

УДК 657

*А. В. Сыромятникова*

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва,  
email: syromyatnikova\_alina@mail.ru

## **ТРАНСФОРМАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**

**Ключевые слова:** управленческий учет, контроллинг, бюджетирование, эффективность, результативность, управленческое решение.

Статья посвящена вопросу повышения эффективности принятия управленческих решений на уровне организаций бюджетной сферы через внедрение управленческого учета как информационной основы контроллинга в государственном секторе, как координирующей и интегрирующей системы, оказывающей поддержку руководителю экономического субъекта при принятии управленческих и иных решений в процессе осуществления им своей деятельности. Рассматривается эволюция системы управленческого учета в Федеральном казначействе в связи с изменениями в законодательстве Российской Федерации, структурные элементы и достоинства ранее существующих систем. В рамках статьи предложена новая система управленческого учета, тесно связанная с системой бюджетирования и направленная на достижение стратегических целей деятельности Федерального казначейства, повышение эффективности и результативности его деятельности и реализации им возложенных на него бюджетных полномочий.

*A. V. Syromyatnikova*

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,  
email: syromyatnikova\_alina@mail.ru

## **TRANSFORMATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR**

**Keywords:** management accounting, controlling, budgeting, efficiency, effectiveness, management decision

The article is devoted to the issue of increasing the efficiency of managerial decision-making at the level of public sector organizations through the introduction of management accounting as an information basis for controlling in the public sector, as a coordinating and integrating system that supports the head of an economic entity in making managerial and other decisions in the process of carrying out his activities. The evolution of the management accounting system in the Federal Treasury in connection with changes in the legislation of the Russian Federation, structural elements and advantages of previously existing systems is considered. Within the framework of the article, a new management accounting system is proposed, closely related to the budgeting system, and aimed at achieving the strategic goals of the Federal Treasury, increasing the efficiency and effectiveness of its activities and implementing the budgetary powers assigned to it.

Повышение эффективности и результативности принятия управленческих решений на уровне государственного сектора имело огромную важность на протяжении всей истории государственности и до настоящего времени является одной из наиболее актуальных тем дискуссий в научном сообществе. Было предложено и использовано большое количество инструментов, способов и методов, которые бы способствовали решению указанного вопроса. Так как эффективное и результативное принятие управленческих решений органами государственной власти является одним из условий повышения благосостояния населения страны, в настоящее время

инструментарий оперативного решения задач управления частично переходит из коммерческого сектора в государственный, приобретая новые специфические черты [1]. Целью исследования является **повышение эффективности и результативности процесса принятия управленческих решений** организациями государственного сектора.

Одним из инструментов, которые могут перейти из коммерческого сектора в государственный, является система контроллинга, которая применимо к государственному сектору приобретает черты инструментария государственного управления, используемого в целях оказания информационно-аналитиче-

ской и методической поддержки процессов планирования, учета, анализа и контроля в организации государственного сектора для принятия управленческих и иных решений, фактически представляя собой систему, «координирующую и интегрирующую деятельность всей системы управления в целом [2]».

Информационная база контроллинга представлена, прежде всего, данными управленческого учета, теоретические и практические основы которого также были разработаны для реализации в коммерческих организациях, однако на протяжении современной истории Российской Федерации не раз предпринимались действия по внедрению управленческого учета в различных организациях бюджетной сферы. Применение управленческого учета позволяет повысить информативность бюджетного (бухгалтерского) учета и повысить эффективность деятельности экономического субъекта в целом [3].

Построение системы управленческого учета является сложной задачей по причине отсутствия единого подхода к трактовке данной категории, ее задач и практического применения. В целях дальнейшего раскрытия особенностей трансформации управленческого учета в государственном секторе обратимся к опыту Федерального казначейства.

Первый приказ № 196 «Об организации ведения управленческого учета в Федеральном казначействе» вышел 29 июля 2008 года [4]. В основе применяемой системы лежало распределение затрат по ведомственным целевым программам и непрограммной деятельности Федерального казначейства. Достоинствами существовавшей до 1 января 2013 года системы являлись ее понятность и простота реализации. Был предложен план счетов управленческого учета, который по своей сути является детализацией существующей бюджетной классификации.

Структура номера счета Плана счетов управленческого учета включал в себя 14 разрядов, в том числе:

- код главного распорядителя бюджетных средств (1-3);
- код региона территориального органа Федерального казначейства (4-5);

- код ведомственной целевой программы (непрограммной деятельности) Федерального казначейства (6-7);

- код классификации расходов (8-12);
- код классификации затрат (13-14).

Опираясь на приведенную структуру можно отметить, что каждому коду операций сектора государственного управления соответствовала группа дополнительных аналитических кодов, по смыслу являющаяся его составляющими).

Внесение изменений в федеральное законодательство и переход Федерального казначейства с механизма реализации ведомственных программ на механизм реализации государственных программ привело к необходимости смены концепции управленческого учета.

Новый взгляд был предложен в изданном 11 декабря 2012 года приказе № 473 «Об организации ведения управленческого учета в Федеральном казначействе» (далее – приказ 2012 года) [5]. Многие из концептуальных основ были сохранены, но фокус был перемещен с эффективности реализации ведомственных программ на эффективность выполнения функций Федерального казначейства. Начало действия приказа было назначено на 1 января 2013 года, однако впоследствии оно было перенесено на 1 июля 2013 года и вскоре приказом Казначейства России 13 ноября 2014 года № 274 приказ 2012 года признан утратившим силу по причине перехода к централизованной бухгалтерии.

Несмотря на фактически несостоявшуюся реализацию приказа 2012 года, он расширил понимание управленческого учета в Федеральном казначействе, закрепив унифицированные формы представления плановых и фактических показателей деятельности и порядок их заполнения, заложив основы применения управленческой отчетности.

План деятельности Федерального казначейства на 2021 год и плановый период 2022-2026 годов, утвержденный Министром финансов Российской Федерации 26 февраля 2021 года, содержит стратегические цели деятельности Федерального казначейства на обозначенный период. Цель 6 звучит как «Обеспечение содействия эффективному управлению финансовыми ресурсами государства [6]». В рамках

реализации данной цели и в условиях сохраняющейся степени актуальности исследования вопроса повышения эффективности принимаемых управленческих решений в государственном секторе, представляется целесообразным разработать систему контроллинга в Федеральном казначействе с целью обеспечения эффективного и целевого использования бюджетных средств в ходе финансово-хозяйственной деятельности Федерального казначейства и выполнения им своих бюджетных полномочий.

Задачами построения системы контроллинга в Федеральном казначействе являются:

- оптимизация затрат (расходов) Федерального казначейства как экономического субъекта;

- наиболее полная и своевременная фиксация информационного ресурса в специализированной информационной системе;

- наиболее полное представление информационного ресурса о деятельности Федерального казначейства для упрощения и повышения эффективности принятия управленческих решений.

Так как главной информационной основой контроллинга являются данные управленческого учета, то разработка новой системы регистрации учетных данных, адаптированной под современные условия функционирования Российской Федерации и направленной на повышение благосостояния граждан в результате повышения эффективности деятельности, представляется важным направлением развития для Федерального казначейства.

Предлагаемая система управленческого учета находится в тесной взаимосвязи с процессом планирования в Федеральном казначействе. В рамках совершенствования системы планирования предлагается внедрение в его состав бюджетирования как процесса выработки оптимальных направлений использования денежных средств в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, рассчитанного на определенный период времени в разрезе центров финансовой ответственности, профессиональных и функциональных областей.

Задачами построения системы бюджетирования являются:

- обеспечение прозрачности расходования денежных средств, находящихся в распоряжении Федерального казначейства;

- содействие в создании необходимой информационной базы для принятия управленческих решений;

- повышение эффективности контроля за расходованием финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении Федерального казначейства.

Центр финансовой ответственности представляет собой организационную единицу, относительно которой распределяются и/или используются финансовые ресурсы, систематизируется и накапливается информационный ресурс по выполнению бюджетных процедур с позиции эффективного и целевого использования бюджетных средств в процессе исполнения бюджетных полномочий для планирования и оценивания деятельности по отчетным периодам. В целях эффективного управления расходами Федерального казначейства предложено выделение следующих типов центров финансовой ответственности:

- центр стратегического результата – организационная единица (Федеральное казначейство в целом) для сбора информационного ресурса по выполнению бюджетных процедур Федерального казначейства с позиции эффективного и целевого использования бюджетных средств в процессе исполнения бюджетных полномочий для достижения стратегических целей и задач деятельности Федерального казначейства;

- центр развития – должностное лицо, которое отвечает за эффективное и целевое использование бюджетных средств в процессе исполнения бюджетных полномочий для достижения стратегических целей и задач деятельности Федерального казначейства по закрепленным за ними функциональным областям. Центр развития имеет право оказывать управляющее воздействие на различные составляющие элементы деятельности Федерального казначейства, находящиеся в зоне его ответственности;

– центр затрат – структурное подразделение Федерального казначейства, которое для выполнения своего функционального назначения использует ресурсы и несет ответственность за величину затрат (расходов), имеет возможность влиять на их уровень;

– центр финансового учета – структурное подразделение Федерального казначейства, которое ведет учет установленных показателей затрат (расходов), но не отвечает за их величину.

Схематически предлагаемая финансовая структура отражена на рис. 1.

Опираясь на существующий опыт Федерального казначейства, а именно приказ 2012 года (упор на функции Федерального казначейства), основной упор в новой системе должен быть на исполнении бюджетных полномочий в рамках профессиональных областей и организацию деятельности Федерального казначейства как экономического субъекта (обеспечение деятельности) в рамках функциональных областей.

Профессиональной областью признается сфера (круг) деятельности Федерального казначейства, такие как контрольно-ревизионное обеспечение, обеспечение развития контрактной системы, обеспечение создания и развития информационных систем, обеспечение казначейского сопровождения, бюджетно-мониторинговое обеспечение, обеспечение исполнения федерального бюджета, учетное обеспечение, надзорное обеспечение за деятельностью аудиторских организаций, функциональное обеспечение деятельности. Функциональные же области представляются видами деятельности Федерального казначейства в рамках обеспечения деятельности, объединенные однородностью выполняемых взаимосвязанных задач, в том числе бухгалтерское обеспечение, кадровое обеспечение, планово-экономическое обеспечение, обеспечение контрактных отношений, информационное обеспечение, организационное обеспечение, аудиторское обеспечение, юридическое обеспечение.

Необходимо учитывать и тот факт, что система управленческого учета должна быть увязана с информационным ресурсом бюджетного учета и отчетности и не иметь с ним противоречий и несостыковок.

Задачи управленческого учета в Федеральном казначействе:

– оценка эффективности функционирования и результативности деятельности Федерального казначейства;

– принятие эффективных управленческих решений;

– распределение начисленных расходов (затрат) по функциям Федерального казначейства в отношении расходов, предусмотренных в бюджетной смете;

– повышение эффективности контроля за достижением результатов и исполнением управленческих решений Федерального казначейства.

Отражение информационного ресурса в управленческом учете базируется на следующих принципах:

– полнота учета затрат (расходов) – все составные элементы затрат (расходов) должны быть идентифицированы и учтены. Полная стоимость реализации той или иной профессиональной области представляет собой сумму всех начисленных затрат (расходов), понесенных в процессе реализации соответствующей функции;

– информативность – результаты расчетов, предназначенные для предоставления руководству Федерального казначейства, должны давать четкое представление о том, сколько фактически стоит реализация определенной профессиональной области;

– сопоставимость – определяется, что использование единой методики учета затрат (расходов) обеспечит возможность сравнения информации о затратах (расходах) на реализацию конкретной профессиональной области с другими профессиональными областями, а также в рамках одной профессиональной области в разные временные периоды.

Предлагаемая система управленческого учета основывается на применении видоизмененного по сравнению с предыдущими версиями Плана счетов управленческого учета. В новой структуре номера счета управленческого учета Федерального казначейства предлагается выделить трех составляющих, занимающих 9 разрядов:

– 1-2 разряд – код региона;

– 3-5 разряд – код вида расходов классификации расходов бюджетов;

– 6-9 разряд – аналитический код.

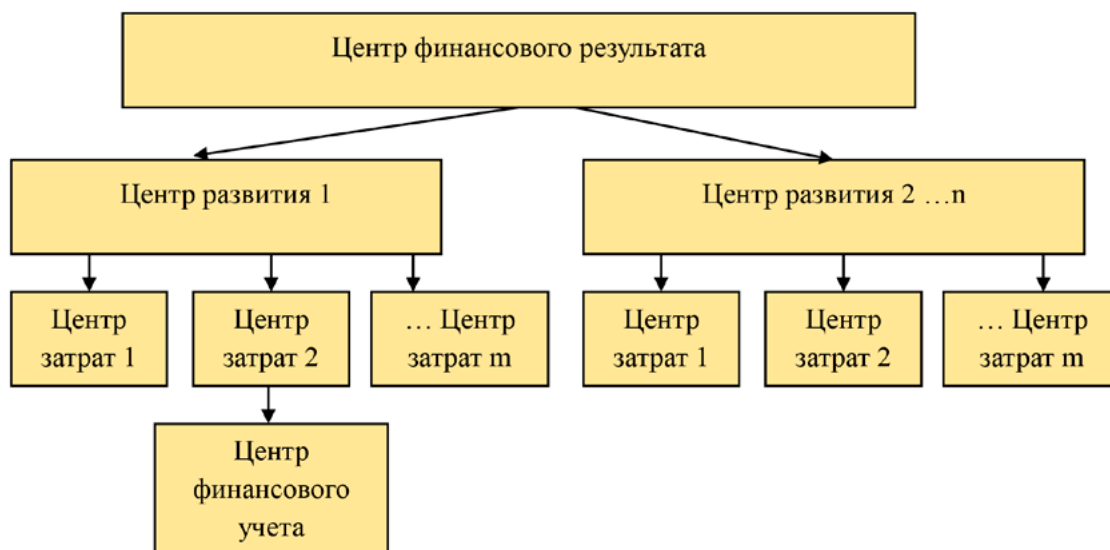


Рис. 1. Предлагаемая финансовая структура Федерального казначейства

Таблица 1

Выдержка из рекомендуемого Плана счетов управленческого учета Федерального казначейства

Наименование счета	Номер счета		
	Код региона	Код операций сектора государственного управления	Аналитический код
	1-2	3-5	6-9
1	2		
Коммунальные услуги, в том числе:	00	223	0000
потребление газа	00	223	0100
потребление электроэнергии	00	223	0200
другие	00	223	0300
оплата отопления и горячего водоснабжения	00	223	0301
холодное водоснабжение	00	223	0302
другие	00	223	0303
коммунальные услуги по специальному объекту	00	223	0400
потребление газа ФКУ «ЦОКР»	00	223	0500
потребление электроэнергии ФКУ «ЦОКР»	00	223	0600
другие	00	223	0700
оплата отопления и горячего водоснабжения ФКУ «ЦОКР»	00	223	0701
холодное водоснабжение ФКУ «ЦОКР»	00	223	0702
другие коммунальные услуги ФКУ «ЦОКР»	00	223	0703

**Таблица 2**

Исполнение сметы расходов (затрат) профессиональной области функционального обеспечения деятельности в разрезе функциональных областей на текущий финансовый год

№ п/п	Наименование функциональной области	Планируемая сумма расходов на __.__.20__	Фактическое исполнение на __.__.20__	(руб.) Процент исполнения плана, % гр. 4 / гр.3
1	2	3	4	5
1	Информационное обеспечение			
2	Организационное обеспечение			
3	Бухгалтерское обеспечение			
4	Кадровое обеспечение			
5	Обеспечение контрактных отношений			
6	Аудиторское обеспечение			
7	Планово-финансовое обеспечение			
8	Юридическое обеспечение			
ИТОГО				

В качестве примера в табл. 1 представлена выдержка из рекомендуемого Плана счетов управленческого учета по коду операций сектора государственного управления 223 (Коммунальные услуги).

Применение бюджетирования в деятельности Федерального казначейства в сочетании с данными управленческого учета дает возможность проведения анализа динамики и структуры плановых показателей в необходимых проекциях с использованием аналитик бюджетирования и аналитик управленческого учета. Аналитики – данные, присваиваемые единице информации с целью обеспечения возможности трансформации информации в формате отчетов для своевременного принятия управленческих решений. К аналитикам бюджетирования в Федеральном казначействе относятся: центр финансовой ответственности, профессиональная область, функциональная область. К аналитикам управленческого учета относятся наименование и номер счета управленческого учета. Целесообразность применения указанных аналитик заключается в упрощении представления информации в рамках составления управлен-

ческой отчетности, принятия решений по оптимизации структуры деятельности Федерального казначейства.

В рамках внедрения управленческой отчетности предлагается формирование форм в таком виде, чтобы они были понятны руководству, не имеющему специфических знаний в сфере бюджетирования и управленческого учета. В качестве примера можно привести предложенную форму «Исполнение сметы расходов (затрат) профессиональной области функционального обеспечения деятельности в разрезе функциональных областей на текущий финансовый год» (см. табл. 2), которая представляет собой отображение планируемых и фактических расходов (затрат) структурных подразделений Федерального казначейства, осуществляющих деятельность в рамках реализации профессиональной области функционального обеспечения деятельности в разрезе функциональных областей на произвольную дату.

Таким образом, реализация предложенной системы управленческого учета в Федеральном казначействе в условиях интеграции с процессом бюджетирования позволит в дальнейшем более эффективно реализовывать стратегические

цели деятельности Федерального казначейства, повышать эффективность и результативности его деятельности, а также выполнения им своих бюджетных полномочий. Предложенная система характеризуется простотой и понятностью восприятия механизма ее реализации, а также полученных результатов, тем самым оказывая необходимую поддержку

при принятии управленческих решений даже в случаях, когда время на принятие решения ограничено.

*Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета*

*Библиографический список*

1. Шулекин А.Н., Маркелова В.А. Управленческий учет в секторе государственного управления: особенности, проблемы и перспективы: сборник трудов V Международной научно-практической конференции. 2018. С. 184-188.
2. Шешукова Т.Г., Гуляева Е.Л. Теория и практика контроллинга: учебное пособие. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2014. 176 с.
3. Акимова Г.Л., Цугунян А.М. Необходимость развития управленческого учета в секторе государственного управления: сборник трудов по материалам II Международной научно-практической конференции. 2019. С. 71-73.
4. Приказ Федерального казначейства от 29.07.2008 г. № 196 «Об организации ведения управленческого учета в Федеральном казначействе». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12161738/> (дата обращения: 06.09.2021).
5. Приказ Федерального казначейства от 11.12.2012 г. № 473 «Об организации ведения управленческого учета в Федеральном казначействе». [Электронный ресурс]. URL: <https://roskazna.gov.ru/dokumenty/dokumenty/obespechenie-deyatelnosti-federalnogo-kaznacheystva/finansovoe-obespechenie-uchet-i-otchetonost/17955/> (дата обращения: 06.09.2021).
6. План деятельности Федерального казначейства на 2021 год и плановый период 2022-2026 годов. [Электронный ресурс]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/e52/29072008196.pdf> (дата обращения: 06.09.2021).