

14 июля 2017

Как ускорить выпуск отчетности по МСФО в ритейле с помощью автоматизации трансформационных корректировок

О том, как с помощью автоматизации трансформационных корректировок ускорить выпуск отчетности в ритейле и прийти к более быстрому закрытию.

ЦЕЛЬ ПОДГОТОВКИ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Многие компании, работающие в России, сталкиваются с необходимостью составлять отчетность не только по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ), но и по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Связано это с тем, что, во-первых, согласно 208-ФЗ («О консолидированной финансовой отчетности») многие виды групп компаний должны составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО. Во-вторых, привлечение зарубежного капитала, независимо от вида капитала (частные инвестиции, кредитные линии банков, выход на фондовые биржи), невозможно без наличия отчетности по МСФО. Отчетность по российским стандартам будет непонятна инвесторам, ее нельзя сравнить с отчетностью аналогичных зарубежных компаний. И, в-третьих, компании может быть нужна отчетность по МСФО для внутренних процессов: на отчетность по



МСФО может, например, опираться управленческий учет.

Сектор розничной торговли не исключение. **Основные причины для составления двух видов отчетности в ритейле это:**

- Возможность привлечения зарубежного капитала;
- Компания акционерная (необходимо составлять консолидированную отчетность по МСФО согласно российскому законодательству);
- Управленческий учет и система бюджетирования опираются на отчетность по МСФО.

МЕТОДЫ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Если компании необходима отчетность по МСФО стандартам, учет может быть реализован одним из следующих способов:

- 1. Параллельный учет** – учет на предприятии ведется по двум разным планам счетов (план счетов для РСБУ; план счетов для МСФО); каждая операция отражается на обоих планах счетов в соответствии с правилами учета;
- 2. Трансформация данных** – РСБУ данные корректируются и приводятся в соответствии с правилами МСФО с помощью поправок.

Сочетание этих двух методов – на важных и масштабных участках, где требуется большое количество трансформационных корректировок на детальных данных (и корректировки имеют значительный вес), ведется

параллельный учет (например, по участку «Основные средства»), для остальных объектов учета – применяются трансформационные корректировки.

Выбор метода для конкретной компании зависит от ряда факторов, таких как, например, цель отчетности по МСФО, количество операций за отчетный период, количество и сложность различий, возникающих между стандартами (Таблица 1).

Таблица 1 Критерии выбора метода ведения учета по МСФО

Критерий	Трансформация данных	Параллельный учет
Периодичность отчетности	Трансформация финансовой отчетности ориентирована на периодический выпуск, данные могут быть готовы только на отчетную дату; для составления отчетности требуется закрытая отчетность по РСБУ.	При параллельном учете отчетность по МСФО может быть представлена более оперативно и с любой периодичностью (независимо от отчетности по РСБУ). Если, например, управленческая отчетность и система бюджетирования опирается на отчетность по МСФО, данные должны быть доступны с большей периодичностью, чем раз в квартал.

Степень
детализации

При трансформации корректировки делаются на укрупненных суммах. Этого чаще всего достаточно для представления отчетности по МСФО в банк или акционерам.

Параллельный учет дает возможность увидеть возникновение той или иной суммы до изначальной проводки. Зачастую такая детализация нужна, например, для управленческого учета.



Трансформация группы компаний может осуществляться не в каждой конкретной компании, а в головном офисе на основе предоставленных данных, соответственно, требуется меньшее количество сотрудников. Поскольку при трансформации отчетность составляется с определенной периодичностью, сотрудники, занимающиеся ее подготовкой, будут иметь периодическую занятость и, если это их единственная функция, можно отдать данную процедуру аутсорсинговой компании.

Наличие специалистов

Поскольку параллельный учет более трудоемкий процесс, и он должен вестись в каждой компании группы, требуется больше квалифицированных специалистов.

Структура группы компаний

Чем больше компаний в группе и чем сложнее и динамичнее ее структура, тем сложнее становятся как рутинные операции (такие как сверка внутригрупповых оборотов и остатков), так и сложные операции по изменению структуры группы. Здесь важную роль играет автоматизация процесса. Поскольку при параллельном учете автоматизация необходима, процедуры выполняются быстрее и легче. Но стоит учесть, что потребуются дополнительные затраты на внедрение и отладку параллельного учета в каждой новой компании группы. Метод трансформации данных, если он автоматизирован, содержит плюсы параллельного учета (упрощение рутинных и сложных операций) и не содержит недостатков (увеличение затрат на внедрение параллельного учета при изменении структуры группы).



<p>Финансовые ресурсы</p>	<p>Трансформация требует меньшего вложения финансовых средств на этапе внедрения и при последующей работе, так как трансформация может осуществляться средствами MS Excel и осуществляться рядом сотрудников для всей группы компаний.</p>	<p>Параллельный учет является более дорогостоящим как на этапе внедрения так и при последующей работе, потому что требуются большие затраты на автоматизацию процесса, а также увеличение штата сотрудников компании.</p>
---------------------------	--	---

Большинство российских компаний на данном этапе развития стандартов выбирают метод трансформации данных. Его важные преимущества состоят, прежде всего, во взаимосвязи отчетности по РСБУ и МСФО. При этом, через трансформационные корректировки виден переход от РСБУ отчетности к МСФО отчетности. Кроме того, при применении этого метода требуется меньший штат сотрудников, владеющих знаниями международных стандартов и, как правило, меньшие затраты на ведение учета (зависит от количества операций в отчетном периоде);

В сфере розничной торговли крупные группы компаний чаще всего используют сочетание частичного параллельного учета и трансформационных корректировок. Такой подход может быть связан с историческим формированием группы: часть приобретенных компаний

составляла отчетность только по РСБУ, в то время как внутри группы компании вели параллельный учет.

Организациям важно устранить главные недостатки трансформации данных — долгое закрытие периода и длительная подготовка отчетности. Подготовка отчетности по МСФО начинается только после закрытия периода в российских учетных системах (данные по РСБУ являются исходными данными для трансформации и для проведения корректировок часто нужны детальные аналитики из российского учета). Требуется время на анализ (какие корректировки нужны в текущем периоде), отражение рутинных поправок, повторение корректировок прошлых периодов, отражение сложных и нестандартных операций.

АВТОМАТИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ ТРАНСФОРМАЦИОННЫХ КОРРЕКТИРОВОК

С уменьшением срока подготовки отчетности может помочь автоматизация процесса трансформации данных: если корректировка повторяется из периода в период и имеет четкий алгоритм, то ее формирование можно автоматизировать. Для автоматизации процесса трансформации данных используется как специальное программное обеспечение (например, Oracle HFM, SAP BPC), так и преднастроенные формулы и ссылки в MS Excel.

Поскольку основной деятельностью компаний, занимающихся розничной торговлей, является покупка и перепродажа товаров, больше всего времени



и внимания уделяется при трансформации данных участку «Запасы».

Рассмотрим возможные корректировки по данному участку и возможность их автоматизации как фактора ускорения подготовки отчетности по МСФО.

КОРРЕКТИРОВКА ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ

При приобретении запасов и оценке их первоначальной стоимости могут возникать различия по двум причинам (рассматриваются только затраты на продажу).

Первая – запасы куплены на условиях отсрочки платежа, то есть полная стоимость запасов оплачивается в полной сумме на конкретную дату в будущем. При этом стоимость таких запасов обычно выше, чем при обычной покупке, так как включает в себя сумму процентов за так называемый торговый кредит.

Согласно МСФО стандартам эта разница в цене (проценты) должны учитываться в качестве расходов на выплату процентов на протяжении всего периода финансирования. При этом в РСБУ эта разница в цене при обычной сделке и при отсрочке платежа не выделяется, и вся сумма сделки целиком учитывается как первоначальная стоимость запасов. Соответственно вытекает необходимость в трансформационной корректировке по исключению финансовых расходов из себестоимости нереализованных запасов и переклассификации части себестоимости реализованных запасов в финансовые расходы.

Вторая причина в различиях в первоначальной стоимости запасов – транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) и оценка по продажной стоимости.

Если, согласно МСФО стандартам транспортные расходы всегда включаются в себестоимость запасов, то РСБУ позволяет торговым организациям включать транспортные расходы напрямую в расходы на продажу. При этом и по МСФО, и по РСБУ при оценке себестоимости разрешается учитывать товары по продажной цене с отдельным учетом наценок.

Таким образом, уменьшить количество трансформационных корректировок можно сближением методологии учета по РСБУ и МСФО в рамках компании:

- и в РСБУ и в МСФО запасы должны учитываться либо по себестоимости, либо по методу розничных цен (себестоимость запасов определяется путем уменьшения цены продажи на процент валовой прибыли данной единицы товара);
- поскольку по отражению транспортных расходов стандарт МСФО жестко фиксирует их учет – включать в себестоимость запасов транспортные расходы и по РСБУ.

На практике чаще всего возникает разница по учету ТЗР. Данная корректировка имеет четкий алгоритм и легко автоматизируется: для автоматического расчета необходимо иметь счета запасов и транспортных расходов в разрезе движений (см. пример, Приложение 1). Эти данные

доступны из учетной системы по РСБУ.

РЕЗЕРВ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Как международные, так и российские стандарты предписывают создавать резервы под обесценение запасов. Однако оценка суммы, на которую должен быть создан резерв, отличается.

В РСБУ сумма резерва равна разнице между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов (если она выше текущей рыночной стоимости). При этом резерв создается за счет финансовых результатов организации и, если в следующем отчетном периоде текущая рыночная стоимость запасов увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение материальных расходов в этом периоде.

В МСФО сравнение себестоимости запасов происходит не с текущей рыночной стоимостью, а с чистой ценой продажи – специфической ценой запасов для конкретной компании (чистая цена продажи представляет собой расчетную стоимость цены продажи за минусом затрат, необходимых для завершения производства и затрат на продажу). Например, если на часть запасов уже заключен договор на продажу с фиксированной ценой, то, несмотря на снижение текущей рыночной стоимости, снижения чистой цены

продажи происходить не будет, и резерв по данным запасам не должен быть создан, так как цена на них зафиксирована договором продажи. Так же как и по РСБУ, уценка запасов признается расходом в текущем периоде, а восстановление балансовой стоимости отражается как уменьшение величины запасов, включенных в состав расходов, в периоде восстановления стоимости.

Таким образом, могут потребоваться трансформационные корректировки:

- По начислению резерва;
- По изменению суммы резерва;
- По изменению состава запасов, по которым начисляется резерв.

На практике чаще всего резерв по РСБУ не создается, поэтому требуется корректировка только по начислению резерва по МСФО. В Приложении 1 рассмотрен пример, в котором происходит начисление резерва как по РСБУ, так и по МСФО.

Если корректировку по созданию резерва и сумме этого самого резерва автоматизировать довольно проблематично (за исключением случаев приблизительной оценки и пропорций), то сторнирование резерва по РСБУ, создание резерва по МСФО только на недостающую сумму по резерву в РСБУ легко поддается алгоритмизации.

РЕТРОСПЕКТИВНЫЕ БОНУСЫ

Очень часто поставщики предоставляют скидки на товары по достижении определенного объема покупок, при этом эта скидка распространяется на весь объем закупок, то есть на уже приобретенные и оприходованные товары. При такой ситуации между учетом по РСБУ и по МСФО возникают расхождения в себестоимости товаров, вызванное этой скидкой.

РСБУ запрещает изменение себестоимости запасов, которые уже приняты к бухгалтерскому учету, поэтому ретроспективные бонусы относятся на прочие операционные доходы. При этом признание бонуса по товарам и непосредственная реализация данного товара зачастую происходит в разных отчетных периодах, что приводит к искажению финансового результата.

Согласно МСФО все скидки должны быть включены в себестоимость товаров, к которым данные скидки относятся, то есть должна корректироваться себестоимость товаров, на которые ретроспективные бонусы распространяются.

Таким образом, могут потребоваться трансформационные корректировки:

- Сторнирование операционного дохода, начисленного по РСБУ;
- Изменение себестоимости товаров на сумму полученных бонусов.

Начисление бонусов должно происходить с учетом детальных аналитик (начисление только по тем товарам, по которым предоставлена скидка).

Корректировка по начислению бонусов представляет собой простую арифметическую пропорцию по распределению суммы бонуса между проданными и непроданными товарами и поэтому может быть легко автоматизирована.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На сегодняшний день компании розничной торговли при подготовке отчетности по МСФО используют (в полной мере или частично) метод трансформации данных, главным недостатком которого является длительный срок подготовки отчетности.

Сокращение сроков подготовки отчетности является важным показателем для компании. Во-первых, чем дольше подготавливается отчетность, тем выше затраты на персонал. Во-вторых, если управленческая отчетность и система бюджетирования опирается на данные МСФО, то увеличение сроков подготовки отчетности приводит к увеличению сроков предоставления управленческой отчетности, что в свою очередь может сказаться на оперативности принимаемых управленческих решений.

Как видно из рассмотренных корректировок по участку «Запасы», даже по отдельному участку учета может возникать множество трансформационных корректировок, несмотря на незначительное количество операций в отчетном периоде. Каждая трансформационная корректировка увеличивает время выпуска отчетности. Уменьшить трудозатраты на трансформацию финансовой отчетности можно с помощью сближения правил учета по РСБУ и МСФО, создания четких правил по типовым трансформационным корректировкам, которые повторяются из периода в период и автоматизации корректировок.

Автоматизация процессов подготовки отчетности решает проблему длительной подготовки отчетности с помощью автоматического повтора корректировок прошлых периодов и автоматического расчета ряда корректировок, которые повторяются из периода в период и имеют четкий алгоритм.

Также плюсами автоматизации процесса трансформации данных является устранения человеческого фактора из расчета поправок. При автоматизации процесса трансформации и консолидации, как правило, настраивается большое количество проверок данных, что уменьшает возможность бухгалтеров допустить арифметические ошибки по невнимательности (или намеренно).

Как видно из рассмотренных выше корректировок, очень многие корректировки можно автоматизировать (если не полностью, то хотя бы частично). Если точный расчет корректировки автоматизировать невозможно,

может быть реализован расчет корректировок на основе пропорции и корректировок прошлых периодов для «быстрого закрытия» периода.

В заключении хотелось бы еще раз напомнить, что количество трансформационных корректировок и их сложность зависят от отрасли компании, размеров компании, учетной политики. В статье приведен неполный перечень возможных корректировок по статье «Запасы», однако выделены те, которые наиболее типичны для компании занимающейся розничной торговлей.

Приложение 1. Пример.

Компания ООО «Ромашка» занимается розничной торговлей и имеет следующие учетную политику по РСБУ в части запасов:

1. При поступлении товары учитываются по фактической себестоимости на счете а4101, без использования счетов 15 и 16.
2. Транспортно-заготовительные расходы учитываются в составе расходов на продажу.
3. Товары списываются по средней себестоимости (по взвешенной оценке).

Компания составляет отчетность по МСФО, переход от РСБУ данным к МСФО данным осуществляется посредством трансформационных корректировок.

Методология учета по МСФО в части запасов:

1. При поступлении товары учитываются по фактической себестоимости.
2. Товары списываются по средней себестоимости (по взвешенной оценке).

Компания использует следующие счета для учета товаров:

а4101 - Товары для продажи

а4102 - Резерв на вышедшие из употребления/устаревшие запасы

а4103 - ТЗР

а4104 - Бонусы поставщиков

На начало 2016 года ООО «Ромашка» имела следующие остатки по данным балансовым счетам (Таблица 2):

Таблица 2 Начальные остатки по счетам товаров (руб.)

	■	■
1.	2 000 000	2 000 000
1.	1.	1.
1.	1.	120 000
1.	1.	1.

Количество товаров на начало периода – 10 000 штук.

За 2016 год произошли следующие операции:

1. На протяжении года ООО «Ромашка» осуществляла закупку у поставщика ООО «Земля» товаров в следующих количествах (Таблица 3):

Таблица 3 Закупки товаров у ООО «Земля»

	Количество товаров (шт.)	Стоимость партии (руб.)	ТЗР (руб.)
1.	25 000	6 250 000	625 000
1.	25 000	6 250 000	937 500
1.	20 000	5 000 000	400 000
1.	30 000	7 500 000	1 050 000
■	100 000	25 000 000	3 012 500

По условиям соглашения, если ООО «Ромашка» закупит 100 000 единиц товара до 1.03.2017, то ООО «Земля» предоставит компании скидку на все купленные товары в размере 7%.

2. В октябре 2016 года было выявлено обесценение партии товара, себестоимость которого равна 500 000 рублей. Текущая рыночная стоимость ниже себестоимости на 40%, а чистая цена продажи на 45%. Было принято

решение о создании резерва как по РСБУ, так и по МСФО.

3. На конец 2016 года было продано 40 000 единиц, закупленных у ООО «Земля». Цена одной штуки равна 350 рублей.

Трансформационная таблица по итогам 2016 года по товарам с учетом произошедших операций будет иметь следующий вид (Таблица 4).

Вспомогательные расчеты:

1. Расчет резерва по РСБУ: $40\% * 500\ 000 = 200\ 000$

2. Расчет резерва по МСФО: $45\% * 500\ 000 = 225\ 000$

3. Себестоимость проданных товаров: $(2\ 000\ 000 + 25\ 000\ 000) / (10\ 000 + 100\ 000) * 40\ 000 = 9\ 818\ 182$

4. Коэффициент распределения ТЗР: $((3\ 012\ 500 + 120\ 000) / (2\ 000\ 000 + 25\ 000\ 000)) * 100 = 11\%$

5. Сумма ТЗР к списанию за период: $11\% * 9\ 818\ 182 = 1\ 139\ 091$

6. Бонус за закупки: $25\ 000\ 000 * 7\% = 1\ 750\ 000$

7. Сумма бонусов к списанию за период: $1\ 750\ 000 * (40\ 000 / 100\ 000) = 700\ 000$

[Таблица 4](#) Трансформационная таблица ООО «Ромашка»

Баланс	Данные РСБУ	Входящее сальдо по ТЗР	Сторнирование резерва, начисленного в РСБУ	Начисление резерва по МСФО	Капитализация ТЗР	
а4101	Товары для продажи	17 181 818				
а4102	Резерв на вышедшие из употребления/устаревшие запасы	-200 000		200 000	-225 000	
а4103	ТЗР	0	120 000		3 012	
а4104	Бонусы поставщиков	0				
а6001	Дебиторская задолженность	14 000 000				
а6201	Кредиторская задолженность	-25 000 000				
а8400	Прибыль	-2 719 318	-120 000	-200 000	225 000	-3 012

Прибыли
и убытки

	Выручка от	
а9001	продажи	-14 000
	товаров	000

