

ФИНАНСОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ

В. В. Филин

финансовый аналитик ООО «Катерпиллар» (Санкт-Петербург)

УЧЕТ ВАЛЮТНОГО ЭФФЕКТА ПРИ ПРИОБРЕТЕНИИ МАТЕРИАЛОВ

Приобретение материалов, как и любая другая хозяйственная операция, подвержено влиянию колебаний валюты. Поэтому с бухгалтерской точки зрения можно предложить три метода учета данного влияния: фактический; фактический нейтрализованный; стандартный (Филин, 2006, 2007).

В дальнейшем изложении для анализа будет использоваться пример приобретения материалов, указанный ниже (табл. 1).

Таблица 1

День месяца	Курсы	Действие	Сумма \$	Сумма \$ [нейтр]	Валютный эффект	
3	28,5348	Заключение договора	35 045	35 088	43	28,5000
6	28,6157	Отгрузка	34 946	35 088	142	1 000 000
11	28,4708	Поступление документов	35 124	35 088	(36)	Планный курс, руб/\$
17	28,5861	Оприходование	34 982	35 088	106	Договорная цена, руб.
25	28,6248	Оплата	34 935	35 088	153	

Пример А. Валютный эффект при приобретении материалов

Учет по фактической стоимости

Данный метод предполагает следующее: все приобретаемые материалы оцениваются только по фактической стоимости, капитализация происходит с учетом валютного эффекта. Этот метод наиболее часто применяется, характерная черта — отсутствие какого-либо учета валютного эффекта.

Применяя данные примера А¹, можно привести следующие бухгалтерские записи:

Д «Материалы» К «Расчеты с поставщиками» 35 124 долл. — признание операции осуществляется в момент поступления документов, объекты учета отражаются в бухгалтерских записях по полной фактической стоимости, содержащей валютный эффект.

Никаких дополнительных бухгалтерских записей не формируется, поэтому единственный критерий, на основе которого можно корректно провести нейт-

¹ Моментом перехода права собственности предполагается момент отгрузки, но в учете регистрация производится в момент получения документов, т. е. наиболее реалистичная ситуация в учете.

рализацию, — дата совершения операции. Зная дату операции, можно обратным путем вычислить операцию в исходной валюте, чтобы затем нейтрализовать валютный эффект.

Весь объем операций формируется по фактическим курсам. По истечении периода на счете образуется база, содержащая приобретение и валютный эффект, который невозможно выделить без применения дополнительных процедур нейтрализации. Эти процедуры могут быть выполнены на основании агрегированного или детального метода нейтрализации. Агрегированный расчет валютного эффекта заключается в определении среднего фактического курса за период и нейтрализации по этому курсу. Детальный расчет определяет влияние валюты по каждой операции.

Анализируя данный метод учета валютного эффекта, можно отметить, что он наименее трудоемок с точки зрения текущей деятельности, а также наиболее соответствует бухгалтерским принципам в сфере определения стоимости приобретения материалов: учет по фактической стоимости наиболее распространен. Преимуществом этого метода является его простота, недостатком — отсутствие группировки информации таким образом, чтобы обеспечить быстрый и качественный процесс нейтрализации.

Учет по нейтральной фактической стоимости

Второй метод учета заключается в том, что фактическая стоимость приобретения материалов в балансе капитализируется двумя отдельными операциями. Первая операция представляет собой запись фактической стоимости материалов, но по нейтральным курсам. Вторая — доведение нейтральной стоимости до фактической с использованием специального регулирующего субсчета, применяемого для данного вида материалов.

Д «Материалы» К «Расчеты с поставщиками» 35 088 долл. — отражается приобретение материалов по фактическим ценам, в фактических объемах, но по нейтральным курсам¹;

Д «Материалы/валюта» К «Расчеты с поставщиками» 36 долл. — отражается влияние валюты на отдельном субсчете.

При втором методе процесс усложняется добавлением еще одной записи. Первая запись отвечает за признание стоимости материалов, нейтрализованных от влияния валюты, т. е. фактические здесь только физический объем, структура и цены. Вторая корректирующая проводка доводит нейтральную стоимость до текущей стоимости, выраженной в текущих курсах. Таким образом, применяя данный метод, можно выполнить следующие цели:

1) отражение полной фактической стоимости материалов в отчетности достигается путем использования результата счета «Материалы», включая все субсчета; присутствуют только фактические показатели по фактическим курсам;

2) в целях проведения корректного анализа субсчет «Материалы/валюта» игнорируется, следовательно, текущий результат счета сопоставим с результатом базисного периода. В дальнейшем можно анализировать иные факторы отклонения — физический объем, структура, цены — без искажений, вызванных колебаниями валюты.

При использовании второго метода учетный процесс усложняется незначительно, но существенно повышается скорость предоставления информации,

¹ Здесь момент признания собственности — также получение документов.

а также качество нейтрализации: здесь применяется нейтрализация по каждой операции; в целях составления внешних отчетов используется полный результат счета «Материалы»; для внутренней отчетности и анализа корректирующий субсчет для валютного эффекта игнорируется.

Учет по стандартной стоимости

Третий метод учета валютного эффекта — учет приобретения материалов по стандартной стоимости¹. Смысл этой системы состоит в отдельном отражении ценового влияния для последующего анализа и принятия управленческих решений. До проведения анализа ценовых отклонений необходимо провести нейтрализацию, чтобы данные различных периодов были сопоставимы.

Ключевым объектом системы стандартной стоимости являются ценовые отклонения, которые должны учитываться отдельно от основной стоимости. Дальнейшие действия с выявленными отклонениями зависят от конкретной методологии учета и стандартов, используемых в компании.

Теоретически возможны два варианта учета отклонений по цене в дальнейшем хозяйственном процессе. Первый состоит в распределении отклонений по всему процессу производства, при этом затрагиваются все элементы затрат, как в балансе, так и в расходной части отчета о прибылях/убытках. Обоснование этого метода заключается в том, чтобы проследить фактическую себестоимость на протяжении всего производственного процесса. Второй вариант — признание отклонений в форме 2 в полной сумме без распределения по всем статьям затрат. Здесь теоретическая база заключена в положении о нормальных, стандартных процессах на предприятии, при которых любые отклонения должны выявляться незамедлительно, отражаться в том же периоде, в котором они возникли, и должны быть устранены по мере их возникновения. Данные рассуждения можно проиллюстрировать на примере Б (табл. 2).

Таблица 2

Приобретение материалов						
Дата	Курс валюты	Количество	Цена [тыс./ед.]	Сумма	Валюта операции	Стоимость [USD'000]
03.11.2005	28,5348	1 000	20,00	20 000	Rub	700,90
06.11.2005	28,6157	950	20,59	19 561	Rub	683,56
11.11.2005	28,4708	1 150	19,76	22 724	Rub	798,15
17.11.2005	28,5861	1 200	19,55	23 458	Rub	820,59
25.11.2005	28,6248	800	20,64	16 510	Rub	576,76
Итого:		5 100		102 251,70		3 579,96

Пример Б. Лист операций за период

Лист операций за период содержит список всех приобретений материалов за ноябрь 2005 г. Каждой операции соответствует цена за единицу, количество, валюта операции, а также стоимость в функциональной валюте, которая пересчитана по курсу Центробанка на дату совершения операции. Следующий шаг — установка стандартов (табл. 3).

¹ Следует сделать одно замечание: система нормативной себестоимости напрямую не связана с отражением валютного влияния. Но поскольку эта система направлена на выявление отклонений от стандартных процессов и показателей, то влияние валюты, которое также является отклонением от плановых показателей, попадает в поле деятельности *standard cost*. Для обеспечения качественного анализа с достоверным выявлением основных факторов отклонений требуется прежде нейтрализовать валюту. Учитывая основной постулат нейтрализации (*любая операция содержит валютный эффект*), требование нейтрализации априорно любому анализу.

Таблица 3

Применение стандартной цены					
Цена [тыс./ед.]	Стандартная цена	Сумма	Стандартная стоимость	Стандартная стоимость [USD'000]	Стоимость [USD'000]
20,00	20,00	20 000	20 000	702	700,90
20,59	20,00	19 561	19 000	667	683,56
19,76	20,00	22 724	23 000	807	798,15
19,55	20,00	23 458	24 000	842	820,59
20,64	20,00	16 510	16 000	561	576,76
		102 251,70	102 000,00	3 578,95	3 579,96
28,5000	Стандартный курс, руб./\$				

Пример Б (продолжение). Политика стандартных цен

По каждому типу материалов (в примере приводится приобретение одного типа материалов) устанавливается стандартная цена. Затем по каждой операции определяется стандартная стоимость, равная произведению фактического объема на стандартные цены, а также фактическая стоимость по документам, где цены используются фактические. Таким образом, в результате этих операций возникают два показателя — приобретение по стандартным и фактическим ценам. Следующий шаг — нейтрализация инфляции, которая позволит в функциональной валюте прийти от стандартного к фактическому приобретению (табл. 4).

Таблица 4

Взаимосвязь расчетов				
Дата	Курс валюты	Стандартная стоимость [USD'000]	Фактическая стоимость [USD'000]	Фактическая стоимость [нейтр]
03.11.2005	28,5348	701,75	700,90	701,75
06.11.2005	28,6157	666,67	683,56	686,33
11.11.2005	28,4708	807,02	798,15	797,33
17.11.2005	28,5861	842,11	820,59	823,07
25.11.2005	28,6248	561,40	576,76	579,28
Итого:		3 578,95	3 579,96	3 587,78

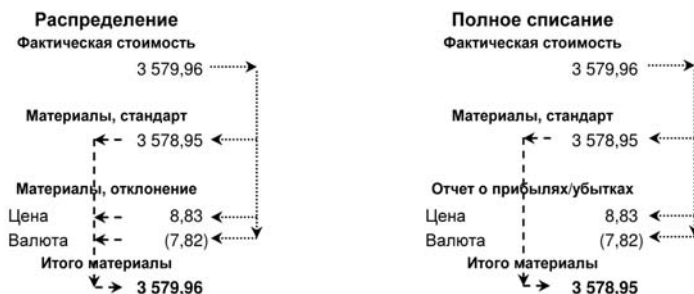
Пример Б (продолжение). Нейтрализация валютного эффекта

В табл. 4¹ сформированы три массива данных о закупках в отчетном периоде: первый — стандартная стоимость по стандартному курсу; второй — фактическая стоимость по фактическому курсу; третий — фактическая стоимость по стандартному курсу, т. е. закупки нейтрализованные. Именно последний массив сопоставим со стандартным, поскольку влияние валюты в нем (ежедневные курсы против стандартного) исключено.

Анализируя полученный результат, можно сделать следующие выводы: разница между фактическими закупками и стандартными составила 3579,96 — 3578,95 = 1,01 тыс. долл., что невелико относительно объемов закупок. Однако при углубленном анализе выявлено, что закупки отклонились за счет цены от стандартов на 3587,78 — 3578,95 = 8,83 долл. (отрицательное влияние), в то время как остаток 3579,96 — 3587,78 = -7,82 дол. (положительное влияние) обусловлен колебаниями курсов валюты.

¹ В иностранной практике употребляется термин reconciliation (англ. «сверка», «увязывание»), смысл которого заключен в том, чтобы объяснить расхождения и взаимосвязь между разными отчетами, калькуляцией и подходами.

Следующий этап — распределение влияний в соответствии с методологией учета. Как было сказано выше, в целом существуют два варианта признания отклонений в отчетности — распределение и списание целиком (см. рис.).



Пример Б (продолжение). Действия с отклонениями

Рис. Схема анализа отклонений в отчетности

Распределение отклонений заключается в том, что все отклонения фактической цены от стандартной при списании материалов распределяются в дальнейшем на весь процесс производства. То есть доля списанного материала в производство несет в себе отклонение по цене, а другая часть этих отклонений остается на счете «Материалы». Таким образом, отклонения проходят сквозь весь процесс признания затрат, в конечном итоге попадая в сильно искаженном виде в отчет о прибылях/убытках (через списание готовой продукции). Приобретение материалов, попадая в учет, расщепляется на составные части, чтобы впоследствии быть сложены для получения результата счета «Материалы».

Второй метод — признание отклонений от стандартов в отчете о прибылях/убытках сразу в момент возникновения этих отклонений. Следовательно, совокупное приобретение материалов, разделяясь на составные части, не образует в конечном итоге на счете «Материалы» фактическое приобретение. В любой момент времени на этом счете будут отражены фактические объемы, но по стандартным ценам, а отклонения автоматически признаются в отчете о прибылях/убытках как нетипичное течение процессов.

С точки зрения обоснованности право на существование имеют оба процесса. С одной стороны, для определения фактической себестоимости продукции следует все затраты, входящие в себестоимость, включать в фактическом объеме. Кроме того, необходимо принимать во внимание принцип соотношения доходов и расходов, поэтому некорректно признавать в отчете о прибылях/убытках расходы, не связанные с продажей продукции: если предположить, что продана половина от произведенной продукции (а незавершенное производство отсутствует), то и в форме 2 требуется признать только половину отклонения материальной стоимости от стандартов.

С другой стороны, ценовое влияние, образующееся при приобретении материалов, в дальнейшем подвергается большому количеству распределений¹. Первое из них — списание материалов в производство. Затем эти суммы могут быть рекапитализированы в соответствии с процессом производства, каждый раз подвергаясь изменению; наконец, себестоимость приходится как готовая продукция, которая в конечном итоге разбивается на продукцию проданную и находящуюся на складе. Постепенно по мере продвижения процесса производст-

¹ Точка зрения, гласящая, что «любое распределение есть бухгалтерское упражнение», имеет под собой основу.

ва с отдельным фактором отклонений по цене складывается «добавленная стоимость», включающая затраты на оплату труда, накладные расходы, распределенные постоянные расходы, а также другие аномальные факторы. Причем при высоком уровне системы нормативной себестоимости нормативы устанавливаются не только на цену материалов, но и на их расход, а также на нормы затрат, переменных и постоянных расходов; нормированию подлежит весь процесс производства и реализации продукции. В результате этих наслоений, содержащих и нормативную себестоимость и фактические отклонения, распределенные в соответствии с методологией конкретной компании, на счетах отчета о прибылях/убытках образуется *смешение* множества факторов, отдаленно напоминающее фактические расходы за текущий период. Упрощенно это можно представить таким образом, что при использовании метода распределения *любое отклонение будет влиять на себестоимость неограниченное количество периодов*. Например, отрицательное ценовое влияние приобретаемых материалов (превышение фактической цены над стандартной) будет по частям признаваться в отчетности, в зависимости от соотношения списанного материала в производство и проданной продукции.

Если предположить, что процесс производства чрезвычайно прост и прозрачен, то в перспективе одного года влияние распределенных отклонений можно проследить и объяснить их влияние на финансовое положение отчетного периода. Однако в реальности существует ряд факторов, которые искажают текущую ситуацию:

1) бухгалтерское отражение процесса производства может расходиться с текущим положением вещей, а также с производственным видением всего процесса. На практике большая часть времени бухгалтера расходуется не на формирование результатов за период (так называемое закрытие), а на выявление и объяснение расхождений между производственным и бухгалтерским отчетами¹;

2) процесс производства, а следовательно, и бухгалтерское его отражение, сложен и неоднозначен. Типы расходуемых материалов, количество, используемые производственные центры, маршруты продукции сильно зависят от текущего спроса, а также от конкретной технологической цепочки. При совершенствовании маршрутов, повышении эффективности, изменении объемов заказов каждый раз возникают отклонения от стандартного процесса производства, используемого в системе нормативной себестоимости;

3) наслоение влияний нескольких периодов друг на друга. В дополнение к названным факторам основным элементом усложнения является наслоение, при котором отклонения предыдущих периодов распределяются бесконечно

¹ Примером может служить оприходование на склад поступивших материалов: отдел логистики в подавляющем большинстве случаев не несет ответственность и соответственно не отслеживает движение материалов в транзите, т. е. отгруженных поставщиками, но не поступивших по факту на внутренний склад. Однако в целях формирования корректной бухгалтерской информации в соответствии с моментом перехода права собственности в учете требуется признание материалов также в транзите, если собственником уже является предприятие-приобретатель. В результате между данными логистики и бухгалтерского учета в любом случае будут расхождения, которые обязаны отслеживаться бухгалтерией, поскольку именно последняя ответственна за юридические аспекты, а также за идентичность физических данных склада и денежных данных отчетности.

Другой пример — эффективность использования материалов в производстве. Если предположить, что в результате улучшений повысилась эффективность использования материалов в производственном процессе, но бухгалтерия продолжает пользоваться устаревшими нормами (поскольку производство формально не обязано информировать бухгалтерию обо всех изменениях), неизбежно возникнут расхождения, во-первых, между производственными и бухгалтерскими данными, во-вторых, в бухгалтерских данных между собой при попытке увязать производственный и бухгалтерский отчеты.

долго и поэтому влияют на текущий период. Какие-то отклонения можно идентифицировать, но, как правило, их меньшинство, поэтому прогнозировать поведение себестоимости невозможно. Каждый элемент затрат содержит не только текущее распределение, но и результаты всех распределений предыдущих периодов. Следовательно, влияния могут дополнять или уравнивать друг друга, но в целом себестоимость непредсказуема.

В результате фактическая себестоимость, содержащая смешение упомянутых факторов из множества периодов, будет отклоняться от стандартной, а кроме того, — от прогнозов по этой себестоимости, а также от ожиданий менеджмента в зависимости от текущей ситуации. То есть если в текущем периоде произошло снижение цен на закупаемые материалы на определенный процент, то менеджмент компании ожидает увидеть адекватное снижение себестоимости. Однако снижение происходит опосредованное, в меньшем размере, чем планировалось из-за влияния отклонений и предыдущего и текущего периодов.

Основной вывод здесь следующий: при использовании метода распределения себестоимость текущего периода искажена множеством влияний предыдущих периодов, поэтому она не прогнозируема и не поддается контролю.

Метод полного списания противоположен методу распределения. Его смысл заключается в признании в отчете о прибылях/убытках отклонений текущего периода в полном объеме. Таким образом, все расхождения по цене, эффективности, маршрутам производства списываются из актива баланса, полностью влияя на финансовый результат периода.

Несмотря на то что нарушен один из основных принципов бухгалтерского учета — принцип соответствия доходов и расходов¹, т. е. форма 2 текущего периода содержит факторы, которые теоретически повлияют и на будущие периоды, у второго метода есть неоспоримое преимущество: обеспечение максимального контроля над факторами текущего периода.

Если в текущем периоде цена на закупаемые материалы возросла в среднем на 10%, то в отчетности будет адекватное увеличение стоимости материалов². И хотя стандартная часть останется без изменений, в отчетности будут отражены все факторы текущего периода. Поэтому себестоимость продукции в данном случае прогнозируема, она поддается объяснению, а также самое главное — менеджмент компании получает информацию, позволяющую осуществлять контроль факторов, при этом результат работы за текущий период полностью влияет на финансовый результат отчетности. Кроме того, не будут искажены результаты будущих периодов, следовательно, существенно повышается прозрачность отчетности. С точки зрения баланса компании здесь все МПЗ отражаются по стандартной стоимости, поэтому повышается контроль над факторами физического объема (иными словами, динамика МПЗ по отчету логистики в точности дублируется суммовыми индикаторами).

Выше были представлены три метода учета приобретения материалов: по фактической стоимости, по нейтрализованной фактической стоимости и по стандартам. В целом по мере движения усложняется система учета, увеличивается количество факторов, которые нужно принимать во внимание, однако учет по стандартам, как наиболее сложная система, позволяет проводить самый глубокий и точный анализ по сравнению с другими методами.

¹ Расходы должны признаваться только в том случае, если признаны соответствующие им доходы.

² Здесь может возникнуть небольшое расхождение, поскольку отклонения списываются в полной сумме, но стандартная часть продолжает распределяться на основе проданной продукции. Поэтому от процентных показателей, зависящих от объема и структуры, можно перейти к абсолютным.

Валюта стандартов

При использовании системы стандартной стоимости отдельный вопрос заключается в том, в какой валюте установлены сами стандарты. В примере Б подразумевалось, что стандарты на приобретение материалов установлены в рублях, т. е. любая операция сначала нейтрализовалась по отношению к рублю для приведения к стандартам, а затем — к доллару США для составления отчетности. Кроме того, все операции примера Б имеют рублевый признак, поэтому никаких валютных разниц между совершенной операцией и стандартами не возникает. Тем не менее возможны различия между валютой, установленной для стандартной стоимости, и валютой операции (табл. 5).

Таблица 5

Валюта стандартов и валюта операции											
Дата	Курс валюты	Количество	Цена [тыс./ед.]	Валюта операции	Сумма [тыс.]	Стандартная цена	Валюта стандартов	Фактическая цена [руб.]	Стандартная стоимость	Стандартная стоимость [USD'000]	Стоимость [USD'000]
3 ноя	28,5805	1 000	20,00	Rub	20 000	20,00	Rub	20,00	20 000	702	700
6 ноя	1,2059	950	0,61	Eur	575	20,00	Rub	21,09	19 000	667	694
11 ноя	1,1768	1 150	0,59	Eur	678	20,00	Rub	20,55	23 000	807	798
17 ноя	28,8380	1 200	19,55	Rub	23 458	20,00	Rub	19,55	24 000	842	813
25 ноя	1,0000	800	0,73	USD	586	20,00	Rub	20,88	16 000	561	586
Итого:		5 100							102 000	3 579	3 591

28,5000 Стандартный курс, руб/\$
34,8316 Стандартный курс, руб/€

Пример В. Расхождение валюты операции и валюты стандартов

В примере В приводится ситуация, где закупки осуществляются в трех валютах, но стандарты установлены только в одной. Следовательно, для корректного определения валютного эффекта, а также влияния цены следует ввести дополнительный элемент усложнения в приведенную схему.

Таблица 6

Определение ценового влияния									
Стандартная цена	Валюта стандартов	Фактическая цена [руб.]	Стандартная стоимость	Стандартная стоимость [USD'000]	Стоимость [USD'000]	Разница цен [руб.]	Влияние цены [руб.]	Влияние цены [USD]	
20,00	Rub	20,00	20 000	702	700	-	-	-	
20,00	Rub	21,09	19 000	667	694	(1,09)	(1 039)	(36)	
20,00	Rub	20,55	23 000	807	798	(0,55)	(627)	(22)	
20,00	Rub	19,55	24 000	842	813	0,45	542	19	
20,00	Rub	20,88	16 000	561	586	(0,88)	(703)	(25)	
			102 000	3 579	3 591	(2,07)	(1 827)	(64)	

Пример В (продолжение). Определение влияния цены на закупки

В продолжении примера В приводится метод определения влияния цены, когда валюта закупок расходится с валютой стандартов:

- на основании стандартного курса определяется фактическая цена из оригинальной валюты в рублях;
- вычисляется разница между стандартной и фактической ценой (обе выражены в рублях);

- результат произведения рублевой разницы цен и фактического объема — влияние цены в стандартной валюте (рубли);
- затем на основании стандартного курса от рублей к валюте отчетности влияние цен переводится в доллары, соответственно результат здесь — влияние в валюте отчетности разницы цен между фактом и стандартом.

Далее анализ можно осуществлять следующим образом.

Стандартные закупки за период = 3579 тыс. долл.;

Фактические закупки = 3591 тыс. долл., причем влияние цены составляет минус 64 тыс. долл. (отрицательное). Следовательно, если к 3579 тыс. долл. прибавить рост цены на 64 тыс. долл. и вычесть 3591 тыс. долл., то результат будет влиянием валюты на приобретение материалов: $3579 + 64 - 3591 = 52$ тыс. долл. (положительное). То есть на приобретение материалов за текущий период рост цен оказал отрицательное влияние в размере 64 тыс. долл., но это было по большей части скомпенсировано положительным валютным эффектом 52 тыс. долл., а результирующее отклонение составило 12 тыс. долл.

Анализируя приведенный пример, можно отметить его особенность, впервые встречающуюся в настоящей работе: здесь использован непрямой расчет валютного эффекта. В предыдущих примерах валютный эффект вычислялся различными способами, но всегда прямым расчетом. Здесь же вначале определяется влияние ценового фактора (отклонение цены от стандартной в одной валюте) и только после этого как результат непрямого расчета — валютный эффект.

Несмотря на прозрачность методологии, целесообразно продемонстрировать классический вариант расчета отклонений по цене, где цена приобретения отличается от валюты стандартов, но валютный эффект нейтрализуется априори другому анализу.

Таблица 7

Расхождение валюты приобретения и стандартов											
Дата	Курс евро	Курс рубля	Количество	Цена [тыс/ед]	Валюта операции	Стандартная цена	Валюта стандартов	Стоимость [USD'000]	Стоимость нейтрал [USD'000]	Фактическая цена [руб]	Стандартная стоимость [USD'000]
3 ноя	1,20	28,58	1 000	20,00	Rub	20,00	Rub	700	698	20,00	702
6 ноя	1,21	28,55	950	0,61	Eur	20,00	Rub	694	703	20,85	667
11 ноя	1,18	28,81	1 150	0,59	Eur	20,00	Rub	798	829	20,00	807
17 ноя	1,17	28,84	1 200	19,55	Rub	20,00	Rub	813	804	19,55	842
25 ноя	1,18	28,74	800	0,73	USD	20,00	Rub	586	586	21,06	561
Итого:			5 100					3 591	3 620		3 579
				28,5000	Стандартный курс, руб/€						
				34,8316	Стандартный курс, руб/€						

Пример Г. Первичная нейтрализация валютного эффекта

Таким образом, результат нейтрализации равен $3620 - 3591 = 29$ тыс. долл. положительного эффекта, в то время как ценовой фактор оказал влияние в размере $3579 - 3620 = 41$ тыс. долл. отрицательного эффекта. Итого суммарное влияние оказалось отрицательным — 12 тыс. долл.

Несмотря на то что начальная и итоговая сумма фактических и стандартных закупок идентична (фактическая стоимость в примерах 3591 тыс. долл., а стандартная — 3579 тыс. долл.), анализ результатов в пределах этих сумм существенно различается: 52 или 29 тыс. долл. положительного валютного эффекта, а также 64 или 41 тыс. долл. отрицательного влияния цены. Вывод можно сделать следующий: при различных подходах результат анализа может существенно отличаться друг от друга, даже при допущении, что все расчеты технически выполнены правильно и соблюдена логика модели. Даже при использовании упро-

щенного примера результаты разных методов расчета отклонений демонстрируют существенные отличия в итоге анализа. Если принять во внимание то, что в реальности дополнительные факторы искажения могут воздействовать на информацию (физический объем, влияние структуры, неточность/неполнота информации), то положительным качеством результатов, полученных разными методами расчета, будет хотя бы их идентичность по знаку. Результат примера этому критерию соответствует, но итоги расходятся более чем в два раза, что позволяет усомниться в правильности расчета.

Причина расхождений кроется в методологии: ключевым элементом модели являются плановые/стандартные курсы: при разработке системы стандартной себестоимости, если речь идет о трансформации, а также о расхождении валют учета, операций, отчетности, неизбежно возникает необходимость использования стандартных курсов валют. Например, если стандарты установлены в рублях, а валюта отчетности — доллары, то в любом случае требуется устанавливать курсы для того, чтобы привести рублевые стандарты к валютным.

Таким образом, на стыке разных валют может образовываться микс¹ этих валют, где определяющим фактором выступает методология расчета соответствующих влияний. В примере В вначале валютный эффект определялся косвенным способом, как разность от стандартной цены, фактической цены и ценового отклонения (влияние структуры и физического объема априори равны нулю). Теоретически можно осуществить обратную логику и расчетным методом выйти на те же отклонения. В примере Г косвенный расчет был заменен прямой калькуляцией, а балансирующей статьей выступает ценовое влияние.

При осуществлении анализа наибольшая методологическая трудность заключена в использовании балансирующих статей. *Балансирующая статья* — статья, определяемая по остаточному принципу в последнюю очередь. Применительно к примеру В это можно описать следующим образом: на основании первичных данных было точно определено отклонение по цене (влияние структуры и физического объема равно нулю), а так как последний фактор модели — валютный эффект, то его можно вычислить как разность между стандартной стоимостью, фактической стоимостью и ценовым отклонением. Наоборот, в примере Г результирующей балансирующей статьей является ценовое отклонение, которое выражено через фактическую и стандартную стоимости, а также валютный эффект, исчисляемый точно на основании каждой операции. Таким образом, в примерах В и Г балансирующей статьей выступают различные факторы, поэтому расхождение результата между собой объяснимо.

Тем не менее при использовании подобной методики всегда следует применять проверку на обоснованность, заключающуюся в постановке вопроса об обоснованности полученных результатов, соответствуют ли они ожиданиям. При этом, если результаты, полученные разными методами, отклоняются незначительно (например, 64 и 52 тыс. долл. в примере В и 63 и 51 тыс. долл. в примере Г), то проверка обоснованности считается пройденной (некоторой погрешностью, вызванной разной методикой, можно пренебречь, но так как общий уровень один и тот же, следовательно, расчет в целом верен). Однако если принимать во внимание полученные по факту расхождения более чем в два раза, то требуются дополнительные усилия, чтобы понять и объяснить причину радикальных отличий.

¹ Термин заимствован из зарубежной практики. Микс (mix, *англ.* — «смешение», «смесь») здесь означает смешение разных валют и их эффектов таким образом, что однозначно и единственно верным методом определить эти влияния не представляется возможным, потому что любая методология может быть обоснована.

Основная проблема использования балансирующих статей — невозможность сквозной проверки. Если создать модель анализа, использующую только прямую калькуляцию, то всегда есть возможность проверки какого-либо показателя, каким образом он был получен и соответственно на предмет его достоверности. Тем не менее зачастую использование сквозной прямой калькуляции оказывается затруднено вследствие недоступности данных, трудоемкости, неблагоприятного соотношения «результат—затраты» и других причин. Поэтому используется следующая методика: выявляется как можно большее количество факторов при помощи прямой калькуляции, а затем финальный фактор (или набор факторов) вычисляется как разность между начальным, конечным показателем и всеми промежуточными результатами.

Использование метода балансирующих статей имеет ряд преимуществ. Первое — сокращение трудоемкости и сложности технических операций. Даже несмотря на то что в современных средах большая часть вычислений выполняется автоматически, рост количества и сложности вычислений однозначно подразумевает рост вероятности ошибки (наиболее часто встречающиеся — «чисто человеческие» ошибки). Поэтому экономия трудозатрат в данном случае соответствует также уменьшению вероятности ошибки и повышению прозрачности калькуляции.

Другой положительный момент — выявление только тех факторов, в раскрытии которых присутствует существенный интерес собственников процесса. Применительно к примеру В это можно привести следующим образом: менеджмент компании заинтересован в выявлении фактора цены на приобретение материала, поскольку это напрямую является результатом работы отдела закупок. Прочие же отклонения (изменения физического объема, влияние структуры, валютный эффект) интересуют менеджмент в гораздо меньшей степени: влияние валюты не является в принципе областью ответственности предприятия; физический объем закупок зависит от объема производства; а влияние структуры представляет собой микс по приобретению материалов, что может объясняться различными факторами. Поэтому задачей бухгалтерии в данной ситуации становится четкое определение ценового фактора, а остальные могут быть признаны в отчетности «прочими». Валютный эффект здесь выступает как первичный до определения ценового влияния (пример Г) или вторичной балансирующей статьей (пример В). Соответственно если пользователи отчетности не заинтересованы в выделении других факторов, кроме ценового влияния, то можно использовать метод балансирующей статьи для влияния физического объема, структуры и валютного эффекта. Поэтому определение на агрегированном уровне влияния валюты обоснованно, поскольку объем и структура равны нулю. Единственная разница здесь в том, что определяется на агрегированной основе: влияние валюты (пример В) или влияние цены (пример Г).

Метод балансирующей статьи помимо упомянутых преимуществ содержит существенный недостаток: невозможность проследить факторы формирования балансирующей статьи. Если в процессе анализа возникнет необходимость раскрыть также содержание балансирующей статьи, то это может оказаться затруднительным, особенно если она содержит несколько факторов. Поэтому проследить все вычисляемые факторы возможно, но до момента возникновения агрегированного анализа.

Другим недостатком является невозможность обратной проверки результата: если балансирующая статья содержит несколько факторов, то невозможно осуществить проверку путем суммирования индивидуальных результатов каждого фактора. Иными словами, балансирующая статья представляет собой «черный

ящик», а для того чтобы его проанализировать, в свою очередь, приходится применять дополнительные аналитические процедуры.

Истинная причина расхождений результатов анализа в примере В и Г — использование стандартных курсов, так как в ряде ситуаций нет однозначной методики определения влияния. Например, стандартные закупки должны быть отражены при помощи стандартных курсов, а фактические — при помощи фактических; это требование не вызывает возражений. Однако при конвертации ценовой разницы, как в примере В, могут быть использованы как стандартные курсы (что было продемонстрировано), так и фактические, поскольку задача состоит в том, чтобы полученные отклонения по цене (выраженные в рублях) отразить в валюте отчетности. Одни и те же рублевые расхождения изменяются в отчетности в зависимости от того, при помощи каких курсов эти отклонения отражены.

Подробнее это можно описать следующим образом: при создании системы стандартной себестоимости стоимость единицы материалов была выражена в рублях, но валюта отчетности — доллары США, поэтому для приведения стандартной (иначе — плановой) себестоимости к валюте отчетности были установлены стандартные курсы валют. Затем непосредственно в процессе осуществления хозяйственных операций выяснилось, что на самом деле операции по приобретению производятся в трех валютах: рубль, евро и доллар. Тем не менее, так как стандарты установлены в локальной валюте, существует необходимость конвертирования приобретения и в локальную валюту, и в валюту отчетности, причем первоначально оно должно осуществляться к валюте стандартов для получения детализированного анализа, а затем, включая результаты анализа, к валюте отчетности для составления агрегированных отчетов. Исходя из условий примера В и Г, требование по приведению всех операций к рублевому эквиваленту является неотъемлемым, поскольку все стандарты установлены в рублях, поэтому для получения точного ценового отклонения цены всех операций должны быть приведены соответственно к рублям.

Тем не менее даже первая ступень (приведение операций к валюте стандартов) выполняется различными способами: в примере В расчетная цена за единицу в рублях определяется через *фактическую цену* и *стандартный курс* соответствующей валюты, а в примере Г — через *фактическую цену* и *фактический курс* валюты. По этой причине значения в столбцах «Фактическая цена [руб.]» расходятся между собой, хотя формально анализируются одни и те же операции. Очевидно, что расхождения возникают уже на самом первом шаге аналитических операций. При сравнении агрегированных показателей между собой для стандартной стоимости требуются только стандартные курсы, а для фактической — только фактические, но при смешении этих факторов между собой возможен выбор в пользу использования либо стандартных либо фактических курсов, который находится целиком в области решений предприятия, поскольку никаким образом не регламентирован. По этой причине в первом случае для получения фактической цены в локальной валюте используются стандартные курсы, во втором — фактические, что порождает начальные расхождения. В дальнейшем полученный результат ценового отклонения в локальной валюте может быть конвертирован в валюту отчетности опять же двумя методами — используя стандартные или фактические курсы.

В дополнение к изложенному следует добавить проблему использования балансирующей статьи, которая определяет оставшийся фактор: либо валютное влияние, либо отклонение по цене. Поэтому результат, полученный с использованием агрегированного остатка, невозможно проверить обратной калькуляцией, при которой явно вычисляется фактор, являющийся балансирующей статьей, а затем бывшие прямые факторы определяются на агрегированной основе.

Стандартные курсы валют — краеугольный камень системы нормативной себестоимости. При расхождении валюты стандартов и валюты отчетности в любом случае возникает необходимость приведения стандартной себестоимости к валюте отчетности. Выполнить эту задачу позволяют стандартные курсы. Эти курсы являются дополнительным усложнением модели анализа приобретения материалов: появление дополнительного фактора увеличивает неоднозначность результата, поскольку методология его использования может быть выбрана любая по усмотрению компании.

Исходя из приведенных рассуждений, можно сделать следующий вывод: при осуществлении операций в мультивалютном окружении и использовании системы нормативной себестоимости (т. е. валюты операций, учета и отчетности различны) не существует однозначного и единственно верного способа нейтрализации валютного эффекта. В результате действия многих факторов образуется валютный микс, т. е. смешение влияний нескольких валют и методологий учета между собой. Так как однозначного способа анализа не существует, то размер факторов зависит от того, каким образом нейтрализуется валютный эффект, насколько точен расчет и является ли этот эффект балансирующей статьей. Основа анализа в этом случае — методология, одна из многих возможных, с которой согласны и которую одобряют большинство участников хозяйственного процесса. Путем использования разных методов можно добиваться разных результатов, поэтому ключевым критерием здесь выступает согласие большинства заинтересованных пользователей результатов анализа: влияние цены может быть определено различными методами, но, выбрав один из них и утвердив его с владельцами процессов, его следует использовать в качестве инструмента анализа.

Источники

Филин В. Валютные курсы: оценка и раскрытие влияния на финансовую отчетность // Финансы и бизнес. 2006. № 2.

Филин В. Управление валютным эффектом // Финансы и бизнес. 2007. № 4.