

ный весь франчайзинговых затрат в общем объеме расходов франчайзингового предприятия. Данная информация определяется путем соотношения сумм затрат, отраженных по дебиту счета 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализации» в корреспонденции с кредитом счета 24 «Франчайзинговые затраты», к общей сумме затрат, сформированных по дебиту счета 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализации».

4. Объем и состав задолженности перед предприятием франчайзером по единовременным и текущим платежам и прочая задолженность, отражаемая по счету 76-8 «Расчеты с франчайзером». Целесообразно также указать период возникновения данной задолженности: долгосрочная либо краткосрочная.

Таким образом, раскрытие предлагаемой информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности записке к отчетности, сформированной на основании методик учета франчайзинговой деятельности, позволит предприятиям, осуществляющим франчайзинговую деятельность, получить информационную базу для экономического анализа и объективные данные для принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга как способа коммерциализации интеллектуальной собственности и вовлечения ее в хозяйственный оборот.

ЛИТЕРАТУРА

1. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 456 с.
2. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности : постановления Министерства финансов Республики Беларусь, 31 октября 2011, № 111.

ОТРАСЛЕВЫЕ АСПЕКТЫ ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ УСЛУГ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИИ

*Г.М. Бэдику, канд. экон. наук
Экономическая Академия, Молдова*

В настоящее время одной из областей стремительно развивающегося бизнеса в Молдове, является телекоммуникационный сектор (*фиксированная телефонная связь, мобильная телефонная связь, передача данных и доступ в Интернет, сектор вещания и ретрансляции аудиовизуальных программ*) [1].

Многофункциональное назначение бухгалтерского учета применительно к данному сектору приводит к необходимости организации информации, исходя из значимости стратегического позиционирования в условиях острой конкурентной борьбы на рынке услуг телекоммуникации и существенного присутствия иностранных инвестиций в капитале телекоммуникационных операторов (*предприятий*).

Телекоммуникационный сектор развивается высокими темпами и обеспечивает очень широкий спектр комбинированных услуг, как физическим, так и юридическим лицами, при этом эволюция бухгалтерских стандартов идет гораздо медленнее. На основании проведенного исследования выявлено, что номенклатура оказываемых услуг разнообразна, фактическое количество услуг в биллинговой системе (*технологическая платформа, позволяющая автоматически осуществлять подсчет трафика по видам предоставляемых услуг: интернет, телефония*) предприятия может достигать более тысячи позиций. В результате, появляются все новые аспекты учета, не нашедшие должного урегулирования как в МСФО, так и в НСБУ (*Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета*). Для решения возникающих в связи с этим учетных вопросов бухгалтерам приходится использовать профессиональное суждение. Корректная организация учета новых аспектов позволит избежать убытков, недополученной прибыли, а также повысит эффективность деятельности оператора как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе.

Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты Республики Молдова [1], [2], [3] регламентирующие деятельность предприятий, оказывающих услуги телекоммуникации, а также МСФО [4] и практическое исследование ведения бухучета на нескольких национальных операторов [5].

В ходе исследования выяснилось, что в условиях быстрого развития отрасли, наиболее проблемными, не регламентированными в полном объеме вопросами, с которыми приходится сталкиваться операторам, является *учет операций, связанных с оказанием/реализацией услуг; признанием доходов и расходов, связанных с оказанием услуг, расчеты за услуги с абонентами; взаиморасчеты с партнерами и т.д.* В итоге, операторы вынуждены действовать, исходя из собственного понимания правильности ведения учета, несистематизированных, и в некоторых случаях противоречащих друг другу разъяснений со стороны органов государственной власти, теоретиков и практиков бухгалтерского учета. Следствием этого является то, что на однотипных предприятиях телекоммуникационного сектора применяются разные подходы к организации бухгалтерского учета. Это приводит к существенным различиям и несопоставимости информации в сформированной отчетности предприятий. Однозначно, процесс унификации подходов к решению учетных проблем, приобретает особую важность.

В связи с тем, что операторы развивают деловые международные отношения, они нуждаются в подготовленную финансовую отчетность с учетом требований МСФО. Многие молдавские операторы составляют финансовую отчетность как в соответствии с требованиями молдавского законодательства, так и по Международным стандартам.

Учет в этом виде деятельности вызывает много вопросов – один из них **признание доходов**. Формирование доходов является одним из важнейших учетных процессов, происходящих на предприятии.

Согласно НСБУ «Доходы», *доходы от оказания услуг* - это доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, обра-

зовательных, спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, Интернет, туристических услуг) [2, пункт 5].

Национальные требования бухгалтерского учета предусматривают признание доходов от оказания услуг в случае одновременного выполнения следующих условий: *величина доходов может быть надежно измерена; существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом; стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена; и затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены* [2, пункт 19].

Необходимо отметить, что доходы операторов, работающих в области телекоммуникаций, включает суммы по счетам, выставляемым абонентам за ежемесячное представление доступа в сеть, разговорное время, передачу SMS, предоставление прочих коммуникационных услуг, платежи за соединение абонентов сети группы с пользователями других стационарных и сотовых сетей, суммы от продажи оборудования, включая мобильные телефоны и т. д. Характерной особенностью данной отрасли является невещественный характер продукции (то есть, услуга) и совпадение во времени процесса производства и потребления продукции (оказание услуг). *Эта особенность обуславливает признание доходов в учете оператора телекоммуникаций в момент оказания услуг.*

Часто бывает, что сделка в области телекоммуникаций содержит несколько компонентов, то есть пакетов, состоящих из товаров и услуг (*предоставление услуг связи, телефона, «бесплатных» минут разговора, SMS и т.д.*). НСБУ [2] и МСФО [4] содержат недостаточно конкретные рекомендации относительно признания доходов от сделок такого рода. Согласно НСБУ «Доходы», доходы признаются, как правило, отдельно по каждой сделке. В определенных ситуациях, доходы могут признаваться по отдельным компонентам сделки (*например, если цена реализации ценностей включает установленную сумму на последующее обслуживание, эта сумма первоначально отражается как доходы будущих периодов и признается как текущие доходы по мере оказания услуг по обслуживанию проданных ценностей*) [2, пункт 9)]. Главными вопросами при этом остаются техническая и коммерческая отделимость разных составляющих проданного пакета и достоверное определение справедливой стоимости каждой их них.

В ходе исследования выявлено, что для корректного признания доходов от продажи такого пакета необходимо по возможности выделить доходы, связанные с каждой его составляющей (товаром, услугой). При этом важно определить, какие компоненты могут и должны учитываться отдельно, а какие подлежат объединению в целях учета. Как правило, по разным компонентам пакета, доход признается в разное время.

Например, использование телефонов в качестве поощрения абонентов к заключению договоров на предоставление услуг связи на фиксированный срок является распространенной практикой. Если в продаваемом потребителю пакете имеется мобильный телефон, необходимо определиться, должен ли он для целей признания дохода учитываться отдельно от остальных составляющих и можно ли доход от продажи мобильного телефона признать сразу или отложить на будущие периоды. Доход от продажи мобильного телефона может быть признан сразу в мо-

мент продажи пакета, если к потребителю перешли все риски, связанные с правом собственности на телефон. Кроме того, справедливую стоимость мобильного телефона довольно легко определить. А вот включенная в пакет сумма предоплаты за время разговора должна признаваться в составе дохода, только когда услуга будет оказана, то есть, когда абонент использует предоплаченное время.

Нередко, при подключении к определенному оператору, телефон выдается за символическую плату. В этом случае, перед операторами встает вопрос корректного признания его себестоимости.

Из-за того, что НСБУ «Доходы», предусматривает признание доходов и расходов, относящиеся к одним и тем же экономическим фактам, в одном и том же отчетном периоде (*например, стоимость проданных ценностей и их себестоимость учитываются и отражаются в отчете о прибыли и убытках в одном отчетном периоде*) [2, пункт 10)], корректно было бы отразить себестоимость телефонов как текущие расходы. Естественно, в этом случае, для поддержания базы абонентов и для продвижения новых услуг на рынке, продажа телефонов за символическую плату генерирует получение валового убытка. В то же время, согласно Налоговому кодексу Молдовы [3], операторы обязаны рассчитывать и отразить в бухгалтерии НДС на сниженные цены (по телефонам).

В целях минимизации разногласий при определении факта потребления абонентом оказанных услуг в процессе исполнения договора на предоставление услуг телекоммуникаций, автором подчеркнута необходимость четкого закрепления в бухгалтерские политики момент признания доходов в бухгалтерском учете оператора.

Как известно, многие операторы продают карточки с определенным количеством минут разговора. Покупатель этой карточки фактически вносит предоплату за услуги мобильной связи. В этом случае, у оператора возникает проблемы с определением момента признания дохода. В ходе исследования выявлено, что операторами по-разному отражается продажу перезарядных карточек: *как краткосрочные авансы, доходы будущих периодов, текущих доходов, денежных переводов в экспедиции* [5], основанием которой и послужило наше исследование.

Таким образом, временной разрыв между продажей перезарядных карточек и использованием услуг требует определения периодов и фактов, касающиеся предоставления услуг: *продажа карт, их активация и использование мобильных услуг*. В то же время, данная проблема приводит к тому факт, что, во время продажи предоплаченных карт не известно кем будут использованы карты: *абонентов PrePay или PostPay абонентов*.

В этом контексте, автор предлагает использовать новый бухгалтерский счет «Доходы будущих периодов предоплаченных услуг», что облегчит определение периодов и явления для целей учета, связанные с услугами.

Основные выводы, сделанные в настоящем исследовании, заключаются в обосновании методологического подхода и практического применения в бухгалтерском учете предоплаченных услуг по перезарядным карточкам, который приводит к уточнению момента признания текущего дохода, для объективного определения финансового результата.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об электронных коммуникациях [Электронный ресурс] : Закон № 241-XVI, 15 ноября 2007, №. 51-54/155 от 14.03.2008. – Режим доступа: <http://anrceti.md/fileupload/1>.
2. НСБУ «Доходы» : 22 окт. 2013, № 233-237 (4551-4555). – Режим доступа: <http://minfin.md/actnorm/contabil/lawcontabil>.
3. Налоговый кодекс Молдовы : 24.04.1997, № 1163-XIII, №г.62/522 от 18.09.1997.
4. IAS 18 «Доходы». Режим доступа: <http://minfin.md/actnorm/contabil/standardraport>.
5. Обобщенная информация от ведущих национальных операторов: Moidtelecom, Orange Moldova, Moldcell и др.

АМОРТИЗАЦИЯ И ФИНАНСОВЫЕ ИСТОЧНИКИ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ: ТЕОРИЯ, ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ

Ф.И. Васькин, канд. экон. наук, проф.; А.С. Дятлов

*ФГБОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет»,
Россия*

В процессе производства и обращения товаров участвуют средства труда, предметы труда и живой труд и в результате их совместного использования производятся новые товары (готовая продукция, выполняются работы и оказываются услуги на сторону). В соответствии с российским и международным стандартами к средствам труда (основным средствам) относится внеоборотное (нефинансовое) имущество (сроком службы свыше 12 месяцев или иного операционного цикла, превышающего 12 месяцев), которое способно приносить экономическому субъекту экономические выгоды в будущем. Кроме того в составе основных средств учитываются молодые многолетние насаждения (до вступления в фазу плодоношения), по которым амортизация не исчисляется, а также затраты по рекультивации земельных площадей с исчислением по ним износа (амортизации). Первые из названных экономически справедливее учитывать в составе незавершенных вложений во внеоборотные активы, а вторые – в составе операционных расходов будущих периодов.

Основные средства или средства производства (здания, сооружения, оборудование и другие объекты) постепенно изнашиваются в процессе их использования при производстве товаров (продукции, работ и услуг) и морально устаревают, не изменяя при этом их первоначальной стоимости. Физический износ и поддержание объектов в рабочем состоянии компенсируется посредством текущего, капитального и восстановительного ремонта, а моральное старение - посредством модернизации. Размер ежемесячного предполагаемого износа основных средств принимается на основании годового расчета в сумме исчисленной амортизации, включаемой в издержки производства и продажи, не имея при этом ни денежной, ни материальной формы. Следовательно, «износ» и «амортизация» основных средств понятия однозначные.