Правительство Российской Федерации

**Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования**

**«Национальный исследовательский университет**

**«Высшая школа экономики»**

###### Факультет государственного и муниципального управления

###### Кафедра финансового учета и финансовой отчетности

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

На тему «Применение международных стандартов финансовой отчётности в телекоммуникационном секторе в России»

Студент группы № 491

Герасимова Мария Сергеевна

Научный руководитель:

Доцент Трусова Н. В.

Рецензент:

Доцент Сорокина К. В.

 (должность, звание, Ф.И.О.)

Москва, 2013

Оглавление

[Введение 3](#_Toc356280302)

[Глава 1. Происхождение, цель и значение МСФО в мировой экономике 5](#_Toc356280303)

[Происхождение МСФО 5](#_Toc356280304)

[Финансовая отчётность и учётная политика в соответствии с МСФО 7](#_Toc356280305)

[Глава 2. Практика применения МСФО в России 11](#_Toc356280306)

[История признания МСФО в России 11](#_Toc356280307)

[Основные отличия МСФО от РСБУ 12](#_Toc356280308)

[Методы подготовки отчётности в соответствии с МСФО 14](#_Toc356280309)

[Особенности применения МСФО в телекоммуникационной отрасли 15](#_Toc356280310)

[Признание выручки по МСФО 16](#_Toc356280311)

[Признание выручки от многокомпонентных сделок 16](#_Toc356280312)

[Влияние системы агентских отношений на признание выручки 19](#_Toc356280313)

[Глава 3. Особенности учёта в соответствии с МСФО в телекоммуникационной сфере в России 21](#_Toc356280314)

[Обзор телекоммуникационного рынка в России 21](#_Toc356280315)

[Признание выручки по МСФО в одной из телекоммуникационных компаний 24](#_Toc356280332)

[Пример признания выручки от многокомпонентных сделок 27](#_Toc356280333)

[Пример применения системы агентских взаимоотношений в признании выручки 29](#_Toc356280334)

[Заключение 32](#_Toc356280335)

[Список литературы 33](#_Toc356280336)

[Приложение 1 34](#_Toc356280346)

# Введение

 Ни для кого не секрет, что глобализация в экономической сфере затронула и многие российские компании. Они являются полноправными участниками мирового рынка, и им приходится играть по общим правилам. Одним из основных таких правил является представление сопоставимой с другими участниками рынка финансовой отчетности. Выходя на международные рынки капитала, компании должны понимать, что их отчетность будет сравниваться с отчетностью международных компаний.

В связи с этим, в последние годы система финансового учета и отчетности в Российской Федерации претерпела существенные изменения. Изменялись как сами стандарты Российского бухгалтерского учета – положения о бухгалтерском учете (ПБУ). Многим копаниям, особенно социально значимым, необходимо дополнительно предоставлять отчётность в формате международных стандартов бухгалтерского отчёта (МСФО). Более того, с 2012 года некоторые компании обязаны это делать[[1]](#footnote-1).

В своей работе я рассмотрю особенности применения МСФО в одной из крупнейших отраслей экономики России – телекоммуникациях, для чего решу следующие задачи:

1. Расскажу об общем содержании и применении МСФО, выделяя важные моменты (кто и с какой целью разрабатывает, какие стандарты действуют в настоящее время в мире и в России);
2. Разберу состав финансовой отчётности в соответствии с МСФО;
3. Рассмотрю различные аспекты МСФО сравнительно с РСБУ, дам общую оценку тем и другим стандартам;
4. Дам объяснение тому, зачем Минфин обязал некоторые российские компании подготавливать отчётность в соответствии с МСФО;
5. Проведу обзор основных игроков рынка телекоммуникационных услуг в России, делая основной акцент на компании, использующие МСФО в подготовке отчётности;
6. Рассмотрю практическое применение МСФО в телекоммуникационном секторе на примере ОАО «Вымпелком» (Бизнес-единица Россия)
7. Охарактеризую нужность и важность применения МСФО для составления отчётности крупных компаний телекоммуникационного сектора в России.

Таким образом, я проведу комплексное исследование МСФО применительно к одной отрасли российской экономики, но надеюсь, что оно будет в той или иной мере применимо ко многим другим отраслям.

# Глава 1. Происхождение, цель и значение МСФО в мировой экономике

## Происхождение МСФО

История МСФО берёт начало в 1966 году, когда президент ICAEW[[2]](#footnote-2) Генри Бенсон обнародовал идею создания Международной группы изучения проблем бухгалтерского учёта и приведения в соответствие принципов и процедур бухгалтерского учёта и аудита на ежегодной конференции Канадского института дипломированных бухгалтеров. Такая группа вскоре была создана и успешно работала в течение 10 лет, но простого изучения и сравнения учётных практик было недостаточно. И в 1972 году на Х всемирном конгрессе бухгалтеров Генри Бенсон предложил создать на основе этой группы организацию, которая бы отвечала за подготовку Международных стандартов финансовой отчётности. Такой организацией стал Комитет по МСФО, созданный профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США. С1983 г. Комитет включает все профессиональные бухгалтерские организации, которые являлись членами IFAC[[3]](#footnote-3). Задача КМСФО заключалась в разработке и публикации в общественных интересах МСФО, которые применялись бы при составлении публикуемой финансовой отчётности, а также в содействии к их принятию и соблюдению на международном уровне[[4]](#footnote-4).

На момент переформирования Комитета по МСФО (КМСФО) в Совет КМСФО в 2001 г. в его состав входили 153 члена из 112 стран[[5]](#footnote-5). Совет КМСФО (Правление) состоит из 16 человек и является частью Фонда КМСФО. Я считаю именно Правление преемником КМСФО, так как именно эти люди утверждают МСФО. В настоящее время структуру Фонда КМСФО можно представить следующим образом (см. Рис 1):

**Наблюдательный Совет**



Рис. 1 *Структура органов МСФО[[6]](#footnote-6)*

В 1984 г. Лондонская фондовая биржа дала рекомендации придерживаться МСФО всем иностранным компаниям, желающим котироваться в Лондоне. В 1985 г. General Electrik , одна из крупнейших американских корпораций, составила отчетность за 1984 г. не только по американским, но и по международным стандартам. Сотрудничество КМСФО с Международной организацией комиссий по ценным бумагам[[7]](#footnote-7) (МОКЦБ) с 1987 г. привело к созданию совместных стратегических проектов. В 1993 г. КМСФО и МОКЦБ было подписано соглашение, в соответствии с которым, компании, желающие получить котировку на фондовой бирже, должны составлять консолидированную отчетность в соответствии МСФО. Многие страны последовали примеру Европы, однако некоторые из выпущенных КМСФО стандартов допускали использование альтернативных методов учёта, что значительно усложняет сопоставимость и прозрачность отчётности.

В 2007 году SEC согласилась принимать у иностранных частных эмитентов финансовую отчетность подготовленную согласно МСФО, что стало большим шагом вперёд для распространения МСФО по всей планете. Предположительно, к 2017 году США откажутся от собственной системы бухгалтерского учёта (US GAAP), долгое время бывшей обязательным условием для торгов на американских биржах, и полностью перейдут на МСФО.

Таким образом, основная задача бухгалтерских организаций по всему миру и Совета по МСФО в том числе в настоящее время – конвергенция существующих стандартов отчётности и применение в глобальном масштабе единой системы высококачественных и всеобъемлющих стандартов финансовой отчётности.

## Финансовая отчётность и учётная политика в соответствии с МСФО

МСФО – продукт деятельности сначала КМСФО, а потом и Совета по МСФО. По сути, это набор документов, каждый из которых регламентирует тот или иной аспект составления финансовой отчётности. Каждый из этих документов имеет порядковый номер, название и буквенное обозначение (IAS[[8]](#footnote-8) либо IFRS[[9]](#footnote-9)). До 2001 года КМСФО выпускал стандарты с обозначением IAS, после его переформирования были приняты все существующие IAS и для новых стандартов стала использоваться аббревиатура IFRS. Список действующих в настоящее время МСФО я поместила в Приложении 1.

Подробно рассматривать все МСФО рамках данной работы нецелесообразно, однако необходимо обратить внимание на два стандарта, являющиеся базой для всех остальных. Я говорю о стандартах IAS 1 «Предоставление финансовой отчётности» и IAS 8 «Учётная политика, изменения в учётных оценках и ошибки».

IAS 1 – это основополагающий документ, который предписывает порядок предоставления финансовой отчётности, её цель, форму, содержание и структуру[[10]](#footnote-10). Этот стандарт претерпел множество изменений, что неудивительно – он должен применяться ко всем без исключения отчётностям, подготовленным в соответствии с МСФО, поэтому должен безупречно отражать общие принципы, цели и методы МСФО в соответствии с текущим их пониманием. Он рассматривает компоненты финансовой отчётности, принцип достоверного представления, основные концепции бухгалтерского учёта, раскрытие учётной политики, структуру и содержание финансовой отчётности, а также отчёт об изменениях капитала.

IAS 8 рассматривает сходные вопросы, однако относится скорее к учётной политике конкретно организации, порядку её выбора и применения, а также учёту изменений в ней, изменений в учётных оценках и исправления ошибок прошлых отчётных периодов[[11]](#footnote-11).

Однако чтобы получить наиболее общее представление об отчётности, составляемой в соответствии с МСФО, недостаточно ознакомиться с IAS 1 и IAS 8. Необходимо также понять как минимум основные принципы, на которых базируется МСФО. Они условно делятся на 2 группы – основополагающие допущения и требования к качественным характеристикам информации, составляющей финансовую отчётность.

Основополагающих допущений всего два:

1. *Метод начисления* означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Это позволяет в определённой мере прогнозировать будущую деятельность предприятия, предоставляя информацию о будущих поступлениях и обязательствах по выплате денежных средств.

*Непрерывность деятельности* предполагает, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем, не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Стандарты не содержат руководства в отношении того, какое влияние окажет на финансовую отчетность тот факт, что руководство придет к выводу о неуместности использования допущения о непрерывности деятельности. При выборе соответствующих принципов подготовки финансовой отчетности руководство компании должно тщательно рассматривать конкретные обстоятельства. Уже в данном этапе становится понятно насколько велика роль экспертной оценки руководства компании в подготовке отчетности в соответствии с МСФО.

КМСФО в 1989 г. (в последней редакции – в 2001 г.) принял следующие требования к качественным характеристикам информации, составляющей финансовую отчётность:

* Уместность
* Достоверное представление (полнота, нейтральность, не содержит существенных ошибок)

Были выделены дополнительные качественные характеристики:

* Сопоставимость
* Своевременность
* Проверяемость
* Доступность для понимания

Представляемая информация является предметом двух общих ограничений:

* Существенность
* Затрат на подготовку

Отдельно выделяется приоритет содержания над формой.

# Глава 2. Практика применения МСФО в России

## История признания МСФО в России

Первые разговоры о приведении отчётности отечественных компаний в соответствие со стандартами МСФО начались ещё во времена СССР[[12]](#footnote-12), а первый официальный шаг в этом направлении был сделан более 20 лет назад, при принятии Государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики[[13]](#footnote-13). С тех было разработано несколько программ реформирования и развития бухгалтерского учёта, с принятием каждой из которых переход на МСФО отодвигался по времени всё дальше. Так, в соответствии с первой из них, принятой в 1994 году, полный переход на МСФО должен был осуществиться до 2000 года, однако до сих пор все без исключения российские компании обязаны предоставлять отчётность также и соответствии с РСБУ. Однако хоть и медленно, но законодательство движется к тому, чтобы обязать все российские компании перейти на МСФО. В настоящее время, полный переход планируется сделать к 2015 году.

Этот процесс значительно активизировался в 2010 году, после решения «Большой двадцатки» о повсеместном введении МСФО до июля 2011. Из-под сукна был извлечён и принят сразу во втором и третьем чтении закон, пролежавший там после принятия в первом чтении более пяти лет. Этот закон[[14]](#footnote-14) ввёл требование об обязательном применении МСФО для консолидированной отчётности всеми общественно значимыми компаниями. Список таких компаний включает:

* Страховые организации
* Кредитные организации
* Иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (котируются на различных биржах, как российских, так и иностранных)

Первые 63 стандарта и интерпретации МСФО были признаны на территории РФ в 2011 году (так как стандарты не имеют в России прямого действия до процедуры признания). Тем самым, компании из списка обязаны предоставлять консолидированную финансовую отчётность по МСФО начиная с 2012 года.

Необходимо также отметить, что с вступлением России в ВТО процесс перехода на МСФО активизировался ещё сильнее. Это объясняется тем, что для правильного понимания инвесторами и прочими пользователями отчётности конъюнктуры рынка необходимо предоставлять отчётность, сопоставимую с отчётностью прочих компаний глобального рынка. По этой же причине для многих общественно значимых компаний изменилось лишь то, что они стали публиковать отчётность – часть из них уже давно добровольно готовила консолидированную отчётность в соответствии с МСФО для внутреннего пользования и котировки на международных биржах. Что же касается кредитных организаций, они обязаны публиковать такую отчётность с 2005 года.

## Основные отличия МСФО от РСБУ

Длительность процесса перехода России на МСФО можно объяснить значительными различиями между ними и привычными российскими стандартами, и главное из них кроется уже в самом назначении отчётности. Так, МСФО нацелены в основном на потенциальных инвесторов и финансовые институты, тогда как РСБУ были изначально разработаны для фискальных органов, органов государственного управления и статистики. Это привело не только к изначальным различиям, но и к дальнейшему развитию стандартов и принципов, лежащих в их основе, в различных направлениях. В последние 10 лет идёт процесс постепенного приближения РСБУ к МСФО, но он ещё далеко не завершён. В итоге, на данный момент можно выделить достаточно много существенных отличий РСБУ от МСФО:

1. Для МСФО первично содержание, для РСБУ – форма. Если МСФО ориентировано на освещение экономической сущности операций, то РСБУ уделяет огромное внимание юридической форме и техническим процедурам учёта, зачастую в ущерб прозрачности отчётности а акцентированию на действительно важных моментах;
2. В РСБУ отчётная дата совпадает с окончанием календарного года, в МСФО компания может самостоятельно выбрать отчётную дату, главное, чтобы из раза в раз отчётные периоды и даты совпадали.
3. Методология РСБУ зиждется на плане счетов и корреспонденции между ними, тогда как в МСФО в принципе отсутствует понятие бухгалтерского счёта. Для отражения операций и корреспонденции используются названия элементов отчётности или характер доходов и расходов.

Также, кроме принципиальных различий, имеется ряд других, не менее существенных (к примеру, иной порядок оценки внеоборотных активов на отчётную дату).

Сама профессия бухгалтера имеет разное значение – если в РСБУ это просто человек, который кропотливо записывает нужные операции в установленные строки, то бухгалтер МСФО – это уже финансист, которому для работы требуются знания в области оценки, аудита, финансового менеджмента.

 Всё это существенно затрудняет подготовку отчётности по стандартам МСФО компаниям, которые обязаны это сделать, но ещё большие трудности вызывает низкий уровень развития корпоративного управления в российских компаниях. Оно зачастую сильно отличается от единого формата корпоративного формата и финансового менеджмента, который принят во всём мире благодаря МСФО. С другой стороны, это указывает на то, что именно МСФО поможет российским корпорациям наиболее быстро и безболезненно принять новый формат и стать полноценной частью мировой экономики.

## Методы подготовки отчётности в соответствии с МСФО

На данный момент, в России практикуются два основных метода подготовки отчётности в соответствии с МСФО: трансформация и параллельный учёт. Суть метода трансформации заключается в том, что уже готовая отчётность по РСБУ приводится в соответствие с МСФО путём пересмотрения и корректирования, в то время как при параллельном учёте одновременно формируются оба вида финансовой отчётности.

Трудно однозначно ответить на вопрос, какой метод лучше, у каждого из них есть свои достоинства и недостатки. В абсолютном большинстве случаев трансформацией отчётности занимается отдельный отдел, тогда как параллельный учёт ведётся автоматически. На начальном этапе трансформация дешевле, так как для параллельного учёта требуется дорогостоящая система (которая не застрахована от сбоев, устранить которые подчас очень сложно и дорого), но со временем стоимость методов выравнивается за счёт зарплаты сотрудникам отдела трансформации. Трансформация отчетности становиться крайне затруднительным процессом при возрастании объемов операций, накапливании корректирующих проводок прошлых периодов. Человеческий фактор заключается в том, что команда, которая в ручную делает трансформацию, может уволиться в полном составе (такие прецеденты довольно были довольно часто) и унести с собой все знания.

С качественной точки зрения всё тоже далеко не однозначно – несмотря на то, что у каждой компании есть своя учётная политика, она и МСФО в целом не задают жёстких рамок отражения тех или иных операций или активов. Получается, что параллельный учёт после настройки системы защищает от ошибок, вызванных человеческим фактором, но трансформация помогает отчётности наиболее гибко подстраиваться по конкретные нужды компании.

## Особенности применения МСФО в телекоммуникационной отрасли

В последние годы российские телекоммуникационные компании всё активнее выходят на международные рынки капитала, что делает для них применение МСФО жизненной необходимостью. Естественно, данный переход сопряжен с некоторыми сложностями, связанных с принципиальными отличиями между МСФО и РСБУ и мягкостью рамок МСФО, позволяющей трактовать некоторые вещи по-разному и, соответственно, порождающей достаточно серьёзные различия в учётных политиках разных компаний.

Для телекоммуникационной отрасли не существует отдельного стандарта МСФО, однако при трансформации отчётности (а именно метод трансформации используется подавляющим большинством российских телекоммуникационных компаний) существует некоторое количество особенностей, которых нет ни в одной другой отрасли. Не в последнюю очередь это связано с уже упомянутым бурным развитием отрасли: эволюция стандартов МСФО просто не успевает за постоянными нововведениями.

Говоря о конкретных особенностях применения МСФО, я хочу затронуть несколько вопросов, которые я считаю наиболее важными как для владельцев, так и для инвесторов компании. И первый и, пожалуй, самый субъективный и сложный – это признание выручки.

## Признание выручки по МСФО

Признание выручки телекоммуникационных компаний сегодня осуществляется в соответствии со стандартом МСФО (IAS) 18 "Выручка" (Revenue), который, во-первых, в некоторых деталях противоречит Концепции по МСФО и, во-вторых, оставляет отдельные вопросы, важные для отрасли, не освещёнными.

Выручка – это валовые поступления экономических выгод за период, возникающих в ходе обычной (основной) деятельности компании, когда их результатом является прирост капитала, отличный от прироста капитала за счет взносов акционеров.

Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных или подлежащих получению в пользу компании. Суммы, полученные в пользу третьей стороны, такие как, например, налоги (в том числе НДС) не являются экономическими выгодами и не включаются в сумму выручки.

Большая часть крупных телекоммуникационных компаний предоставляет своим клиентам широкий спектр продуктов и услуг, что порождает необходимость использования профессионального бухгалтерского суждения для разделения различных сфер бизнеса. Так, выручка обычно разделяется на несколько компонентов на основе справедливой стоимости, относительной справедливой стоимости либо путём определения справедливой стоимости неиспользованных мощностей (остаточный метод). Наилучшей основой для определения справедливой стоимости считаются цены, установившиеся на идентичные или однородные товары или услуги как самой компанией, так и её конкурентами.

### Признание выручки от многокомпонентных сделок

МСФО, в отличии от РСБУ, использует понятие многокомпонентных сделок - МСФО 18, п.13 говорит о том, что один договор на реализацию может подразделяться на несколько компонентов.

Вот выдержка из этого документа:

 −  При определенных обстоятельствах, сделка может содержать несколько компонентов, в этом случае критерии признания выручки применяются к отдельно идентифицируемым элементам сделки

 −  Критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без рассмотрения серии операций как единого целого

Этот момент имеет ключевое значение, так как критерии признания выручки применяются к каждому компоненту, что влияет на момент признания выручки и на сумму выручки, подлежащую отражению в отношении каждого компонента. Компоненты определяются исходя из ценности с точки зрения покупателя, то есть при определении компонентов широко применяется суждение.

Момент признания отдельных компонентов зависит от того, рассматривается ли многокомпонентная сделка как единая или ее можно разделить на отдельные компоненты, от вероятность использования покупателем компонентов сделки как различных продуктов, а также от анализа перехода рисков и выгод по каждому компоненту.

В случае продажи многокомпонентных сделок (предоставления нескольких услуг клиентам в одном пакете, например, услуг фиксированной и мобильной связи, предоставления бесплатного набора услуг при подключении, продаже товара с услугой по установке, оказания телекоммуникационных услуг и услуги по подключению и многое другое), компании приходится самой искать решения о правильном бухгалтерском учёте выручки таких операций, так как он не зарегулирован стандартом. Стоит отметить, что продажа таких продуктов для гигантов телекоммуникационной отрасли, а именно операторов сотовой связи, является одним из столпов бизнеса.

Чтобы правильно признать выручку от такого продукта, по стандартам МСФО бухгалтеру необходимо разделить её на выручку от каждого компонента пакета и вынести решение по каждому из них, учитывать ли выручку отдельно или объединить в целях учёта. Время признания выручки по компонентам тоже может серьёзно отличаться, так как, к примеру, предоплаченные минуты разговора или смс по правилам МСФО могут быть признаны только после непосредственного оказания соответствующих услуг, тогда как выручка от продажи телефона должна быть признана незамедлительно.

Соответственно, в каждом случае необходимо тщательно рассматривать конкретные обстоятельства сделки, что при огромных оборотах весьма затруднительно. Также такое положение дел может привести к тому, что сравнивать отчётности разных компаний станет достаточно сложно, если при учёте одинаковых операций они пользуются разными предпосылками, что возможно при существующих стандартах.

Согласно МСФО, необходим раздельный учет выручки от услуг, предоставляемых покупателю в рамках многокомпонентной сделки, по методу относительной рыночной стоимости каждой единицы, при соблюдении следующих условий:

- отгруженный товар/оказанная услуга имеет ценность для покупателя независимо от прочих обстоятельств (в том числе может быть продан покупателем отдельно от договора);

- если договор предусматривает право возврата отгруженного товара/ оказанной услуги, предоставление последующей услуги оценивается как вероятное.

В случае невыполнения одного из критериев, выручка от многокомпонентных услуг учитывается не по раздельному учету, а как комбинированное единое вознаграждение (комбинированная единица учета).

### Влияние системы агентских отношений на признание выручки

Для телекоммуникационного сектора также исключительно важно определить по отношению к каждому типу операций, действует ли предприятие как принципал (признавая валовую выручку) или же как агент (в этом случае признаётся чистая выручка). Особенно большое внимание приходится уделять этому вопросу, когда речь заходит о загрузке контента с мобильных телефонов, платных услугах и международной связи. Стандарты МСФО достаточно детально регулируют подобные вещи, что делает их очень удобными для телекоммуникационной отрасли.

Так, валовая выручка от таких операций может быть признана только в случае, если компания обладает исключительными правами на контент и продаёт его своим абонентам, беря на себя все риски и выгоды от обладания правами собственности. Если же компания выступает в роли посредника, передавая часть полученных средств владельцу контента, признаётся чистая выручка за вычетом комиссии. Однако в некоторых ситуациях компания сама решает, на какой основе признать выручку от сделки. К примеру, это применяется в ситуации, когда кредитный риск покупателя в отношении дебиторской задолженности лежит непосредственно на компании, а контроль над ценой и наполнением контента берёт на себя владелец контента.

В отношении же признания выручки за осуществление звонков, МСФО тоже столкнулись с вопросами, ответы на которые также ищутся непосредственно бухгалтерами в каждом конкретном случае. В первую очередь это касается международных звонков. Метод признания выручки зависит, к примеру, от того, может ли телекоммуникационная компания сама принимать решения по маршрутизации трафика и есть ли у абонентов жалобы на качество связи.

### Особенности учёта основных средств в телекоммуникационных компаниях

Говоря о бухгалтерском балансе телекоммуниционного сектора, можно выделить несколько наиважнейших его статей, среди которых особенно выделяется Основные средства (Property, plant and equipment).

В соответствии с МСФО, под основными средствами понимаются виды материальных активов, которые используются компанией для производства товаров или предоставления услуг. Такие активы приобретаются с целью использования в течение нескольких отчетных периодов и не предназначены для продажи в обычных условиях ведения деятельности.

Критериями отнесения активов к основным средствам являются следующие:

* Активы приобретены с целью использования в операционном цикле компании;
* Компанией не предполагается их дальнейшая перепродажа;
* Активы имеют материальную форму и по своему характеру подлежат эксплуатации и износу в долгосрочном периоде;
* Вероятно, что активы будут приносить экономические выгоды (доходы) в будущем;
* Себестоимость актива возможно достоверно оценить.

Выделяются следующие виды основных средств:

* Земельные участки;
* Здания и сооружения;
* Оборудование, полученное в лизинг;
* Телекоммуникационное оборудование, включая ЗИП активы (которые обеспечивают непрерывный процесс производства, устойчивость к аварийным ситуациям);
* Офисное и измерительное оборудование;
* Автомобили и транспортные средства;
* Мебель;
* Незавершенное строительство;
* Прочее оборудование.

При переходе на МСФО телекоммуникационные компании сталкиваются с целым рядом вопросов по пересмотру учётной политики в отношении основных средств, среди которых порядок постановки основных средств на учёт и, конечно же, правила амортизации.

### Постановка основных средств на учёт

Все основные средства по МСФО учитываются в составе строки незавершенного строительства до начала их фактической эксплуатации.

Постановка на учет объектов основных средств осуществляется в момент, когда право собственности или сопутствующие риски по имуществу в соответствии с контрактом были переданы компании. Основные средства первоначально признаются по своей стоимости, включающей в себя цену, по которой был приобретён актив, и понесённые расходы.

По МСФО, все расходы, непосредственно связанные с приведением актива в состояние, необходимое для предполагаемого использования, могут быть капитализированы. Общие административные же затраты, связанные с началом использования по назначению актива лишь косвенно, например, затраты на обучение обслуживающего персонала для данного оборудования, не могут быть капитализированы в соответствии с МСФО.

Таким образом, к незавершенному строительству относятся все затраты, связанные с приобретением, сооружением, изготовлением основных средств, их доставкой и доведением до состояния, в котором они пригодны для использования до момента введения его в эксплуатацию, в том числе:

* покупная цена;
* регистрационные сборы, импортные пошлины и невозмещаемые налоги и сборы на покупку;
* стоимость профессиональных услуг: информационных, консультационных, юридических, посреднических и т.д.;
* затраты по целевому кредиту, полученному для приобретения актива, включая затраты по процентам (описано в отдельном разделе);
* прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, в том числе:
* затраты на подготовку площадки;
* затраты на растаможивание, доставку и разгрузку;
* затраты на установку;
* накладные затраты, которые прямо связаны с приобретением объектов основных средств.

Эти принципы неизменны для всех телекоммуникационных компаний, ведущих учёт по МСФО, в отличие от политики капитализации процентов и курсовых разниц, процедуру капитализации которых я освещу в следующей главе на примере компании «Вымпелком».

### Амортизация основных средств в телекоммуникационных компаниях

После принятия к учёту основные средства амортизируются на систематической основе в течение срока полезного использования. Главным вопросом, касающимся амортизации, для телекоммуникационных компаний является разложение основного средства на составные части. Компании требуется выделить компоненты, из которых состоит актив, для того и амортизировать каждый компонент отдельно.

К примеру, у компании есть базовая станция, срок полезного использования которой составляет 16 лет. В составе станции есть ретраслятор, который может использоваться 8 лет. В ретрансляторе есть очень важная составная часть, заменять которую нужно каждые 4 года (и которую саму можно классифицировать как основное средство). В таком случае руководство компании, скорее всего, примет решение о том, что амортизировать каждую из 3 частей единого актива, базовой станции, нужно отдельно. Однако в этой области амортизации остаётся достаточно обширное поле для оценочного суждения бухгалтера, которое позволяет отчётности в соответствии с МСФО более реалистично отражать стоимость основных средств в балансе компании в каждый момент времени.

# Глава 3. Особенности учёта в соответствии с МСФО в телекоммуникационной сфере в России

## Обзор телекоммуникационного рынка в России

### С точки зрения экономической теории, телекоммуникационная отрасль лучше всего описывается базовой моделью рынка с сетевыми эффектами, дифференцированным продуктом и небольшим числом участников (сетевая олигополия).[[15]](#footnote-15) Одной из главных особенностей такого рынка является выделение продукта какой-либо фирмы в глазах потребителей из остальных товаров или услуг данного класса, достаточно хорошо выраженное на рынке телекоммуникаций (потребители обычно пользуются продуктом одной компании в течение длительного времени).

### Этот фактор приводит к тому, что фирмы обладают рыночной властью из-за наличия приверженных потребителей и имеют возможность устанавливать достаточно высокие цены без существенных потерь в объёмах продаж. С другой стороны, продуктовая дифференциация расширяет возможности потребительского выбора, играя на руку потребителям.

### Естественно, общей моделью невозможно полностью описать такую многогранную и быстро меняющуюся отрасль, как телекоммуникации, поэтому далее я освещу особенности этой индустрии более подробно.

### Несмотря на продуктовую дифференциацию, благодаря мощной работе механизмов рынка телекоммуникации являются достаточно конкурентной отраслью. Конкуренция ещё больше усиливается из-за того, что две крупнейшие компании на рынке (Вымпелком и МТС) являются открытыми, и их акции котируются на NYSE[[16]](#footnote-16). Тем не менее, телекоммуникационный рынок относится к рынкам с очень высокой степенью концентрации: на пять лидирующих компаний приходится 80% выручки 100 крупнейших компаний, на десять компаний — 90 %.

### В 2011 году выручка 100 ведущих российских телекоммуникационных компаний составила 1,691 млрд. руб., чистая прибыль составила 338,3 млрд. руб[[17]](#footnote-17). По предварительным данным 2012 года, выручка продолжает расти с темпом около 10% в год. В отрасли выделяются четыре явных лидера: «Мобильные ТелеСистемы» (с выручкой 362,1 млрд руб.), «ВымпелКом» (360,9 млрд руб.), «Ростелеком» (296,1 млрд руб.) и «МегаФон» (242,6 млрд руб.). Таким образом, суммарный объём реализации услуг четырёх крупнейших компаний в 2011 году составил 73% совокупного оборота 100 ведущих компаний.

### Также необходимо упомянуть, что в телекоммуникационной отрасли иностранные инвестиции составляют значительную часть заёмного капитала, соответственно, зарубежные компании через контроль бизнес-процессов оказывают значительное влияние на развитие отрасли.

### Лидирующие компании объединяют в себе множество направлений, каждое из которых относится к предоставлению услуг связи абонентам. К примеру, в компании «Вымпелком» основные виды бизнеса выглядят следующим образом:

### Мобильная связь (историческое ядро бизнеса — «Билайн»);

### Широкополосный доступ (ШПД) (на основе «Корбины»);

### Дальняя связь (на основе Golden Telecom Inc.);

### Ритейл («Евросеть»);

### Контент Провайдер («Темафон»).

### Основным драйвером бизнеса является мобильная связь, историческое ядро бизнеса. Рынок мобильной связи практически достиг насыщения (уровень проникновения составляет более 135% - это более 1,35 сим-карт на одного жителя России), но продолжает стабильно развиваться за счёт дополнительных услуг, в первую очередь, передачи данных с мобильных устройств (телематические сервисы, фиксированный бизнес, облачные вычисления). На этом рынке 4 ведущих оператора (Tele2 и «Большая тройка» - МТС, Билайн, Мегафон) составляют 97% национального рынка. Возможности для роста предоставляет дальнейшая географическая экспансия и поглощение мелких региональных компаний.

### Представить конкурентные позиции компании «Вымпелком» можно так[[18]](#footnote-18):

###

### Таким образом, превратить отрасль в естественную олигополию или даже монополию для компании «Вымпелком» и других лидеров рынка на данном этапе развития достаточно сложно, но такая тенденция в последние годы усиливается.

### Данная отрасль демонстрирует в наиболее явном виде механизм становления и эволюции естественной олигополии: как только потребители теряют интерес к качественным компонентам продукта, усиливается ценовая конкуренция; когда же компаниям удается найти или создать значимые факторы дифференциации, выбор потребителей становится все менее связанным с ценой и отрасль оказывается поделенной на сегменты с единственным лидером[[19]](#footnote-19).

## Признание выручки по МСФО в одной из телекоммуникационных компаний

В предыдущей главе я описывала некоторые моменты, связанные с признанием выручки одной из телекоммуникационных компаний. Сейчас я хочу продолжить эту тему, раскрыв в общих чертах особенности того, как одна из ведущих телекоммуникационных компаний признаёт выручку.

Напомню, что именно выручке уделяется пристальное внимание инвесторов, так как показатели именно по этой статье стоят первыми в Отчёте о прибылях и убытках, играют ключевую роль практически во всех классических и современных методах инвестиционного анализа, в том числе при расчёте финансовой стабильности компании.

Как я уже писала, выручка должна измеряться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между компанией и покупателем. В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств.

Под предоставлением услуг согласно МСФО понимается выполнение компанией согласованной контрактом задачи в течение определенного периода времени, а именно предоставление услуг связи.

Для целей бухгалтерского учета согласно МСФО выручка от реализации предоставленных услуг признается в том периоде, в котором данные услуги предоставлены. При этом если в текущем отчетном периоде предоставление услуг в соответствии с условиями договора не завершено, то выручка признается в объеме фактически оказанных услуг.

В учете выручки необходимо убедиться в правильности отнесения выручки к отчетному периоду и наличии оснований для признания выручки (уверенность в будущем поступлении экономических выгод). Ошибки в признании и учете выручки влекут существенные искажения в финансовой отчетности.

Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

(a) предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

(b) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

(c) сумма выручки может быть надежно измерена;

(d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

(e) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно измерить.

Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, поддается надежной оценке, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода. Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие условия:

(a) сумма выручки может быть надежно измерена;

(b) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

(c) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно измерена;

(d) затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно измерены.

Для целей формирования финансовой отчетности по МСФО выручка подразделяется на следующие составляющие:

* Операционная выручка от реализации услуг связи («Service revenue»).
* Операционные доходы от продажи оборудования («Sales of handsets and accessories»).
* Прочая операционная выручка («Other revenue»)

Признание Service revenue я рассмотрю на примере выручки от услуг связи по предоплате (pre-paid):

Выручка от услуг связи, оплаченных авансом, отражается согласно МСФО как авансы полученные (кредиторская задолженность) и списываются в доходы по мере потребления данных услуг абонентами на сумму авансов.

Если в локальном учете (РСБУ) выручка признается в момент получения предоплаты, то для целей составления отчетности по МСФО производятся сторнирующие (реверсные) проводки:

*Дт Service revenue на сумму доходов от абонтов pre-paid, отраженную в локальном учете*

На сумму фактически оказанных за отчетный период услуг связи производится запись:

Дт Customer advances на сумму выручки по трафику

Кт Service revenue за месяц

|  |
| --- |
| ***Пример****Абонент внес предоплату в размере $100. В текущем месяце абоненту было оказано услуг связи на $50. В бухгалтерском учете в соответствии с МСФО должны быть произведены следующие проводки:**Dr Cash $100**Cr Customer advances $100**Dr Customer advances $50**Cr* Service revenue *$50* |

### Пример признания выручки от многокомпонентных сделок

В предыдущей главе я также затронула проблему многокомпонентных сделок. Конкретная компания рассматривает пакет контрактов как многокомпонентную сделку, если:

- контракты заключены в логической временной близости друг от друга;

- предметы договоров тесно взаимодополняют друг друга в части технологии, дизайна, функциональности;

- в случае неудовлетворительного выполнения условий одного из контрактов, вознаграждение по другому контракту подлежит возврату;

- условия оплаты по одному из контрактов коррелируют с критериями выполнения работы по другому контракту;

- поставщик оказывает подобную услугу большинству клиентов, приобретающих товар, цена на услугу определяется на дату приобретения товара.

Следовательно, по каждому пакету договоров проводится детальный анализ.

*.****Пример 1***

*Компания осуществляет продажу оборудования своим постоянным клиентам услуг фиксированной связи. В марте было продано оборудования на 1000 руб. и оказано услуг фиксированной связи на 300 руб.*

*Анализ: Данные договора не соответствуют критериям признания многокомпонентной сделки:*

*- нет прямой (функциональной и юридической) зависимости между предоставлением услуг связи и продажей оборудования;*

*- получение вознаграждения от поставки оборудования не взаимосвязано с качеством выполнения услуг связи;*

*Вывод: выручка от услуг связи признается по мере оказания услуг связи. Выручка от продажи оборудования признается при соблюдении всех критериев признания выручки.*

***Пример 2***

*Компания оказывает услуги по активации (настройке) телеком оборудования с целью дальнейшего предоставления услуг связи.*

*Анализ:*

*Данный договор соответствует критерию многокомпонентной сделки, но не соответствует критериям раздельного учета, так как:*

*- услуга по активации оборудования не имеет ценность для покупателя как автономная услуга;*

*- право возврата не предусмотрено.*

*Следовательно договор должен учитываться как комбинированная единица учета.*

*Если договор соответствует критериям комбинированной единицы учета, то невозмещаемый начальный платеж за услугу по активации подлежит учету в течение срока оказания услуги (средний срок жизни абонента).*

### Пример применения системы агентских взаимоотношений в признании выручки

В прошлой главе я писала, что компания может выступать как принципал и как агент в схеме агентских взаимоотношений: если компания выступает как принципал, то выручка признается на валовой основе (gross), если как агент – признается чистая выручка (net). В данной конкретной компании учётная политика признаёт, что признание выручки по агентским схемам требует проведения дополнительного анализа. Основными критериями для определения метода признания выручки являются:

* кто принимает на себя основные обязательства в схеме взаимотношения сторон (исполнитель – агент – клиент);
* кто определяет ценовую политику с клиентом;
* кто несет кредитный риск;
* кто определяет основного исполнителя по договору;
* кто значительно модифицирует продукт, что ведет к увеличению его стоимости;
* кто определяет спецификацию продукта/услуги;
* кто несет основные риски по продукту/услуге (риск обесценения, риск возврата);
* кто несет риск порчи товара.

На следующих двух примерах я покажу на практике, чем отличаются 2 метода признания выручки.

***Пример 1: Отражение доходов по транзитному трафику (Компания - принципал)***

*Абонент компании Sonafon звонит своему другу в Китай. Сонафон перенаправляет звонок Компании, которая в свою очередь перенаправляет звонок компании China Telecom. Компания определила что самый дешевый путь для звонка в Китай – через компанию China Telecom. Компания выставляет счет компании Sonafon ранвный 0,2$ за минуту, China Telecom выставляет счет Компании, равный 0,15$ за минуту.*

*Анализ договора:*

*Компания может самостоятельно определять маршрутизацию звонка, устанавливать цену, а так-же несет кредитный риск по задолженности компании Sonafon. Компания самостоятельно определяет оператора принимающего трафик от звонка компании Sonafon – компанию China Telecom. Компания несет кредитный риск по задолженности перед копанией China Telecom и должна будет осуществить платеж даже в случае дефолта компании Sonafon,*

*Вывод: Компания должна отражать валовую выручку*

*Отражение выручки и затрат:*

*Дт Accrued sale 0,20$*

 *Кт Service revenue 0,20$*

*Дт Service costs 0,15$*

 *Кт Accrued Payables 0,15$*

***Пример 2: Отражение доходов по транзитному трафику (Компания - агент)***

*Sonafon, China Telecom и Компания заключили трехстороннее соглашение согласно которому Компания обязана маршрутизировать трафик Sonafon в компанию China Telecom.*

*Условия данного Примера аналогичны Примеру 8, кроме того, что Компания не может выбирать маршрут прохождения трафика и обязана маршрутизировать трафик через компанию China Telecom. По соглашению Компании гарантировано фиксированное вознаграждение в размере 0,05$ за каждый звонок от компании Sonofon.*

*Анализ договора:*

*Цена звонка устанавливается совместно всеми сторонами договора. Компания не несет кредитных рисков, ей гарантировано фиксированное вознаграждение за каждый звонок. Компания не может устанавливать самый эффективный маршрут для трафика, она обязана маршрутизировать звонок через компанию China Telecom.*

*Вывод: Компания должна отражать чистую выручку*

*Отражение выручки и затрат:*

*Дт Accrued sale 0,05$*

 *Кт Service revenue 0,05$*

Таким образом, по сравнению с РСБУ, в МСФО выручка признаётся по несколько усложнённой схеме, момент признания выручки и ее оценка отличается в двух системах учета, что может приводить к значительным различиям в основном показателе Отчета о прибылях и убытках – выручке. На основе выручки производится анализ отчётности, и при использовании МСФО он гораздо больше приближен к действительности из-за большей гибкости стандартов. Это, безусловно, благоприятно сказывается на инвестиционной привлекательности компании при ведении грамотного бухгалтерского учёта, и позволяет отчётности российских телекоммуникационных предприятий быть сравнимыми с отчётностями иностранных корпораций.

### Численное и структурное сравнение выручки по МСФО и РСБУ

Для того, чтобы на практике показать различия в признании выручки по РСБУ и МСФО, необходимо сравнить две отчётности одной компании за один период. Однако для Компании «Вымпелком» этого сделать невозможно, так как отчётность по РСБУ охватывает только операции бизнес-единицы «Россия», в то время как отчётность по МСФО консолидирует операции группы компаний в СНГ и азиатских странах.

Это связано в первую очередь с назначением отчётности. Отчётность по МСФО удобнее готовить в консолидированном виде для того, чтобы потенциальным инвесторам легче было разобраться в структуре компании и взглянуть на её деятельность с более широкого ракурса. Отчётность же по РСБУ нет смысла консолидировать, так как она, по сути, нужна лишь российским контролирующим органам.

То есть, в случае «Вымпелкома» отчётности по разным стандартам несут не только разное назначение, но и охватывают разные сегменты компании.

### Особенности принятия к учёту основных средств в компании «Вымпелком»

В прошлой главе я описала некоторые принципы принятия к учёту основных средств, общие для всех телекоммуникационных компаний, ведущих отчётность в соответствии с МСФО. Сейчас я хочу осветить один из частных вопросов, требующих значительной доли бухгалтерского суждения, на примере компании «Вымпелком» – капитализацию процентов.

Проценты включаются в историческую стоимость квалифицируемых активов, если их приобретение требует финансирования или требуется время для доведения их до состояния пригодного к использованию и если эффект от капитализации процентов будет существенным.

Под квалифицируемыми активами понимаются активы, подготовка которых к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени. Вымпелком не осуществляется заимствования для индивидуального приобретения активов. Компания не может выделить займы, взятые специально на приобретение квалифицируемых активов и прочие займы, поэтому компания использует эффективную ставку капитализации. Вымпелком определяет период времени значительным, если он равен или больше 6 месяцев для строительства не индивидуального объекта ОС, а общего проекта.

***Пример***

*Компания приобрела 3G лицензию. Руководство компании намеревается использовать лицензию для оказания услуг. Строительство сети началось в момент приобретения лицензии.*

*Необходимо ли капитализировать проценты от займа на приобретение лицензии до готовности сети к использованию?*

*Приобретенная лицензия является частью инвестиций в сеть и соответствует определению квалифицируемого актива. Проценты от займа на приобретение лицензии необходимо капитализировать до готовности сети к эксплуатации.*

Не относятся к квалифицируемым активам:

- активы готовые к эксплуатации или уже находящиеся в эксплуатации;

- активы, которые не будут использоваться для деятельности, направленной на получение дохода;

- активы, не учитываемые на балансе;

- активы, производство которых находится в рутинном процессе.

К капитализируемым процентам относятся:

* Проценты по банковским кредитам;
* Проценты по займам, полученным от сторонних компаний;
* Проценты по займам, полученным от компаний группы;
* Проценты по лизинговым договорам;
* Проценты по прочим займам;
* Эффект от переоценки займов в иностранной валюте.

Капитализация процентов осуществляется в течение периода времени, который характеризуется тремя факторами:

1. Период начинается при наличии:
* фактически понесенных затрат в отношении квалифицируемых активов в компании;
* фактического осуществления мер по подготовке квалифицируемых активов к эксплуатации в компании;
* фактического начисления процентов компанией;
1. Период продолжается при одновременном выполнении перечисленных выше условий;
2. Период заканчивается при готовности квалифицируемого актива к эксплуатации (независимо от того, введен объект в эксплуатацию или нет).

### Амортизация основных средств в компании «Вымпелком»

* Основные средства подлежат амортизации, начиная с момента готовности основных средств к эксплуатации. Амортизация не прекращается, когда основное средство не эксплуатируется.
* Амортизация основных средств – систематичное и регулярное списание стоимости объекта основных средств в течение срока его полезного использования.
* Сроком полезного использования является период, в течение которого эксплуатация объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход). Для целей МСФО компаниям рекомендуется использовать следующие сроки полезного использования по категориям основных средств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Вид основных средств** | **Амортизационная категория основных средств** | **Срок полезного использования** |
| Здания и сооружения | Здания и сооружения | 20 лет |
|  | Ремонт зданий | 20 лет |
| Сооружения связи | Сооружения связи - линейно-кабельные | 9,5 лет |
|  | Сооружения связи - прочее | 20 лет |
| Телекоммуникационное оборудование | Передаточные устройства | 6 лет |
|  | Оборудование двусторонней радиосвязи | 7 лет |
|  | Оборудование радиорелейных линий связи (РРЛ) | 9,5 лет |
|  | Оборудование кабельных линий связи  | 9,5 лет |
|  | Энергетическое оборудование | 7 лет |
|  | Прочее телекоммуникационное и вспомогательное оборудование | 7 лет |
| Автомобили и транспортные средства | Автотранспорт | 5 лет |
| Офисное и измерительное оборудование | Измерительное оборудование | 6 лет |
|  | Рекламные щиты и установки | 10 лет |
|  | Прочее офисное оборудование | 6 лет |
| Прочее оборудование | Оборудование столовой | 3 года |
|  | Мебель | 10 лет |
|  | Прочее оборудование | 6 лет |
| Оборудование, полученное в лизинг | Оборудование и здания, полученное в лизинг | Определяется исходя из условий лизинга (см. раздел «Финансовый лизинг (Capital lease)») |

В соответствии c МСФО земельные участки не подлежат амортизации, однако, относящиеся к ним улучшения (например, строительство дорожного покрытия, ограждений) и построенные на территории этих земельных участков здания и сооружения подлежат начислению амортизации линейным способом в течение срока их полезного использования.

В случае если компания считает необходимым применение других сроков полезного использования для объектов основных средств, необходимо получить письменное разрешение Службы методологии финансового учета и в дальнейшем руководствоваться полученными инструкциями.

Для расчета начисленной амортизации по всем группам основных средств используется линейный способ:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Амортизация заотчетный период | = | \_\_Первоначальная балансовая стоимость\_\_Срок полезного использования |

|  |
| --- |
| ***Пример****Компания отразила в соответствии с МСФО объект основного средства по его текущей балансовой стоимости $10,000. Срок полезного использования объекта 5 лет. Ежемесячные амортизационные отчисления составят:**$10,000/60 = $166.67**В соответствии с МСФО ежемесячно должна быть отражена следующая запись:**Dr Depreciation expense $166.67**Cr Property&Equipment (Accumulated depreciation) $166.67* |

При выбытии основных средств накопленная амортизация списывается на счета учета доходов и расходов вместе с балансовой стоимостью объекта.

Амортизация, начисленная в локальном бухгалтерском учете, может начисляться по ставкам, отличным от применяемых в соответствии с МСФО. В таком случае необходимо скорректировать обратной проводкой данные локального учета по начисленной амортизации на конец периода и расхода по амортизации и начислить амортизацию в соответствии с МСФО.

## Заключение

В своей выпускной работе я рассказала об истории МСФО, их основных принципах и предпосылках, а также о внедрении их в России. Также, я провела анализ наиболее важных для телекоммуникационного сектора вопросов, связанных с внедрением МСФО, и показала, как на них отвечает конкретная компания.

В общем и целом, на основании проведённого исследования можно сделать следующие выводы:

1. Основная цель МСФО – предоставить информацию о финансовом положении, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении компании, полезную для широкого круга пользователей при принятии экономических решений;
2. Все МСФО отталкиваются от базовых принципов, помогающих отчётности максимально полно раскрывать информацию для пользователей;
3. Российские власти осознают необходимость введения МСФО более 20 лет, и в последнее время предприняты активные действия в этом направлении;
4. Достаточно сложно сблизить РСБУ и МСФО из-за различия самой концепции учёта;
5. Исключительная важность МСФО для телекоммуникационного сектора зиждется на необходимости привлечения иностранного опыта и технологий через инвестиции.

В целом, я считаю, что цель ВКР достигнута.

## Список литературы

### Приказ Минфина России от 31.10.2012 № 143н "О введении в действие документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации".

### N208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" от 27.07.2010

### Постановление Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1

### Комитет по МСФО, Введение к международным стандартам финансовой отчётности.

### Применение МСФО: в 3 ч./ Пер. с англ. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2010.

### МСФО в кармане – 2011, Deloitte

### МСФО (IAS) 1, «Предоставление финансовой отчётности»

### МСФО (IAS) 8, параграф 3.

###  Impact of IFRS: Telecoms. KPMG International

### Accounting under IFRS: Telecoms. 2010 KPMG IFRG Limited

### Материалы семинара по проблемам учета на совместных предприятиях, проводившегося Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР в июне 1989 года в Москве.

## Приложение 1

### Список утверждённых стандартов МСФО (IAS)

* МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1 «Presentation of Financial Statements»)
* МСФО 2 «Запасы» (IAS 2 «Inventories»)
* МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» (IAS 7 «Cash Flow Statements)
* МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» (IAS 8 «Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies»)
* МСФО 10 «Cобытия, происшедшие после отчетной даты» (IAS 10 «Events After the Balance Sheet Date»)
* МСФО 11 «Договоры подряда на строительство» (IAS 11 «Construction Contracts»)
* МСФО 12 «Налоги на прибыль» (IAS 12 «Income Taxes»)
* МСФО 14 «Сегментная отчетность» (IAS 14 «Segment Reporting»)
* МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» (IAS 15 «Information Reflecting the Effects of Changing Prices»)
* МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment»)
* МСФО 17 «Аренда» (IAS 17 «Leases»)
* МСФО 18 «Выручка» (IAS 18 «Revenue»)
* МСФО 19 «Вознаграждения работникам» (IAS 19 «Employee Benefits»)
* МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» (IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance»)
* МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» (IAS 21 «The Effects of Changing in Foreign Exchange Rates»)
* МСФО 22 «Объединение компаний» (IAS 22 «Business Combinations»)
* МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23 «Borrowing Costs»)
* МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (IAS 24 «Related Party Disclosures»)
* МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» (IAS 26 «Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans»)
* МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» (IAS 27 «Consolidated Financial Statements»)
* МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» (IAS 28 «Investments in Associates»)
* МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» (IAS 29 «Financial Reporting in Hyperinflationary Economies»)
* МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов» (IAS 30 «Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions»)
* МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (IAS 31 «Financial Reporting of Interests in Joint Ventures»)
* МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (IAS 32 «Financial Instruments: Disclosure and Presentation»)
* МСФО 33 «Прибыль на акцию» (IAS 33 «Earnings per Share»)
* МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность» (IAS 34 «Interim Financial Statements»)
* МСФО 35 «Прекращаемая деятельность» (IAS 35 «Discontinuing Operations»)
* МСФО 36 «Обесценение активов» (IAS 36 «Impairment of Assets»)
* МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»)
* МСФО 38 «Нематериальные активы» (IAS 38 «Intangible Assets»)
* МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (IAS 39 «Financial Instruments: Recognition and Measurement»)
* МСФО 40 «Инвестиционное имущество» (IAS 40 «Investment Property»)
* МСФО 41 «Сельское хозяйство» (IAS 41 «Agriculture»)
* МСФО (IFRS) 1 Первое применение МСФО
* МСФО (IFRS) 2 Выплаты, увязываемые с акциями
* МСФО (IFRS) 3 Объединение бизнеса
* МСФО (IFRS) 4 Договор страхования
* МСФО (IFRS) 5 Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращения операции
* МСФО (IFRS) 6 Разведка и определение стоимости минеральных ресурсов
* МСФО (IFRS) 7 Финансовые инструменты: раскрытие
1. *Приказ Минфина России от 31.10.2012 № 143н "О введении в действие документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации"* [↑](#footnote-ref-1)
2. *Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса* [↑](#footnote-ref-2)
3. *Международная федерация бухгалтеров* [↑](#footnote-ref-3)
4. *Комитет по МСФО, Введение к международным стандартам финансовой отчётности, параграф 2.* [↑](#footnote-ref-4)
5. *Применение МСФО: в 3 ч./ Пер. с англ. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишерз, 2010.* [↑](#footnote-ref-5)
6. *МСФО в кармане – 2011, Deloitte* [↑](#footnote-ref-6)
7. *International Organization of Securities Commissions, IOSCO* [↑](#footnote-ref-7)
8. *International Accounting Standards* [↑](#footnote-ref-8)
9. *International Financial Reporting Standards* [↑](#footnote-ref-9)
10. МСФО (IAS) 1, *«Предоставление финансовой отчётности»* [↑](#footnote-ref-10)
11. МСФО (IAS) 8, параграф 3. [↑](#footnote-ref-11)
12. *Материалы семинара по проблемам учета на совместных предприятиях, проводившегося Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР в июне 1989 года в Москве.* [↑](#footnote-ref-12)
13. *Постановление Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1* [↑](#footnote-ref-13)
14. *N208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" от 27.07.2010* [↑](#footnote-ref-14)
15. Розанова Н. М., Буличенко Д. А. Конкуренция в телекоммуникационной отрасли: сетевой рынок в условиях продуктовой дифференциации // Terra Economicus. 2011. Т. 9. № 1. С. 17-32. [↑](#footnote-ref-15)
16. Нью-Йоркская фондовая биржа [↑](#footnote-ref-16)
17. Рейтинг ТАСС-Телеком на основе годовых отчеты компаний, собственной информации ТАСС-Телеком и данных Министерства связи и массовых коммуникаций РФ. [↑](#footnote-ref-17)
18. По данным компании McKinsey [↑](#footnote-ref-18)
19. Розанова Н. М., Буличенко Д. А. Конкуренция в телекоммуникационной отрасли: сетевой рынок в условиях продуктовой дифференциации // Terra Economicus. 2011. Т. 9. № 1. С. 17-32. [↑](#footnote-ref-19)