

## 2.7. ИНТЕГРАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ВНУТРИФИРМЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Лейберт Т.Б., д.э.н., профессор, кафедра  
«Бухгалтерский учет и аудит»;

Халикова Э.А., к.э.н., старший преподаватель,  
кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

*Уфимский государственный нефтяной  
технический университет*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассмотрены организационные и практические аспекты интеграции регламентного (бухгалтерского) и управленческого учета на предприятии. На примере учета денежных средств и расчетов с поставщиками показаны правила соответствия и расхождения счетов бухгалтерского учета и регистров управленческого учета, а также взаимосвязь системы бюджетирования с управленческим и бухгалтерским учетом.

В современных условиях для достижения конкурентных преимуществ менеджмент компании использует принципиально новые подходы к построению информационно-аналитической системы для внутрифирменного управления бизнесом. Одним из таких подходов является система управленческого учета, которая призвана обеспечить менеджеров всех уровней управления необходимой информацией для принятия эффективных решений в рамках своих компетенций.

В современном понимании в экономической литературе существует множество трактовок определения «управленческий учет», исходя из которых управленческий учет принято рассматривать как подсистему бухгалтерского учета, информация которой используется для управления и контроля за деятельностью предприятия [1]. Такой точки зрения придерживаются П.С. Безруких, Д.В. Войко, В.Б. Ивашкевич, В.Э. Керимов, А.Д. Шеремет и Н.П. Кондраков. С другой стороны, М.А. Вахрушиной управленческий учет рассматривается как отдельное направление бухгалтерского учета, которое обеспечивает управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений [1].

По мнению В.Э. Керимова, учетная система предприятия состоит из взаимосвязанных подсистем: оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учета [3]. Бухгалтерский учет, по мнению автора, представлен финансовым и производственным учетом. Управленческий учет выступает как подсистема производственного учета, а отдельные его элементы включены в бухгалтерский и оперативный учет, экономический анализ, маркетинг и тесно связаны с функциями управления.

Сложившаяся российская практика учета для целей внутрифирменного управления предприятием и орга-

низация бухгалтерской службы позволяет согласиться с мнением Н.Д. Врублевского, который предлагает управленческий учет рассматривать как самостоятельную функцию системы управления предприятием в совокупности со всеми присущими ей подсистемами прогнозирования, планирования, нормирования, бюджетирования, анализа и учета затрат производства [2]. Кроме того, следует добавить, что это не просто система управления затратами, а комплексная система учетно-аналитического обеспечения управления активами, обязательствами, доходами, расходами и финансовыми результатами предприятия.

С нашей точки зрения, на предприятии должна быть создана такая интегрированная учетная система, которая будет основана на взаимосвязи бухгалтерского, налогового (регламентного учета) и управленческого учета и реализовываться в единой автоматизированной системе по учету (рис. 1) [6, 7]. Регламентный учет состоит из двух подсистем – бухгалтерского и налогового учета – и ведется в соответствии с требованиями законодательства о бухгалтерском и налоговом учете.



**Рис. 1. Интегрированная корпоративная система учета на предприятии**

На современном этапе единообразие отсутствует как в понятийном аппарате, так и в процедуре регламентации управленческого учета на предприятии, включающей создание внутренних локальных документов, регламентирующих процесс постановки и организации управленческого учета на предприятии. Большинство экономистов считают, что нормативное регулирование управленческого учета должно опираться на нормы действующего бухгалтерского законодательства и, как правило, выделяют три уровня его нормативного регулирования: государственный уровень, отраслевой уровень и внутренний уровень [9]. Внутренний уровень нормативного регулирования включает положение об учетной политике для целей управленческого учета, организационные, технические и методические внутрифирменные стандарты.

При разработке положения по учетной политике для целей управленческого учета необходимо руководствоваться правилами и нормами формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета. При этом необходимо учитывать, что на первом этапе формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета в процессе внутрифирменного регулирования финансовой деятельности предприятия необходимо определить те элементы учетной политики, т.е. способы ведения учета, по которым законодательство допускает вариативность [5]. Если предприятие преследует цель получения достоверной и детализиро-

ванной информации об объектах учета, то организационные аспекты построения управленческого учета принципиально могут отличаться от регламентного учета, а методологические основы планирования, калькулирования себестоимости продукции, оценки объектов учета могут совпадать [4, 8].

Рассмотрим практические аспекты реализации интегрированной корпоративной системы учета на одном из ведущих строительных предприятий Республики Башкортостан. Особенностью построения интегрированной учетной системы является последовательное определение центров ответственности, по которым формируется учетная информация. В зависимости от отраслевой принадлежности предприятия учетная информация может формироваться сначала в организационном разрезе (цехов, основных структурных подразделений), затем в технологическом разрезе (переделов), в разрезе статей затрат и в разрезе конечной продукции [4].

Так, в нашем примере управленческий учет организован в разрезе проектов и управленческих подразделений, а регламентный учет – в разрезе бухгалтерских подразделений. Под проектом понимается комплекс работ, выполняемых на объекте строительства. Это в основном строительно-монтажные работы, но в рамках проекта также могут проводиться оказание услуг, реализация строительных материалов, изготовление и реализация строительной продукции, иные операции. Вся производственная деятельность строительного предприятия рассматривается как группа проектов. В процессе реализации проектов возникают доходы и расходы, происходит движение товарно-материальных ценностей и денежных средств, возникают и погашаются дебиторские и кредиторские задолженности контрагентов. Целью выполнения проекта является получение прибыли предприятия.

Под управленческим подразделением понимается структурная единица предприятия, специализирующаяся на определенном виде производственной дея-

тельности и способная функционировать в качестве самостоятельной коммерческой организации. Условно можно считать, что управленческое подразделение – это фирма внутри фирмы. Управленческие подразделения формируются по видам деятельности. В реализации одного проекта могут участвовать несколько подразделений, а одно может одновременно выполнять несколько проектов. В бухгалтерском учете аналитический учет ведется по структурным подразделениям, так называемым бухгалтерским подразделениям. Бухгалтерские подразделения могут отличаться от управленческих подразделений.

Бухгалтерский учет ведется с использованием Плана счетов бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете каждый счет имеет следующие характеристики:

- код синтетического учета;
- код аналитического учета;
- дополнительные свойства для ведения аналитического учета.

В управленческом учете отражаются операции с активами и обязательствами, доходами и расходами, связанными с реализацией проектов. Активы и обязательства, по которым ведется управленческий учет, всегда относятся к определенному управленческому подразделению и проекту. По сравнению с регламентным учетом данные управленческого учета более детализированы.

Управленческий учет ведется в одной автоматизированной программе с регламентным учетом. Большинство документов регистрируются операции в обеих подсистемах: регламентной и управленческой. Значительная часть аналитики в обеих подсистемах интегрированной учетной системы совпадает, но имеются и принципиальные отличия в части порядка распределения косвенных затрат, порядка списания активов предприятия. Основные отличия бухгалтерского и управленческого учета по основным элементам учетной политики представлены в табл. 1.

Таблица 1

**ОТЛИЧИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО ОСНОВНЫМ ЭЛЕМЕНТАМ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ**

Элемент учетной политики	Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Пояснения
Место возникновения затрат	Учет ведется по проектам и по управленческим подразделениям (распространяется на все регистры управленческого учета)	Учет ведется по бухгалтерским подразделениям	Бухгалтерские подразделения могут не соответствовать управленческим. Установлена иерархия: предприятие → управленческое подразделение → бухгалтерское подразделение
<b>Учет денежных средств</b>			
Аналитический учет по видам	В регистре «Деньги» по местам хранения, управленческим подразделениям и проектам	На счете 50 – в разрезе кассиров, статей движения денежных средств, бухгалтерских подразделений	-
	В регистре «Деньги» по местам хранения, управленческим подразделениям и проектам	На счетах 51, 52 – в разрезе статей движения денежных средств и банковских счетов, бухгалтерских подразделений	-
	В регистре «Денежные документы» в разрезе денежных документов, управленческих подразделений, проектов	На счете 50 – в разрезе денежных документов, бухгалтерских подразделений	-
	В регистре «Ценные бумаги» в	На счете 58 – в разрезе	-

Элемент учетной политики	Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Пояснения
	разрезах контрагентов и ценных бумаг	контрагентов, ценных бумаг, бухгалтерских подразделений	-
Порядок отражения в учете движения денежных средств	Учитываются не только фактические, но и плановые суммы поступления и платежей в соответствии с бюджетом движения денежных средств	Отражается на основании кассовых и банковских первичных документов, подтверждающих фактическое движение денег	В бюджете отражаются не все фактические поступления и выплаты. Исключаются следующие суммы: перемещение денег между собственными банковскими счетами (проводки Дт51 Кт51); получение денег в кассу из банка (проводки Дт50 Кт51); сдача денег из кассы на банковский счет (проводки Дт51 Кт50); перечисление рублей на покупку валюты (проводки Дт57 Кт51); продажа валюты (проводки Дт57 Кт52); поступление приобретенной валюты (проводки Дт52 Кт57); поступление рублей от продажи валюты (проводки Дт51 Кт57). Конечное сальдо по счетам учета денежных средств в бухгалтерском и управленческом учете должно совпадать
<b>Учет материалов</b>			
Принятие к учету	По фактическим расходам на приобретение	По фактическим расходам на приобретение	-
Методы оценки материалов по их видам при отпуске их в производство и ином выбытии	По средней себестоимости в разрезе счета, склада и номенклатуры, управленческого подразделения, проекта	По средней себестоимости в разрезе счета, склада и номенклатуры, бухгалтерского подразделения	Если при списании товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в управленческом и бухгалтерском учете указано одно и то же количество и номенклатурная позиция (не возникает разница в бухгалтерском и управленческом учете). Оценка в бухгалтерском и управленческом учетах ТМЦ может отличаться, поскольку в управленческом используется большее количество измерителей
Учет и оценка материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	Учитывается на забалансовом счете 002 по фактической стоимости номенклатурной единицы, в рамках партии (поступления)	Учитывается на забалансовом счете 002 в оценке, предусмотренной сопроводительными документами, а при ее отсутствии – по рыночной стоимости	-
Учет и оценка давальческого сырья	Учитывается на забалансовом счете 003 по фактической стоимости номенклатурной единицы в рамках партии (поступления)	Учитывается на забалансовом счете 003 по ценам, предусмотренным в договорах и сопроводительных документах	-
Учет и оценка давальческого оборудования, принятого в переработку	Учитывается на забалансовом счете 005 по фактической стоимости номенклатурной единицы в рамках партии (поступления)	Учитывается на забалансовом счете 005 по ценам, предусмотренным в договорах и сопроводительных документах	-
<b>Учет финансовых вложений</b>			
Учет предоставленных кредитов и займов	Ведется в разрезе контрагентов, договоров и управленческих подразделений и проектов	Ведется в разрезе контрагентов и договоров, бухгалтерских подразделений	Конечное сальдо по счету 58.02 в управленческом и бухгалтерском учете должны совпадать
<b>Учет специальных инструментов и специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды</b>			
Учет спецоснастки и спецоборудования	Ведется в регистре «Спецматериалы управленческого учета» в разрезе склада, номенклатуры, управ-	Ведется на отдельном субсчете счета 10 в разрезе склада, номенклатуры, бух-	Оценка в бухгалтерском и управленческом учете ТМЦ может отличаться, поскольку в

Элемент учетной политики	Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Пояснения
	ленческого подразделения, проекта	галтерского подразделения	управленческом используется большее количество измерителей
Способ списания стоимости специальной одежды, срок использования которой не превышает 12 месяцев	Единовременное списание на счета учета затрат на производство в момент отпуска сотрудникам с последующим учетом на забалансовом счете	Единовременное списание на счета учета затрат на производство в момент отпуска сотрудникам с последующим учетом на забалансовом счете	-
Способ списания стоимости специальной одежды, срок использования которой превышает 12 месяцев	Линейный метод	Линейный метод	-
Способ погашения стоимости специальной оснастки	Линейный метод	Линейный метод	-
<b>Учет товаров</b>			
Учет товаров	Ведется в регистре «Товары на складах» в разрезе номенклатурной единицы, склада, счета учета, управленческого подразделения и проекта	Ведется на счете 41 «Товары» в разрезе номенклатурной единицы, склада, счета учета, бухгалтерского подразделения	Оценка в бухгалтерском и управленческом учете ТМЦ может отличаться, поскольку в управленческом используется большее количество измерителей
Учет товаров, предназначенных для реализации оптом	Осуществляется по фактической цене приобретения	Осуществляется по фактической цене приобретения	-
Оценка товаров при списании	По себестоимости единицы товара	По себестоимости единицы товара	Оценка в бухгалтерском и управленческом учете ТМЦ может отличаться, поскольку в управленческом используется большее количество измерителей
Учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) по товарам	Ведется в регистре «ТЗР» по управленческим подразделениям, по проектам и по счетам учета ТЗР	Ведется на счете 44 «ТЗР по товарам» по счетам учета ТЗР и по бухгалтерским подразделениям. Накопленные суммы ТЗР списываются ежемесячно в дебет счета 90/2, если стоимость товаров списана на счета учета производственных затрат	Оценка в бухгалтерском и управленческом учете ТМЦ может отличаться, поскольку в управленческом используется большее количество измерителей
Порядок списания отклонений ТЗР по товарам	Сумма отклонения подлежит последовательному списанию сначала на управленческие подразделения, затем на проекты и рассчитывается пропорциональным способом, исходя из общей стоимости группы товаров и суммы отклонений по данной группе товаров – по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца	Сумма отклонения, подлежащая списанию на бухгалтерские подразделения, рассчитывается пропорциональным способом, исходя из общей стоимости группы товаров и суммы отклонений по данной группе товаров – по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца	-
Порядок аналитического учета товаров	Ведется по наименованиям, материально-ответственным лицам, счета учета в разрезе управленческих подразделений и проектов	Ведется по наименованиям, материально-ответственным лицам в разрезе бухгалтерских подразделений	-
Порядок аналитического учета отклонений в стоимости товаров	Ведется по группам, в разрезе управленческих подразделений и проектов	Ведется по группам, в разрезе бухгалтерских подразделений	-
<b>Формирование себестоимости и выпуск продукции (работ, услуг)</b>			
Метод учета затрат	Учет затрат ведется по видам деятельности, по управленческим подразделениям, по проектам	Учет затрат ведется по видам деятельности, по бухгалтерским подразделениям	Используются различные аналитические измерители
Порядок списания общехозяйственных расходов	Пропорционально прямым затратам на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)	Пропорционально прямым затратам на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)	-
Порядок списания общепроизводственных расходов	Списание общепроизводственных расходов между управленческими подразделениями про-	Списание общепроизводственных затрат по подразделениям на себестоимость го-	Используется разная база распределения общепроизводственных расходов

Элемент учетной политики	Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Пояснения
	порционально прямым затратам	товой продукции производится пропорционально начисленной заработной плате основных рабочих по основному цеху	
Последовательность распределения косвенных расходов	Последовательное распределение косвенных расходов осуществляется следующим образом: управленческие подразделения → проекты → бюджетная статья расходов → подразделение бухгалтерии → счет учета	Последовательное распределение косвенных расходов осуществляется следующим образом: счет учета → подразделение бухгалтерии → статья затрат в разрезе наименования расходов	Отличие в последовательности распределения расходов, что приводит к различной величине косвенных расходов, списанных в основное производство
Аналитический учет по счету 25	Ведется по отдельным управленческим подразделениям, по проектам, по бюджетным статьям расходов и по подразделениям бухгалтерии	Ведется по отдельным подразделениям предприятия, по статьям расходов в разрезе договоров	Оценка в БУ и УУ ТМЦ может отличаться, поскольку в УУ используется большее количество измерителей
Учет расходов на продажу продукции	Ведется в регистре «Расходы» в разрезе бюджетных статей расходов, управленческих подразделений и проектов	Учитываются на счете 90.2 «Себестоимость продаж» в разрезе бухгалтерских подразделений; при реализации материалов – на счете 91.2 «Прочие расходы»	-
<b>Учет готовой продукции</b>			
Оценка готовой продукции	По нормативной (плановой) себестоимости	По нормативной (плановой) себестоимости	Имеются расхождения в плановой оценке готовой продукции в бухгалтерском и управленческом учете из-за различий в ее оценке
Учет готовой продукции	Без использования счета 40 «Выпуск продукции», формируется регистр «Товары на складах»	С использованием счета 40 «Выпуск продукции»	-
Оценка единицы готовой продукции при ее выбытии (продаже)	Производится по плановой себестоимости единицы готовой продукции	Производится по плановой себестоимости единицы готовой продукции – отклонения средней фактической себестоимости от учетно-плановой распределяются пропорционально проданной продукции по учетно-плановым ценам	Имеются расхождения в плановой оценке готовой продукции в бухгалтерском и управленческом учете из-за различий в ее оценке
Порядок оценки готовой продукции на конец отчетного периода на складе	По фактической производственной себестоимости	По фактической производственной себестоимости	Имеются расхождения в плановой оценке готовой продукции в бухгалтерском и управленческом учете из-за различий в ее оценке
<b>Учет незавершенного производства (НЗП)</b>			
Оценка остатков НЗП по готовой продукции	Производится по фактически произведенным расходам	Производится по фактически произведенным расходам	Оценка в бухгалтерском и управленческом учете ТМЦ может отличаться, поскольку в управленческом используется большее количество измерителей
Структура НЗП	В состав НЗП включаются: материальные расходы, расходы на оплату труда, расходы на страховые взносы, накладные расходы	В состав НЗП включаются: материальные расходы, расходы на оплату труда, расходы на страховые взносы, накладные расходы	-
<b>Порядок признания доходов и расходов</b>			
Признание выручки	В управленческом учете признаются доходы по результатам фактически выполненных работ, оказанных услуг, отгруженной продукции, но не подписанных первичных учетных документов	Доходы признаются по методу начисления после подписания первичных документов (акта выполненных работ)	Данные бухгалтерского учета отличаются от данных управленческого
Дата получения доходов от реализации и прочих доходов	Для выручки – день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) без учета подписанных первичных учетных документов. Для прочих доходов – в соответствии с п. 4 ст.	Для выручки – день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) после подписания первичных учетных документов. Для прочих доходов – в соот-	Данные бухгалтерского учета отличаются от данных управленческого

Элемент учетной политики	Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Пояснения
	271 Налогового кодекса РФ	ветствии с п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ	

Рассмотрим пример отражения в бухгалтерском и управленческом учете регистрации поступления денежных средств на расчетный счет от контрагента по договору. В управленческом учете регистрируется поступление денежных средств на расчетный счет от контрагента по этому же договору, и дополнительно указывается информация о поступлении денежных средств по статье бюджета движения денежных средств по бизнес-единице. хозяйственные операции в управленческом учете записываются в регистры. Типовая структура управленческого регистра представлена в табл. 2.

Таблица 2

**ТИПОВАЯ СТРУКТУРА РЕГИСТРА В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

Разделы	Показатели раздела
Измерения (аналитические признаки активов или обязательств)	1) Подразделение, в учете которого отражена операция. 2) Проект, по которому проведена операция. 3) Прочие признаки в зависимости от видов активов и обязательств. 4) Счет учета, на котором активы или обязательства учтены в бухгалтерском учете
Ресурсы (количественные характеристики операции)	1) Сумма для всех активов и обязательств. 2) Количество, только для активов, по которым ведется количественный учет
Реквизиты (дополнительные признаки)	1) Корреспондирующий регистр. 2) Корреспондирующий счет. 3) Прочие реквизиты (в основном регистры имеют разный набор реквизитов)

В большинстве случаев имеется соответствие между операциями в бухгалтерском и управленческом учете. Например, отражение операции по погашению кредиторской задолженности поставщику с расчетного счета. В бухгалтерском учете хозяйственная операция отражается проводкой (табл. 3).

Таблица 3

**СХЕМА БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРОВОДКИ ПО ОПЕРАЦИИ «ПОГАШЕНИЕ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПОСТАВЩИКУ С РАСЧЕТНОГО СЧЕТА»**

Счет Дебет	60.01	Счет Кредит	51
Субконто Дебет		Субконто Кредит	
Контрагенты	ООО «Поставщик»	Банковские счета	ОАО «Уралсиб»
Договоры	Договор №1	Статьи движения денежных средств	Оплата поставщикам
Документы расчетов	Поступление товаров от 17 июля 2014 г. №360	—	—
Сумма: 300 000 руб.			

В управленческом учете факт хозяйственной жизни не отражается на счетах бухгалтерского учета, а составляются два управленческих регистра (табл. 4, 5).

Таблица 4

**РЕГИСТР, ОТРАЖАЮЩИЙ РАСЧЕТЫ С КОНТРАГЕНТОМ**

Вид движения	Приход (+)
Подразделение	Аппарат управления
Проект	Объект №1
Контрагент	ООО «Поставщик»
Договор	Договор №1
Документ расчетов	Поступление товаров от 17 июля 2014 г. №360
Вид расчетов	Расчеты за материалы, 18%
Счет учета	60.01
Сумма	300 000 руб.
Корреспондирующий счет, регистр	Деньги

Курсивом показаны измерения регистров, которые соответствуют бухгалтерским счетам и аналитическому признаку. Остальные измерения используют только в управленческом учете.

Возможны два вида движений.

1. Приход – увеличиваются активы или уменьшаются обязательства.
2. Расход – уменьшаются активы или увеличиваются обязательства.

Таблица 5

**РЕГИСТР, ОТРАЖАЮЩИЙ РАСХОДОВАНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

Вид движения	Расход (-)
Подразделение	Аппарат управления
Проект	Проект 1
Место хранения	ОАО «Уралсиб»
Счет учета	51
Сумма	300 000 руб.
Корреспондирующий счет, регистр	Деньги

В данном примере уменьшились остатки денежных средств на расчетном счете – расходное движение, одновременно уменьшилась кредиторская задолженность перед контрагентом – приходное движение. Приходные движения соответствуют дебетовым оборотам бухгалтерских счетов; расходные движения – кредитовым оборотам.

В табл. 6, представленной ниже, приведена информация о соответствии между бухгалтерским и управленческим учетом путем соотношения счетов и субконто бухгалтерского учета с регистрами и измерениями управленческого учета.

Таблица 6

**ПРАВИЛА СООТВЕТСТВИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РЕГИСТРОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Счета бухгалтерского учета, виды субконто	Регистры управленческого учета, измерения
50.01	Деньги
Кассиры	Место хранения
Статьи движения денежных средств	-
51, 52	Деньги
Банковские счета	Место хранения
Статьи движения денежных средств	-
50.03	Денежные документы
Денежные документы	Денежные документы
60, 62, 76	Расчеты с контрагентами
Контрагенты	Контрагент
Договоры	Договор
Документы расчетов	Документ расчетов
058	Задолженность по номиналу
Контрагенты	Контрагент
Договоры	Договор
Документы расчетов	Документ расчетов
58.02	Ценные бумаги
Контрагенты	Контрагент
Ценные бумаги	Ценная бумага
71	Расчеты с сотрудниками
Работники организаций	Сотрудник
Виды авансовых отчетов	Виды авансовых отчетов

Управленческий учет денежных средств ведется на регистре «Деньги». Регистр общий и для расчетного счета, и для кассы. Структура регистра имеет следующий вид (табл. 7).

Таблица 7

**СТРУКТУРА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО РЕГИСТРА «ДЕНЬГИ»**

Показатель	Смысловое значение
Подразделение	В учете которого отражены средства
Проект	На котором отражены средства
Место хранения	Кассир (для денег в кассе) или банк (для денег на расчетном счете)
Валюта	В которой учитываются средства (только для валютных счетов и валютной кассы)
Счет учета	На котором учтены средства в бухгалтерском учете: 50, 51, 52, 55
Сумма	Сумма прихода или расхода денег
Валютная сумма	Сумма в валюте (только для валютных счетов и валютной кассы)

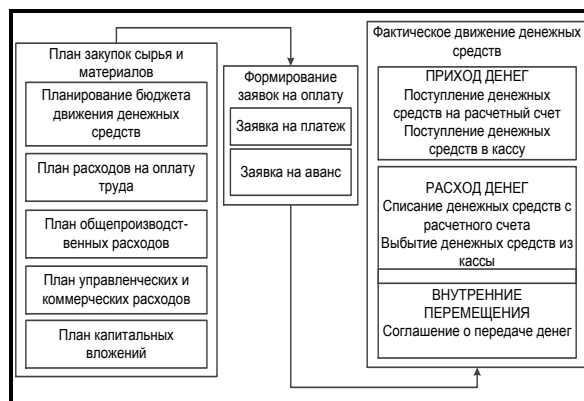
Таким образом, в управленческом учете предусмотрена детализация денежных средств по бизнес-единицам. При ведении учета необходимо придерживаться общего правила проверки оборотов и сальдо денежных средств в бухгалтерском и управленческом учете:

**Бухгалтерский учет (счет учета, расчетный счет / кассир) = Итог по всем бизнес-единицам в управленческом учете (счет учета, расчетный счет / кассир). (1)**

При поступлении денежных средств создается движение регистра с видом «Приход» (+), остаток денежных средств увеличивается. В бухгалтерском учете приходным движениям соответствуют дебетовые обороты счетов учета денежных средств.

При списании денежных средств создается движение регистра с видом «Расход» (-), остаток денежных средств уменьшается. В бухгалтерском учете расходным движениям соответствуют кредитовые обороты счетов учета денежных средств.

Кроме того, в отличие от бухгалтерского учета, в управленческом отражаются операции по внутреннему перемещению денег между управленческими подразделениями и проектами. Изменения остатков на расчетных счетах и в кассе при этом не происходит, поэтому в бухгалтерском учете эти операции не отражаются. Общая схема операций с денежными средствами представлена на рис. 2.



**Рис. 2. Управленческий учет операций с денежными средствами**

В бухгалтерском учете отражаются приход и расход денег: фактические движения по расчетным счетам и кассе. В управленческом учете (регистр «Движение денежных средств») отражаются все операции, включая планирование и формирование заявок. В управленческом учете (регистр «Деньги») отражаются фактические движения и внутренние перемещения.

Операции расхода могут оформляться на основании заявок или произвольно.

Заявка составляется на расход денег. По сути это план на конкретный платеж.

Получателем платежа может быть:

- внешний контрагент;
- подразделение;
- проект.

Платеж внешнему контрагенту подразумевает фактический расход денег: будут списаны суммы с расчетного счета или средства будут выданы из кассы, остаток денежных средств у организации уменьшится. Заявка на подразделение или проект означает внутреннее перемещение: суммы передаются между бизнес-единицами внутри организации.

Тип получателя выбирается в заявке, далее рассматриваются только заявки на платежи внешним контрагентам. Предусмотрено два типа заявок:

- на проведение платежа – платеж в погашение имеющейся задолженности перед контрагентом, учтенной на счетах 62, 60, 76;
- на аванс – выдача аванса контрагенту. После платежа образуется задолженность контрагента-получателя на счете 60 или 76.

Заявка составляется по производственным либо по общехозяйственным проектам. Оба вида проектов не могут быть включены в одну заявку.

Заявленная к платежу сумма не должна превышать лимит – остаток средств в бюджете. Остаток рассчитывается по формуле:

$$\text{План (Расход – Приход) – Факт (Расход – Приход) – Сумма по неоплаченным заявкам.} \quad (2)$$

Таким образом, чем больше потрачено денег, тем меньше лимит; чем больше получено денег, тем больше лимит. Неисполненные (пока) заявки являются потенциальным расходом и уменьшают лимит. План прихода уменьшает лимит: чем меньше получили, тем меньше имеем право тратить, и наоборот.

Рассмотрим конкретный пример. План платежей (расход) на месяц – 15 000 руб. План поступлений (приход) на месяц 2 000 руб. На момент составления заявки уже потрачено 7 000 руб., получено 1 500 руб. Выставлены и пока не исполнены заявки на сумму 3 000 руб.

Остаток бюджета составляет:  $15000 - 2000 - (7000 - 1500) - 3000 = 4500$  руб. Новая заявка не может быть составлена на большую сумму.

Если заявлен платеж по общехозяйственному проекту, лимитом признаются суммы денежных средств по статье расхода бюджета и по конкретному сотруднику, которому разрешено выдавать денежные средства. Т.е. конкретный сотрудник по конкретной статье не может потратить больше, чем предусмотрено в бюджете.

Если заявлен платеж по производственному проекту, лимитом является общая сумма плановых платежей по этому проекту. Допускается перерасход по одним контрагентам или видам взаиморасчетов за счет других. Например, всего по проекту план платежей 10 000 руб., в т.ч.: контрагенту-1 6 000 руб., контрагенту-2 – 4 000 руб. В этом случае можно заявить к платежу контрагенту-1 7 000 руб. Но после этого лимит по данному проекту станет 3 000 руб., т.е. контрагент-2 уже не получит денежные средства, которые ему запланированы в бюджете.

Таким образом, на рассмотренном примере учета денежных средств и расчетов с поставщиками показаны правила соответствия и расхождения счетов бухгалтерского учета и регистров управленческого учета, а также взаимосвязь системы бюджетирования с управленческим и бухгалтерским учетом.

В целом формирование целостной и комплексной учетной системы, объединяющей регламентный и управленческий учет, является эффективным инструментом внутрифирменного управления деятельностью предприятия.

### Литература

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2007. – 582 с.
2. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика [Текст] / Н.Д. Врублевский. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
3. Лейберт Т.Б. Некоторые аспекты учета и анализа финансовых результатов [Текст] / Т.Б. Лейберт, Ш.И. Макаев // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №5. – С. 101-105.

4. Лейберт Т.Б. Современные аспекты управленческого учета затрат в нефтедобывающих компаниях [Текст] / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова // Экономика и управление: науч.-практ. ж-л. – 2013. – №5. – С. 85-89.
5. Лейберт Т.Б. Учетная политика как инструмент внутрифирменного регулирования деятельности предприятия [Текст] / Т.Б. Лейберт, А.Р. Нургалиева // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №4. – С. 52-61.
6. Халикова Э.А. Определение приоритетных налоговых аспектов учетной политики нефтяной компании [Текст] / Э.А. Халикова, А.Б. Галстян // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №5. – С. 22-32.
7. Халикова Э.А. Роль бухгалтерской управленческой отчетности в системе управления предприятия ем и принятии управленческих решений [Текст] / Э.А. Халикова, А.А. Санкина // Вестник магистратуры. – 2012. – №5. – С. 81-84.
8. Халикова Э.А. Современный управленческий учет затрат в российской нефтеперерабатывающей промышленности [Текст] / Э.А. Халикова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 99-105.
9. Черных Е.Н. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в Российской Федерации [Текст] / Е.Н. Черных // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №18.

### Ключевые слова

Учетная политика для целей бухгалтерского учета; учетная политика для целей управленческого учета; элементы учетной политики; регламентный учет; управленческий учет; внутрифирменное управление; регистр управленческого учета; учет движение денежных средств; бюджетирование.

*Лейберт Татьяна Борисовна  
Халикова Эльвира Анваровна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Современные тенденции развития экономических отношений, усиление борьбы за достижение конкурентных преимуществ и повышение доходности предприятий требуют применения нового подхода к информационному обеспечению управления. От того, насколько грамотно выстроена учетная система на предприятии, зависит не только принятие управленческих решений, но и дальнейшее развитие бизнеса. Поэтому разработка модели учетной системы, основанной на интеграции регламентного и управленческого учета, является одной из приоритетных задач руководства для внутрифирменного регулирования финансовой деятельностью предприятия.

Представленная к рецензированию статья посвящена рассмотрению теоретических аспектов управленческого учета, его возможностей во внутрифирменном регулировании бизнеса, а также прикладным вопросам интеграции бухгалтерского и управленческого учета для целей формирования единой учетной системы на предприятии, обеспечивающей получение достоверной, оперативной, полной и детализированной информации для менеджеров всех уровней управления.

Несомненным достоинством статьи является экономическое обоснование регламентации учетного процесса на предприятии, включая процесс создания интегрированной системы учета, объединяющей бухгалтерский и управленческий учет. При этом на примере учета денежных средств и расчетов с поставщиками показаны правила соответствия и расхождения счетов бухгалтерского учета и регистров управленческого учета, взаимосвязь системы бюджетирования с управленческим и бухгалтерским учетом, а также представлена аналитическая таблица принципиальных отличий правил бухгалтерского и управленческого учета по основным элементам учетной политики.

Важным как в научном, так и в практическом плане представляется разработка интегрированной модели учетной системы, основанной на взаимосвязи регламентного и управленческого учета не только затрат, но и активов, обязательств, расходов, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия. Этим в статье доказывается, что формирование целостной и комплексной учетной системы, объединяющей бухгалтерский и управленческий учет, является эффективным инструментом внутрифирменного



управления деятельностью предприятия.

По мнению рецензента, статья соответствует требованиям, предъявляемым к подобным публикациям, и может быть рекомендована к печати.

*Сафуанов Р.М., д.э.н., профессор, директор Уфимского филиала Финансового университета при Правительстве РФ*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)