МЕТОДИКА ТРАНСФОРМАЦИИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ТОВАРООБОРОТА В ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО РСБУ И МСФО В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

METHODOLOGY OF TRANSFORMATION OF PRODUCT TURNOVER INDICATORS IN THE REPORTING ACCORDING TO RAS AND IFRS IN WHOLESALE TRADE

УДК 657

Лебедев Артем Львович, магистрант кафедры «Экономика и управление развитием территорий», ФГАОУ ВО СВФУ им. М.К. Аммосова, г. Якутск, E-mail: lebyaev@gmail.ru

Скрябина Ирина Валерьевна, к.э.н., доцент кафедры «Экономика и управление развитием территорий», E-mail: cherovairina@mail.ru

Lebedev Artem Lvovich, master student of the department "Economics and Territorial Development Management", FGAOU HE NEFU them. M.K. Ammosova, Yakutsk, E-mail: lebyaev@gmail.ru

Irina V. Skryabina, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department "Economics and Territorial Development Management", E-mail: cherovairina@mail.ru

Аннотация

Предметом исследования являются российские стандарты бухгалтерского учета и международные стандарты финансового учета, используемые в расчете показателей оптового товарооборота. Темой данной работы является трансформация показателей различных стандартов учета товарооборота с целью разбора наглядного метода перевода показателей товарооборота, составленных согласно российским стандартам бухгалтерского учета, в показатели

товарооборота, соответствующих международным стандартам финансовой отчетности. Данная работа проведена путем наглядного сравнения обозначенных стандартов для применения в области финансового учета, теории управленческого учета. Демонстрируются сходство и различия указанных стандартов и методика трансформации основных показателей товарооборота.

Annotation

The subject of the research is Russian accounting standards and international financial accounting standards used in calculating merchandising indicators. The topic of this work is the accounting transformation turnover that meet international financial reporting standards for inventory turnover using methods for calculating indicators of turnover, drawing up, in accordance with Russian accounting standards. This article shows visual presentation between indicators and application in the field of the financial field, the theory of management accounting. The similarities and features of standards and transformation methods are demonstrated.

Ключевые слова: доходы, расходы, товарооборот, финансовый учет, теория и практика управленческого учета, управленческий анализ в отраслях, РСБУ, МСФО.

Keywords: income, expenses, turnover, financial accounting, theory and practice of management accounting, management analysis in industries, RAS, IFRS.

ВВЕДЕНИЕ

Научная новизна состоит в том, что в работе впервые сформулирована методика трансформации показателей товарооборота, составленных согласно российским стандартам бухгалтерского учета, путем наглядного сравнения с международными стандартами финансовой отчетности и преемственности показателей.

Практическая значимость работы состоит в том, что предоставляется возможность трансформации показателей хозяйственной деятельности предприятия в целях донесения информации данных бухгалтерского учета российских организаций для зарубежных пользователей финансовой отчетности,

подготовленной согласно международным стандартам финансовой отчётности. Определение объема товаров необходимо для налогового и бухгалтерского учета, а также для планирования инвестиционных проектов и выработки управленческих решений.

Учет товарооборота в МСФО

Для оценки товарооборота в МСФО используется международный стандарт финансовый отчётности (IAS) 2 «Запасы». Согласно стандарту в данной работе используется следующее определение «запасы» («inventory») – это активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности. К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные предприятием оптовой торговли и предназначенные для перепродажи.

В данной работе при отражении реализации товаров и издержек приобретения в учете рассматривается только метод «Perpetual Inventory System» (система постоянной инвентаризации, применяется при автоматизации торговли), в связи с тем что на данный момент современные компании оснащены системами автоматизации и постоянно ведут учет материальных ценностей с помощью штрих-кодов. В связи с чем исключается периодическая система инвентаризации «Periodic Inventory System», при которой себестоимость продаж и объем товаров в наличии определяется лишь в конце отчетного периода в процессе инвентаризации.

Для торговой компании согласно международным стандартам финансовой отчетности важны 3 счета: «inventory» (запасы), «Sales Revenue» (Выручка), «Cost of Goods Sold» (Издержки проданных товаров).

Счет «Inventory» (Запасы) показывает общую стоимость принятых у чету товаров, которые еще находятся на продаже.

Счет «Sales Revenue» (Выручка) показывает общую стоимость реализованных товаров.

Счет «Cost of Goods Sold» (Себестоимость продаж) показывает общую себестоимость проданных товаров. На данном счете отражены все расходы,

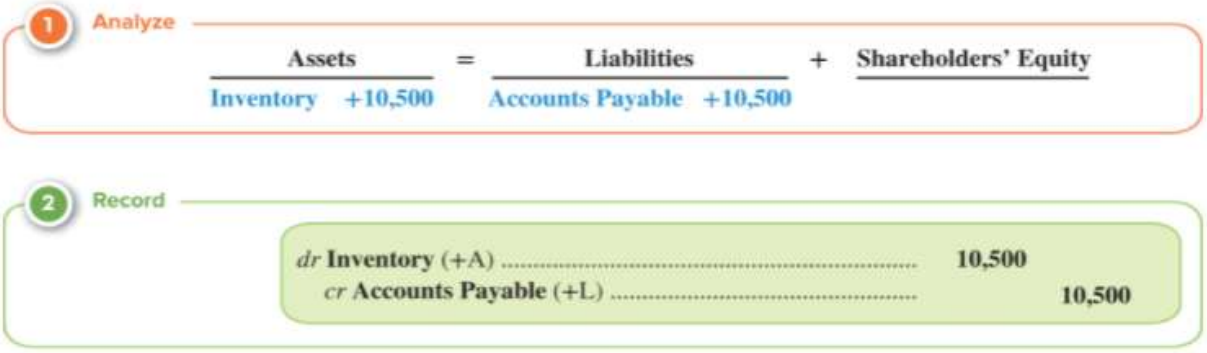
которые были учтены по формуле и отражены в отчете о финансовых результатах (income statement):

I. Beginning Inventory (запасы на начало периода) + Purchases (приобретенные товары) – Ending inventory (запасы на начало периода) = Costs of Goods Sold (себестоимость проданных товаров)

Но при автоматизированном учете издержки всегда отражаются в момент реализации и рассчитывают остаток товаров на складе:

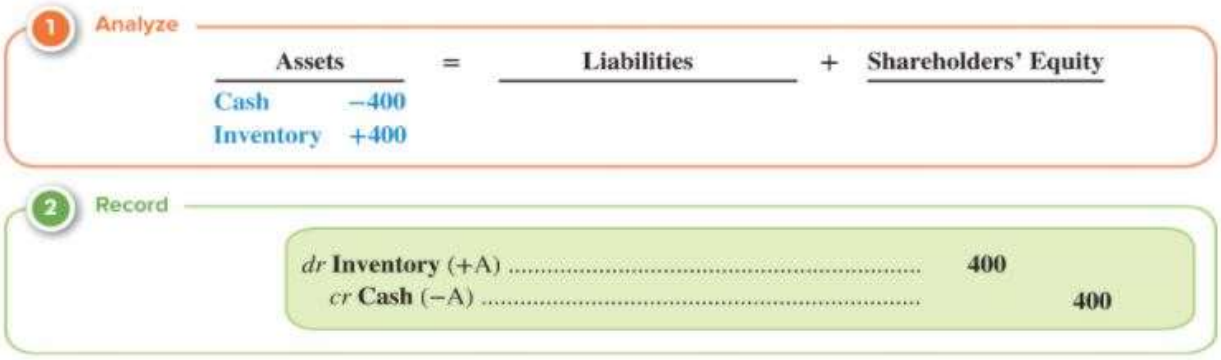
II. Beginning Inventory (запасы на начало периода) + Purchases (приобретенные товары) – Costs of Goods Sold = Ending inventory (запасы на начало периода)

Пример проводки учета расходов при покупке товаров со следующими записями (строка 2) с последующим отражением в бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

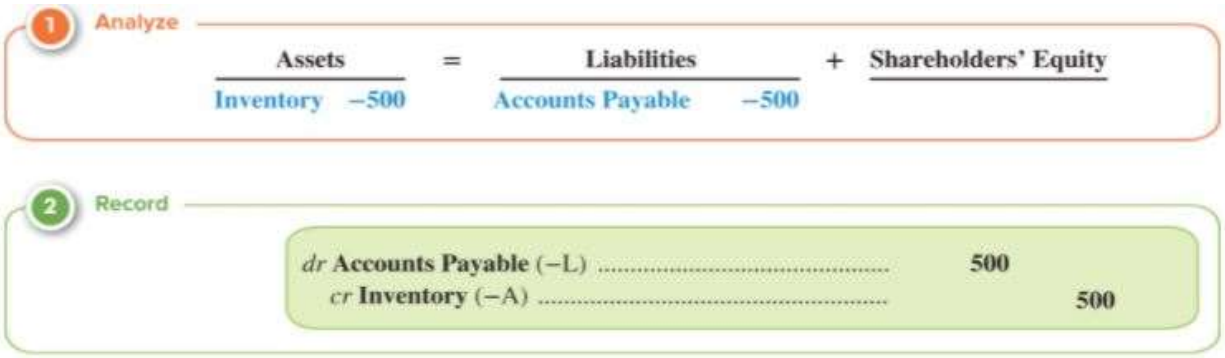
Пример учета транспортных расходов со следующими записями (строка 2) с последующим отражением в бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

Таким образом все расходы, которые требуются для доставки и оформления товаров, собраны на счету «Inventory» (запасы).

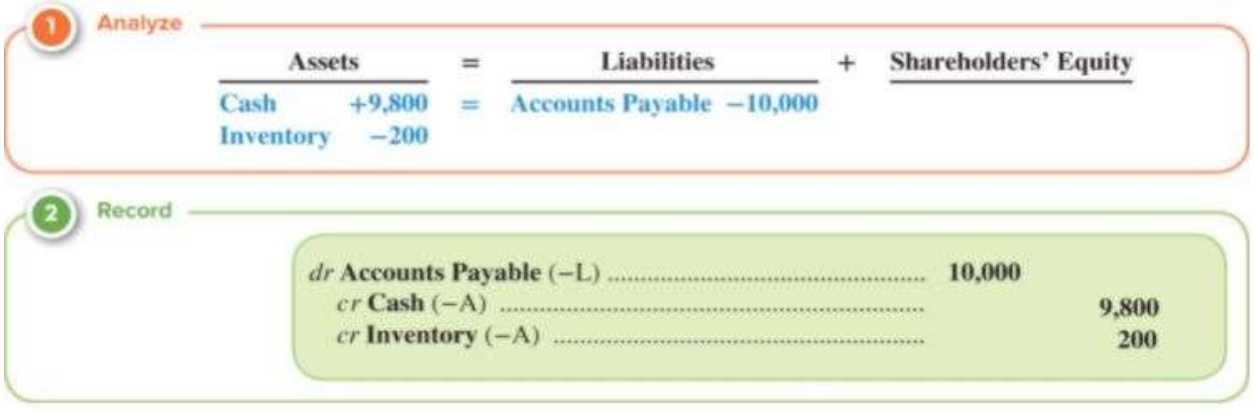
При признании бракованного товара, издержки которого учтены в дебиторской задолженности, совершаются следующие записи (строка 2) с последующим отражением в бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

Покупка товаров в кредит при условиях «2/10, n/30», где «2/10» означает назначение скидку в 2% при оплате заказчиком в срок не более 10 дней после оприходования товара, а «n/30» обозначает оплату полной стоимости переданных товаров. Условия скидок могут быть разными в зависимости от договора дистрибуции или оптовой купли-продажи организации.

При признании скидки совершаются следующие проводки (строка 2) с последующим отражением в бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

Для оптовых торговых организаций контроль передачи происходит в срок, указанный в договоре купли-продажи, который определяет 2 возможных момента передачи в собственность:

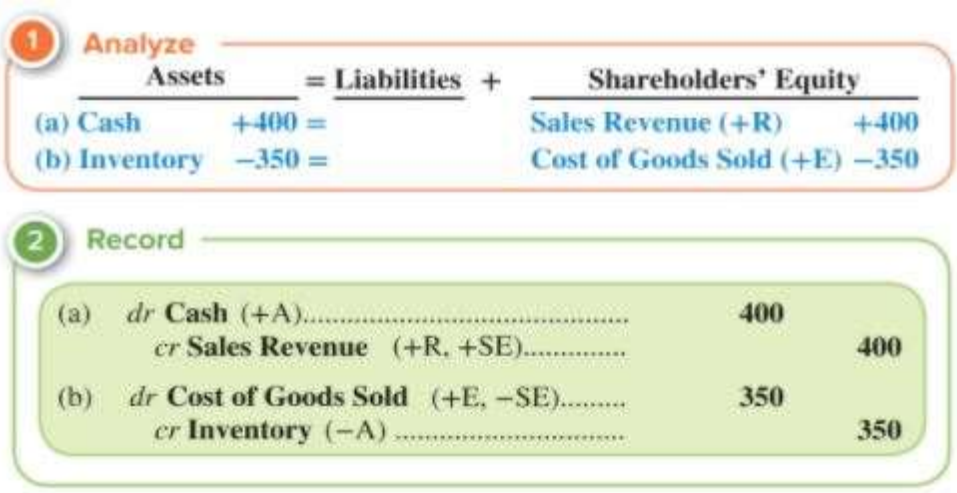
1. FOB shipping point (в момент факта отгрузки товара, передачи в транспортную компанию);
2. FOB destination (в момент факта получения товара).

Каждая торговая фирма при реализации регистрируются 2 суммы:

1. Selling price. Цена продажи выражается ростом счета «Sales Revenue» (Выручка) и отражается увеличением в строках баланса «Cash» (Денежные средства и денежные эквиваленты) при оплате или «Accounts Receivable» (Дебиторская задолженность) при реализации с отсрочкой платежа, сохраняясь в качестве дебиторской задолженности.

2. «Cost» (издержки), издержки собранные на счету «inventory» (товары) отражаются на счету «Cost of Goods Sold» (себестоимость проданных товаров) при продаже.

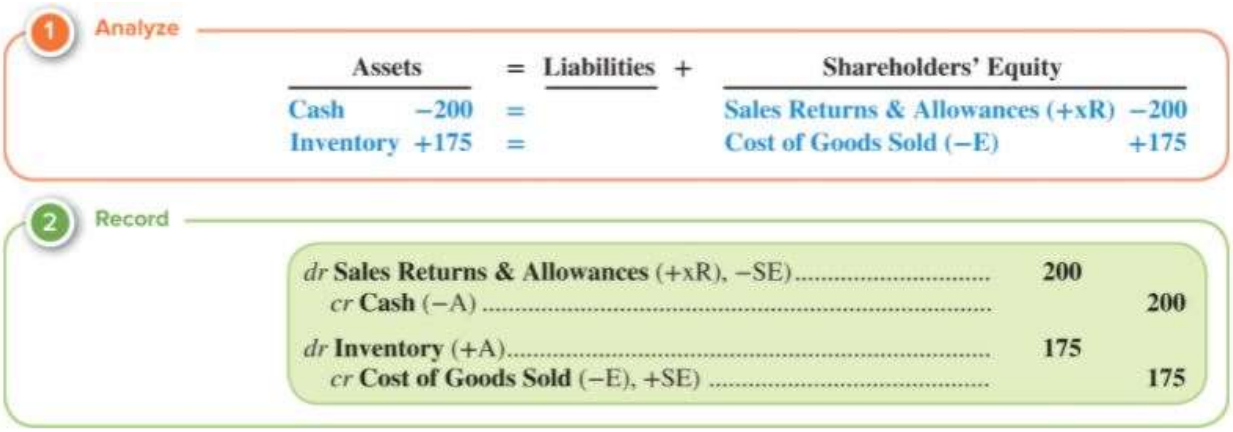
Записи при реализации товаров (строка 2) с последующим отражением в бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

При возврате товаров от покупателя в связи с браком, реализованный товар может быть возвращен или частично возмещен денежной суммой.

Сумма возврата товара или брака отражается на счету «Sales returns and allowances» (возврат продаж и уценка). Данный счет контр доходов (contra-revenue account) отражается расходом в «Sales revenue» (выручка) со следующими записями (строка 2) и с последующим отражением в бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

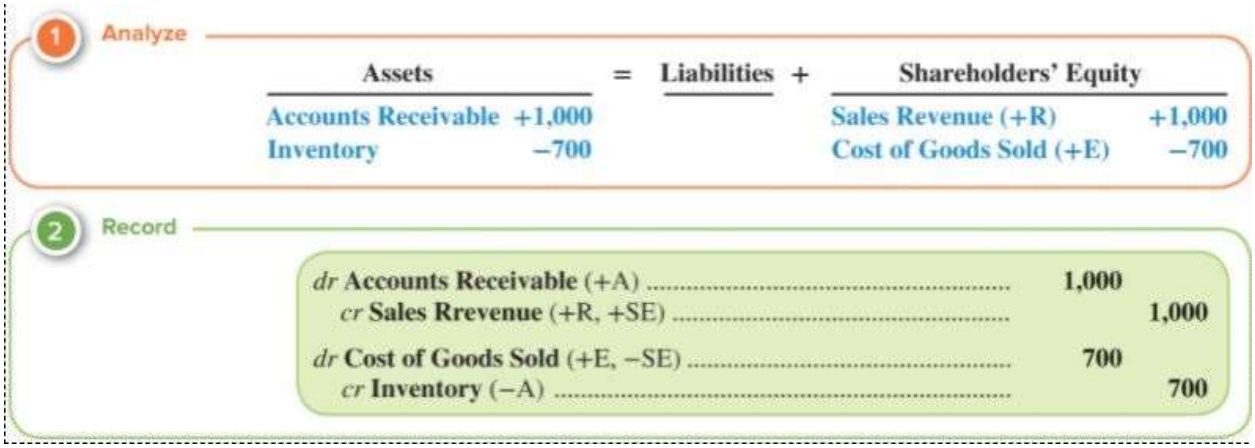
Для поощрения своевременного погашения дебиторской задолженности среди контрагентов применяется система скидок. К примеру условия «2/10, n/30», где «2/10» означают 2% скидку при погашении задолженности в срок не более 10 дней, «n/30» подразумевает что если оплата не происходит в течение 10 дней, то полная стоимость товаров будет оплачена в течение 30 дней после даты передачи товаров.

При учете выручки от реализации используется два метода: «валовый» (gross method) или «чистый» (net method).

Чистый метод подразумевает признание скидки при продаже товара, а валовый метод подразумевает признание скидки после списания дебиторской задолженности контрагента в связи с чем в бухгалтерском учете происходит 2 записи: при реализации товара и при погашении задолженности в определённый срок, который определяет объем скидки.

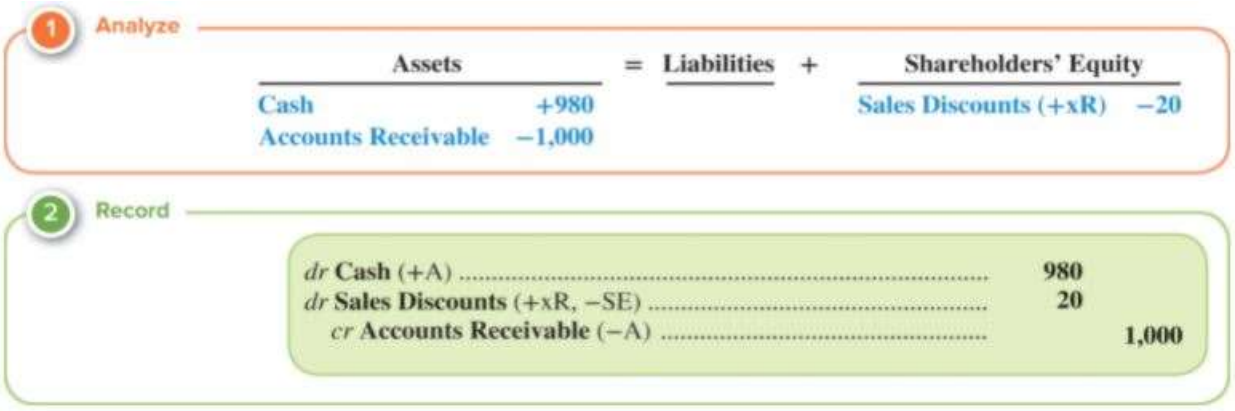
Производятся следующие записи с использованием валового метода учета со следующими записями (строка 2) с последующим отражением в

бухгалтерском балансе (строка 1):



Источник: по материалам [8]

При погашении дебиторской задолженности в 10 дней начисляется 2% скидка с использованием счета «Sales discounts» (скидки при продаже). Данный счет в последующем отражается на дебете счета «Sales revenue» (выручка).



Источник: по материалам [8]

По итогу вышеупомянутых операций по продаже и покупке товаров производятся следующие записи:

Таблица 4. «Принятие брака, возврата, скидок товаров к учету (слева) и списание брака и принятие к учету, возвратов, скидок при реализации (справа)»

Transaction:	Purchase (buyer perspective)			Sale (seller perspective)		
Goods ordered	No transaction; no journal entry.			No transaction; no journal entry.		
Goods delivered		Debit	Credit		Debit	Credit
	Inventory	Cost		Accounts Receivable	SP	
	Accounts Payable		Cost	Sales Revenue		SP
				Cost of Goods Sold	Cost	
				Inventory		Cost
Goods returned (on account)		Debit	Credit		Debit	Credit
	Accounts Payable	Cost		Sales Returns/Allowances	SP	
	Inventory		Cost	Accounts Receivable		SP
				Inventory	Cost	
				Cost of Goods Sold		Cost
Allowance granted (on account)		Debit	Credit		Debit	Credit
	Accounts Payable	Cost		Sales Returns/Allowances	SP	
	Inventory		Cost	Accounts Receivable		SP
Payment within discount period		Debit	Credit		Debit	Credit
	Accounts Payable	Cost		Cash	Paid	
	Cash		Paid	Sales Discounts	SP%	
	Inventory		Cost%	Accounts Receivable		SP

SP = Selling price, SP% = Selling price × % Discount, Cost% = Cost × % Discount, Paid = Net cash paid (after discount)

Источник: по материалам [8]

Анализ товарооборота в МСФО

В целях анализа оборота запасов, в том числе товарооборота, с помощью источников информации, подготовленных согласно международным стандартам финансовой отчетности, применяются 2 основных аналитических показателя:

1) Inventory turnover ratio (коэффициент оборота запасов):

Cost of goods sold (себестоимость проданных товаров)/Average inventory (среднегодовой объем товаров)

- Данный показатель рассчитывается для выявления количества товарных оборотов за период, чем больше коэффициент тем быстрее происходит оборот запасов.

2) Days to sell (период продажи):

365/Inventory turnover ratio (коэффициент оборота запасов),

- Данный показатель выявляет среднее количество дней с момента приобретения товаров до момента реализации, чем больше показатель, тем дольше период реализации.

Balance sheet- «inventory» (товары) принятые к учету (41 счет) (баланс)

Income statement- «costs of goods sold» то есть себестоимость продаж (отчет о финансовых результатах)

Для трансформации показателей товарооборота используются строки бухгалтерского баланса. Ввиду того, что методы оценки товаров или запасов в РСБУ заимствованы из МСФО в разрезе товарооборота применяется счет 41 «Товары», который в дальнейшем отражается в строке бухгалтерского баланса 1210 «Запасы». Данный показатель полностью идентичен строке баланса (balance sheet) «Inventory» согласно МСФО

Если основным видом деятельности предприятия является оптовая торговля, то себестоимость продаж строки 2120 и выручка строки 2110 отчета о финансовых результатах равнозначны строкам отчета о доходах (Income statement) «Costs of goods sold» и «Sales revenue» соответственно, подготовленного согласно МСФО.

Дебет 44 счета «Расходы на продажу» отражаются в строке 2210 отчета о финансовых результатах. Аналогичная строка «Selling, General, and Administrative expenses» отражена в отчете «Income statement», однако данная строка также содержит управленческие расходы строки 2220 отчета о финансовых результатах.

Для наглядности ниже продемонстрированы примеры баланса с вышеупомянутыми показателями.

Рис. 1. – Пример бухгалтерского баланса ООО «Туесок»

Пояснения	Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2019 г.	На 31 декабря 2018 г.	На 31 декабря 2017 г.
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
	Основные средства	1150	33 994	37 121	40 571
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
	Прочие внеоборотные активы	1190	-	-	-
	Итого по разделу I	1100	33 994	37 121	40 571
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210	239 681	233 148	210 806
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	122	49	878
	Дебиторская задолженность	1230	195 012	271 434	241 790
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	3 650	3 650	3 650
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	27	3 785	486
	Прочие оборотные активы	1260	-	-	-
	Итого по разделу II	1200	438 491	512 066	457 609
	БАЛАНС	1600	472 485	549 187	498 180

Рис. 2. – Пример баланса (выше) и отчета о финансовых результатах «WAL-MART STORES, Inc.»


Merchandising Company Example

WAL-MART STORES, INC.
Balance Sheet (excerpt)
At January 31, 2016
(in millions)

Assets	
Current Assets	
Cash and Cash Equivalents	$ 8,705
Accounts Receivable	5,624
Inventory	44,469
Prepaid Assets	1,441
etc.	

Источник: по материалам [8]

Например, строка «Inventory» ООО «Туесок» равна 239681 тыс. рублей в 2019 году и 233148 тыс. рублей в 2018 году. Среднегодовой объем запаса товаров составляет 236414,5 тыс. рублей.

Рис. 3. – Отчет о финансовых результатах (Income statement) «WAL-MART SORES, INC.»

WAL-MART STORES, INC.
Income Statements
For the Years Ended January 31
(amounts in millions)

	2016	2015	2014
Net Sales	$478,614	$482,229	$473,076
Cost of Goods Sold	360,984	365,086	358,069
Gross Profit	117,630	117,143	115,007
Selling, General, and Administrative Expenses	97,041	93,418	91,353
Income from Operations	20,589	23,725	23,654
Other Income	1,049	1,074	1,002
Income Before Income Tax	21,638	24,799	24,656
Income Tax Expense	6,558	7,985	8,105
Net Income	$ 15,080	$ 16,814	$ 16,551

Рис. 4. Отчет о финансовых результатах ООО «Туесок»

Источник: по материалам [8]

Отчет о финансовых результатах

за Январь - Декабрь 2019 г.

		Коды		
	Форма по ОКУД	0710002		
	Дата (число, месяц, год)	31	12	2019
Организация: Общество с ограниченной ответственностью "ТУЕСОК"	по ОКПО	67662377		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	1435231862		
Вид экономической деятельности: Деятельность агентов по оптовой торговле пищевыми продуктами	по ОКВЭД 2	46.17		
Организационно-правовая форма / форма собственности: Общества с ограниченной ответственностью / Частная собственность	по ОКОПФ / ОКФС	12300	16	
Единица измерения: в тыс. рублей	по ОКЕИ	384		

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Декабрь 2019 г.	За Январь - Декабрь 2018 г.
	Выручка	2110	542 079	735 146
	Себестоимость продаж	2120	(407 808)	(591 353)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	134 271	144 793
	Коммерческие расходы	2210	(97 694)	(116 072)
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	36 577	28 721
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	-	-
	Проценты к уплате	2330	(23 053)	(19 322)
	Прочие доходы	2340	7 896	28 392
	Прочие расходы	2350	(16 471)	(32 579)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	4 949	5 212
	Текущий налог на прибыль	2410	(1 438)	(2 081)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-	-
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	-
	Прочее	2460	-	-
	Чистая прибыль (убыток)	2400	3 511	3 131

Строка «Net Sales» ООО «Туесок» будет равна 542 079 тыс. рублей, а «Costs of Goods Sold» ООО «Туесок» будет равна 407 808 тыс. рублей в 2019 году.

Строка «Selling, general, and Administrative Expenses» при сложении строк коммерческие расходы и управленческие расходы (строки 2210 и 2220) равны 97 694 тыс. рублей за 2019 года.

Расчет коэффициента оборота запасов из полученных показателей (Inventory turnover ratio): 407808/236414,5=1,72, что означает почти 2 полных оборота товаров за год с момента покупки до реализации товара.

Расчет дней для продажи (Days to sell): 365/1,72=212 дней.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате процессов сближения РСБУ и МСФО между российской и международной учетными системами обнаружились определенные сходства.

В первую очередь, можно назвать единые базовые принципы при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности, состав бухгалтерской отчетности по РСБУ и МСФО, в которых отражаются выручка, себестоимость реализованных товаров, товары, также схож:

- Balance sheet- бухгалтерский баланс;
- Income statement- отчет о доходе (отчет о финансовых результатах);

Российские стандарты бухгалтерского учета формируются в рамках сближения с международными стандартами финансовой отчетности. С другой стороны, сравнительный анализ МСФО и РСБУ в разделе учета товарооборота показывает, что имеются различия между двумя системами.

Главным отличием является применение рабочего плана счетов организациями на территории РФ, разработанный на основе единого, утвержденного Приказом Минфина от 31.10.2000 № 94н. В практике МСФО в качестве корреспондирующих счетов применяются строки бухгалтерского баланса (balance sheet) и отчета о финансовых результатах (Income statement). При ведении управленческого учета по МСФО план счетов организация может разработать самостоятельно с учетом своих потребностей и особенностей деятельности.

Периодом при составлении бухгалтерской отчетности по российским правилам является период с 1 января по 31 декабря включительно (ч. 1 ст. 15 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). В соответствии с МСФО отчетным периодом может быть любое время.

Однако стоит учесть, что расходы на продажу 44 счета отражаются в строке «Selling Administrative and general expenses», объединяя строки «Управленческие расходы» и «Расходы на продажу» бухгалтерского баланса.

Литература

1. ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов".
2. ПБУ 9/99" "Доходы организации".
3. Приказ Минфина От 31.10.2000 № 94н.
4. Ч. 1 Ст. 15 Федерального закона От 06.12.2011 № 402-Фз.
5. Информационный интернет-ресурс «Консультант Плюс» 2021 Г.

6. Статья: «Различия в порядке МСФО и РСБУ» информационной поддержки российских бухгалтеров, аудиторов, оценщиков, финансистов: Audit-It.Ru.
7. Статья: «Оптовая и розничная торговля» (подготовлен для системы Консультант Плюс, 2018).
8. Fred Phillips, Fundamentals Of Financial Accounting/ 5th Canadian Edition/ Издательство Mcgrawhill Education, 2018. — 298-343 С.
9. Статья: «Возврат товара от покупателя: проводки» 2019, интернет-ресурс, электронный журнал «Главбух».

Literature

1. PBU 5/01 "Accounting for inventories".
2. PBU 9/99 "" Income of the organization ".
3. Order of the Ministry of Finance dated October 31, 2000 No. 94n.
4. Part 1 of Art. 15 of the Federal Law of 06.12.2011 No. 402-Fz.
5. Information Internet resource "Consultant Plus" 2021
6. Article: "Differences in the procedure of IFRS and RAS" of information support of Russian accountants, auditors, appraisers, financiers: Audit-It.Ru.
7. Article: "Wholesale and retail trade" (prepared for the Consultant Plus system, 2018).
8. Fred Phillips, Fundamentals Of Financial Accounting / 5th Canadian Edition / Mcgrawhill Education, 2018 .-- 298-343 pp.
9. Article: "Return of goods from the buyer: transactions" 2019, Internet resource, electronic journal "Glavbuh".