



Тюрин Антон Андреевич

студент

Голощапова Людмила Вячеславовна

Канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет  
экономики, статистики и информатики»  
г. Москва

## **РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ЗАДЕЙСТВОВАННЫХ АКТИВОВ (НА ПРИМЕРЕ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ ОТРАСЛИ)**

*Аннотация: статья посвящена проблеме отечественного ведения раздельного бухгалтерского учета на предприятии. Взяв в качестве примера телекоммуникационную отрасль, которая весьма характерно отражает необходимость раздельного учета, авторы попытались дать наглядные рекомендации по ведению учета на предприятии, основываясь, в первую очередь, на законодательстве РФ и официальных нормативных документах.*

*Ключевые слова:* доходы, учет доходов, раздельный учет, бухгалтерский учет, телекоммуникационная отрасль, предприятие, законодательство.

В настоящее время можно утверждать, что отечественное законодательство и ПБУ в отдельных ситуациях вынуждают предприятие осуществлять раздельный учет хозяйственных операций. Если переходить от общего к частному, то особенности сферы телекоммуникаций обуславливают проведение раздельного учета в ряде случаев, таких как ограничение монополизации телекоммуникационной сферы; определение политики тарифов и цен; установление объема расходов на возмещение и др.

Раздельный учет в текущий момент обладает существенной практической значимостью в стремительно развивающихся сферах, в которых можно наблюдать структурные подвижки.

Раздельный бухгалтерский учет означает дифференциацию при учете доходов и расходов, производных от деятельности телекоммуникационного предприятия, и тех активов, которые непосредственно относятся к различным видам деятельности компании. Вместе с тем, необходимо учитывать, что раздельный учет подразумевает в себе пошаговое отнесение к конкретному роду деятельности даже тех объектов учета, которые трудно или подчас невозможно определенно отнести к тому или иному роду хозяйственной деятельности. Исходя из вышесказанного, можно отметить, что раздельный учет содержит как систематичный, так и пошаговый (поэтапный) подход в разделении расходов, доходов и задействованных активов между объектами и услугами вертикально интегрированной организации.

Первостепенное значение раздельного учета заключается в представлении определенных бизнес-процессов так, чтобы каждый из них мог представлять собой обособленную деятельность, с целью продемонстрировать, что расходы базируются на затратах, прозрачных и недискриминационных. Обращаясь к определению, можно сказать, что расходы – это не что иное, как снижение экономических выгод в течение определенного отчетного периода, происходящее в форме оттока, или истощения активов, или увеличения обязательств, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала, которое ведет к уменьшению капитала. Следовательно, расходами являются те затраты, которые не приводят к образованию оборотного или внеоборотного актива, а также списание оборотного актива, не связанное с его производственным потреблением, или списание внеоборотного актива по любым причинам[3].

Применение новейших подходов управления затратами помогает предприятию добиться прочного превосходства над конкурирующими фирмами и, как результат, хороших рыночных и финансовых результатов [10, с. 161]. Если руководство фирмы приняло решение, о необходимости введения раздельного учета, то это потребует разработки определенной учетной политики. Как известно, предприятие вправе осуществлять собственную учетную политику, ос-

новывая на специфики отрасли, в которой она осуществляет деятельность и рекомендациями, которые учитывают специфику предприятий телекоммуникационных систем [4].

Ведение раздельного учета очень характерно для предприятий телекоммуникационной сферы. Она относится к тем отраслям, для которых по ряду исторических и объективных причин характерно создание естественных монополий, компаний-операторов, занимающих существенное положение на рынке, а также универсальных операторов.

Если обратиться к законодательству РФ, то увидим, что к существенным могут относиться те операторы связи, которые обладают, (в том числе вместе с аффилированными лицами), в географически определенной зоне нумерации не менее чем 25% монтированной емкости либо обладающие способами осуществлять пропуск не менее чем 25% процентов трафика [6]. Иными словами, существенность подразумевает, что оператор способен в одиночку или вместе с аффилированными лицами проявлять существенное влияние на рынок отрасли связи. В западных странах критерии существенности в общем очень близки, главные различия заключаются в том, на операторов какого вида может распространяться само понятие существенности. Этими операторами могут быть:

- операторы фиксированной связи;
- операторов подвижной (сотовой) связи;
- операторы универсальных услуг связи;
- виртуальные операторы сотовой связи;
- интернет-провайдеры.

Если говорить о нашей стране, то в текущий момент в законодательстве говорится только об операторах фиксированной связи.

Рассмотрим понятие универсального оператора связи. Им являются операторы, которые предоставляют услуги универсальной связи, заключающиеся в гарантированном и постоянном доступе к базовому набору услуг связи для всех людей на территории государства. Являясь социально значимыми, универсальные услуги связи зачастую финансируются за счет бюджетных средств. В нашей

стране для финансирования такого рода услуг был организован резерв универсальных услуг, в который операторы универсального обслуживания отчисляют 1,2% своей годовой выручки [1].

Особенность естественных монополий, компаний-операторов, занимающих существенное положение на рынке, и универсальных операторов приводит к тому, что им необходимо регулирование со стороны надзорных органов. Само регулирование данной сферы отрасли осуществляется Министерством коммуникаций и связи РФ, а также соответствующими ведомствами и подведомственными организациями. В том числе регулирование связано с обязательством вышеупомянутых видов операторов вести раздельный учет доходов и расходов [5]. В телекоммуникационной отрасли раздельный учет представляет систему сбора и обобщения информации о доходах, затратах и задействованных активах раздельно по каждому виду деятельности, оказываемым регулируемым и нерегулируемым телекоммуникационным услугам и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи. Раздельный учет поддерживает конкурентную среду организаций, работающих в телекоммуникационной отрасли, следующим образом [12, с. 44].

1. Публикация прозрачной отчетности позволяет другим оператором увидеть взаимосвязь доходов и издержек данного оператора.
2. Финансовая отчетность демонстрирует, что услуги межоператорского взаимодействия предоставляются на одинаково честных условиях вне зависимости от того, кто является покупателем.
3. Публикация детализированного отчета о расходах и доходах, показывающая средние издержки на товары и услуги, предоставляемые существенным оператором, повысит уверенность конкурентов в отсутствии кросс-субсидирования, нарушающего конкуренцию.

Для органов, регулирующих телекоммуникационную отрасль, важно ведение раздельного учета оператором связи со следующими условиями [5]:

*Условие 1.* Исчисление точной себестоимости и на ее базе – обоснование тарифов на регулируемые услуги общедоступной электросвязи, цен на услуги

присоединения и услуги по пропуску трафика. Основные подходы к регулированию тарифов на услуги общедоступной электросвязи закреплены в Постановлении Правительства РФ от 24 октября 2005 г. №637 «О государственном регулировании тарифов на услуги общедоступной электросвязи и общедоступной почтовой связи» (ред. от 9 апреля 2014 г.). Согласно определениям «услуга присоединения – деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи в организации взаимодействия сетей электросвязи, при котором становятся возможными установление соединения и передача информации между пользователями взаимодействующих сетей электросвязи», а «услуга по пропуску трафика – деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи в пропуске трафика между взаимодействующими сетями электросвязи». Таким образом, присоединение и пропуск трафика являются ключевыми услугами в межоператорском взаимодействии, обеспечивающими целостность всей системы связи и возможность для абонента осуществить звонок со своего номера на любой другой. Значимость этих услуг связана с необходимостью обеспечить для органов, регулирующих отрасль телекоммуникаций, доступные цены на вышеуказанные услуги.

*Условие 2.* Обоснование размера компенсационной надбавки на услуги местного, а также зонового инициирования вызова.

*Условие 3.* Обоснование размера возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи.

Таким образом, наличие детализированной информации, построенной по принципу раздельного учета, важно как для аудитора, для предоставления своего мнения относительно отчетности, необходимой органам, регулирующим отрасль телекоммуникаций, для исключения ситуации нарушения конкуренции, так и для самого регулирующего органа, для расчета расходов из резерва универсального обслуживания и планирования дальнейшей программы оказания универсальных услуг связи. Однако при разработке правил ведения раздельного учета регулирующий орган должен руководствоваться принципом целесообразности

сбора той или иной информации с тем, чтобы избежать ненужного дублирования информации или чрезвычайной финансовой нагрузки на оператора [11, с. 6].

Кроме того, раздельный учет может использоваться самой компанией-оператором для повышения эффективности своей деятельности, так как он дает возможность при необходимости осуществлять исследование структуры затрат в разрезе:

- структурных подразделений;
- ресурсов;
- бизнес-процессов;
- элементов сети;
- элементов услуг.

Преимущество в конкурентной борьбе получают те компании, которые обладают своевременной информацией, позволяющей определить факторы, влияющие на затраты и доходы предприятия, а также вклад в корпоративный успех отдельных бизнес-процессов [9, с. 11].

Круг пользователей информации, полученной в результате ведения раздельного учета, не ограничивается только органами, регулирующими телекоммуникационную отрасль, операторами-конкурентами и оператором, ведущим раздельный учет, но также включает в себя другие регулирующие органы, потребителей, финансовую и медиаобщественность. Поэтому при предоставлении информации раздельного учета целесообразно придерживаться привычных форм отчетности, что позволит многим пользователям легче ориентироваться и сравнивать отдельные бизнес-процессы с аналогичными в других компаниях.

Основной принцип распределения объектов учета заключается в том, что каждый доход, расход и элемент задействованных активов, попадающие в отчетность, распределяются на объекты калькулирования, каждый из которых представляет собой отдельный бизнес-процесс, определенный в соответствии с раздельным учетом.

К информации раздельного учета применимы все классические принципы, относящиеся к стандартной финансовой отчетности: консерватизм, понятность, существенность, преемственность и сопоставимость, достоверность.

*Консерватизм* (Conservatism): в ситуации неопределенности изменения финансовых показателей в отчетности должны содержать наиболее реальные цифры. Компании должны стремиться предвидеть все расходы и не сообщать о доходах без тщательного обоснования. Умышленное искажение информации запрещено.

*Понятность* (Understandability): информация в отчетности должна быть изложена на таком уровне, чтобы ее мог воспринять пользователь со средним уровнем понимания проблем бизнеса.

*Существенность* (Relevance): отчет должен содержать информацию, являющуюся существенной для принятия решений и ориентированную на пользователей.

*Преемственность и сопоставимость* (Consistency): в отчетности должны быть использованы сопоставимые методы финансовых расчетов для обеспечения сравнения учетных данных за различные периоды времени и с различными компаниями-операторами.

*Достоверность* (Reliability): предоставляемая информация должна быть полной и достоверной, не содержать существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражать хозяйственную деятельность. Чтобы быть достоверной, информация должна удовлетворять следующим характеристикам:

- правдивость (faithful representation);
- преобладание экономического содержания информации над юридической формой (substance over form);
- нейтральность (neutrality), то есть информация не должна содержать пристрастных оценок или предоставляться выборочно с целью достижения определенного результата;
- полнота информации (completeness).

Следует отметить, что в российской учетной практике достоверность означает соответствие законодательным нормам; в то же время довольно широко распространено урегулирование споров в арбитражном суде. А это означает, что, как бы эффективно ни был организован учетный процесс, он не может вырабатывать абсолютно достоверную информацию [8, с. 29].

При установлении методики ведения раздельного учета необходимо, чтобы показатели отчетов, построенных по принципу раздельного учета, наглядно раскрывали финансовую позицию и взаимосвязанность производимых продуктов и оказываемых услуг, а также не вызывали проблем с аудитом. Задача органов, регулирующих телекоммуникационную отрасль, в данной ситуации заключается в создании для оператора связи методических рекомендаций по сбору и обработке учетной информации, а также в формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности с учетом отраслевой специфики. Важно, чтобы эти отраслевые методические рекомендации были опубликованы в общедоступных источниках за определенный срок до того, как будут введены нормативные требования по ведению раздельного учета, так как сам процесс ведения раздельного учета является хотя и исключительно важным, но затратным и трудоемким.

Методологии ведения раздельного учета должны регулярно пересматриваться и улучшаться для того, чтобы, например, задействовать меняющиеся технологии при исчислении базы распределения. Однако следует учитывать, что, приведет либо нет использование того или иного метода распределения к более точному расчету себестоимости, может быть определено лишь по сравнению с некоторыми эталонными показателями, которых на сегодняшний день не существует [7, с. 42].

При ведении раздельного учета используются следующие объекты:

- ресурсы;
- бизнес-процессы;
- элементы сети;
- элементы услуг;
- услуги.

Ресурсы – это совокупность средств, используемых для оказания услуг связи. Ресурс является причиной возникновения затрат, связанных с содержанием этих ресурсов, и подразделяется на следующие основные группы: материалы, трудовые ресурсы, основные средства и нематериальные активы.

Бизнес-процесс – это последовательность определенных действий или операций с определенной целью в ходе деятельности оператора связи. Для целей раздельного учета различают следующие виды бизнес-процессов:

- основные бизнес-процессы;
- совместные бизнес-процессы;
- вспомогательные бизнес-процессы.

Приказ Мининформсвязи России от 2 мая 2006 г. №54 «Об утверждении Порядка ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи» определяет следующее.

1. Основные производственные процессы – процессы, связанные с оказанием услуг связи, в том числе:

а) процессы, непосредственно связанные с оказанием услуг связи, в том числе услуг присоединения и услуг по пропуску трафика (например, услуга присоединения на местном уровне присоединения или мониторинг качества обслуживания абонентов);

б) процессы, связанные с эксплуатацией средств связи и линий связи (например, текущий и капитальный ремонт оборудования или измерение нагрузки сети).

2. Вспомогательные производственные процессы – процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и опосредованно связанные с оказанием услуг связи (например, охрана и уборка зданий и сооружений, техническое обслуживание транспортных средств).

3. Совместные производственные процессы – процессы, необходимые для осуществления основных производственных процессов, но по ним невозможно вычислить базу распределения на основе натуральных показателей (например,

работа с инвесторами и учредителями или управление и заключение договоров с поставщиками) [5].

Элементы сети – группы средств и сооружений связи, используемые в отношении оператора связи для оказания услуг связи, объединенных для оценки и последующего распределения их стоимости и связанных с ними операционных затрат на различные услуги связи.

Элементы услуг – составляющие услуги связи (стоимости отдельных частей услуг), сочетание которых в различных комбинациях позволяет создать различные услуги связи.

Согласно Федеральному закону от 7 июля 2003 г. №126-ФЗ «О связи» под услугами связи понимается деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений [1].

При ведении раздельного учета распределение дохода, как правило, не составляет особого труда, так как доход напрямую относится к услугам связи, его создавшим.

Распределение затрат является более трудоемким процессом, чем распределение доходов, и осуществляется в несколько этапов. Все затраты группируются по трем видам: затраты, которые можно отнести на услуги, на бизнес-процессы и на ресурсы.

Затраты на услуги напрямую связаны с элементами услуг. Распределение отдельных затрат на элементы услуг не представляет сложности, если есть уверенность, что какие-либо затраты связаны непосредственно и исключительно с определенными элементами услуг. Элементами услуг, например, являются:

- элементы услуг для обеспечения доступа к услугам связи;
- элементы услуг для обеспечения предоставления в пользование каналов и линий связи;
- дополнительные элементы услуг.

Затраты, возникающие в ходе бизнес-процессов, будут переноситься соответственно на основные бизнес-процессы, вспомогательные и совместные. Бизнес-процессы могут включать следующие процессы:

- управление предприятием (совместный процесс);
- управление сетью и элементами сети (основной процесс);
- поддержка основных операций (вспомогательный процесс);
- управление услугами (основной процесс).

К типичным ресурсам для оператора отрасли связи могут быть отнесены:

- персонал;
- производственное вспомогательное оборудование;
- прочие основные средства;
- транспортные средства;
- вычислительная и организационная техника;
- здания;
- нематериальные активы;
- прочие машины и оборудование;
- сооружения;
- передаточные устройства;
- оборудование связи.

Таким образом, будут выделяться затраты, связанные с вышеперечисленными ресурсами.

В своей статье мы рассмотрели такой вопрос ведения бухгалтерского учета, как раздельный учет доходов на предприятиях телекоммуникационной сферы. В заключение стоит отметить, что, хотя ведение раздельного учета является крайне трудоемким и дорогим процессом, предъявляемое к нему требование со стороны органов, регулирующих телекоммуникационную отрасль, в отношении определенных видов операторов является во многом обоснованным и целесообразным.

### ***Список литературы***

1. Федеральный закон от 7 июля 2003 г. №126-ФЗ «О связи» (ред. от 21 июля 2014 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 1 августа 2014 г.).

2. Постановление Правительства РФ от 24 октября 2005 г. №637 «О государственном регулировании тарифов на услуги общедоступной электросвязи и общедоступной почтовой связи» (ред. от 9 апреля 2014 г.).

3. Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (ред. от 27 апреля 2012 г.).

4. Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (ред. от 24 декабря 2010 г.).

5. Приказ Мининформсвязи России от 2 мая 2006 г. №54 «Об утверждении Порядка ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи» (ред. от 10 апреля 2014 г.).

6. Приказ Мининформсвязи России от 19 мая 2005 г. №55 «Об утверждении Положения о ведении реестра операторов, занимающих существенное положение в сети связи общего пользования».

7. Воронова Е.Ю. Институциональные основы управлеченческого учета (теория, методология, практика): Монография. – М.: Изд-во МГОУ, 2011. – 358 с.

8. Воронова Е.Ю. Неоинституциональный анализ учетного процесса: Монография. – М.: МГИМО-Университет, 2010. – 230 с.

9. Воронова Е.Ю. Учет затрат: функциональный и традиционный подходы // Аудитор. – 2007. – №12. – С. 11–14.

10. Улина Г.В. Экономический анализ стоимостной цепочки функций предприятия / Г.В. Улина, Д.С. Улин // Роль и значение учетно-статистической информации в экономическом анализе: Сб. науч. статей / Под ред. Н.Е. Григорук, О.Б. Лихачева. – М.: МГИМО-Университет, 2012. – 220 с.

11. IRG, Principles of implementation and best practice regarding accounting separation and cost accounting as decided by Independent Regulators Group. – November 2002. – 268 p.

12. ITU Cost Accounting Toolkit. ITU. – May 2010. – 526 p.