



ЗАРУБЕЖНЫЙ УЧЕБНИК

Управленческий и производственный учет

Колин Друри



шестое издание

К. ДРУРИ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ И ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ

ШЕСТОЕ ИЗДАНИЕ

Перевод с английского

Учебник

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений, обучающихся
по специальности (080109) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*



Москва • 2012

УДК 657(4)(075.8)
ББК 65.052(4)я73-1
Д76

Главный редактор издательства
кандидат юридических наук,
доктор экономических наук *Н.Д.Эриашвили*

Редактор *Л.В.Речицкая*

Друри, Колин.

Д76 Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов / Колин Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. — 6-е изд. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 1423 с. — (Серия «Зарубежный учебник»).

ISBN 1-84480-028-8 (англ.) *Management and Cost Accounting. Textbook*

ISBN 1-84480-030-X (англ.) *Management and Cost Accounting. Student's Manual*

ISBN 978-5-238-01060-1 (русск.)

Новое, шестое, издание книги представляет собой учебный комплекс, включающий учебник и руководство по решению задач повышенной сложности. Это основной учебник по управленческому и производственному учету в Европе. Для России он актуален по двум причинам. Во-первых, именно работы Колина Друри в последнее десятилетие стали основой при разработке учебных планов и программ по бухгалтерским дисциплинам во многих учебных заведениях. Во-вторых, в России начался процесс сближения с общемировыми концепциями учета и поэтому очень важно воспользоваться проверенной и отработанной общей методологией.

Шестое издание имеет ряд особенностей. Большое внимание в нем уделено международным аспектам учета; отдельные темы рассматриваются более компактно; появились вставки, в которых обсуждаются конкретные примеры управленческого и производственного учета; существенно переработаны вопросы и задания, позволяющие читателю более объективно оценить степень своего понимания изучаемого материала.

ББК 65.052(4)я73-1

ISBN 1-84480-028-8 (англ.)

ISBN 1-84480-030-X (англ.)

ISBN 978-5-238-01060-1 (русск.)

Management and Cost Accounting, *6th edition*, by Colin Drury, published by Thomson Learning 2004. Copyright © 2004 Colin Drury
ALL RIGHTS RESERVED by Thomson Learning 2004.

Management and Cost Accounting, *6th edition: Student's Manual* by Colin Drury, published by Thomson Learning 2004. Copyright © 2004 Colin Drury
ALL RIGHTS RESERVED by Thomson Learning 2004.

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, перевод, оформление, 2007

Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в Интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

КРАТКОЕ ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие и знакомство со структурой книги	xvii
РАЗДЕЛ ПЕРВЫЙ. ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА	1
1. Введение в управленческий учет	2
2. Введение: термины и концепции, относящиеся к понятию «затраты»	25
РАЗДЕЛ ВТОРОЙ. УЧЕТ ЗАТРАТ ДЛЯ ОЦЕНИВАНИЯ СТОИМОСТИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ И ИЗМЕРЕНИЯ ПРИБЫЛИ	47
3. Распределение затрат	49
4. Бухгалтерские проводки в системе позаказной калькуляции затрат	99
5. Попроцессная калькуляция затрат	135
6. Учет издержек комплексного производства и калькуляция себестоимости побочного продукта	174
7. Эффекты дохода при использовании альтернативных систем учета и калькуляции затрат	200
РАЗДЕЛ ТРЕТИЙ. ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ	227
8. Анализ «затраты – выход продукции – прибыль»	229
9. Измерение релевантных издержек и поступлений для принятия решения	270
10. Функциональная калькуляция себестоимости	318
11. Принятие решений по ценообразованию и анализ рентабельности	358
12. Принятие решений в условиях риска и неопределенности	394
13. Принятие инвестиционных решений, часть 1	428
14. Принятие инвестиционных решений, часть 2	468
РАЗДЕЛ ЧЕТВЕРТЫЙ. ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ ПЛАНИРОВАНИЯ, УПРАВЛЕНИЯ И ИЗМЕРЕНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ	507
15. Составление сметы	509
16. Системы управленческого контроля	556
17. Теория обстоятельств и организационные и социальные аспекты управленческого учета	603
18. Калькуляция себестоимости по нормативным издержкам и анализ отклонений, часть 1	631
19. Калькуляция себестоимости по нормативным издержкам и анализ отклонений, часть 2	680
20. Финансовые показатели деятельности подразделения	735
21. Трансфертное ценообразование в компаниях со сложной структурой	778
РАЗДЕЛ ПЯТЫЙ. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ И СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	829
22. Управление затратами	830
23. Стратегический управленческий учет	871
РАЗДЕЛ ШЕСТОЙ. ПРИМЕНЕНИЕ КОЛИЧЕСТВЕННЫХ МЕТОДОВ К УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ	907
24. Оценивание расходов и динамика затрат	908
25. Количественные модели, применяемые для планирования и управления запасами	944
26. Применение линейного программирования для управленческого учета	970
РАЗДЕЛ СЕДЬМОЙ	1001
Учебные кейсы	1002
Перечень кейсов, доступных на веб-сайте	1002
Библиографический список	1005
Приложения	1014
Ответы на обзорные задания	1026
РУКОВОДСТВО ДЛЯ СТУДЕНТОВ	1197

Руководство для студентов

Предисловие	1201
Введение: термины и концепции, относящиеся к понятию «затраты»	
Решения к заданиям главы 2	1202
Распределение затрат	
Решения к заданиям главы 3	1205
Бухгалтерские проводки в системе позаказной калькуляции затрат	
Решения к заданиям главы 4	1216
Попроцессная калькуляция затрат	
Решения к заданиям главы 5	1225
Учет издержек комплексного производства и калькуляция себестоимости побочного продукта	
Решения к заданиям главы 6	1234
Эффекты дохода при использовании альтернативных систем учета и калькуляции затрат	
Решения к заданиям главы 7	1246
Анализ «затраты–выход продукции–прибыль»	
Решения к заданиям главы 8	1255
Измерение релевантных издержек и поступлений для принятия решения	
Решения к заданиям главы 9	1269
Функциональная калькуляция себестоимости	
Решения к заданиям главы 10	1280
Принятие решения по ценообразованию и анализ рентабельности	
Решения к заданиям главы 11	1285
Принятие решений в условиях риска и неопределенности	
Решения к заданиям главы 12	1293
Принятие инвестиционных решений, часть 1	
Решения к заданиям главы 13	1302
Принятие инвестиционных решений, часть 2	
Решения к заданиям главы 14	1310
Составление сметы	
Решения к заданиям главы 15	1319
Системы управленческого контроля	
Решения к заданиям главы 16	1327
Калькуляция себестоимости по нормативным издержкам и анализ отклонений, часть 1	
Решения к заданиям главы 18	1339
Калькуляция себестоимости по нормативным издержкам, часть 2	
Решения к заданиям главы 19	1346
Финансовые показатели деятельности подразделения	
Решения к заданиям главы 20	1359
Трансфертное ценообразование в компаниях со сложной структурой	
Решения к заданиям главы 21	1368
Управление затратами	
Решения к заданиям главы 22	1374
Стратегический управленческий учет	
Решения к заданиям главы 23	1380
Оценивание расходов и динамика затрат	
Решения к заданиям главы 24	1384
Количественные модели, применяемые для планирования и управления запасами	
Решения к заданиям главы 25	1388
Применение линейного программирования для управленческого учета	
Решения к заданиям главы 26	1393

ПРЕДИСЛОВИЕ И ЗНАКОМСТВО СО СТРУКТУРОЙ КНИГИ

Цель шестого издания этой книги — объяснить принципы, используемые для проектирования систем управленческого учета и производственного учета издержек, а также оценивания их эффективности. Системы управленческого учета предназначены для накопления, классификации, обобщения и сообщения (в виде отчетов) информации, помогающей руководителям организации принимать решения, осуществлять планирование, контролировать деятельность организации и измерять показатели ее функционирования. Системы производственного учета издержек неразрывно связаны с учетом затрат, требуемых для оценивания стоимости товарно-материальных запасов. Эти оценки необходимо делать для выполнения требований по представлению внешних финансовых отчетов, а также для составления внутренних ежемесячных и ежеквартальных отчетов о прибыли. Как следует из названия книги, ее содержанием является как управленческий, так и производственный учет, однако основное внимание уделяется управленческому учету.

После многих лет, в течение которых автор этой книги преподавал учебный курс «Управленческий учет и производственный учет издержек» самым различным категориям студентов, он убедился, что нужна книга с максимально доступным для понимания обучаемых материалом. К настоящему времени во многих странах опубликовано множество учебников по управленческому учету и производственному учету. Однако во многих из них подробные описания бухгалтерских приемов приводятся без обсуждения общих принципов, связанных с проектированием и оцениванием систем управленческого и производственного учета. Другими словами, в таких книгах обычно отсутствует концептуальная основа и игнорируются результаты многочисленных исследований, проведенных в области управленческого учета за последние три десятилетия. Есть и другая крайность: некоторые книги полностью фокусируются на концептуальных основах управленческого учета, уделяя почти все внимание только тому, какими должны быть нормативные модели. Однако в таких книгах практические бухгалтерские приемы почти не рассматриваются. Целью автора было написание книги, где нет ярко выраженного предпочтения ни одной из указанных крайностей.

Эта книга была первоначально предназначена для студентов, которые изучают курс управленческого учета в течение одного или двух лет, а также для тех лиц, которые готовятся для сдачи экзаменов по управленческому и производственному учету себестоимости в профессиональных бухгалтерских организациях, т.е. на профессиональном уровне. Но она также может быть полезна и для лиц, окончивших высшее учебное заведение по другому профилю и продолжающих свое образование, т.е. для тех, кто впервые начинает изучать управленческий учет и учет издержек. Для овладения материалом этой книги не требуется, чтобы студент прошел первоначальный курс финансового учета, хотя обычно большинство студентов изучают данный курс именно после завершения курса финансового учета.

Структура и план книги*

Основная направленность этой книги исходит из того, что для разных целей требуется различная финансовая информация. Однако опыт автора свидетельствует, что такой подход у некоторых студентов может вызвать затруднения. Так, в одной из глав типичной книги по данной области знания студентам сообщают, что все издержки должны распределяться по видам продукции, в том числе и большая часть накладных расходов; но в другой главе они узнают, что достаточно значительная часть распределяемых расходов для решаемых задач не является релевантной, и поэтому их можно не учитывать. В третьей главе той же книги студентов учат, что издержки должны распределяться по сотрудникам (по центрам ответственности), а не по продуктам, хотя ранее о центрах ответственности ничего не говорилось.

* Предлагаемое читателю издание книги представляет собой *учебный комплекс*, включающий учебник и руководство по решению задач повышенной сложности (Учебное пособие для студентов. — Ред.)

Работая над этой книгой, автор старался разработать базовую концепцию, позволяющую преодолеть указанные трудности. В основу этой книги положен принцип, предполагающий, что существуют три способа создания учетной информации. Первый из них — калькуляция издержек, когда основное внимание уделяется себестоимости выпускаемой продукции и распределению издержек между стоимостью реализованных товаров и стоимостью товарно-материальных запасов, что позволяет учитывать как внешние, так и внутренние требования по составлению отчетов, получать оценки стоимости запасов и измерять прибыль. Второй способ — представление релевантных издержек с акцентом на получение информации, помогающей менеджерам принимать обоснованные решения. Третий способ — учет на основе распределения ответственности и измерение показателей деятельности организации, при котором основное внимание уделяется как финансовой, так и нефинансовой информации, в частности начислению издержек и поступлений на центры ответственности.

Структурно учебник «Управленческий и производственный учет» разделен на семь разделов. В первый входят две главы, фактически являющиеся вводным курсом для управленческого и производственного учета в целом и основой для изучения последующих глав. Следующие три раздела отражают три указанных выше способа получения учетной информации. Во второй раздел «Учет затрат для оценивания стоимости товарно-материальных запасов и измерения прибыли» входят пять глав. Сначала разбираются принципы распределения издержек по видам продукции, позволяющие разделить затраты, понесенные в отчетный период, между стоимостью реализованных товаров и стоимостью товарно-материальных запасов на конец периода, что делается с учетом внутренних и внешних требований по измерению прибыли. Затем рассматривается требуемая глубина анализа, т.е. с какой степенью детализированности должна учитываться себестоимость продукции при оценивании стоимости запасов и измерении прибыли, а также показывается, как это связано с принимаемыми решениями, управлением затратами и измерением показателей функционирования. Третий раздел состоит из семи глав и называется «Информация для принятия решений». Он фокусируется на измерении и выявлении тех издержек, которые являются релевантными для различных типов принимаемых решений.

Четвертый раздел «Информация для планирования, управления и измерения показателей функционирования» включает семь глав. В нем рассматриваются процесс трансформации целей и задач организации в конкретные виды деятельности и требуемые для этого ресурсы как в краткосрочном аспекте (составление смет), так и в долгосрочном (процессы планирования), что в совокупности позволяет достигать указанных целей и задач. Кроме того, описываются системы управленческого контроля, применяемые в организациях, и роли, которые такие системы играют в общем процессе управления. Основное внимание уделяется процессу учета как механизму обеспечения информации, помогающей менеджерам управлять видами деятельности, за которые они отвечают. В этот раздел в виде отдельных глав включены организационные, социальные и политические аспекты управленческого учета. Здесь также представлены основные принципы измерения показателей функционирования и оценивания различных сегментов организации.

Пятый раздел «Управление затратами и стратегический управленческий учет» состоит из двух глав. В первой из них разбирается всестороннее управление затратами, во второй — стратегический управленческий учет.

Шестой раздел «Применение количественных методов к управленческому учету» включает три главы.

Седьмой раздел включает перечень кейсов, доступных на веб-сайте, библиографический список, приложения и ответы на обзорные задания.

При разработке базы, в основе которой лежат три способа получения финансовой информации, появляется риск, что студент не сможет сразу понять, что три указанные категории включают множество общих элементов, что эти методы часто накладываются друг на друга и что в совокупности они образуют единую общую систему управленческого учета, а не три независимые системы, действующие самостоятельно. Автор книги постарался минимизировать этот риск, постоянно подчеркивая, почему конкретная финансовая информация подходит для одной цели и должна ли она или не должна применяться для другой. Другими словами, каждый раздел книги не дается изолированно от других. Таким образом, весь материал книги единому интегративному подходу.

Когда автор готовил эту книгу, он уделил большое внимание объему материала, который следует выделить для описания количественных приемов, и тому, в какой степени эти приемы должны соответство-

вать рассмотренным темам книги. Автор выбрал вариант, при котором количественные приемы приводятся там, где они могут стать важной частью главы. Например, важнейшей составляющей частью гл. 12 (*Принятие решений в условиях риска и неопределенности*) является использование вероятностных статистических данных. Однако автор пытался — там, где это возможно, — свести весь остальной материал, относящийся к этим темам, в раздел 6.

Дополняет учебник руководство по решению задач, цель которого проанализировать решение задач повышенной сложности и рассмотреть проблемы, с которыми студенты столкнулись на практике.

Такой подход позволяет обеспечить максимальную гибкость в представлении материала. Лекторы, стремящиеся интегрировать количественные приемы уже с первыми главами этой книги, могут это с легкостью сделать, но и их коллеги, которые вначале хотят уделять больше внимания другим вопросам, не испытают никаких затруднений, перенеся изучение части материалов некоторых глав на более поздний срок.

Основные изменения в содержании шестого издания

Чтобы учесть огромные изменения, произошедшие в теории и практике управленческого учета в 1990-е гг., материал предыдущего издания потребовал значительной переработки всего текста. Однако основные изменения, касающиеся шестого издания, сделаны с учетом педагогических аспектов. Среди наиболее крупных новшеств отметим следующие.

1. Значительно переработан материал, относящийся к математической модели стоимостных функций в гл. 7 (*Эффекты дохода при использовании альтернативных систем учета и калькуляции затрат*).
2. Существенно переработано приложение к гл. 8 (*Анализ «затраты — выход продукции — прибыль»*), относящееся к прикладным аспектам анализа «затраты — выход продукции — прибыль» применительно к учету издержек с полным распределением затрат.
3. В гл. 10 (*Функциональная калькуляция затрат*) добавлен новый материал о факторах издержек, зависящих и не зависящих от объема продукции.
4. В двух главах, относящихся к решениям по капиталовложениям (гл. 13 и 14), первые параграфы гл. 13 основательно переработаны. Материал, относящийся к получению разрешения на реализацию проекта с капиталовложениями, в гл. 14 был заменен на новый параграф, озаглавленный *Процесс капиталовложения*, который перенесен в этом издании в гл. 13.
5. В другом варианте изложен материал, касающийся общего обзора теории действий в непредвиденных обстоятельствах, включенной в гл. 17 (*Теория действий в непредвиденных обстоятельствах и организационные и социальные аспекты управленческого учета*), а также содержание, относящееся к теме, изложенной в параграфе *Влияние непредвиденных факторов на системы управленческой учетной информации*.
6. В гл. 21 (*Трансфертное ценообразование в компаниях со сложной структурой*) добавлен новый материал, относящийся к обоснованию трансфертных цен на основе маржинальных издержек плюс альтернативные издержки.
7. В гл. 22 (*Всестороннее управление затратами*) появился новый параграф, озаглавленный *Управление издержками, связанными с внешней средой*.
8. Содержание, относящееся к стратегическому управленческому учету и ведомости сбалансированного учета в гл. 23 (*Стратегический управленческий учет*), переработано и дополнено.
9. В книгу включены дополнительные иллюстративные примеры, вставки *Реалии окружающего мира*. Их цель — продемонстрировать практические вопросы применения концепции и приемов управленческого учета компаниями из самых разных отраслевых секторов и стран, действующими по всему миру.
10. Резюме в конце каждой главы переработано таким образом, чтобы соответствовать учебным целям, сформулированным в начале каждой главы. Такой подход позволяет читателю проверить знания ключевых понятий и оценить, насколько ему удалось усвоить материал по каждой главе.

11. Существенной переработке подверглись материалы, приводимые в конце каждой главы для проверки знаний. Эти материалы включают обзорные вопросы и задания. Вопросы позволяют читателям оценить степень понимания основных тем, включенных в содержание главы. Обзорные задания более сложны и требуют от читателей связать содержание материала данной главы с различными аспектами бизнеса. Эти вопросы различаются по уровню сложности. Как правило, обзорные задания начинаются с заданий, ответы на которые следует выбирать из ряда предложенных вариантов. Для их выполнения обычно требуется не больше 10 минут. Далее следуют более сложные задания, решения к которым приведены в седьмом разделе. Ответы к *Обзорным заданиям повышенной сложности* приведены в *Учебном пособии для студентов*, дополняющем данный учебник. Одна из важнейших особенностей шестого издания — число решений к обзорным заданиям, приведенных в конце этой книги, существенно увеличилось.
12. В предыдущих изданиях книги ответы были доступны только преподавателям и приводились в Пособии для преподавателей. Кейсы были сведены в отдельный раздел, расположенный в конце книги. В данном издании они перенесены на специальный веб-сайт www.drury-online.com, где студенты и преподаватели могут с ними поработать. Ответы на вопросы и комментарии к кейсам доступны только преподавателям и размещены в специальном разделе веб-сайта, на который преподаватели могут выйти, введя пароль.

Изучение кейсов

В состав общего учебного материала входит изучение более 30 кейсов, которые приводятся на специальном веб-сайте, указанном выше. И преподаватели, и студенты могут бесплатно скачать эти кейсы. Как уже было сказано, решения к вопросам и комментарии к кейсам доступны только преподавателям на специальном разделе веб-сайта, на который они могут выйти, введя пароль. Как правило, эти кейсы включают содержание нескольких глав и имеют вопросы, на которые иногда нельзя дать идеально однозначного ответа. Эти кейсы предназначены для развития и стимулирования независимого мышления, а также приложения материала этой книги к более неопределенным ситуациям, часто встречающимся на практике. Кроме того, они рассчитаны и на то, чтобы помочь студентам развивать критическое мышление и аналитические навыки.

Материал повышенной сложности для студентов продвинутых курсов

Обратная связь, которая установилась у автора с читателями после выхода предыдущих изданий этой книги, свидетельствует, что одно из основных ее преимуществ заключается в глубоком и всестороннем рассмотрении базовых аспектов управленческого учета. Однако некоторым читателям столь полное и глубокое освоение всех тем, входящих в эту книгу, не требуется. Чтобы учесть требования разных категорий читателей, более сложный материал, трудный для читателей, которым не требуется глубокое знание отдельных тем, помещен под заголовком *Материал повышенной сложности* и отмечен слева вертикальной линией. Если вам необходимо глубокое знание рассматриваемой темы, вы можете использовать следующий прием: при первом прочтении главы отмеченные сложные места вы либо вообще пропускаете, либо только просматриваете, а после изучения остального материала возвращаетесь к пропущенному. Некоторые студенты находят такой прием изучения очень полезным. В любом случае более трудный материал следует изучать только после того, как вы полностью разберетесь с остальным содержанием главы. Более сложный материал соответствует содержанию учебных курсов повышенной трудности. Если вы изучаете только вводный курс, можете его пропустить. Материал некоторых глав полностью относится к категории повышенной сложности. В этом случае об этом говорится в самом начале каждой главы.