашку И., Малчиу Л. [6,150].

Бутынец Ф., Соколов И., Панков Д. и Горецкая Л. [10] 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).

По нашему мнению, признание доходов и расходов на автотранспортных предприятиях должно основываться на методе начисления и обеспечивать соблюдение следующих основополагающих принципов бухгалтерского учета: непогашение, автономность (независимость) предприятия, приоритет содержания над формой, периодичность, осмотрительность, непрерывность. При этом, в практике хозяйственной деятельности важно правильно сочетать эти принципы. Вместе с тем, что далее будет нами рассмотрено, не всегда метод начисления на автотранспортных предприятиях может быть применен: например, при продаже проездных билетов на автовокзалах (автостанциях).

**Как было указано выше, одним из критериев признания доходов и расходов является оценка,** которая является, вероятно, самым спорным вопросом в учете, в том числе и на автотранспортных предприятиях.

В международных и национальных нормативных актах по учету, а также в специальной литературе, понятие *оценка* трактуется по-разному (табл.2.).

Таблица 2

## Определение оценки в разных источниках

Источник	Определение оценки
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Принципы МСФО [7]</li> <li>• Концептуальные основы [8]</li> <li>• Фелягэ Н., Малчиу Л., Ристя М., Румыния [6,20 ]</li> </ul>	Процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться в балансе и в отчете о прибыли и убытках.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Дж., США [15]</li> </ul>	Отнесение денежной суммы на хозяйственную операцию.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Мэтьюс М., Перера М., Австралия [5]</li> </ul>	Отнесение числовой величины на объекты и события по определенным продавцам.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Пынтя И., Румыния [19]</li> </ul>	Денежное (стоимостное) выражение наличия и движения имущественных элементов.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Палий В., Россия [4]</li> </ul>	Методология определения денежной суммы, когда экономические операции (сделки), события и феномены отражаются в регистрах и финансовых отчетах.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Недерица А., Молдова [3]</li> </ul>	Процесс определения элементов текущего отчетного периода согласно определенным основам, концепциям и принципам бухгалтерского учета, подлежащим отражению в учете и в финансовых отчетах.

*Источник:* таблица разработана автором на основании источников литературы и нормативных актов.

Как видно из приведенной таблицы, согласно **Принципам МСФО, Концептуальным основам**, а также мнению Фелягэ Н., Малчиу Л., Ристя М. (Румыния), оценка – это «процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться в балансе и в отчете о прибыли и убытках». В данном определении, на наш взгляд, не уточнено понятие периода, в котором элементы финансовой отчетности должны быть отражены и на основании каких концепций и правил.

Определение оценки у Нидлза Б., Андерсона Х., Колдуэлла Дж. (США), на наш взгляд, также содержит недостатки. Не понятно, что такое денежная сумма, которая должна быть отнесена на хозяйственную операцию. Если, к примеру, автотранспортное предприятие получило аванс от заказчика, но услуга еще не оказана, то что здесь считать оценкой?

Само выражение «отнесение на хозяйственную операцию», на наш взгляд, не совсем удачное. Ведь наоборот, возникает необходимость оценить и определить денежное выражение каждой хозяйственной операции. И почему только хозяйственной операции? На наш взгляд, это ограничение сферы действия оценки. В хозяйственной деятельности предприятия имеются явления, происходящие вне воли и желания человека – пожары, наводнения и другие чрезвычайные события. А ведь они требуют определения денежной величины ущерба. Следовательно, вместо выражения «хозяйственная операция» целесообразней применять понятие «хозяйственные факты».

Анализ определений оценки других экономистов и ученых – Мэтьюс М., Перера М. (Австралия), Пынтя И. (Румыния), Палий В. (Россия) – свидетельствует о том, что у всех определение оценки сводится в первую очередь только к расчету числовой (денежной) величины. Нигде в определениях не сказано о том, что оценка должна быть определена согласно правилам, принципам, концепциям. Поскольку у каждого предприятия возникает момент признания и оценки доходов и расходов, постольку оценка величины этих взаимосвязанных между собой показателей требует установления периода или момента, то есть соответствия времени, а также соблюдения необходимых принципов.

Именно об ограничениях во времени в процессе признания элементов собственности говорит профессор Недерица А., подчеркивая необходимость определения оценки в точно конкретный период и на определенной основе, исходя из концепции и принципов бухгалтерского учета.

В свете приведенных замечаний, а также ввиду того, что оценка является элементом метода бухгалтерского учета, **предлагаем следующее определение: оценка представляет собой способ денежного выражения хозяйственных фактов за отчетный период на определенной основе, исходя из концепции принципов бухгалтерского учета для расчета необходимых показателей и отражения их в финансовых и других отчетах в целях принятия управленческих решений.**

Поясним, что определенная часть показателей, рассчитанных на основе данных бухгалтерского учета, с применением критерия оценки, отражается не только в финансовых отчетах, но и в отчетах менеджеров, руководителя предприятия и в статистических отчетах. И все эти показатели рассчитаны на основе оценки. Кроме того, совокупность показателей указанных отчетов составляет релевантную информацию, которая служит для принятия решений на соответствующей ступени иерархии управления: подразделение, предприятие, департамент (министерство), народное хозяйство.

Вместе с тем, на автотранспортных предприятиях имеются свои особенности при признании и оценке доходов и расходов и действия принципов.

Рассмотрим это на примере предприятий, осуществляющих внутренние и международные автоперевозки.

Прежде всего отметим, **что к предприятиям, осуществляющим внутренние автоперевозки, относятся: автовокзалы, автостанции, предприятия служб такси, муниципального транспорта (автопарки), предприятия, осуществляющие грузовые перевозки.**

В настоящее время в Республике Молдова перевозчики пассажиров, выполняющие регулярные рейсы по междугородним и международным маршрутам, обслуживаются автовокзалами (автостанциями).

Автовокзалы заключают договора простого товарищества с перевозчиками пассажиров на обслуживание, которое включает продажу билетов согласно расписанию движения АТС и отправку автобуса в рейс по установленному маршруту.

Схематически это можно представить следующим образом:

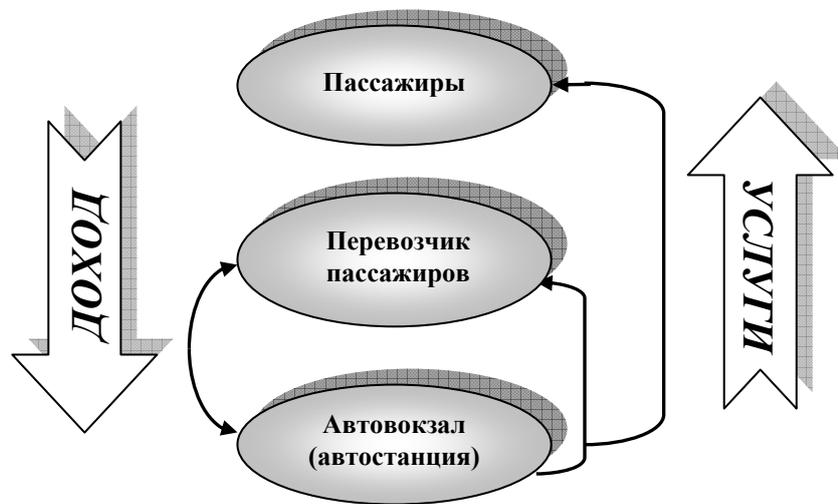


Схема оказания услуг автовокзалами (автостанциями)

Источник: разработано автором

Билетным кассам автовокзалов разрешена текущая и предварительная продажа билетов пассажирам максимально за 30 дней до отправления рейсового автобуса. При этом тарифы на комиссионные услуги от предварительной продажи билетов автовокзалами установлены в размере:

- на междугородные маршруты – 3 лея за каждый проданный билет независимо от его стоимости;
- на международные маршруты – 4% от стоимости проданных билетов.

Это обуславливает необходимость решения следующих вопросов для правильного учета предварительной продажи билетов до отправки автобуса (так как в течение отчетного месяца производится продажа и тех и других билетов):

- 1) когда должен быть признан доход автовокзала и в каком размере от продажи проездных билетов пассажирам до (в день) отправки транспортного средства?
- 2) когда должен быть признан доход у перевозчика пассажиров?

Чтобы правильно решать перечисленные задачи, необходимо руководствоваться **положениями параграфов 7,19 и 20 НСБУ 18 «Доход»**. В параграфе 7, в частности, отмечено, что «в состав дохода не входят суммы, взимаемые от имени третьих лиц..., валовая выручка (следует понимать доход), полученная предприятием по поручению сторонних организаций от реализации их продукции или товаров, поскольку эти суммы не являются экономической выгодой предприятия и не влияют на его собственный капитал». Положения **параграфов 19, 20 НСБУ 18** предусматривают признание дохода от оказания услуг на основе **метода основополагающего допущения – начисления** по мере их оказания, если срок оказания услуг не превышает одного отчетного периода, то доход признается после завершения сделки, а в случае его превышения – доход признается по отдельным стадиям. Кроме того, необходимо применять требования принципов осмотрительности, соответствия, периодичности.

Таким образом, согласно **положениям параграфа 7 НСБУ 18 и условиям договора простого товарищества**, по сути **не является доходом** (при предварительной продаже билетов и перед отправкой автобуса) для автовокзала – сумма в размере 90% от стоимости проданных билетов, НДС от комиссии за предварительную продажу билетов. Для перевозчика пассажиров не является доходом комиссия за его обслуживание в размере 10% от стоимости проданных билетов, принадлежащий автовокзалу.

Например, в сентябре 2009 года SA „Gara-Auto-Sud” было продано проездных билетов на 300000 леев, в том числе предварительные продажи на междугородные и международные рейсы составили 19000 леев, из которых 10000 леев – на междугородные рейсы, 9000 леев – на международные рейсы (услуги по условию должны быть оказаны в октябре текущего года).

За предварительную продажу билетов автовокзал взыскивает комиссион 4% от стоимости билетов на международные рейсы, т.е. 360 леев ( $9000 \times 0,04$ ) и 3 лея за каждый билет, проданный на междугородные рейсы, или 480 леев ( $160 \times 3$ ), которые включаются в состав его дохода.

Таким образом, доходом автовокзала будет считаться сумма в размере 30000 леев ( $300000 \times 10\%$ ), а для перевозчика пассажиров 270000 леев ( $300000 \times 90\%$ ). Кроме того сумма 840 леев ( $360+480$ ) полученного комиссион за предварительную продажу билетов, будет признана полностью как доход автовокзала в текущем отчетном периоде – в месяце предварительной продажи. Признание автовокзалом дохода в месяце предварительной продажи проездных билетов можно обосновать тем, что услуга предварительной продажи оказана в месяце продажи – в сентябре. Указанное измерение доходов для автовокзала и для перевозчика пассажиров, на наш взгляд, обосновано положениями основополагающего допущения – начисления и принципов осмотрительности, соответствия, периодичности и непогашения.

Рассмотрим далее реализацию приведенных положений **параграфов 19 и 20 НСБУ 18 «Доход»** и указанных принципов для автовокзала и для перевозчика пассажиров.

Срок оказания услуг по перевозке пассажиров автотранспортом, согласно их особенностям, не превышает месяца. Казалось, моментом признания дохода следовало бы считать момент оказания услуг, т.е. отправки транспортного средства. В операциях продажи проездных билетов перед отправкой автобуса (в дальнейшем – **текущей продажи**) это так и есть.

Автовокзал признает свои доходы в размере комиссион, а перевозчик пассажиров – свою долю в размере 90% от стоимости проданных билетов в объеме количества обслуженных и, соответственно, выполненных рейсов по установленным маршрутам за отчетный месяц.

**При текущей продаже** билетов момент оказания услуг автовокзалом совпадает с моментом оказания услуг перевозчиком пассажиров. Да и момент признания дохода совпадает с моментом оплаты и оказания услуг.

**При предварительной продаже билетов по перевозке пассажиров в каждом отчетном месяце складывается следующая ситуация:**

- 1) в отчетном месяце может быть продолжена предварительная продажа билетов, начатая в предыдущем месяце, по которой отправка транспортного средства состоится в отчетный месяц;
- 2) предварительная продажа билетов в прошлом месяце и текущая продажа их в отчетном месяце (отправка транспортного средства – в первый день отчетного месяца);
- 3) предварительная продажа билетов, начатая в отчетном месяце, продолжение которой и отправка транспортного средства будут в следующем месяце.

**Для перевозчика пассажиров** во всех приведенных случаях однозначно остается **признанный доход в момент оказания услуг – отправки автобуса или микроавтобуса.**

В силу этого **предлагается, чтобы перевозчик пассажиров признавал и отражал стоимость предварительно проданных билетов:**

- а) в прошлом месяце, по которым перевозка пассажиров производится в отчетном месяце, и предварительное признание дохода будущих периодов;
- б) в отчетном месяце – их текущую продажу, по которой отправка транспортного средства производится в отчетном месяце, – как доход текущего месяца;
- в) в отчетном месяце, по которым перевозка пассажиров предусмотрена в следующем месяце – как текущий доход будущих периодов.

На наш взгляд, эти требования становятся основой для правильного отражения доходов у автовокзала и перевозчика пассажиров. Эти правила соответствуют положениям принципов начисления, осмотрительности, соответствия, периодичности и документального подтверждения.

Автовокзал (автостанция), хотя ни в одном нормативном документе это не указано, установил моментом оказания услуг – момент (дату) отправки транспортного средства, когда диспетчер вручает шоферу **Ведомость учета билетов для выполнения рейса** по маршруту, предусмотренному расписанием. Этот момент **предопределяет порядок признания соответствующих доходов у автовокзала.**

**В этой связи, на наш взгляд, он должен отражать:**

- 1) доход в виде комиссион за обслуживание перевозчика пассажиров от стоимости предварительно проданных билетов, в таком же порядке, как и перевозчик пассажиров (п. а, б, в);
- 2) стоимость проданных билетов за провоз багажа в размере 50% в таком же порядке, как комиссион за обслуживание перевозчика пассажиров;

3) комиссион за предварительную продажу проездных билетов – как текущий доход отчетного месяца, поскольку назначение данного комиссионa predeterminedено предварительной продажей. Услуга по предварительной продаже билетов оказана автовокзалом в момент покупки их пассажирами. Следовательно, момент поступления денег в кассу считается моментом оказания услуг по предварительной продаже. Если автовокзал установил бы моментом оказания услуг момент (дату) отправки транспортного средства, тогда в случаях предварительной продажи билетов необходимо сначала признать доходы будущих периодов, а в месяц отправки транспортного средства – текущий доход отчетного месяца;

4) НДС от комиссионa за предварительную продажу билетов, который в состав дохода не включается.

Однозначно, что **во всех приведенных случаях, как для автовокзала, так и для перевозчика пассажиров, расходы операционной деятельности (себестоимость оказанных услуг)** должны признаваться в конце месяца согласно требованиям **НСБУ 3 «Состав затрат и расходов»**.

**Таким образом, на наш взгляд, принцип периодичности при предварительной продаже билетов нарушается, так как расходы признаются в каждом отчетном месяце, а доходы – нет.**

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

Установлено, что при признании доходов и расходов автовокзалами (автостанциями) по обычным и прочим видам деятельности (таким, как услуги камеры хранения, услуги комнаты матери и ребенка, услуги бюро информации, аренда площадей, отдельных помещений, доходы от парковки АТС других предприятий, услуги санузлов) есть некоторые особенности. По вышеперечисленным услугам в регистрах синтетического и аналитического учета складывается интересная ситуация: доходы признаются по каждому их виду, а расходы – лишь общей суммой по всему автовокзалу (автостанции). Таким образом, получается, что доходы имеются по каждому виду услуг, а расходы – общие. Следовательно, принцип соответствия в данном случае явно не действует. Отчасти это как бы оправдано, так как перечисленные услуги оказываются в одном помещении, и практически невозможно определить сумму расходов, способствующих получению соответствующего вида дохода.

Другая ситуация складывается на предприятиях, осуществляющих заказные перевозки, – **в службах такси**. Исследования показали, что **таксомоторные предприятия признают текущий доход в размере планового задания шофёру, т.е. не по сданной шоферами выручке**. Это противоречит положениям **НСБУ 18 «Доход»**, так как признается незаработанный доход. Доход на этих предприятиях должен отражаться в размере фактической суммы выручки, а не плановой, т.е. по мере оказания услуг. Расходы на таксомоторных предприятиях необходимо признавать в конце месяца. Таксомоторные предприятия не проводят анализ себестоимости оказанных услуг по каждому автомобилю.

Признанные доходы и расходы должны анализироваться таксомоторными предприятиями не в целом по предприятию, а по каждой машине в отдельности. Такой анализ необходим как менеджерам, так и руководству предприятий, чего, как показал анализ, нет.

Такой же порядок признания доходов и расходов необходимо отнести и к маршрутным такси, а также и к городским автобусам.

**В городских автобусах** пассажиров обилечивают кондукторы, соответственно, и доходы признаются в момент продажи билетов, а расходы также должны признаваться в конце месяца.

Другая ситуация складывается относительно **маршрутных такси**, где должны продаваться билеты, которые в наличии есть, но этого никто не делает. Следовательно, никто не может определить реальную сумму дохода по каждому маршруту, однако она снижена примерно в 12 раз.

Считаем, что для установления порядка в решении данного вопроса, в маршрутных такси и маршрутных автобусах должны быть периодические проверки контролерами по обилечиванию пассажиров.

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 18 «Доход»**. 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 передаче легкового или грузового 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.

**При оказании экспедиционных услуг** доходы признаются 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.

Исходя из всего изложенного, можно сделать вывод о том, что в свете действующего законодательства для автотранспортных предприятий необходимо разработать нормативный документ по признанию и оценке доходов в каждом конкретном случае: для автовокзалов, для муниципального транспорта, для служб такси, для предприятий, предоставляющих экспедиционные услуги.

#### Литература:

1. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. - Москва: Аналитика-Пресс, 2000. - 224 с.
2. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. - С-Петербург: Питер, 2003. - 256 с.
3. Nedeița A. Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii: teorie și practică. - Chișinău: ASEM, 2007. - 300 p.
4. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет доходов, расходов и прибыли. - Москва: Бератор-Пресс, 2003. - 176 с.
5. Мэтьюс М., Перера М. Теория бухгалтерского учета. Учебник / Пер. с англ.; под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А. - Москва: Аудит, 1999. - 663 с.
6. Feleagă N., Ionașcu I. Tratat de contabilitate financiară, vol. II. - București: Economică, 1998. - 824 p.
7. Standarde Internaționale de Raportare Financiară inclusiv Standarde Internaționale de Contabilitate și Interpretări la 1 ianuarie 2005. - București: CECCAR, 2005. - 2422 p.
8. Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчетов, №174 от 25.12.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 1997. - Nr.88-91.
9. Национальный стандарт бухгалтерского учета 18 «Доход». №174 от 25.12.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 1997. - Nr.88-91.
10. Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. - Житомир: Рута, 2002. - 660 с.
11. Financial Accounting Standards Board. Elements of Financial Statements of Business Enterprises. SFAC 3.
12. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету: Сборник документов. - Москва: Омега-Л, 2007. - 352 с.
13. Kam V. Accounting Theory. John Wiley, 1990.
14. Rouse F. Normalisation comptable, principes et pratiques. - Paris: Ministère de la Cooperation et du Developpement, 1989.
15. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. / Пер с англ. - Москва: Финансы и статистика, 1993. - 406 с.
16. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. - Москва: Азбуковник, 1999. - 944 с.
17. Национальный стандарт бухгалтерского учета 1 «Учетная политика», №174 от 25.12.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 1997. - Nr.88-91.
18. Национальный стандарт бухгалтерского учета 5 «Представление финансовых отчетов», №174 от 25.12.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 1997. - Nr.88-91.
19. Pântea I., Pop A. Contabilitatea financiară a întreprinderii. - Cluj-Napoca: Dacia, 2004. - 414 p.
20. Ristea M., Dumitru C. Contabilitate financiară. - București: Mărgăritar, 2002. - 485 p.
21. Colasse B. Contabilitatea generală / Traducere din limba franceză. - Iași: Moldova, 1995. - 418 p.

Prezentat la 23.12.2009