УДК 657

Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений

ВАХРУШИНА МАРИЯ АРАМОВНА,
доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия
E-mail: *vakhrushina@mail.ru*

АННОТАЦИЯ

Российские учреждения бюджетной сферы функционируют в сложных экономических условиях. С одной стороны, наблюдается снижение темпов роста финансирования их деятельности государством, а с другой — бюджетные учреждения, согласно их статусу, обязаны решать поставленные перед ними социальные задачи и успешно выполнять утвержденные государством социальные программы. В условиях продолжающейся реформы управления государственным сектором экономики и расширения хозяйственной и финансовой самостоятельности государственных (муниципальных) учреждений требуется теоретическое обоснование и выработка рекомендаций по организации системы управленческого учета в государственных (муниципальных) учреждениях с учетом видов деятельности.

На основе анализа процесса становления управленческого учета в бюджетных учреждениях России, учитывая специфику их деятельности, а также современные международные тенденции развития управленческого учета, в статье уточнены теоретико-методологические основы управленческого учета (его цель, задачи, принципы, объекты). Предпринята попытка адаптировать понятие «бизнес-модель» к деятельности российского бюджетного учреждения. Определены функциональные обязанности и компетенции бухгалтера-аналитика современного бюджетного учреждения.

Ключевые слова: *управленческий учет, государственное бюджетное учреждение, бюджетный учет, бизнес-модель, компетенция бухгалтера-аналитика.*

Management Accounting as a Modern Accounting Paradigm of the Budgetary Institutions

MARIA A. VAKHRUCHINA,
Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: *vakhrushina@mail.ru*

ABSTRACT

Russian budgetary institutions operate in the difficult economic conditions. On the one hand, the rate of the growth of budgetary institutions financing from the government decreases, on the other hand, the budgetary institutions, according to their status, are obliged to achieve their social objectives and successfully complete government-approved social programs. The continued reform of state-owned sector of the economy and the expansion of economic and financial autonomy of the state (municipal) institutions requires the theoretical substantiation and the development of recommendations on the organization of management accounting in state (municipal) institutions.

Referring to the process analysis of the formation and development of management accounting in budgetary institutions taking into consideration the specifics of its activity as well as the modern trends of its international development, the article clarifies the theoretical and methodological foundations of management accounting (its purpose, objectives, principles, objects). An attempt was made to adapt the concept of "business model" to the activities of the Russian budgetary institutions. The functional responsibilities and the competence of an accountant-analyst of modern budgetary institutions were defined.

Keywords: *management accounting, state budgetary institution, budgetary accounting, business model, competence of an accountant analyst.*

В настоящее время эффективность и результативность современной государственной бюджетной политики оцениваются с учетом социальных приоритетов и с позиции эффективного распределения и использования всех видов ресурсов для достижения намеченных целей по повышению благосостояния населения страны. В соответствии с Конституцией Российской Федерации (ст. 41)[1] граждане Российской Федерации имеют право на охрану здоровья и медицинскую помощь. Медицинская помощь в государственных и муниципальных учреждениях здравоохранения оказывается гражданам бесплатно за счет средств соответствующего бюджета, страховых взносов, других поступлений. Государство финансирует федеральные программы охраны и укрепления здоровья населения, принимает меры по развитию государственной, муниципальной, частной систем здравоохранения, поощряет деятельность, способствующую укреплению здоровья человека, развитию физической культуры и спорта, экологическому и санитарно-эпидемиологическому благополучию. Каждому гражданину страны гарантируется социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и в иных случаях, установленных законом.

Помимо прав на охрану здоровья и медицинскую помощь граждане Российской Федерации имеют право на образование (ст. 43 Конституции Российской Федерации). Основное общее образование в России обязательно. Конституцией страны гарантируются общедоступность и бесплатность дошкольного, основного общего и среднего профессионального образования в государственных или муниципальных образовательных учреждениях и на предприятиях. Каждый вправе на конкурсной основе бесплатно получить высшее образование в государственном или муниципальном образовательном учреждении и на предприятии.

Очевидно, что реализация государственных социальных программ требует серьезных финансовых вложений, что осложняется текущими экономическими условиями в России, наличием ряда негативных макроэкономических тенденций. Падение цен на нефть, санкции со стороны США и Европейского союза в отношении России и контрсанкции со стороны России ограничивают доступ к мировому рынку капитала, сохраняют отток капитала. В 2015 г. экономическая ситуация ухудшилась по сравнению с предыдущим годом. В январе — ноябре 2015 г. (по отношению к январю — ноябрю 2014 г.) валовой внутренний продукт (ВВП) снизился на 3,8%, инвестиции в основной капитал — на 5,5%, промышленное производство — на 3,3%, реальные располагаемые денежные доходы населения — на 3,5%. По оценке Минэкономразвития России, снижение ВВП в ноябре 2015 г. по отношению к тому же месяцу 2014 г. составило 4,0%[2].

Негативные макроэкономические тенденции не позволяют финансировать государственные социальные программы в нарастающих объемах. Согласно планам Минфина России расходы федерального бюджета на реализацию государственных программ в 2016 г. вырастут по отношению к предыдущему году всего лишь на 0,3%, в 2017 г. сократятся на 0,6% по отношению

[1] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (в ред. от 21.07.2014). URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 15.12.2015).

[2] Информация официального сайта Министерства экономического развития Российской Федерации. URL: http://economy.gov.ru/wps/wcm/connect/89ba6e06-f753-4239-b9b5-962df1e5ef2b/Мониторинг+январь-ноябрь+2015.pdf (дата обращения: 15.12.2015).

к 2016 г., а в 2018 г. увеличатся на 0,6% по отношению к 2017 г. и на 0,3% относительно уровня 2015 г. При этом на развитие одной из важнейших социальных отраслей — здравоохранения — в 2018 г. предполагается выделить 249 млрд руб. против 255,6 млрд руб. в 2015 г. Снижение расходов составит 2,6%[3].

Несущественный рост расходов (на 10,8%) запланирован на развитие образования. Если расходы на государственную программу «Развитие образования на 2013–2020 годы» в 2015 г. составили 422,9 млрд руб., то в соответствии с проектом 2018 г. — 468,7 млрд руб. Финансирование жилищно-коммунального хозяйства в 2016 г. в сравнении с 2015 г. сократится на 41,4% (с 132,3 до 78,8 млрд руб.). По оценкам специалистов, восстановится ситуация не ранее чем через 3 года[4].

Противодействуя сложившейся ситуации, государство разрабатывает и внедряет государственные целевые программы, совершенствует правовое положение государственных (муниципальных) учреждений, формирует и утверждает государственные задания по оказанию услуг населению. Важнейшей задачей утвержденных программ и принятых решений являлось повышение эффективности расходования государственных бюджетных средств. Проводимая в последние годы реформа государственных (муниципальных) учреждений направлена в том числе на *ужесточение порядка использования бюджетных средств,* на достижение конечного результата финансово-хозяйственной деятельности учреждений, определяемого утверждаемыми для них вышестоящими органами государственными (муниципальными) заданиями.

Указанные выше задачи решаются посредством организации в бюджетных учреждениях бюджетного учета, предназначенного для создания учетной информации, необходимой для управления государственными финансами на всех уровнях бюджетной системы Российской Федерации. Каждое бюджетное учреждение обязано вести бюджетный учет, который организован в соответствии с существующим в стране бюджетным устройством.

Правовое регулирование бюджетного учета осуществляется на основе Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Закон № 402-ФЗ) и Бюджетного кодекса Российской Федерации. Перечисленные нормативные акты нашли конкретное отражение в Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (в ред. 06.08.2015).

Указанные нормативные акты предопределяют принципы и особенности ведения бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности — основного источника информации о деятельности бюджетного учреждения. Принципы бюджетного учета — ведение учета методом двойной записи, непрерывность, денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов, достоверность, начисление, предусмотрительность (осторожность), преобладание содержания над формой — известны из теории бухгалтерского учета. Предмет, объекты и задачи бюджетного учета представлены в *табл. 1*.

Таким образом, бюджетный учет, выступая как средство контроля за исполнением бюджета, призван содействовать рациональному использованию национального дохода, соблюдению необходимых пропорций в развитии экономики страны, точному исполнению утвержденного бюджета.

В соответствии с Основными направлениями бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов в целях повышения эффективности оказания государственных и муниципальных услуг будет продолжена работа по созданию стимулов для *более рационального и экономного использования бюджетных средств* [1].

Данную задачу предполагается решить посредством оптимизации структуры бюджетной

[3] Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64713&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I (дата обращения: 15.12.2015).

[4] Там же.

Таблица 1

Предмет, объекты и задачи бюджетного учета

Базовые категории	Содержание
Предмет	Исполнение государственного бюджета, выделение и использование бюджетных средств для осуществления обычной деятельности органами власти разного уровня
Объекты	Активы (материальные ценности бюджетных организаций, денежная наличность, хранящаяся в банках, и др.) и обязательства бюджетного учреждения, свершившиеся факты изменения активов и обязательств в течение отчетного года, бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, обязательства перед юридическими и физическими лицами и финансовые результаты деятельности бюджетного учреждения, связанные с использованием внебюджетных фондов
Задачи	Организация учета в разрезе статей бюджетной классификации. Контроль исполнения сметы расходов, соблюдение бюджетно-финансовой дисциплины и строжайшего режима экономии в расходовании средств. Обеспечение своевременного, полного и достоверного отражения выполнения плана по доходам и расходам местных бюджетов, республиканского бюджета и в целом государственного бюджета страны. Формирование на счетах бухгалтерского учета полных и достоверных данных о состоянии и движении активов, состоянии имущественных прав и обязательств. Локализация учета кассовых и фактических расходов. Отражение в учете бюджетных учреждений специфики здравоохранения, образования, науки и других разделов бюджетных ассигнований. Мобилизация средств в бюджет и выявление дополнительных доходов. Обобщение данных бухгалтерского учета в целях эффективного управления государственными финансами. Охрана имущества бюджетных учреждений. Составление финансовой, налоговой и иных видов отчетности

сети за счет ликвидации или преобразования в иную организационно-правовую форму государственных (муниципальных) учреждений, не оказывающих услуги, непосредственно направленные на реализацию полномочий органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также не соответствующие профилю органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя.

Кроме того, государственные (муниципальные) услуги (работы) должны быть приведены в соответствие с законодательством о разграничении полномочий между публично-правовыми образованиями. При этом работы, стоимость которых возможно определить на основе нормативных затрат, должны быть переквалифицированы в услуги, а работы, стоимость которых невозможно определить на основе нормативных затрат, должны быть переданы коммерческим организациям.

Основными направлениями бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов предполагается завершить работу по формированию нормативных затрат на оказание государственных и муниципальных услуг на основе общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в установленной сфере деятельности, принимаемых в развитие норм бюджетного законодательства федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленных сферах деятельности.

По мнению Министерства финансов Российской Федерации, данные меры позволят установить прозрачную методику определения стоимости каждой государственной (муниципальной) услуги на основании нормативных затрат, рассчитанных в соответствии с единым базовым нормативом затрат, учитывающим экономически обоснованную себестоимость услуги, и корректирующих коэффициентов к нему.

Инструментарий управленческого учета, являющегося относительно новым направлением учетной российской практики, предназначен для решения большинства из вышеперечисленных задач. В 2015 г. всемирно признанная

международная организация CIMA (Chartered Institute of Management Accountants)[5] совместно с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) опубликовали Международные принципы управленческого учета (Global management accounting principles) [2].

Как следует из этого документа, **управленческий учет** представляет собой систему поиска, обработки, анализа и передачи заинтересованным пользователям финансовой и нефинансовой информации, использование которой способствует принятию решений, направленных на сохранение и дальнейшее приращение стоимости организации.

В отличие от бухгалтерского финансового учета, который организуется в соответствии с общепринятыми правилами и принципами, содержание системы управленческого учета зависит от технико-экономических, правовых и прочих особенностей организации.

В то время как за рубежом управленческий учет имеет давнюю историю (к примеру, в Великобритании в 2019 г. управленческому учету исполнится 100 лет), в России этот вид учетной деятельности в 2015 г. отметил свое 20-летие. Результаты применения инструментария управленческого учета российскими организациями позволяют заключить: он способствует решению не только оперативных задач управления (организация и контроль за эффективностью текущей деятельности организации в целом, ее структурных подразделений, отдельных бизнес-процессов, оптимальное использование ресурсного потенциала предприятия), но и выработке стратегии и тактики организации. Очевидно, что актуальность решения перечисленных выше задач многократно возрастает в кризисной экономике. Именно кризисные экономические условия придают новый импульс развитию инструментария управленческого учета.

Как отмечалось выше, главная цель бюджетного учета — представить государственным органам информацию о результатах деятельности государственных (муниципальных) учреждений по выполнению централизованно установленного им государственного задания по оказанию услуг и реализации их социальной миссии. Предназначение управленческого учета — иное.

Инструментарий управленческого учета, с одной стороны, позволяет наладить контроль за использованием всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), а с другой — изучая внешнюю среду, оценивая деятельность конкурентов, способствует повышению конкурентоспособности организации. Информация, аккумулируемая системой управленческого учета, позволяет ответить на два главных вопроса: как сэкономить? как лучше распорядиться сэкономленными средствами? Эти задачи в условиях современной кризисной обстановки стоят перед бюджетными учреждениями, на деятельность которых влияет ряд факторов.

Во-первых, реорганизация системы высшего образования, медицинской системы сопровождается укрупнением и сокращением числа государственных (муниципальных) учреждений, а следовательно, ростом конкуренции среди них. По замыслу государства, повышение конкуренции среди юридических лиц, в том числе государственных (муниципальных) учреждений, участвующих в оказании государственных (муниципальных) услуг, будет способствовать улучшению качества их оказания. На дальнейшее наращивание этого процесса направлено вовлечение в процесс реализации конституционных гарантий в социальной и иных сферах

[5] CIMA — Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету — был создан в Великобритании в 1919 г. под названием «Институт бухгалтеров по учету затрат» (The Institute of Cost and Works Accountants, ICWA).
В 1972 г. институт сменил первоначальное название ICWA на «Институт специалистов по управленческому учету и учету себестоимости» (The Institute of Cost and Management Accountants), затем, в 1986 г. после получения Высочайшего соизволения, — на «Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету» (the Chartered Institute of Management Accountants) (иначе — «Институт присяжных бухгалтеров в области управленческого учета»). При этом слово Chartered в названии института указывает на то, что он был зарегистрирован на основании *королевской хартии* (Royal Charter), и слово *сертифицированный* в русском переводе не совсем точно передает смысл английского названия.
В настоящее CIMA активно работает по всему миру, специализируясь в разработке технологий учета для целей внутреннего контроля и управления в производственных, сервисных и общественных организациях. Заслужил репутацию ведущего профессионального сообщества в области учета себестоимости, бюджетирования, управленческого учета, оценки инвестиций и принятия управленческих решений.

деятельности организаций, не являющихся государственными (муниципальными) учреждениями.

Тем самым будет обеспечена возможность потребителю услуг самому выбрать на конкурентной основе место (организацию-поставщика), качество и объем услуг, которые гарантированы государством.

Во-вторых, важной управленческой задачей в деятельности бюджетных учреждений становится достижение повышения качества и доступности услуг за счет эффективного использования *ограниченных* финансовых, материальных, трудовых и иных ресурсов.

В-третьих, проводимые в России реформы нацелены на сокращение расходов государственного бюджета на финансирование социальных программ, с одной стороны, и на наращивание бюджетными учреждениями доходов от приносящей доходы деятельности (оказания платных услуг, сдачи имущества в аренду и т.п.) — с другой стороны.

Так, в 2013 г. в сравнении с 2012 г. объем платной медицинской помощи увеличился на 14 млрд руб.; выявлен рост на 12% больных, пролеченных в стационарах платно[6], а в 2014 г. стоимость платных медицинских услуг возросла на четверть в целом по России. По расчетам Росстата, их объем увеличился до 445,2 млрд руб. в 2014 г. по сравнению с 358,5 млрд руб. в 2013 г. (рост на 24,2%)[7].

Государственным (муниципальным) учреждениям предоставлена большая самостоятельность в развитии новых видов деятельности, распоряжении имуществом и использовании дополнительных доходов, полученных от приносящей доход деятельности. При этом принятие решений и ответственность за эффективное их исполнение частично перенесены на нижние уровни управления государственным (муниципальным) учреждением.

Указанные выше факторы предопределяют необходимость организации системы управленческого учета как информационной базы для оценки результативности и эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений и их структурных подразделений, выработки и обоснования тактических и стратегических управленческих решений, направленных на повышение их конкурентоспособности.

Изучению особенностей организации финансового и управленческого учета в учреждениях образования посвящены исследования М.Г. Абиловой [3], Г.В. Балашова [4], С.Н. Беловой [5], Т.Г. Дубравы [6], Е.М. Егоровой и Н.Н. Гапоненко [7], А.Н. Крыловой [8], Г.И. Мальцевой [9] и др. Как правило, речь идет о диссертационных работах, написанных до начала проводимой в настоящее время реформы образования. Меньшее количество ученых работало в области бухгалтерского и управленческого учета в учреждениях здравоохранения. В их числе Н.А. Бреславцева и Н.А. Рябоконь [10], Н.М. Парыгина [11].

Представляется необходимым дальнейшее развитие теоретико-методологических и организационных подходов к развитию управленческого учета в бюджетной сфере, учитывая стоящие перед ней задачи реформирования и кризисные явления в современной экономике. Коллектив кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации проводит исследования в этой области. По результатам научно-исследовательской работы, выполненной по заказу Правительства Российской Федерации в 2014 г. (творческий коллектив в составе М.А. Вахрушиной, М.И. Сидоровой, И.Д. Деминой, Н.В. Малиновской, М.Ю. Алейниковой, Е.Е. Ляльковой и К.М. Кондратьева), была опубликована монография [12]. В ней предложен комплекс мероприятий, направленных на становление и развитие управленческого учета в двух наиболее значимых социальных сферах: государственных (муниципальных) образовательных и медицинских учреждениях. Однако указанные проблемы по-прежнему требуют внимания, изучения и практического разрешения.

Как известно, важнейшими функциями управленческого учета являются: учетная, планово-контрольная, коммуникационная, управленческая, аналитическая. Для их успешной реализации управленческий учет обладает соответствующим инструментарием.

[6] URL: http://audit.gov.ru/press_center/news/18265 (дата обращения: 15.12.2015).

[7] URL: http://www.gazeta.ru/business/2015/12/30/8003135.shtml (дата обращения: 15.12.2015).

В условиях современной глобальной экономики, учитывая специфику деятельности российских бюджетных учреждений, цель управленческого учета может быть определена как подготовка релевантной информации, направленной на решение *следующих задач:*

• планирование и текущий контроль расходов бюджетного учреждения, выявление и последующее снижение неэффективных затрат;

• калькулирование себестоимости услуг бюджетного учреждения;

• выработка адекватной для текущего момента ценовой политики бюджетного учреждения, обоснование перечня предоставляемых услуг (для учреждений, осуществляющих деятельность, приносящую доход);

• бюджетирование деятельности учреждения;

• оценка внешней среды (в том числе возможных изменений рыночной конъюнктуры) с целью выработки стратегии развития бюджетного учреждения и определения ключевых показателей эффективности (key performance indicators, KPI);

• обоснование и презентация направлений развития бизнес-модели бюджетного учреждения;

• управление в рамках избранной бизнес-модели отдельными ресурсами бюджетного учреждения (с целью их оптимального распределения): человеческими, финансовыми, материальными, нематериальными, земельными и информационными (включая коммуникационные);

• подготовка вариативных прогнозов стратегического развития бюджетного учреждения.

Извлечение прибыли не является уставной задачей бюджетных учреждений, однако они создают определенные социальные выгоды для общества. Мы разделяем научную позицию О.В. Рожновой, утверждающей, что управленческий учет может помочь бюджетным учреждениям осуществлять свою деятельность «правильным» образом, генерируя для общества бóльшие выгоды с наименьшими затратами [13].

В рамках проводимой реформы бюджетной сферы в соответствии с Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (в ред. от 03.11.2015) введены новые формы и уточнен правовой статус бюджетных учреждений. Последние подразделены на казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Казенные учреждения, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы, лишены хозяйственной самостоятельности. Самостоятельность бюджетных учреждений расширена благодаря предоставленным им правам распоряжаться движимым имуществом (за исключением особо ценного имущества) и доходами от приносящей доход деятельности. Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества.

Очевидно, что в этих условиях наибольшее значение и распространение управленческий учет должен получить в бюджетных и автономных учреждениях. Управленческий учет наряду с бюджетным (сравнительный анализ указанных видов учета представлен в *табл. 2*) может стать важным элементом системы управления этими учреждениями.

Рассматривая управленческий учет как перспективное практическое направление учетно-аналитической деятельности бюджетных учреждений, в рамках данной статьи представляется необходимым уточнить его теоретические основы — предмет, объекты, принципы.

Предметом любой науки выступает то, на изучение чего направлены конкретные исследования в данной области научных знаний. Предметом управленческого учета выступают бюджетирование, собственно учет, анализ, контроль и мотивация деятельности организации в целом, ее отдельных сегментов,

Таблица 2

Сравнение характеристик бюджетного и управленческого видов учета

Критерий	Бюджетный учет	Управленческий учет
Обязательность ведения учета	Требуется в соответствии с действующим законодательством	Не требуется в соответствии с законодательством
Основные нормативные правовые документы, определяющие порядок ведения учета	Бюджетный кодекс Российской Федерации, Закон № 402-ФЗ, приказы Минфина России: — от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (в ред. от 06.08.2015); — от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (в ред. от 17.08.2015); — от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (в ред. от 26.08.2015); — от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»	Отсутствуют
Цель ведения учета	Составление и представление финансовых документов и отчетов для государственных контролирующих органов. Обеспечение расходования средств в соответствии с целями, заложенными в смете учреждения	Информационное обеспечение процесса развития учреждения
Правила и принципы ведения учета	Общепринятые в теории бухгалтерского учета правила и принципы	Учетные правила и принципы могут формироваться учреждением самостоятельно исходя из тактических и стратегических целей учреждения
Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Руководитель бюджетного учреждения, руководители структурных подразделений учреждения
Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения бюджетного учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета
Принцип группировки расходов учреждения	По экономическим элементам	По статьям калькуляции
Объекты учета и отчетности	Учреждение как юридическое лицо	Структурные подразделения учреждения, бизнес-модель, бизнес-процессы, ключевые показатели эффективности и др.
Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности
Необходимость использования метода двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно

направленные на повышение конкурентоспособности организации. Применительно к деятельности бюджетных учреждений ***предмет управленческого учета*** можно определить как бюджетирование, учет, анализ, контроль и мотивация всех участников бюджетного процесса, направленные на повышение эффективности решения социальных задач, поставленных перед учреждением государством, и конкурентоспособности государственного учреждения.

Объектом науки является та сторона действительности, на изучение которой направлена данная наука. По мере развития знаний об управленческом учете, с возникновением новых микро- и макроэкономических факторов, влияющих на деятельность современных хозяйствующих субъектов, перечень объектов управленческого учета расширяется. Наиболее полную классификацию современных объектов управленческого учета, сгруппированных по его функциям, по нашему мнению, представил А.Н. Бобрышев (*табл. 3*).

В *табл. 3* представлен перечень возможных объектов управленческого учета, не учитывающий вид деятельности, форму собственности и макроэкономические условия деятельности хозяйствующего субъекта. Нам представляется, что ряд объектов, свойственных аналитической функции (состояние взаимоотношений с поставщиками, покупателями и другими контрагентами, устойчивые и скрытые сигналы ухудшения финансового положения, стратегические проблемы, сильные и слабые стороны организации), заслуживают более пристального внимания в условиях кризисных явлений в экономике. В стабильной макросреде в системе управленческого учета организации они могут отойти на второй план.

Вместе с тем, по нашему мнению, объект «стадии жизненного цикла продукции» будет присутствовать в системе управленческого учета организации, производящей и реализующей продукцию, объект «инвестиции» — в хозяйствующем субъекте, осуществляющем инвестирование.

Учитывая это, остановимся на некоторых возможных объектах управленческого учета деятельности государственных учреждений.

Традиционным, наиболее распространенным и применимым к деятельности бюджетных учреждений, является такой объект учета, как ***центр финансовой ответственности*** *(центры ответственности)*. Центры ответственности принято подразделять на центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. Поскольку их содержание общеизвестно, отметим лишь, что центрами затрат бюджетного учреждения могут стать финансовая служба, бухгалтерия, отдел кадров и другие административные службы, центром доходов — отдел оформления договорных услуг, центрами прибыли — отдельные подразделения

Таблица 3

Объекты управленческого учета [14, с. 145]

Функции управленческого учета	Объекты управленческого учета
Учетная	Объекты калькулирования фактической себестоимости, затраты, доходы, финансовые результаты, ресурсы, активы, обязательства, капитал, бизнес-процессы
Планово-контрольная	Бюджеты (сметы) и отклонения от бюджетируемых параметров, параметры целевого программно-бюджетного управления, сегменты и структурные единицы
Коммуникационная	Управленческая отчетность, система информационного обеспечения, финансовые и нефинансовые показатели
Управленческая	Бизнес-процессы, бизнес-модель, центры ответственности, стадии жизненного цикла продукции, виды деятельности, финансовые результаты, инвестиции, денежные потоки
Аналитическая	Качество, инвестиции, показатели эффективности, величина добавленной стоимости, состояние ресурсов, жизненный цикл продукции, состояние взаимоотношений с поставщиками, покупателями и другими контрагентами, устойчивые и скрытые сигналы ухудшения финансового положения, стратегические проблемы, сильные и слабые стороны организации

медицинского учреждения: терапевтическое, хирургическое, стоматологическое и т.д., центрами инвестиций (в образовательном учреждении) — филиалы учреждения, при условии, что директору филиала будет предоставлено право распоряжаться прибылью, полученной от оказания договорных услуг.

Бизнес-процесс — это совокупность взаимосвязанных мероприятий или задач, направленных на создание определенного продукта или услуги для потребителей. Бюджетные учреждения в первую очередь оказывают услуги, представляющие собой определенный набор бизнес-процессов. Поэтому бюджетным учреждениям свойственен этот объект управленческого учета. Примером образовательного бизнес-процесса является выпуск бакалавра (магистра) по определенной специальности и форме обучения; пример бизнес-процесса в медицинском учреждении — предоставление пациенту конкретного вида медицинской помощи. При этом инструментарий управленческого учета должен позволить выстроить бизнес-процесс бюджетного учреждения таким образом, чтобы повысить качество предоставляемых услуг с одновременным снижением затрат на их оказание.

Как следует из Международных принципов управленческого учета, опубликованных CIMA, одним из центральных объектов современного управленческого учета является бизнес-модель организации. Информационный риск (или недостаточность информации) может послужить причиной неэффективности бизнес-модели бюджетного учреждения, что негативно скажется на результатах его деятельности.

Бизнес-модель организации — представление структурных, операционных и финансовых механизмов работы организации, ее продуктов и услуг в настоящий момент времени и их дальнейшее развитие для достижения стратегических целей организации [15].

Совет по интегрированной отчетности для целей построения данного вида отчетности определил «бизнес-модель» следующим образом: это система трансформирования входов в выходы и результаты посредством бизнес-деятельности, которая направлена на выполнение стратегических целей организации и создание ценности в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе[8]. Иными словами, бизнес-модель призвана раскрыть механизм, используемый организацией для создания экономических выгод и генерирования денежных потоков. Бизнес-модель реализуется путем преобразования шести видов капитала: финансового, производственного, интеллектуального, человеческого, социального и природного.

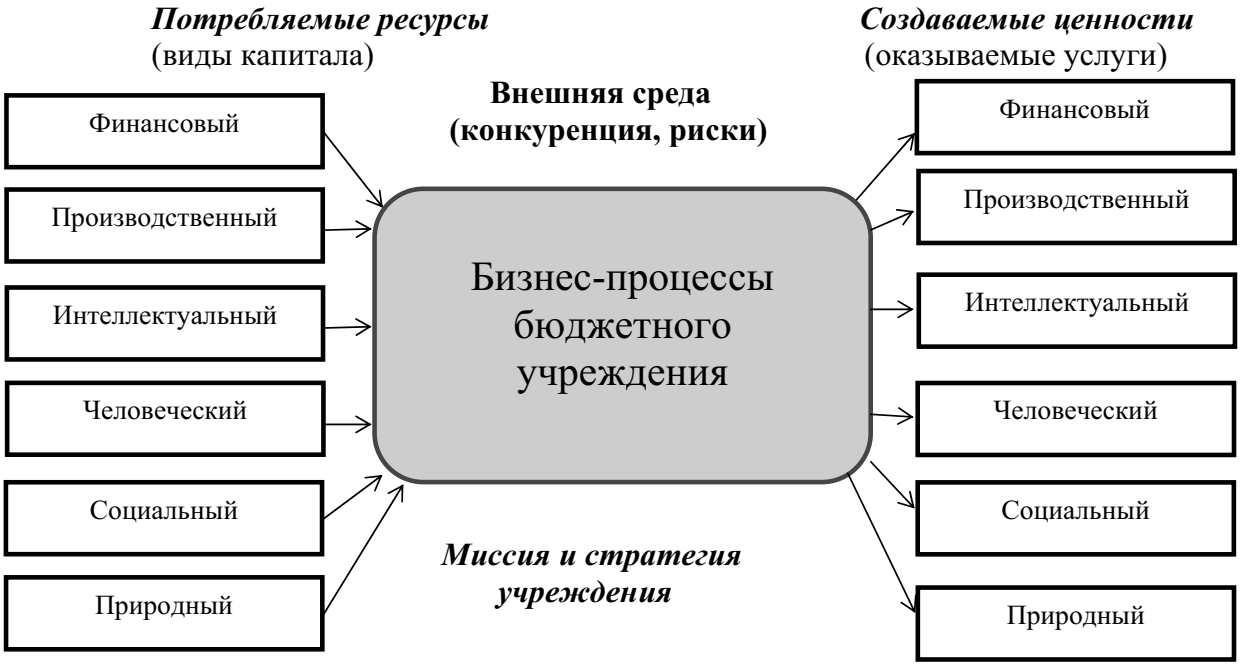
Понятие бизнес-модели связано в первую очередь с деятельностью коммерческой организации. Однако в условиях реформирования бюджетной сферы, решения задачи экономии бюджетных средств с одновременным расширением хозяйственной самостоятельности бюджетных учреждений (предоставлением им возможности осуществления деятельности, приносящей доход) понятие «бизнес-модель» может быть адаптировано к деятельности бюджетных учреждений. Применительно к деятельности бюджетного учреждения схематично бизнес-модель может быть представлена, как показано на *рисунке*.

Очевидно, что в условиях функционирования бюджетных учреждений основное внимание должно быть уделено двум видам капитала: интеллектуальному и человеческому.

Развитие бизнес-модели невозможно без проведения анализа микро- и макросреды, в которой функционирует бюджетное учреждение, анализа конъюнктуры рынка предоставляемых им услуг. Развитию бизнес-модели способствует также выработка стратегии бюджетного учреждения: стратегия в области основной деятельности и в области оказания услуг, приносящих доход; инновационная стратегия; стратегия в области работы с персоналом; стратегия в области международной деятельности; региональная политика (включая политику в области развития филиальной сети). Предназначение управленческого учета — генерировать информацию, необходимую для решения всех вышеперечисленных задач.

Принцип (от лат. principium — основа, начало) — это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. Принципы управленческого учета представлены в *табл. 4*.

[8] URL: http://integratedreporting.org (дата обращения: 15.12.2015).



Бизнес-модель бюджетного учреждения

Таблица 4

Принципы управленческого учета

Название принципа	Содержание принципа
Оперативность представления информации	Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности
Полезность представляемой информации	Предполагает применение инструментария управленческого учета, обеспечивающего получение информации, *полезной и значимой* для принятия управленческих решений
Гибкость системы управленческого учета	Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям бюджетного учреждения, совершенствование системы по мере изменения бизнес-процессов учреждения
Прогнозность системы управленческого учета	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности бюджетного учреждения в целом и его структурных подразделений
Экономичность представляемой информации	Означает, что эффект от использования сведений, полученных из системы управленческого учета, должен быть выше расходов на ее подготовку
Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки их деятельности, максимально способствующих их мотивации
Принцип управления по отклонениям	Означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от запланированных, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить причины их возникновения
Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем данного уровня управления
Представление релевантной информации	Означает соблюдение взвешенного баланса между: – прошлой, текущей и будущей информацией; – внутренними и внешними данными; – финансовой и нефинансовой информацией

Интересные предложения, направленные на дальнейшее развитие принципов управленческого учета, содержатся в статье О.В. Рожновой «Управленческий учет как глобальная учетная наука» [13]. Мы разделяем мнение автора о необходимости расширения существующего перечня принципов такими, как «безопасная транспарентность (максимальная прозрачность, соединенная с разумно ограниченной конфиденциальностью и превентивными мерами безопасности)» и «принцип свободы действий» (предопределяется отсутствием законодательства в области управленческого учета). Аргументированными и в то же время креативными нам представляются предложения автора, направленные на реализацию принципов «модного дома (принцип инноваций)» и «селфи», предполагающего постоянный взгляд бизнеса на себя для мониторинга всех действий, включая и действия системы управленческого учета. Все рассмотренные выше принципы могут стать основой построения управленческого учета в бюджетных учреждениях. Видно, что это иные принципы, отличные от принципов ведения бюджетного финансового учета.

Другой важной проблемой в обеспечении поступательного развития управленческого учета является кадровое обеспечение. «Кадры решают все». Невозможно не обратиться к этому афоризму в контексте решения задачи построения управленческого учета в бюджетной сфере. Общеизвестно, что организация и ведение управленческого учета (в условиях отсутствия его законодательного регулирования) зачастую требуют от бухгалтера-аналитика (специалиста, осуществляющего управленческий учет) креативного мышления[9].

В соответствии с задачами, стоящими перед управленческим учетом, усилия бухгалтера-аналитика должны быть направлены на сохранение и приращение стоимости учреждения, на совершенствование его бизнес-модели.

Однако управленческий учет в России до сих пор находится в стадии становления, его возможности бюджетными учреждениями в полной мере пока не востребованы. В российской учетной практике учетно-контрольные функции, закрепленные за бухгалтерскими службами организаций, традиционно отделены от планово-аналитических, возложенных на планово-финансовые подразделения. Кроме того, в сравнении с коммерческой организацией, управленческие функции финансовой службы бюджетного учреждения в настоящее время существенно ограничены (*табл. 5*).

Из *табл. 5* следует, что наибольшими управленческими функциями обладают финансовые службы главных распорядителей бюджетных средств, а также получатели бюджетных средств, если в соответствии с учредительными документами государственному учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доход деятельность.

Как отмечалось выше, бюджетные учреждения в настоящее время находятся в стадии реформирования, предполагающего расширение их хозяйственной самостоятельности. Спектр решений, принимаемых учреждениями самостоятельно, постепенно расширяется. Следовательно, роль бухгалтера-аналитика будет возрастать.

Результаты исследований, проведенных компанией «КПМГ» еще в 2009 г., позволили сделать следующий вывод: «Менеджеры ожидают от финансовых контроллеров, в первую очередь, профессиональной помощи, критических замечаний и поддержки в различных сферах бизнеса. Современным контроллерам не хватает управленческих компетенций. Спектр задач должен быть расширен: от финансового аналитика и конструктора различных сфер бизнеса до спарринг-партнера (соперник одинакового профессионального уровня) менеджера»[10]. При этом следует учитывать компетенции и навыки, ожидаемые работодателями от менеджеров (*табл. 6*) [16].

Современный бухгалтер-аналитик, работая совместно с бизнес-менеджером, помимо учетно-аналитических навыков, должен обладать широкими управленческими компетенциями.

Необходимый бухгалтеру-аналитику базовый уровень знаний предполагает умение обрабатывать первичную информацию, вести

[9] В странах континентальной Европы используют другой термин — «финансовый контроллер».

[10] URL: http://www.yurhelp.ru/news4175.html (дата обращения: 15.12.2015).

Таблица 5

Функции финансовых служб бюджетных учреждений

Функция управления	Особенности реализации в бюджетном учреждении
Финансовое планирование	Осуществляется сметное планирование на год с разбивкой по кварталам
Участие в определении ценовой политики	Осуществляется, если учреждение оказывает платные услуги и получает внебюджетные средства
Оценка возможных изменений структуры в виде слияний	Характерна для финансовых служб главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств и, как правило, не присуща получателям бюджетных средств
Управление финансовыми ресурсами	Широкими полномочиями обладают финансовые службы главных распорядителей бюджетных средств. В случае использования внебюджетного финансирования функция приобретает важное значение для получателей бюджетных средств
Функция учета, контроля и анализа	Ведение учета, сопоставление отчетных данных с плановыми, фактических затрат с нормативными, расходования средств с целями, заложенными в смете
Поиск внутренних и внешних источников финансирования	Все бюджетные учреждения имеют существенные ограничения в проведении операций на рынке кредитов и ценных бумаг
Построение отношений с коммерческими банками и страховыми компаниями	Возможности ограничены — за счет средств бюджета осуществляется лишь обязательное страхование (обязательное личное страхование военнослужащих, работников налоговых служб, пожарных и других лиц, деятельность которых связана со значительными рисками, а также страхование гражданской ответственности собственников транспортных средств). Отсутствует самостоятельность в построении отношений с коммерческими банками и страховыми компаниями

Таблица 6

Компетенции и навыки, ожидаемые работодателями

Уровень компетентности	Трудовые навыки	Дополнительные навыки, в процентах от их общего объема
Руководитель высшего звена	Наличие опыта принятия стратегических решений с ответственностью за результаты деятельности организации в целом. Наличие опыта принятия долгосрочных решений в различных сферах бизнеса	Учетно-финансовые навыки — 13. Деловые качества — 2. Умение работать с людьми — 23. Лидерские качества — 39
Старший менеджер	Наличие опыта принятия решений с ответственностью за профессиональные действия коллег. Работа в различных сферах с направленностью управленческих решений от среднесрочного до долгосрочного периода	Учетно-финансовые навыки — 25. Деловые качества — 25. Умение работать с людьми — 25. Лидерские качества — 25
Менеджер среднего уровня управления	Наличие опыта ограниченной ответственности за профессиональные действия коллег. Принятие среднесрочных управленческих решений	Учетно-финансовые навыки — 39. Деловые качества — 24. Умение работать с людьми — 21. Лидерские качества — 16
Менеджер начального уровня управления	Ответственность за результаты собственной деятельности. Принятие узконаправленных краткосрочных решений	Учетно-финансовые навыки — 64. Деловые качества — 16. Умение работать с людьми — 14. Лидерские качества — 6

бухгалтерский бюджетный учет. При этом аналитик должен быть уверенным пользователем бухгалтерских информационных систем, обеспечивать целостность, надежность информации и возможность доступа к ней.

Следующий уровень знаний предполагает умения формировать целостные финансовые отчеты, отвечающие запросам и информационным потребностям заинтересованных внешних пользователей. При этом учетная информация, как отмечалось выше, дополняется внеучетной релевантной информацией для придания отчетности управленческой направленности: формулируется стратегия бюджетного учреждения, его инвестиционная и инновационная политика, политика в области управления эффективностью. Компетенции современного бухгалтера-аналитика охватывают поддержку бизнеса в других специализированных областях знаний, таких как налоговое планирование или планирование сделок слияния-поглощения.

Бухгалтер-аналитик бюджетного учреждения должен не только владеть техническими приемами сбора и обработки информации, но и обладать широким набором «коммерческих» знаний, знаний в области бизнеса. Он должен знать и иметь глубокие знания в области микроэкономики, понимать экономику своего учреждения, особенности оказания услуг учреждением, специфику его бизнес-процессов, обладать знаниями в области маркетинга и сбыта, IT-технологий.

Как отмечалось выше, усилия бухгалтера-аналитика должны быть направлены на развитие бизнес-модели учреждения. Подготовка учетно-аналитической информации в этом случае будет происходить в условиях высокой неопределенности. Для того чтобы оценить сложившуюся бизнес-модель и предложить варианты новой, специалист по управленческому учету должен быть способен оценить перспективу взаимодействия учреждения с меняющейся внешней средой. Задача оптимизации бизнес-модели организации может быть успешно решена лишь с использованием экономико-математического моделирования, с инструментарием которого должен быть знаком бухгалтер-аналитик.

В новых экономических условиях, связанных с неопределенностью и кризисными процессами внешней среды, неизбежно возрастание роли статистической информации и статистических методов обработки данных. Бухгалтер-аналитик должен обладать соответствующими компетенциями.

Наконец, работа в новых условиях предполагает активное взаимодействие бухгалтера-аналитика не только с менеджерами, но и со всеми членами трудового коллектива учреждения. Коммуникации, позволяющие бухгалтеру-аналитику стать ключевым членом управленческой команды бюджетного учреждения, — важная составляющая деятельности современного аналитика. Это потребует от специалиста по управленческому учету соответствующей психологической подготовки.

Бухгалтерская информация, подкрепленная первичными документами, традиционно считается наиболее надежной и достоверной. В деятельности бухгалтера-аналитика эта информация является незаменимой. Однако он должен уметь сочетать финансовые оценки с пониманием бизнеса, умением анализировать деятельность учреждения, обосновывать управленческие решения и сопровождать их от стадии планирования до внедрения в жизнь. Искусство бухгалтера-аналитика состоит в том, чтобы, опираясь на эту информацию, умело и аргументированно высказать собственное профессиональное суждение, что в конечном итоге будет способствовать принятию правильного управленческого решения, а следовательно, повышению конкурентоспособности бюджетного учреждения.

Решение общеметодологических и организационных проблем будет способствовать успешному развитию управленческого учета как современной учетной парадигмы бюджетных учреждений.

Литература

1. Проект основных направлений бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64713&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I (дата обращения: 15.12.2015).

2. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. URL: http://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf (дата обращения: 15.12.2015).
3. *Абилова М.Г.* Концептуальные подходы к бюджетированию в государственном вузе // Финансы и кредит. 2009. № 48.
4. *Балашов Г.В.* Экономика высшей школы: особенности формирования нового механизма: дис. … канд. экон. наук: 08.00.05. СПб., 1993.
5. *Белова С.Н.* Организация бухгалтерского учета в государственных высших учебных заведениях: дис. … канд. экон. наук: 08.00.12. СПб., 2004.
6. *Дубрава Т.Г.* Формирование рыночных отношений в высших учебных заведениях: теория и практика: дис. … канд. экон. наук: 08.00.11. М., 1994.
7. *Егорова Е.М., Гапоненко Н.Н.* Предпринимательская деятельность государственного вуза: проблемы, пути решения // Советник бухгалтера в сфере образования и науки. 2005. № 3 (27).
8. *Крылова А.Н.* Методическое обеспечение управленческого учета в вузах: дис. … канд. экон. наук: 08.00.12. Иркутск, 2005.
9. *Мальцева Г.И.* Трансформация финансового механизма и системы управленческого учета вуза в условиях бюджетных реформ: дис. … д-ра экон. наук: 08.00.10 и 08.00.12. Томск: Томск. гос. ун-т, 2007.
10. *Бреславцева Н.А., Рябоконь Н.А.* О стоимости платных медицинских услуг в медицинских учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2008. № 20.
11. *Парыгина Н.М.* Бюджетный учет и организация внутреннего контроля медицинских услуг в клинических диагностических центрах: дис. … канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2011.
12. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования: монография / под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Научные технологии, 2015.
13. *Рожнова О.В.* Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6.
14. *Бобрышев А.Н.* Управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике: монография. Ставрополь: АГРУС СтГАУ, 2015.
15. *Al-Debei M.M., El-Haddadeh R., Avison D.* Defining the Business Model in the New World of Digital Business. London, Brunel University, 2008.
16. Ready for business. Bridging the employability gap. The CIMA story. CIMA. London, 2015.

References

1. Proekt osnovnykh napravlenii biudzhetnoi politiki na 2016 god i na planovyi period 2017 i 2018 godov [The main directions of budget policy for 2016 and the planning period of the years 2017 and 2018]. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64713&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I (accessed: 15.12.2015) (in Russ.).
2. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. URL: http://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf (accessed: 15.12.2015).
3. *Abilova M.G.* Kontseptual'nye podkhody k biudzhetirovaniiu v gosudarstvennom vuze [Conceptual approaches to budgeting in state Universities]. Finansy i kredit — Finance and credit, 2009, no. 48 (in Russ.).
4. *Balashov G.V.* Ekonomika vysshei shkoly: osobennosti formirovaniia novogo mekhanizma: dis. … kand. ekon. nauk: 08.00.05 [The economy of higher school: peculiarities of the formation of a new mechanism: thesis paper, PhD]. St. Petersburg, 1993 (in Russ.).
5. *Belova S.N.* Organizatsiia bukhgalterskogo ucheta v gosudarstvennykh vysshikh uchebnykh zavedeniiakh: dis. … kand. ekon. nauk: 08.00.12 [The organization of accounting in public institutions of higher education: thesis paper, PhD]. St. Petersburg, 2004 (in Russ.).

6. *Dubrava T.G.* Formirovanie rynochnykh otnoshenii v vysshikh uchebnykh zavedeniiakh: teoriia i praktika: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.11 [The formation of market relations in higher education: theory and practice: thesis paper, PhD]. Moscow, 1994 (in Russ.).
7. *Egorova E.M., Gaponenko N.N.* Predprinimatel'skaia deiatel'nost' gosudarstvennogo vuza: problemy, puti resheniia [Entrepreneurial activity of the state universities: problems and solutions]. Sovetnik bukhgaltera v sfere obrazovaniia i nauki — The adviser for the bookkeeper in sphere of education and science, 2005, no. 3 (27) (in Russ.).
8. *Krylova A.N.* Metodicheskoe obespechenie upravlencheskogo ucheta v vuzakh: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12 [Methodical maintenance of management accounting in universities: thesis paper, PhD]. Irkutsk, 2005 (in Russ.).
9. *Mal'tseva G.I.* Transformatsiia finansovogo mekhanizma i sistemy upravlencheskogo ucheta vuza v usloviiakh biudzhetnykh reform: dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.10 i 08.00.12 [The transformation of the financial mechanism and management accounting system of the University under the conditions of budget reforms: thesis paper, PhD]. Tomsk, Tomskii gosudarstvennyi universitet — Tomsk State University, 2007 (in Russ.).
10. *Breslavtseva N.A., Riabokon' N.A.* O stoimosti platnykh meditsinskikh uslug v meditsinskikh uchrezhdeniiakh [About the cost of paid medical services in medical institutions]. Bukhgalterskii uchet v biudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiiakh — Accounting in budgetary and non-profit organizations, 2008, no. 20 (in Russ.).
11. *Parygina N.M.* Biudzhetnyi uchet i organizatsiia vnutrennego kontrolia meditsinskikh uslug v klinicheskikh diagnosticheskikh tsentrakh: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12 [Budget accounting organization and the internal control of medical services in clinical diagnostic centers: thesis paper, PhD]. Moscow, 2011 (in Russ.).
12. Upravlencheskii uchet v gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdeniiakh: metodologiia, organizatsiia i napravleniia sovershenstvovaniia: monografiia / pod red. M.A. Vakhrushinoi [Management accounting in state (municipal) institutions: methodology, organization and areas for improvement: a monograph, ed. M.A. Vakhruchina]. Moscow, Nauchnye tekhnologii — Science technology, 2015 (in Russ.).
13. *Rozhnova O.V.* Upravlencheskii uchet kak global'naia uchetnaia nauka [Managerial accounting as a global accounting science]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 6 (in Russ.).
14. *Bobryshev A.N.* Upravlencheskii uchet v usloviiakh krizisnykh protsessov v ekonomike: monografiia [Management accounting in the context of crisis processes in the economy: a monograph]. Stavropol, AGRUS StGAU — SSAU AGRUS, 2015 (in Russ.).
15. *Al-Debei M.M., El-Haddadeh R., Avison D.* Defining the Business Model in the New World of Digital Business. London, Brunel University, 2008.
16. Ready for business. Bridging the employability gap. The CIMA story. CIMA. London, 2015.

КНИЖНАЯ ПОЛКА

Развитие бухгалтерского учета в России и Болгарии в условиях глобализации экономики: монография/редколл.: В.Г. Гетьман, М.Д. Михайлов, У.Ю. Блинова, Л.Н. Герасимова, Е.Н. Домбровская; авт. вступ. ст. М.А. Эскиндаров. М.: Финансовый университет, 2015. 300 с.

ISBN 978-5-7942-1292-1

Монография посвящена вопросам развития бухгалтерского учета и выработке мероприятий по решению учетных проблем в условиях глобализации экономики.

Издание представляет интерес для ученых, аспирантов и студентов, интересующихся результатами и перспективами исследований в области современного бухгалтерского учета.