

ЭКОНОМИКА

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА

2.1. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ДОХОДОВ ОПЕРАТО- РАМИ СОТОВОЙ СВЯЗИ

Баженова Е.В., аспирантка кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит» Уральского
государственного экономического университета,
руководитель группы межрегионального
бухгалтерского центра филиала
ОАО «Мобильные ТелеСистемы»

Рассматриваются отраслевые аспекты учета доходов операторами сотовой связи. Исследован гражданско-правовой понятийный аппарат, применяемый в сфере оказания услуг сотовой связи. Выявлены и проанализированы наиболее актуальные проблемы отражения в учете доходов операторов. Рассмотрены различные подходы отражения доходов в учете компаниями мобильной связи. Даны рекомендации по организации учета специфических видов доходов на основе исследования их экономической сущности.

Формирование доходов является одним из важнейших учетных процессов, происходящих на предприятии. Характерной особенностью отрасли связи является неимущественный характер продукции связи и совпадение во времени процесса производства и потребления продукции связи. Эта особенность обуславливает признание доходов в учете оператора сотовой связи в момент оказания мобильной услуги.

Оказание услуг сотовой связи осуществляется на основании договора возмездного оказания услуг. Сторонами договора возмездного оказания услуг сотовой связи в качестве исполнителя является оператор связи, в качестве заказчика – пользователь услуг связи, то есть абонент. Законом не установлено каких-либо ограничений в отношении участников договора, поэтому сторонами договора могут выступать как физические, так и юридические лица. Заключив договор с оператором сотовой связи, абонент получает персональный лицевой счет, на который зачисляются платежи абонента, внесенные по договору, с последующим их использованием для оплаты услуг связи по мере их потребления. Таким образом, лицевой счет абонента – это аналитический счет в биллинговой системе, служащий для аккумулирования информации по расчетам с каждым абонентом компании.

В учете оператора сотовой связи должно быть сочетание внутренних и внешних признаков. В качестве внутреннего признака выступает вид оказываемой мобильной услуги и ее тариф, внешним признаком является номер лицевого счета абонента. Таким образом, биллинговая система является важной учетной составляющей, характерной именно для отрасли сотовой связи, через призму которой следует изучать проблемы учета оператора.

На основании сгенерированных в биллинговой системе отчетов о начислениях по оказанным услугам со-

товой связи бухгалтерская служба оператора формирует в бухгалтерской программе итоговые проводки по начислению доходов на счете 90. Доходы от продажи услуг связи признаются в момент выставления счетов абонентам в биллинговой системе.

Отражение в учете начисления доходов операторами сотовой связи производится следующим образом:

- Дебет 62 Кредит 90 1 – отражена выручка по оказанным услугам связи за текущий месяц (выписан акт оказания услуг);
- Дебет 90 3 Кредит 68 – отражен НДС по оказанным услугам за текущий месяц согласно учетной политике компании в целях налогообложения (выписан счет-фактура);
- сопоставлением совокупного дебетового оборота и кредитового оборота по субсчетам 90 счета определен финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Дебет 90 9 Кредит 99 – финансовый результат от продаж за отчетный месяц – списан на счет «Прибыли и убытки».

Рассмотрим отдельные операции по отражению доходов в бухгалтерском учете оператора сотовой связи.

В целях обеспечения технологического процесса по предоставлению услуг сотовой связи у операторов возникает необходимость распространения среди своих абонентов соответствующего оборудования, SIM-карт. Такое распространение ввиду экономической целесообразности осуществляется посредством реализации данного оборудования с обязательным заключением договора на оказание услуг связи.

Поскольку указанное оборудование, ввиду его технических характеристик, пригодно для использования исключительно в целях технологического обеспечения исполнения условий договоров на оказание услуг связи, заключаемых компанией со своими абонентами, реализация оператором SIM-карт через розничную сеть является одним из способов извлечения доходов от осуществления деятельности в сфере предоставления услуг и является неотделимым элементом деятельности по оказанию услуг сотовой связи.

Доходы от передачи абоненту SIM-карты являются разовыми доходами при подключении абонента к сети связи оператора. Отражение операций по подключению абонентов в бухгалтерском учете оператора связи зависят от того, является подключение первоначальным или производится замена SIM-карты.

Если подключение является первоначальным, то, как правило, операторы выдают SIM-карту бесплатно. Выдача SIM-карты сопровождается предоставлением абоненту на период действия договора по оказанию услуг сотовой связи индивидуального телефонного номера с подключением абонента к сети.

Замена SIM-карты производится в случае утери или порчи абонентом первоначально переданной ему SIM-карты. Эту услугу операторы оказывают платно. Бухгалтерские проводки, по мнению автора, при повторной выдаче можно оформить следующие:

- Дебет 62 Кредит 90 1 – отражена выручка по выдаче SIM-карты;
- Дебет 90 3 Кредит 68 – отражен НДС по оказанным услугам за текущий месяц согласно учетной политике компании в целях налогообложения.

Следующим важным вопросом отражения доходов в учете оператора сотовой связи, который, по мнению автора, следует рассмотреть, является предоставление скидок.

Многие компании предлагают специальные временные или срочные маркетинговые акции в зависимости от конкурентной ситуации на рынке услуг связи, возможностей и целей компании. Оператором могут предоставляться скидки различной величины, скидки на определенные виды вызовов, скидки на разговоры в зависимости от дней недели, в который осуществляется разговор, времени суток соединения, вида сети вызываемого абонента и так далее. Предоставляемые оператором скидки имеют большое значение для повышения конкурентоспособности компании связи на рынке мобильных услуг.

По существу любая скидка – это уменьшение продавцом при определенных условиях заявленной ранее цены на услугу. В связи с этим у многих авторов возникает основной вопрос: не получится ли, что из-за скидки часть услуг покупатель получит бесплатно?

Следовательно, особое внимание следует уделить правильному оформлению скидки. Прежде всего нужно уделить внимание договору. Его надо оформить так, чтобы после применения скидки договорной ценой товара признавалась именно новая цена с учетом скидки. Тогда никакой безвозмездной передачи товара не будет.

Поэтому скидка, влияющая на формирование тарифа, должна быть отражена непосредственно в договоре или тарифном плане оператора сотовой связи. Это условие, по мнению автора, можно сразу включить в текст, а можно и оформить дополнительным соглашением. Если же договор заключается путем обмена документами, то условие о скидках также может быть согласовано в переписке. Главное – чтобы из корреспонденции явно следовали условия скидки и согласие сторон на ее применение.

Формулировать условия скидки можно абсолютно свободно. Ведь все условия договора стороны могут определять по своему усмотрению (п. 4 ст. 421 ГК РФ). Это в полной мере относится и к тарифу на услуги сотовой связи. Так что какой размер тарифа стороны впишут в договор, по такой абонент и будет платить за оказываемые услуги. При этом никаких ограничений на предоставление скидок в гражданском законодательстве нет.

Самая распространенная категория скидок – скидки, вызванные маркетинговой политикой организации, в том числе при продвижении на рынки новых услуг, не имеющих аналогов. К таким скидкам обычно относятся индивидуальные, накопительные, бонусные, скидки за досрочную оплату услуг и др. Объединяет их то, что предоставляются они с целью завоевания позиций на рынке, а также привлечения новых клиентов, что особенно актуально в настоящее время для операторов сотовой связи.

Такие скидки необходимо закрепить двумя документами: маркетинговой политикой и приказом руководителя. В документе под названием «Маркетинговая политика организации» надо перечислить все виды скидок, которые компания планирует применять в течение года. Вся его суть должна быть направлена на привлечение клиентов путем предоставления им на правах рекламных акций наиболее выгодных условий сделок. Желательно также, чтобы организация обосновала размер применяемых цен или скидок (исходя из продолжительности разговора, сроков договора, условий оплаты и иных факторов).

Маркетинговая политика утверждается руководителем организации, как правило, в начале года. А для придания этому документу большего веса его можно сделать составной частью учетной политики.

В случае, если скидка предоставлена в момент реализации услуги, то выручку, согласно п.6.5 ПБУ 9/99, в бухгалтерском учете следует отразить сразу же с учетом суммы скидки. Исчисляя НДС, необходимо учесть все изменения выручки, то есть в этом случае НДС начисляется исходя из продажной цены товара, уменьшенной на сумму скидки.

В бухгалтерском учете продавца делаются следующие записи:

- Дебет 62 Кредит 90 1 – отражена выручка от продажи с учетом скидки;
- Дебет 90 3 Кредит 68 – начислен НДС с выручки.

Далее рассмотрим актуальный для операторов сотовой связи в настоящее время вопрос о порядке отражения в учете тарифных договоров, выраженных в условных единицах.

Многие компании мобильной связи реализуют услуги связи по тарифам, выраженным в условных единицах. Такое положение закрепляется тарифной политикой оператора. В таком случае при отражении в учете доходов у операторов возникают курсовые разницы. Для дальнейшего исследования необходимо рассмотреть понятие «курсовая разница».

Пунктом 1 ст. 140 Гражданского кодекса РФ устанавливается официальная денежная единица России – рубль, то есть именно эта денежная единица является законным средством платежа, поэтому все наличные и безналичные платежи на территории России должны осуществляться в рублях, кроме случаев, специально установленных законодательством.

Несмотря на то что денежные расчеты между российскими организациями осуществляются в рублях, гражданским законодательством предусмотрена возможность устанавливать цену в договоре в иностранной валюте или в условных денежных единицах, пересчитываемых в рубли в согласованный сторонами срок. Так, согласно п. 2 ст. 317 ГК РФ в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах. При этом обязательство, выраженное в иностранной валюте или условных денежных единицах, подлежит пересчету в рубли на определенный день, установленный договором, в соответствии с действующим на эту дату курсом.

В большинстве случаев при заключении договора стороны устанавливают следующие даты пересчета его цены в рублевом эквиваленте:

- исходя из курса иностранной валюты (условной денежной единицы) на день оплаты покупателем услуг;
- исходя из курса иностранной валюты (условной денежной единицы) на день оказания услуги.

При этом не исключается, что стороны договорятся и об иной дате, по состоянию на которую будет определяться окончательное рублевое выражение цены договора (например, в какой-либо фиксированный день).

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», отражается курсовая разница, возникающая по операциям по полному или частично погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выра-

женной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была переучтена в последний раз.

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы по мере ее принятия к бухгалтерскому учету. В учете операторов сотовой связи формирование курсовых разниц отражается проводками:

- Дебет 62 Кредит 91 – увеличена сумма выручки на величину курсовых разниц;
- Дебет 62 Кредит 91 – «сторно» уменьшена сумма выручки на величину курсовых разниц.

Использование условных единиц в расчетах, курс которых зависит от курса валют иностранных государств либо от внутреннего курса компании, является специфической особенностью договоров на оказание услуг сотовой связи. Однако, согласно действующему гражданскому законодательству, все наличные и безналичные платежи на территории России должны осуществляться в рублях. В целях приведения в соответствие бухгалтерского учета доходов компаний сотовой связи к международным стандартам и действующему российскому законодательству, а также в целях оптимизации учета операторов автор рекомендует использовать в договорных отношениях и при составлении отчетных документов в качестве расчетной единицы российский рубль. Это, в свою очередь, упростило восприятие абонентами тарифных планов операторов и выставляемых оператором отчетных документов.

Следующий учетный вопрос, который следует рассмотреть, касается порядка отражения в учете оператора сотовой связи доходов от роуминга.

Каждый пользователь сотового телефона знаком со словом «роуминг». Так называется услуга, оказываемая абоненту сотовой сети. Состоит она в том, что абонент одного оператора связи пользуется услугами сотовой связи в зоне действия другого оператора той же сети.

Роуминг (от англ. *roaming* – скитаться, путешествовать) – это возможность получать услуги связи в чужой сети, расположенной в другом регионе страны или мира. Главные условия роуминга состоят в том, чтобы в обеих сетях операторов использовался единый стандарт связи и между ними были подписаны соответствующие соглашения. Сегодня наибольшим распространением в мире, а следовательно, и самым широким роумингом обладает стандарт GSM. Все операторы сотовой связи стран Европейского союза пользуются общей сетью GSM.

В конце месяца в биллинговой системе оператора производится формирование отчетов о произведенных начислениях по оказанным услугам клиентам, являющимся абонентами других компаний связи. Сгенерированная таким образом информация является основанием для отражения в учете оператора сумм дохода по роумингу, а также для предъявления оператором документов другим компаниям связи на основании заключенных договоров о международном, национальном, внутрисетевом роуминге.

Для обеспечения обмена роуминговой информацией между компаниями-операторами приняты специальные международные биллинговые стандарты. Биллинговый стандарт – это спецификация, определяющая структуру файлов для обмена биллинговой информа-

цией. В настоящее время существуют три основных международных стандартных формата записей о роуминге. Это стандарты CIBIR, TAP и комбинация стандартов ANSI124 и NSDP B&S. Стандарт TAP был разработан специально для обмена биллинговой информацией компаний-операторов стандарта GSM [2].

Расшифровка начислений за период представляет собой перечень пронумерованных TAP-файлов с указанием суммы расходов. Количество TAP-файлов за месяц соответствует количеству дней месяца.

Согласно п. 2 ст. 70 Федерального закона «О связи» № 126-ФЗ от 07.07.03 г. порядок расчетов между операторами международной электросвязи устанавливается на основе международных эксплуатационных соглашений и с учетом рекомендаций международных организаций электросвязи, участником которых является Российская Федерация.

Все организации, оказывающие услуги международной электросвязи иностранным организациям, обязаны учитывать положения Регламента международной электросвязи, принятого Всемирной административной конференцией по телефонии и телеграфии в г. Мельбурне 09.12.1988. Регламент международной электросвязи – один из основных документов Международного союза электросвязи.

Устав Международного союза электросвязи ратифицирован Российской Федерацией Федеральным законом от 30.03.1995 №37-ФЗ. Поскольку ст. 54 Устава предусматривает, что его ратификация означает также согласие соблюдать административные регламенты, принятые на компетентных всемирных конференциях, предшествующих дате подписания Устава и Конвенции, то данный Регламент, являющийся составной частью Устава Международного союза электросвязи, имеет силу международного договора Российской Федерации, а следовательно, является составной частью ее правовой системы.

В связи с вышеизложенным Регламент международной электросвязи является обязательным для применения на территории Российской Федерации.

Роуминговые суммы как у российских, так и у иностранных роумеров выражаются в универсальной валюте, в соответствии с рекомендациями Международного союза электросвязи.

Наиболее известной международной расчетной единицей является единица специального права заимствования (сокращенно – СПЗ или SDR (Special drawing rights)), определенная Международным валютным фондом [1].

Счета за международные услуги связи, выставляемые расчетной организацией, пересчитываются в доллары США по текущему курсу доллара США к SDR. Для универсальности расчетов между операторами курс фиксируется на определенное число месяца, предыдущего расчетному периоду.

Доходы по роумингу находят отражение в учете операторов следующими бухгалтерскими проводками:

- Дебет 62 Кредит 90 1 – отражена выручка от роуминговых доходов;
- Дебет 90 3 Кредит 68 – начислен НДС с выручки.

В результате проведенного исследования выявлено, что операторами сотовой связи используются различные порядки отражения доходов от оказания услуг мобильной связи. Выявленная проблема различия подходов отражения операторами сотовой связи доходов,

возникающих от оказания услуг мобильной связи, является следствием отсутствия в настоящее время утвержденных методических рекомендаций по порядку признания выручки от оказания услуг в учете для отрасли сотовой связи. Данный факт и вызывает затруднение в единообразном отражении в бухгалтерском учете операторов мобильной связи доходов от предоставления услуг связи.

Автор исследования считает одной из основных задач в современных экономических условиях разработку и утверждение на государственном уровне рекомендаций по порядку признания выручки в учете компаниями мобильной связи для регламентации подходов к отражению как в соответствии с требованиями национальных положений по бухгалтерскому учету, так и в соответствии с положениями международных стандартов.

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) (ред. от 05.02.2007).
2. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное Приказом Минфина РФ от № 154н от 27.11.2006.
3. ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное Приказом Минфина РФ № 32н от 06.05.1999.
4. Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону «О валютном регулировании и валютном контроле» (постатейный). – М.: Юстицинформ, 2004. – 240 с.
5. Закиров З.Г. и др. Сотовая связь стандарта GSM. Современное состояние, переход к сетям третьего поколения. / З.Г. Закиров, А.Ф. Надеев, Р.Р. Файзуллин. – М.: Экотрендз, 2004. – 264 с.
6. Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету. / Отв. ред. Бакаев А.С. – 2-е изд. – М.: Юрайт-Издат, 2005. – 420 с.
7. Комментарий к таможенному кодексу Российской Федерации (постатейный). / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: Проспект, 2004. – 1056 с.

Баженова Елена Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Отрасль сотовой связи является в настоящее время одной из наиболее быстроразвивающихся и высокотехнологических отраслей. Актуальность темы статьи обусловлена высокими темпами развития рынка услуг мобильной связи, значительным экономическим потенциалом отрасли сотовой связи, а также отсутствием методологической базы для корректной организации учета в компаниях сотовой связи.

Основной целью исследования является выявление и анализ специфических инновационных процессов в отрасли сотовой связи, разработка и обоснование базовых принципов отражения основных специфических транзакций операторами при осуществлении деятельности по оказанию услуг сотовой связи.

Научная новизна основных положений диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке вариантов методологического и практического решения проблем ведения бухгалтерского учета доходов на предприятиях, оказывающих услуги сотовой связи.

В статье отражены следующие основные научные результаты:

- исследован гражданско-правовой понятийный аппарат, применяемый в сфере оказания услуг сотовой связи для целей отражения в учете доходов компаний связи;
- исследован и обобщен сложившийся в отрасли опыт по порядку отражения сотовыми операторами в учете хозяйственных операций, связанных с деятельностью по оказанию услуг;
- на основе исследования экономической сущности доходов, получаемых операторами связи, даны рекомендации по их отражению в бухгалтерском учете компаний;
- разработаны принципы совершенствования системы учета доходов операторами связи в процессе осуществления деятельности по оказанию сотовых услуг.

Статья рекомендуется к публикации в издании «Аудит и финансовый анализ».

Коновалова И.Р., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Уральского государственного экономического университета

2. THEORY OF ACCOUNTING AND AUDIT

2.1. BRANCH SPECIFIC NATURES OF ACCOUNTING REVENUES BY COMPANIES OF MOBILE NETWORK

E.V. Bazhenova, Post-graduate Student of Chair «Book keeping and audit» the Ural State Economic University, the head of group of the inter-regional Accounting Centre of Branch Open Society «Mobile Telesystems»

In the paper some branch aspects of accounting revenues by companies of mobile network are analyzed. Researched civic-law notions, that applying at the telecommunication area. Exposed and analyzed the most topical problem of accounting revenues by companies. Examined different approaches of accounting revenues by companies mobile network. The author gives recommendations for system of accounting specific aspects of revenues on the basis of they economic essence.