

- осуществлением заимствований в иностранной валюте;
- определением стоимости заемных средств;
- учетом расходов на обслуживание задолженности по кредитам и займам.

Законодательство не является устойчивым, оно периодически претерпевает изменения, в связи с чем могут возникнуть сложности при ведении учета. Для того, чтобы избежать подобных трудностей необходимо проводить обзор периодических изданий и повышение квалификации работников бухгалтерии.

Основным законом, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета в организации, является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, а также Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.03.2000).

Учет операций по кредитам и займам регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н). Выбор объекта учета стоит за самой организацией, которая закрепляет правила ведения учета в Учетной политике. Формирование учетной политике регулирует Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н).

Учет расходов, связанных с обслуживанием задолженности по кредитам, займам, порядок отражение курсовых разниц регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказами Минфина России от 06.05.1999 N № 32н и 33н).

Если организация привлекает средства в иностранной валюте от банка-нерезидента; от иностранной организации, то она должна знать особенности осуществления учета данных операций. Кредиты и займы, получаемые от нерезидентов, в соответствии с законом о валютном регулировании делятся на два вида: сроком до 180 дней – текущие валютные операции; сроком свыше 180 дней – валютные операции, связанные с движением капитала. В случае привлечения средств на срок свыше 180 дней от организации может потребоваться предоставление разрешения от уполномоченного органа валютного регулирования, если данная кредитная операция совершается в разрешительном порядке.

Заемные средства зачисляются на «Транзитный валютный счет» организации, затем они переводятся на «Текущий валютный счет», происходит перерасчет стоимости обязательств по курсу ЦБ РФ. Согласно ПБУ 3/2006 указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте или по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период, если осуществляется большое число однородных операций

Важным моментом является определение стоимости заемных средств. Стоимость заемных средств организация определяет на основании приведенной формулы (1). Расходы на обслуживание ссудной задолженности уменьшают налогооблагаемую прибыль, в связи с этим стоимость кредита корректируется на налоговый корректор:

$$P=i(1-T), \quad (1)$$

где P – цена банковской ссуды; i – процентная ставка по кредитному договору; T – ставка налога на прибыль.

Возможно возникновение трудностей при учете расходов на обслуживание задолженности по кредитам, займам. Это связано с порядком их отнесения к прочим расходам, либо включением данных расходов в стоимость инвестиционного актива. Так в ПБУ 15/2008 сказано, что расходы по полученным займам и кредитам должны признаваться прочими расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. Расходы по уплате процентов включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением, изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению, изготовлению инвестиционного актива.

Рыночная конъюнктура изменчива, организация не может финансировать оборотные активы только за счет собственных источников, уставного, резервного, добавочного капитала, нераспределенной прибыли. Испытывая нехватку ликвидности, организации вынуждены брать кредиты или займы. При этом важную роль играет порядок учета операций по кредитам, займам, от которого зависит эффективность обслуживания задолженности, в том числе правильность ее отражения, организация контроля за поступлением, погашением заемных средств, достоверность формирования отчетности.

Список литературы

1. Гражданский Кодекс РФ (часть 1, 2);
2. Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н).
4. Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н);
5. Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказами Минфина России от 06.05.1999 N № 32н и 33н).

АМЕРИКАНСКИЙ ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ ABC И RCA СИСТЕМ УЧЕТА ЗАТРАТ

Постникова Д.Д.

РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, Москва,
e-mail: chinatown885@gmail.com

В далекие 1980-е годы многие американские фирмы столкнулись с жесткой конкуренцией, в основном от японских компаний. Некоторым руководителям в американских производственных компаниях пришлось обратиться к своим учетным системам за информацией, которая могла бы помочь им в противостоянии конкуренции, они обнаружили, что такие системы отсутствуют. Бухгалтерские системы, предназначенные для составления финансовой отчетности, предоставляли данные о процессах, которые были слишком агрегированными, и информация о продуктах и услугах, которая была слишком искажена и запоздалой для управленческого планирования и контроля за решениями.

Следует отметить, что отмечающаяся слабость доллара США в течение 1970-х годов дополнительно защищала американских производителей от иностранной конкуренции. Ситуация с жесткой конкуренцией сложилась к 1980 когда доллар укрепился, ключевые сферы услуг не регулировались, и иностранные компании-производители (в основном японские) получили конкурентное преимущество.

Таким образом, несвоевременность информации для управленческого учета в производственной среде больше не могла быть скрыта. Традиционные системы учета в США удовлетворяли потребности финансовой отчетности, но не были в состоянии обеспечить менеджеров информацией, которая была необходимой для принятия решений и контроля.

Диксон и другие в своих трудах пришли к выводу, что для управления заводскими операциями традиционные финансовые меры являются «как правило, слишком не относящимися к ассигнованиям, слишком расплывчатыми из-за монетизации, слишком запоздалыми из-за задержки отчетного периода, и слишком короткими из-за длины учетного периода». Аналогичным образом, Каплан и Купер утверждают, что традиционные системы являются неэффективными.

Традиционные системы также не предоставляют необходимую информацию для принятия решений. Во-первых, данные о калькуляциях себестоимости с полным распределением затрат между изделиями неуместны из-за ошибок, вызванных использованием производственных мощностей и произвольным распределением. Во-вторых, данные о предельных затратах, неуместны из-за неправильного выбора затратнообразующего фактора. Наконец, большинство традиционных систем не в состоянии проследить непроизводственные издержки.

В то время Робин Купер и Роберт С. Каплан ввели понятие функционально-стоимостного анализа (АВС). Практические исследования этой системы обнаружили удивительные различия в представленных данных о себестоимости продукции. Представление руководителей об их продуктах было кардинально другим. Изменения в стоимости продукции, продвижение продукции и разные решения, основанные на АВС-системе привели к значительным улучшениям рентабельности и конкурентоспособности для некоторых американских фирм.

Купер и Каплан представили функционально-стоимостной анализ, как наиболее достойную альтернативу традиционным системам учета затрат.

АВС начинается с предположения, что организация использует ресурсы и несет расходы на выполнение работ.

Разрабатывая систему АВС, организация должна выполнить следующие этапы:

1. Определить выполняемые работы;
2. Связать затраты на ресурсы, используемые для выполнения работ с точки зрения группы затрат по видам деятельности или путем прямого, или косвенного распределения использованных ресурсов;
3. Связать расходы группы затрат по видам деятельности с продуктами или другими объектами затрат на основе затратнообразующей деятельности.

Ранние труды Купера и Каплана и ранняя функционально-ориентированная система основывались на достоверности данных о себестоимости продукта. АВС система имела наибольшую потенциальную выгоду для компаний, в которых искажение продуктовой стоимости под влиянием традиционных систем учета затрат была наибольшей. Традиционные системы привели к большому искажениям в себестоимости продукции на предприятиях, имеющих высокую долю общих ресурсов к прямым затратам продукции и большое количество неоднородной продукции.

Сегодня, АВС-система развилась и распространилась далеко за пределы производства. Эта система учета затрат управления затратами подчеркивает усовершенствование процессов, а также как расходов на продукты и услуги. Но глобальная конкуренция во

многих отраслях промышленности становится все более серьезной, и многие менеджеры недовольны информацией от своих учетных систем управления, в том числе АВС-системы.

Но почему? После почти целого поколения АВС-системы, возросшая конкуренция, сделала ранние АВС-системы устаревшими? Правда в том, что многие компании не приняли АВС-систему. Также многие компании, которые когда-то применяли АВС-систему, позднее оказались от нее. Пол Шарман приводит одно исследование, которое дает информацию, что 80% опрошенных компаний в Соединенных Штатах до сих пор используют традиционные системы распределения затрат. Он также привел исследование, которое показывает, что из 60% американских компаний, которые ранее применяли АВС-систему, только одна треть по-прежнему ее применяет.

Шерман предложил расчет предельных издержек (GPK) в качестве альтернативы АВС-системы. GPK является немецкой системой и обычно переводится в Соединенных Штатах как гибкая маргинальная калькуляция. Антон Ван дер Мерве и Дэвид Е. Кис совершили еще один шаг вперед и предложили систему учета потребления ресурсов (RCA), которую они охарактеризовали как смесь «из прочной немецкой системы управления затратами и функционально-стоимостным анализом». Статьи, объясняющие или пропагандирующие GPK или RCA все чаще и чаще появляются в иностранных периодических изданиях, посвященных бухгалтерскому учету и финансам.

АВС система является долгосрочной моделью потребления ресурсов. Все расходы, связанные с выполнением работ относятся пропорционально на себестоимость объектов. Неиспользованный потенциал «фиксированных» отдельных ресурсов, предоставляемых для выполнения работ, может и должен быть идентифицирован, но компании, использующие АВС-систему не смогли определить неиспользуемые мощности. Если предположить, что неиспользуемая емкость относительно незначительна или правильно определена, то АВС-система должна обеспечивать информацию о затратах на поддержку принятия долгосрочных решений лучше, чем это обеспечивается традиционной системой учета затрат.

АВС обеспечивает средства для определения приоритетных направлений по усовершенствованию и для оценки эффективности деятельности. Каплан и Купер также приводят случаи, когда финансовые показатели обеспечивают мощную мотивацию для совершенствования производства.

По сравнению с традиционными системами, АВС системы обеспечивают более надежными данными о затратах для принятия долгосрочных решений, и они могут дать более качественную информацию для составления бюджета на основе ожидаемого спроса на продукцию.

АВС выступает решением для устранения недостатков в оперативном контроле в обнаруженных традиционных системах. Тем не менее, многие компании, как мы отмечали ранее, не приняли АВС системы, а другие компании, которые применяли их, отказались от них. Судя по всему, руководители этих компаний считают, что затраты на разработку или поддержание АВС системы превышают выгоды. В «*Relevance Regained*» Джонсон утверждает, что АВС системы не подходят для оперативного контроля и улучшения, потому что они часто направлены сверху вниз и контролируются центральным аппаратом, а не персоналом, который фактически выполняет работу.

Принимая во внимание, что использование GPK в Германии и немецкоговорящих странах имеет дол-

гию историю, широко распространено, и растет, и, что менеджеры компаний, использующих GPK, как правило, довольны своей информацией о затратах, ведущими экономистами было высказано предложение, чтобы американские фирмы рассматривали GPK или RCA как альтернативу традиционным системам учета затрат.

Подводя итоги, хотелось бы отметить важность изучения проблем как бухгалтерского, так и управленческого учета на его разных стадиях развития в зарубежных странах, так как в настоящее время в нашей стране происходит реформирование, направленное на гармонизацию и унификацию учета с МСФО, а также для совершенствования постановки управленческого учета на российских предприятиях, который в данный момент находится на слаборазвитом уровне.

Список литературы

1. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях: Учеб. пособие. – М.: Эксмо, 2005;
2. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.;
3. Н. Thomas Johnson, «Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment», Free Press, New York, N.Y., 1992, pp. 139-140.
4. Paul A. Sharman, «Bring on German Cost Accounting», Strategic Finance, December 2003, pp. 30-38;

5. Robin Cooper and Robert S. Kaplan, «Measure Costs Right: Make the Right Decisions», Harvard Business Review, September/October 1988, pp. 96-103.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Постникова Д.Д.

*РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, Москва,
e-mail: chinatown885@gmail.com*

Управленческий учет можно определить, как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку для осуществления управления, планирования и контроля за решениями. Эти процессы включают выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Различные российские ученые по-разному дают определения центру затрат. Наиболее развернутые и доступные представлены в следующей таблице.

Определения центра затрат

Автор	Определения центра затрат
Вахрушина М.А.	Подразделение предприятия, для которого установлена связь между затратами и действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов
Ивашкевич В.Б.	Исходное подразделение любого комплекса расходов, сгруппированных по местам возникновения
Лейкин Д.В.	Центр ответственности, менеджер которого контролирует затраты центра и несет за них ответственность.
Костормина	Структурное подразделение или группа подразделений предприятия, руководители которых отвечают только за затраты
Каверина О.Д.	Центр ответственности – сегмент организации, возглавляемый менеджером, группа или отдельный менеджер, осуществляющие деятельность, способные оказывать непосредственное воздействие на результаты этой деятельности, несущие ответственность и мотивируемые за результаты принимаемых решений в рамках возложенных на них полномочий.
Кондраков Н.П., Иванова М.А.	Центр затрат – это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы.

Следует отметить, что процедуры и регламент управленческого учета в компании должны регулировать отношения по поводу информационного отражения осуществленных, текущих и планируемых хозяйственных операций, возникающие: внутри центра ответственности; между центрами ответственности; между центром ответственности и компанией; между центром ответственности и внешними контрагентами.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования.

Существуют следующие центры ответственности:

Центр затрат представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т. п.

Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений.

Центры продаж включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом.

Центры прибыли представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства, магазины фирмы.

Каждый центр ответственности обычно состоит из нескольких мест затрат и, кроме того, включает расходы, не имеющие четко выраженного места формирования.

После обособления центров ответственности и мест затрат предприятия для каждого вида расходов, за которые несет ответственность конкретный менеджер, определяют нормативную или максимальную допустимую величину затрат. Их фактическую величину учитывают на основе первичных документов