

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Псковский государственный университет

**С. Е. Егорова, Н. Г. Кулакова, Л. А. Юданова**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ И АНАЛИЗ**

## **ЧАСТЬ 3**

**Бухгалтерский управленческий учёт**

Учебное пособие

*Рекомендовано к изданию Учёным советом  
факультетов менеджмента и финансово-экономического  
Псковского государственного университета*

Псков  
Псковский государственный университет  
2015

УДК 657 (075)  
ББК 65.052  
Е30

*Рекомендовано к изданию Учёным советом  
факультетов менеджмента и финансово-экономического  
Псковского государственного университета*

Рецензенты:

- Т. М. Конопляник, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета;
- Е. М. Сорокина, доктор экономических наук, профессор, декан факультета информатики, учёта и сервиса, профессор кафедры бухгалтерского учёта и аудита Байкальского государственного университета экономики и права

**Егорова, С. Е., Кулакова, Н. Г., Юданова, Л. А.**

Е30

Бухгалтерский учёт и анализ. Часть III. Бухгалтерский управленческий учёт : Учебное пособие. — Псков : Псковский государственный университет, 2015. — 148 с.: ил.

ISBN 978-5-91116-374-7 (Часть III)

ISBN 978-5-91116-278-8

Учебное пособие «Бухгалтерский учёт и анализ» состоит из шести частей. Настоящее издание представляет собой вторую часть — «Бухгалтерский управленческий учёт». В пособии рассмотрены методические вопросы организации и ведения бухгалтерского управленческого учёта в целях формирования и предоставления информации менеджерам организации для целей принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля. Пособие предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению «Экономика» всех форм обучения, а также бакалавров других направлений, в учебные планы которых входит изучение бухгалтерского учёта.

УДК 657 (075)  
ББК 65.052

ISBN 978-5-91116-374-7 (Часть III)  
ISBN 978-5-91116-278-8

© Егорова С. Е., Кулакова Н. Г., Юданова Л. А., 2015  
© Псковский государственный университет, 2015

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ</b> .....	5
1. История развития управленческого учёта .....	5
2. Понятие управленческого учёта и его отличие от других видов учёта .....	7
3. Принципы, цель и задачи управленческого учёта .....	10
4. Центры ответственности .....	12
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	13
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	13
<b>ТЕМА 2. ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ</b> .....	16
1. Понятие затрат, расходов и издержек производства .....	16
2. Классификации затрат .....	18
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	29
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	33
<b>ТЕМА 3. МЕТОДЫ ДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПОСТОЯННЫЕ И ПЕРЕМЕННЫЕ</b> ..	36
1. Графический метод .....	36
2. Метод «Мини-макси» .....	37
3. Метод наименьших квадратов .....	39
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	41
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	42
<b>ТЕМА 4. АНАЛИЗ ЗАВИСИМОСТИ «ЗАТРАТЫ — ОБЪЁМ — ПРИБЫЛЬ» («СVP-АНАЛИЗ»)</b> .....	44
1. Допущения и методы СVP-анализа .....	44
2. Анализ структурных сдвигов .....	48
3. Анализ чувствительности и выбор стратегии развития .....	53
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	55
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	56
<b>ТЕМА 5. СУЩНОСТЬ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ</b> .....	58
1. Себестоимость продукции: её состав и виды .....	58
2. Калькулирование себестоимости продукции .....	59
3. Сводный учёт затрат для калькулирования себестоимости продукции ..	61
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	63
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	63
<b>ТЕМА 6. МЕТОДЫ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ</b> .....	65
1. Позаказный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции .....	65
2. Попередельный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции .....	67
3. Попроцессный метод учёта затрат и калькулирование себестоимость продукции .....	69
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	73
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	77

<b>ТЕМА 7. СИСТЕМЫ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ</b> .....	79
1. Система учёта фактических затрат и калькулирование полной себестоимости продукции (традиционный вариант).....	79
2. Система «Директ-костинг» .....	80
3. Система нормативного учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции .....	88
4. Система «Стандарт-костинг».....	92
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	97
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	100
<b>ТЕМА 8. НОВЫЕ МЕТОДЫ И СИСТЕМЫ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ</b> .....	103
1. Метод учёта и калькулирования затрат по функциям (Activity — Based Costing) .....	103
2. Метод управленческого учёта — Strategic Cost Analysis (SCA — стратегический анализ затрат).....	105
3. Система «Just in time» (точно в срок).....	107
4. Система «Таргет-костинг» .....	110
5. Система «Кайзен-костинг».....	112
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	114
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	118
<b>ТЕМА 9. ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ</b> .....	121
1. Основы планирования (бюджетирования) .....	121
2. Разработка главного (основного) бюджета .....	122
3. Разработка оперативного бюджета.....	123
4. Разработка финансовых бюджетов.....	127
5. Контроль за исполнением бюджета	
Статичные (жёсткие) и гибкие бюджеты.....	128
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	131
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	132
<b>ТЕМА 10. УПРАВЛЕНИЕ ЗАПАСАМИ</b> .....	134
1. Процедура управления запасами .....	134
2. Определение оптимального размера заказа .....	134
3. Определение длительности производственного цикла.....	137
4. Определение момента размещения заказа.....	138
5. Классификация запасов по категориям ABC и XYZ.....	139
<i>КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ЗАДАНИЯ</i> .....	143
<i>ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ</i> .....	144

*«Без бухгалтерского учёта мир  
был бы неуправляем и люди не смогли  
бы понимать друг друга»*

*Ф. де Эскобар*

## **ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ**

***В данной теме будут рассмотрены следующие вопросы:***

1. История развития управленческого учёта;
2. Понятие управленческого учёта и его отличие от других видов учёта;
3. Принципы, цель и задачи управленческого учёта;
4. Центры ответственности.

### ***1. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА***

История развития управленческого учёта неразрывно связана с историей становления и развития бухгалтерского учёта в целом, так как бухгалтерский учёт в широком смысле включает в себя и управленческий учёт, обеспечивая формирование информации и составление на её основе отчётности, которая может быть полезной заинтересованным пользователям (внешним и внутренним) для принятия рациональных решений.

Выделим следующие этапы развития учёта и формирования управленческого учёта как науки и практики, ориентированных на решение задач по управлению организацией.

I этап — зарождение и развитие хозяйственного учёта (до 1494 г.). Хозяйственный учёт существует уже более 7 тысяч лет. Его элементы имелись в странах Древнего Востока (Древнем Египте, Вавилоне, Ассирии, Индии, Китае), в античном мире, раннем средневековье. Его возникновение стало возможным лишь тогда, когда люди смогли фиксировать факты хозяйственной жизни. Потребности хозяйственного учёта дали мощный толчок развитию письменности и математики. Калькуляционный учёт возник вместе с хозяйственным учётом и явился следствием обменных операций. Слово «калькуляция» в буквальном переводе с латинского означает «счёт камешками» (calcul — камешек). На первых порах калькуляционный учёт был примитивным. Все необходимые процедуры по исчислению себестоимости продукции можно было проводить без отражения их в учётных записях.

II этап — возникновение и развитие бухгалтерского учёта (с 1494 г.). Точкой отсчёта бурного развития бухгалтерского учёта принято считать опубликование в 1494 г. научного трактата итальянского математика Л. Пачоли «Трактат о счётах и записях». Данный научный труд стал основой дальнейшего развития хозяйственного учёта и хорошим помощником в торговой деятельности.

Дальнейшее развитие учёта происходило в странах Западной Европы (Франция, Германия, Англия), где учёт трансформировался под влиянием экономических особенностей каждой страны и исторического развития. Промышленный переворот, который свершился в конце XVIII в., переход от индивидуальной к фабричной организации производства, появление многочисленных промышленных предприятий, компаний и акционерных обществ способствовали появлению таких методов калькуляционного учёта как попроцессная и позаказная калькуляция. Эти методы широко применяются и в наши дни.

Новое развитие калькуляционный учёт получил на рубеже XIX–XX вв. Концентрация производства на основе научно-технического процесса сопровождалась дальнейшим разделением и специализацией труда. Существенно усложнилось управление производством, возникли проблемы со сбытом продукции, нехваткой оборотных средств, привлечением заёмного капитала. В свою очередь, заинтересованные лица стали требовать от предпринимателей всё большей информации об их финансовой и производственно-коммерческой деятельности. Одновременно обнаружились и недостатки калькуляционного учёта, дающего так называемую «посмертную» информацию, по которой невозможно принимать оперативные управленческие решения. Получение прибыли всё больше стало зависеть от эффективности управленческой работы, что, в свою очередь, потребовало перестройки всей системы бухгалтерского учёта на предприятии.

С конца 1940-х гг. в США и некоторых странах Западной Европы постепенно термин «калькуляционный учёт» стал заменяться на «производственный» или «управленческий учёт». В этот период учёт начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, прогнозировании, планировании.

III этап — разделение бухгалтерского учёта на финансовый и управленческий, развитие управленческого учёта как самостоятельной подсистемы бухгалтерского учёта (с 1972 г.). Официальное признание управленческого учёта как самостоятельной подсистемы бухгалтерского учёта произошло в 1972 г. В это время американская ассоциация бухгалтеров разработала программу получения диплома по управленческому учёту с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Однако разделение финансового и управленческого учёта не означает, что эти подсистемы существуют независимо друг от друга. С одной стороны, в управленческом учёте используются данные финансовой отчётности, а с другой стороны, — управленческий учёт позволяет рассчитать такие важные показатели финансового учёта, как себестоимость, запасы готовой продукции и др.

Дальнейшее развитие управленческого учёта связано с расширением масштабов бизнеса компаний. Большую роль в развитии методов управленческого учёта сыграла Япония, где синтез технологии управления и учёта привёл к возникновению подсистемы управления запасами, расходами и доходами «Just in time» (в переводе с англ. «точно в срок, вовремя»), в основе которой лежит безотходное производство, минимизация складских запасов и упрощён-

ная процедура учёта. Широкое применение получил метод калькуляции себестоимости по бизнес-процессам (операциям, видам деятельности) — ABC. Он позволяет учитывать динамику накладных расходов и определять причины возникновения указанного вида затрат, а также порядок их отнесения на готовую продукцию.

С развитием вычислительной техники многие компании стали автоматизировать свой бизнес. Были разработаны новые методы управления и учёта. Многие методы и приёмы управленческого учёта применяются и в российской практике учёта.

В информационной системе организации происходит интеграция управления и учёта, которая нацелена на подготовку отвечающей современным рыночным требованиям экономической информации и её применение для принятия управленческих решений.

Каждый из перечисленных этапов представляет собой результат экономического и исторического развития, результат адаптации хозяйственной жизни предприятий к новым условиям, с которыми им приходится сталкиваться. Каждый этап является комбинацией новых и старых методов, преобразованных в целях соответствия новым условиям управленческой среды.

Несомненно, что развитие управленческого учёта будет продолжаться.

## ***2. ПОНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА И ЕГО ОТЛИЧИЕ ОТ ДРУГИХ ВИДОВ УЧЁТА***

Современный управленческий учёт — самостоятельное направление бухгалтерского учёта, ориентированное на формирование и предоставление информации об объектах управленческого учёта менеджерам организации для целей принятия управленческих решений, планирования, анализа, контроля.

Предметом управленческого учёта является хозяйственная жизнь организации и её структурных подразделений.

Объектами управленческого учёта выступают факты хозяйственной жизни организации, её затраты, расходы и доходы.

Существуют различные подходы к определению управленческого учёта. Официального определения управленческого учёта в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учёта Российской Федерации, нет. Это оправдано, поскольку организация управленческого учёта — внутреннее дело каждой организации. Государство не может обязать организацию вести управленческий учёт или предписать единые правила его ведения. Об этом свидетельствует сложившаяся практика стран с развитой рыночной экономикой, где стандарты управленческого учёта разрабатываются без вмешательства государства. Приведём несколько определений управленческого учёта, встречающихся в экономической литературе.

Управленческий учёт — это подсистема бухгалтерского учёта, которая в рамках одной организации обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Управленческий учёт охватывает все виды учёта-

ной информации, необходимой для управления в пределах самой организации. Частью общей сферы управленческого учёта является производственный учёт, под которым обычно понимают учёт издержек производства и анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами (А. Д. Шеремет).

Управленческий учёт — это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Производственный учёт — это управленческий учёт плюс небольшая часть финансового учёта (К. Друри).

Производственный, или управленческий учёт — учёт, изучающий затраты и прибыли, относящиеся к различным видам деятельности (London Business English Dictionary).

Проанализировав существующие подходы к определению управленческого учёта, можно отметить следующее:

1. Управленческий учёт — это некая система.

2. Данная система обеспечивает получение и предоставление информации путём учёта (измерение, сбор, систематизация, приём, передача), т. е. представляет собой информационную систему.

3. Информационная система направлена на нужды управления (интерпретация информации, принятие решений, планирование, нормирование, анализ и контроль) и представляет данные внутренним пользователям.

4. Информационная система аккумулирует данные о расходах и доходах в целях повышения эффективности хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, управленческий учёт представляет собой информационную подсистему, обеспечивающую сбор, измерение, систематизацию и передачу данных, необходимых для управления как организацией в целом, так и отдельными её подразделениями, через осуществление функций управления, в том числе планирования, координации, стимулирования, контроля и анализа, а также для принятия определёнными внутренними пользователями обоснованных оперативных и стратегических управленческих решений в целях повышения эффективности деятельности организации.

Управленческий учёт тесно связан с другими науками — микроэкономикой, математикой, статистикой, менеджментом, финансами, финансовым учётом, экономическим анализом, аудитом и др.

Управленческий учёт позволяет реализовать четыре основных функции управления:

1. Планирование;

2. Учёт;

3. Контроль;

4. Анализ.

Управление всегда связано с принятием решений, выбором варианта достижения цели.



Управленческий процесс можно представить как последовательность следующих этапов:

1. Формулировка цели.
2. Рассмотрение различных вариантов достижения цели.
3. Оценка вариантов.
4. Отбор оптимального варианта.
5. Осуществление выбранного варианта.
6. Мониторинг (контроль).

Эти этапы во взаимосвязи также являются предметом управленческого учёта.

Управленческий учёт имеет ряд особенностей. Для более глубокого понимания отличий управленческого учёта от финансового и налогового, в таблице 3.1 приведена сравнительная характеристика этих видов учёта.

Таблица 3.1

Сравнение финансового, управленческого и налогового учёта

Область сравнения	Финансовый учёт	Налоговый учёт	Управленческий учёт
1. Обязательность ведения учёта	В соответствии с законодательством — обязательно	В соответствии с законодательством — обязательно	С точки зрения закона — необязательно. Вводится по решению руководства организации
2. Цель ведения учёта	Составление финансовой отчётности и предоставление её внешним и внутренним пользователям	Определение налоговой базы, величины налогов и формирование налоговой отчётности (заполнение налоговых деклараций)	Предоставление информации внутренним пользователям (информационное обеспечение аппарата управления организацией)
3. Правила ведения учёта	Регулируются законодательно	Регулируются законодательно	Формируются организацией самостоятельно (метод рекомендаций)
4. Степень точности информации	Информация должна быть точной	Информация должна быть точной	Может быть приближительной, но достаточной для принятия управленческих решений
5. Пользователи информации	Внешние (инвесторы, поставщики, государство, т. д.) и внутренние	Внешние (инвесторы, поставщики, государство, т. д.) и внутренние	Внутренние (руководители, менеджеры)
6. Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учёта	Учётная политика для целей финансового учёта	Учётная политика для целей налогового учёта	Учётная политика для целей управленческого учёта
7. Принцип группировки расходов	По экономическим элементам	По экономическим элементам	По статьям калькуляции. По отношению к объёму производства

8. Периодичность предоставления отчётности	В соответствии с законодательными актами	В соответствии с законодательными актами	По мере необходимости, по требованию руководства организации
9. Необходимость использования метода двойной записи	Обязательно	Законом не предусмотрено (если удобно, то возможно)	Необязательно, но возможно
10. Единица измерения учётной информации	Стоимостные показатели	Стоимостные показатели	Стоимостные, натуральные, трудовые
11. Направленность отчётности	Прошлые факты	Прошлые факты	В зависимости от целей, может быть направлена на будущее или содержать прошлые факты

Как видно из таблицы, все три вида учёта имеют общие и различные признаки.

### **3. ПРИНЦИПЫ, ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА**

Главное предназначение управленческого учёта — это обеспечение достоверной информацией менеджеров организации, ответственных за достижение конкретных результатов.

Чтобы информация управленческого учёта была полезной, управленческий учёт должен быть организован в соответствии со следующими принципами:

1. Принцип ответственности. Управленческий учёт распределяет ответственность в организации между руководителями отдельных её подразделений и позволяет оценить эффективность их управления и влияние внешних и внутренних факторов на действия менеджера.

2. Адресность. Информация управленческого учёта должна предоставляться конкретным лицам, которые её используют.

3. Достоверность. Информация должна вызывать доверие у пользователей.

4. Оперативность. Предоставление информации пользователям должно осуществляться в оптимальные сроки, позволяющие принимать эффективные управленческие решения на её основе.

5. Экономность. Затраты по содержанию подразделения управленческого учёта не должны превышать выгоду, полученную от использования информации данного подразделения.

6. Конфиденциальность. Информация управленческого учёта является коммерческой тайной и предоставляется только узкому кругу лиц.

Основной *целью* управленческого учёта является предоставление руководству полного комплекса фактических, плановых и прогнозных данных о