

DOI

УДК 657.01:005

ПОСТАНОВКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПУТЕМ РАЗРАБОТКИ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ОСНОВЕ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ СТРУКТУРЫ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ**Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев, А. В. Фролов, Н. Р. Заргарян, Г. С. Клычова**

Реферат. Исследование проводили с целью разработки системы бюджетирования на основе формирования финансовой структуры управления в бюджетном учреждении, способствующей рациональному ресурсному функционированию, достижению установленных государственных целей и информационной объективности. На основе анкетирования специалистов учетно-финансовой сферы бюджетных и коммерческих организаций доказана востребованность и установлено, что приоритетные цели применения бюджетирования – это анализ доходов и расходов (26,0% опрошенных), детальный контроль и анализ информации о затратах в разрезе центров ответственности (23,4%). При этом специалисты бухгалтерии бюджетного учреждения отметили как наиболее важную цель контроль финансовых ресурсов, а также выработку методов поощрения сотрудников на основании исполнения статей бюджета (10,4% опрошенных); для специалистов бухгалтерии коммерческой организации значим детальный контроль и анализ информации о затратах в разрезе центров ответственности (11,7% опрошенных); для научных работников – анализ доходов и расходов (7,8%). Разработана финансовая структура организаций, которая представлена бюджетными учреждениями и коммерческими предприятиями, с учетом не только форм собственности, но и специфики деятельности. На основе бюджетной структуры предложена схема сводного бюджета учреждения в дивизиональном и функциональном аспекте, а также практические рекомендации по разработке форм каждого из представленных бюджетов. Первым шагом в постановке бюджетирования служит составление структуры центров ответственности, то есть дифференциация предприятия на группы подразделений с установленными целями. Второй шаг – определение показателей для анализа эффективности центров ответственности. Применение разработанной модели поможет при формировании оперативных, релевантных управленческих решений для достижения миссии учреждения. Этот инструмент дает возможность не только уменьшить отклонения от государственного задания, но и достичь установленных плановых показателей приносящей доход деятельности.

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетирование, бюджет, финансовая структура, центры ответственности, стадии бюджетирования.

Введение. Постановка управленческого учета базируется на принципах системности, релевантности, стратегической направленности и непрерывности усовершенствования [1, 2]. Для их реализации используют инструментарий управленческого учета, в том числе систему бюджетирования [3, 4].

Согласно статье 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства [5].

Процесс бюджетирования представляет собой формирование системы плановых показателей производственной и экономической деятельности учреждения и его структурных подразделений [6, 7]. Первостепенной задачей процесса бюджетирования служит повышение экономической эффективности и финансовой устойчивости путем систематизации результативности всех структурных подразделений учреждения [8, 9]. Полученные показатели отражаются в системе плановой документации – бюджете.

Постановка управленческого учета путем бюджетирования необходима для решения вопросов о повышении эффективности,

результативности расходования государственных средств, более детального «прозрачного» управления ими в соответствии с целями государственной политики.

Цель исследования – определение уровня применения бюджетирования в бюджетных учреждениях, в сравнении с коммерческими организациями, разработка системы бюджетирования на основе формирования финансовой структуры управления в бюджетном учреждении, способствующей рациональному ресурсному функционированию, достижению установленных государственных целей и информационной объективности.

Условия, материалы и методы. Предметом изучения служила система управленческого учета учреждений бюджетной и коммерческой сферы. В задачу исследования входило определение степени внедрения в деятельность учреждений и организаций инструмента управленческого учета – бюджетирования.

Методом анкетирования, предусматривающего возможность выбора ответов из представленных и ввода своего варианта, был проведен опрос специалистов учетно-финансовой сферы организаций, сгруппированных в три экспертные фокус-группы: бухгалтерия бюджетного учреждения – 36%, бухгалтерия коммерческой организации – 34%, научные работники – 30%. Кроме того, в исследовании использовали сравнительный анализ и системный подход.

Результаты и обсуждение. В ходе анкетирования выявлено, что целью применения системы бюджетирования для наибольшего количества респондентов (26,0%) служит анализ доходов и расходов (табл. 1).

Из них на специалистов бухгалтерии коммерческих организаций приходится 10,4%, на

бухгалтеров бюджетных учреждений и научных работников (преподавателей) – по 7,8%. Следовательно, коммерческие организации в большей степени контролируют ресурсы путем анализа статей доходов и расходов, прогнозируя уровень прибыли для достижения цели.

Таблица 1 – Применение системы бюджетирования в бюджетных и коммерческих предприятиях (по результатам анкетирования), % от числа опрошенных

Цель бюджетирования	Фокус-группа			Всего
	специалисты бухгалтерии бюджетного учреждения	специалисты бухгалтерии коммерческой организации	научные работники	
Детальный контроль и анализ информации о затратах в разрезе центров ответственности	9,1	11,7	2,6	23,4
Применяются только финансовые бюджеты	5,2	-	6,5	11,7
Контроль финансовых ресурсов учреждения, а также выработка методов поощрения сотрудников на основании исполнения статей бюджета	10,4	3,9	5,2	19,5
Составление инвестиционного бюджета с учетом возможных рисков	2,6	2,6	-	5,2
Анализ доходов и расходов	7,8	10,4	7,8	26,0
Бюджетирование не применяется	-	6,5	7,8	14,3
Всего	35,1	35,1	29,9	100

Немаловажная цель бюджетирования – контроль и анализ в разрезе центров ответственности. Так считают 23,4% респондентов, из них наибольшую часть составляют работники коммерческих организаций – 11,7%. По мнению практикующих бухгалтеров, это помогает оценить функциональность каждого подразделения предприятия. Однако с подобной точкой зрения солидарны только 2,6% преподавателей. Такая функция бюджетирования, как контроль финансовых ресурсов учреждения и выработка методов поощрения сотрудников на основании исполнения статей бюджета значима для 19,5% опрошенных, из которых 10,4% – представители бюджетных организаций. Отметим, что все респонденты

из бюджетных учреждений, согласно результатам опроса, используют функции бюджетирования на своих предприятиях.

Бюджетирование помогает при формировании оперативных, релевантных управленческих решений для достижения миссии учреждения. Этот инструмент дает возможность не только уменьшить отклонения от государственного задания, но и достичь установленных плановых показателей приносящей доход деятельности. Бюджетирование в учреждении – это непрерывная информационная система формирования, учета, оценки, контроля и прогноза реализации бюджетов различных уровней для повышения устойчивости и экономической безопасности.

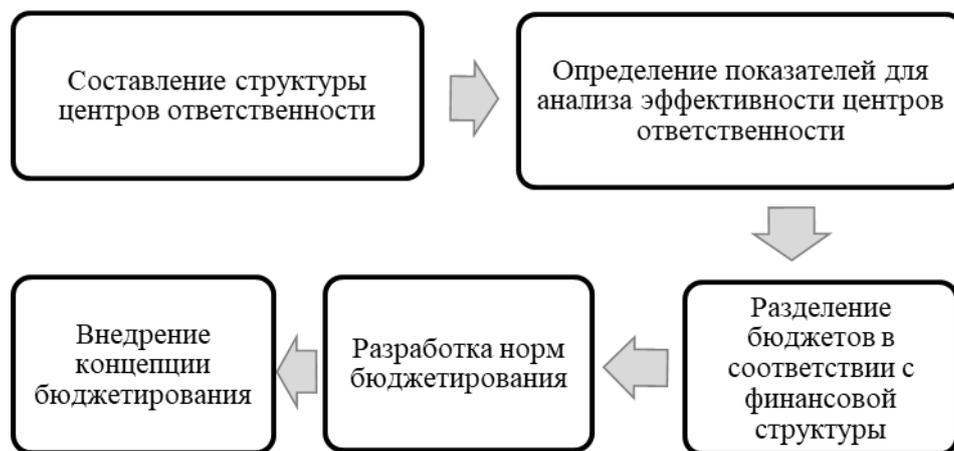


Рис. 1 – Стадии постановки бюджетирования

Формирование бюджетирования представляет собой единый систематизированный процесс. Информация на каждой стадии постановки бюджетов должна быть содержательна, понятна пользователям, достоверна и релевантна. Первым шагом в постановке бюджетирования служит составление структуры центров ответственности, то есть дифференциация предприятия на группы подразделений с установленными целями (рис. 1). Второй шаг – определение показателей для анализа эффективности центров ответственности и достижения поставленных целей, для которых они были образованы. Далее необходимо сегментировать бюджеты в соответствии с финансовой структурой, разработать нормы и внедрить концепцию бюджетирования, с учетом специфики деятельности и процессов предприятия.

В современной действительности экономический рост может быть достигнут только в условиях эффективного управления бизнес-единицами, чему способствует оперативность и точность принятия управленческих решений [10]. Дифференциация на центры ответственности зависит от технико-экономических, правовых и других особенностей деятельности экономического субъекта [11].

В связи с изложенным разработана финансовая структура организаций, которые представлены бюджетными учреждениями (правоохранительные, медицинские, образовательные и др.) и коммерческими предприятиями (сельскохозяйственные и промышленные), учитывающая не только форму собственности, но и специфику их деятельности (рис. 2).

Руководитель центра затрат несет ответственность за произведенные расходы и издержки. Работа центра затрат направлена

на оптимизацию и рациональное использование ресурсов производства при сохранении качества продукции или услуг. Функции формирования полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности подразделений, организации контроля за использованием и сохранностью материальных и финансовых ресурсов в соответствии с действующим законодательством выполняет бухгалтерия, либо финансовый отдел [12, 13].

В сельскохозяйственных предприятиях центр дохода может быть представлен отделом сбыта, в промышленных – отделом продаж, что зависит от стратегии деятельности. В бюджетных учреждениях учитывают доход отдельного сегмента деятельности, разрешенного соответствующим уставом, так как отсутствует первостепенная цель – извлечение прибыли. Бюджетные учреждения по своему усмотрению могут образовать отдел договорных услуг или закрепить полномочия за финансово-экономическим отделом.

Центр прибыли напрямую связан с центром инвестиций, его руководитель несет ответственность за достижения результатов и минимизацию затрат для получения прибыли. В каждом предприятии центры должны быть разделены по основным направлениям деятельности, во главе каждого из них назначен руководитель. Центр инвестиций направлен на стратегическое планирование и эффективное функционирование, обеспечивая контроль и прозрачность исполняемой деятельности, он служит высшим звеном структуры. Преимущество управления организацией по центрам ответственности заключается в оперативности принятия решений, гибкости и приспособленности к условиям рынка, а также росте мотивации руководителей каждого из центров.

Центры ответственности	Сельскохозяйственное предприятие	Промышленная организация	Правоохранительный орган	Медицинское учреждение	Образовательное учреждение
Центр затрат	Растениеводческое отделение Животноводческое отделение Перерабатывающее	Производственный цех 1 Производственный цех 2	Производственный отдел	Терапевтическое отделение Стоматологическое отделение Физиотерапевтическое отделение	Учебно-научные испытательные лаборатории Факультеты Теплично-оранжерейный
Центр дохода	Отдел сбыта	Отдел продаж	Финансово-экономический отдел	Отделение платных услуг	Отдел договорных услуг
Центр прибыли	Председатель	Генеральный директор	Начальник учреждения	Главный врач	Ректор
Центр инвестиций	Совет акционеров	Совет акционеров	Министерство юстиции	Министерство здравоохранения	Министерство образования

Рис. 2 – Структура предприятия относительно центров ответственности

На основе бюджетной структуры разработана схема сводного бюджета учреждения,

которая учитывает два аспекта внутреннего (операционного) бюджетирования (рис. 3).

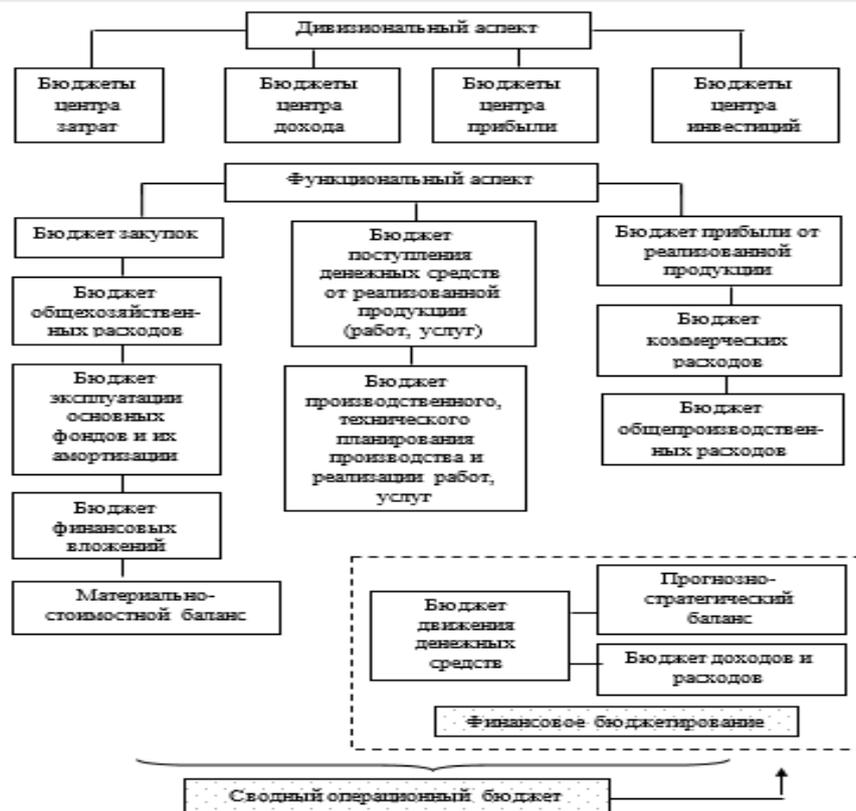


Рис. 3 – Схема сводного бюджета учреждения

Первый – дивизиональный аспект, согласно которому структура учреждения поделена на подразделения по центрам ответственности. Каждый центр наделен оперативной самостоятельностью принимаемых решений, его руководство отчетливо работает в проделанной работе и подчинено начальнику планово-экономического отдела. Второй – функциональный аспект, который основан на функциях управления подразделениями и состоит из следующих элементов:

сводный операционный бюджет — это совокупность бюджетов отдельных центров финансовой ответственности, формирование которого осуществляется путем составления бюджета прибыли от реализованной продукции, бюджета коммерческих расходов, бюджета общепроизводственных расходов и др.;

финансовое бюджетирование, которое раскрывается в трех направлениях: бюджет движения денежных средств, бюджет доходов и расходов, прогнозно-стратегический баланс. Цель составления бюджета доходов и расходов – определение рентабельности производства. В нем отражаются источники доходов, структуру затрат, объемы доходов и расходов, а также разницу между ними за определенный период [14]. Бюджет движения денежных средств (поступление, выбытие) необходим для регулирования платежеспособности, оценки обязательств и финансового результата учреждения.

Прогнозно-стратегический баланс формируют для детального анализа возможных событий, рационального

использования активов, результативности расходования государственных бюджетных средств. Бюджетирование способствует решению не только оперативных задач, но и постановке стратегии учреждения для обеспечения ее стабильного, эффективного функционирования и «прозрачного» управления.

Выводы. На основе анкетирования трех экспертных фокус-групп специалистов учетно-финансовой сферы бюджетных и коммерческих организаций доказана востребованность и определены приоритетные цели применения бюджетирования как инструмента управленческого учета – это анализ доходов и расходов (26,0% опрошенных), а также детальный контроль и анализ информации о затратах в разрезе центров ответственности (23,4%). При этом специалисты бюджетных учреждений считают наиболее важной целью контроль финансовых ресурсов учреждения и выработку методов поощрения сотрудников на основании исполнения статей бюджета (10,4% опрошенных); коммерческих организаций – детальный контроль и анализ информации о затратах в разрезе центров ответственности (11,7% опрошенных); научные работники – анализ доходов и расходов (7,8%). Все эксперты бюджетных учреждений используют функции бюджетирования на своих предприятиях.

Постановку бюджетирования необходимо начинать с составления структуры центров ответственности, то есть дифференциации предприятия на группы структурных

подразделений с установленными целями. Далее следуют определение показателей для анализа эффективности центров ответственности и достижения поставленных перед ними целей, затем сегментирование бюджетов в соответствии с финансовой структурой.

Согласно предложенной схеме сводного бюджета учреждения, в дивизионном аспекте его структура состоит из бюджетов

подразделений, каждое из которых наделено оперативной самостоятельностью принимаемых решений; в функциональном аспекте внутренний (операционный) бюджет основывается на функциях управления подразделениями. Использование разработанной модели бюджетирования поможет при формировании оперативных, релевантных управленческих решений.

Литература

1. Information and analytical system of strategic management of activities of enterprises / A. Zakirova, G. Klychova, Z. Zakirov, et al. // *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2021. Vol. 1258. P. 687–707. doi: 10.1007/978-3-030-57450-5_59.
2. Остаев Г. Я., Клычова А.С., Соколова И.Н. Управленческий учет макросреды, мезосреды и микросреды в аграрном бизнесе // *Вестник Казанского ГАУ*. 2019. Т. 14. № (52). С. 145–151. doi: 10.12737/article_5ccedf7810aeb6.58459686.
3. Бурцева К. Ю. Развитие учетного, аналитического и контрольного инструментария на основе XBRL технологий // *Вестник Казанского ГАУ*. 2020. Т. 15. №3(59). С. 93–98. doi: 10.12737/2073-0462-2020-93-98.
4. Ибрагимова А. Х. Информационная база стратегического управленческого учета и контроллинга // *Вестник Воронежского ГАУ*. 2019. Т. 12. №3(62). С. 176–183. doi: 10.17238/issn2071-2243.2019.3.176.
5. Остаев Г. Я., Хосиев Б.Н., Клычова А.С. Управленческий учет: управление финансовыми потоками сельскохозяйственных предприятий // *Вестник Казанского ГАУ*. 2018. Т. 13. № 3(50). С. 134-139. doi: 10.12737/article_5bcf579cf1b9d1.45286766.
6. Бюджетный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 01.07.2021, с изм. от 15.07.2021). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 07.07.2022).
7. Разработка финансовой стратегии в управленческом учете / Г. Я. Остаев, Г. С. Клычова, В. А. Соколов и др. // *Вестник Казанского ГАУ*. 2019. Т. 14. №2(53). С. 170–175. doi: 10.12737/article_5d3e162ce33544.34158848.
8. Чайковская Л. А., Филин С.А. Стратегический управленческий учет затрат в современных компаниях // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. №3(453). С. 259-273. doi: 10.24891/ia.22.3.259.
9. Management accounting of agricultural production: improving planning and standardization of costs in the management information system / G. R. Kontsevoi, D. N. Ermakov, N. I. Rylova, et al. // *Amazonia Investiga*. 2020. Vol. 9. No. 27. P. 284–293.
10. Вахрушина М. А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. №25(319). С. 38–46.
11. Белоусова Н. И. Постановка управленческого учета по центрам финансовой ответственности для внутреннего контроля в организациях потребительской кооперации // *Вестник Российского университета кооперации*. 2019. № 2(36). С. 23–25.
12. Управленческий учет, учет затрат, контроллинг в развитии пушного звероводства / Л. М. Мавлиева, З. Р. Закиров, А. Р. Хайруллина, М. М. Низамутдинов // *Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством : Сборник научных трудов по материалам X Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова, Казань, 15–16 марта 2022 года. – Казань: Казанский государственный аграрный университет, 2022. С. 586-593.*
13. Контрольное обеспечение системы управления затратами предприятий / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, Н. Н. Нигматуллина [и др.] // *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. – 2021. – Т. 16, № 4(64). – С. 115-121. – DOI 10.12737/2073-0462-2022-115-121.
14. Разработка финансовой стратегии в управленческом учете / Г. Я. Остаев, Г. С. Клычова, В. А. Соколов, К. З. Мухамедзянов // *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2019. Т. 14, № 2(53). С. 170-175. DOI 10.12737/article_5d3e162ce33544.34158848.
15. Булгакова С. В., Агапов Д.С. Дифференциация центров ответственности в различных организационных структурах управления // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 9(207). С. 16–25.
16. Шалаева Л. В. Центры финансовой ответственности в системе стратегического управленческого учета // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. № 2(440). С. 159–172. doi: 10.24891/ia.21.2.159.
17. Остаев Г. Я., Хосиев Б.Н., Клычова А.С. Управленческий учет: управление финансовыми потоками сельскохозяйственных предприятий // *Вестник Казанского ГАУ*. 2018. Т. 13. № 3(50). С. 134-139. doi: 10.12737/article_5bcf579cf1b9d1.45286766.
18. Адамова Г.А. Актуальные проблемы организации учета по центрам финансовой ответственности // *Вестник университета*. 2019. № 5. С. 116–120. doi: 10.26425/1816-4277-2019-5-116-120.

Сведения об авторах:

Костюкова Елена Ивановна – доктор экономических наук, декан учетно-финансового факультета, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, e-mail: elena-kostyukova@yandex.ru

Бобрышев Алексей Николаевич – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, e-mail: bobryshevalexsey@yandex.ru

Фролов Александр Витальевич – доцент кафедры бухгалтерского учета, e-mail: froloffman@mail.ru

Заргарян Нина Руслановна – аспирант кафедры бухгалтерского учета, e-mail: nat.zargarian@yandex.ru

Ставропольский государственный аграрный университет, Ставрополь, Россия

Клычова Гузалия Салиховна – доктор экономических наук, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита, e-mail: kgaukgs@mail.ru

Казанский государственный аграрный университет, Казань, Россия.

STATEMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING BY DEVELOPING A BUDGETING SYSTEM ON THE BASIS OF FORMING THE FINANCIAL STRUCTURE OF A BUDGETARY INSTITUTION

E. I. Kostyukova, A. N. Bobryshev, A. V. Frolov, N. R. Zargaryan, G. S. Klychova

Abstract. The study was carried out with the aim of developing a budgeting system based on the formation of

a financial management structure in a budgetary institution that promotes rational resource functioning, the achievement of established state goals and information objectivity. Based on a survey of specialists in the accounting and financial sphere of budgetary and commercial organizations, the demand was proved and it was established that the priority goals for the use of budgeting are the analysis of income and expenses (26.0% of respondents), detailed control and analysis of information on costs in the context of responsibility centers (23, 4%). At the same time, specialists in the accounting department of a budgetary institution noted the control of financial resources as the most important goal, as well as the development of methods for encouraging employees based on the implementation of budget items (10.4% of respondents); for specialists in the accounting department of a commercial organization, detailed control and analysis of information on costs in the context of responsibility centers is significant (11.7% of respondents); for scientific workers - analysis of income and expenses (7.8%). The financial structure of organizations has been developed, which is represented by budgetary institutions and commercial enterprises, taking into account not only forms of ownership, but also the specifics of their activities. On the basis of the budgetary structure, a scheme of the consolidated budget of the institution in the divisional and functional aspect, as well as practical recommendations for the development of forms for each of the presented budgets, is proposed. The first step in budgeting is to draw up the structure of responsibility centers, that is, the differentiation of the enterprise into groups of departments with established goals. The second step is the definition of indicators for analyzing the effectiveness of responsibility centers. The application of the developed model will help in the formation of operational, relevant management decisions to achieve the mission of the institution. This tool makes it possible not only to reduce deviations from the state task, but also to achieve the established planned indicators of income-generating activities.

Key words: management accounting, budgeting, budget, financial structure, responsibility centers, budgeting stages.

References

1. Zakirova A, Klychova G, Zakirov Z. Information and analytical system of strategic management of activities of enterprises. *Advances in intelligent systems and computing*. 2021; Vol.1258. 687-707 p. doi: 10.1007/978-3-030-57450-5_59.
2. Ostaev GYa, Klychova AS, Sokolova IN. [Management accounting of macroenvironment, mesoenvironment and microenvironment in agrarian business]. *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2019; Vol.14. (52). 145-151 p. doi: 10.12737/article_5ccedf7810aeb6.58459686.
3. Burtseva KYu. [Development of accounting, analytical and control tools based on XBRL technologies]. *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2020; Vol.15. 3(59). 93-98 p. doi: 10.12737/2073-0462-2020-93-98.
4. Ibragimova AKh. [Information base of strategic management accounting and controlling]. *Vestnik Voronezhskogo GAU*. 2019; Vol.12. 3(62). 176-183 p. doi: 10.17238/issn2071-2243.2019.3.176.
5. Ostaev GYa, Khosiev BN, Klychova AS. [Managerial accounting: management of financial flows of agricultural enterprises]. *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2018; Vol. 13. 3(50).134-139 p. doi: 10.12737/article_5bcf579cflb9d1.45286766.
6. Budget Code of the Russian Federation: Feder. Law No. 145-FZ of July 31, 1998 (as amended on July 1, 2021, as amended on July 15, 2021). [Internet]. Consultant. [cited 2022, July 07]. Available from: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/.
7. Ostaev GYa, Klychova GS, Sokolov VA. [Development of a financial strategy in management accounting]. *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2019; Vol.14. 2(53). 170-175 p. doi: 10.12737/article_5d3e162ce33544.34158848.
8. Chaykovskaya LA, Filin SA. [Strategic management cost accounting in modern companies]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët*. 2019; Vol.22. 3(453). 259-273 p. doi: 10.24891/ia.22.3.259.
9. Kontsevovoy GR, Ermakov DN, Rylova NI. Management accounting of agricultural production: improving planning and standardization of costs in the management information system. *Amazonia Investiga*. 2020; Vol.9. 27. 284-293 p.
10. Vakhrushina MA. [The paradigm of accounting and reporting in the global economy: problems in Russia and ways to solve them]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët*. 2014; 25(319). 38-46 p.
11. Belousova NI. [Statement of management accounting for financial responsibility centers for internal control in organizations of consumer cooperation]. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii*. 2019; 2(36). 23-25 p.
12. Mavlieva LM, Zakirov ZR, Khairullina AR, Nizamutdinov MM. [Managerial accounting, cost accounting, controlling in the development of fur farming]. The profession of an accountant is the most important tool for effective management of agricultural production: A collection of scientific papers based on the materials of the X International Scientific and Practical Conference dedicated to the memory of Professor V.P. Petrov, Kazan, March 15-16, 2022. – Kazan: Kazan State Agrarian University, 2022; 586-593 p.
13. [Control support of the enterprise cost management system]. G. S. Klychova, A. R. Zakirova, N. N. Nigmatullina [et al.] // *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2021; Vol. 16, 4(64). 115-121 p. – DOI 10.12737/2073-0462-2022-115-121.
14. Ostaev GYa, Klychova GS, Sokolov VA, Mukhamedzyanov KZ. [Development of financial strategy in management accounting]. *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2019; Vol. 14. 2(53). 170-175 p. DOI 10.12737/article_5d3e162ce33544.34158848.
15. Bulgakova SV, Agapov DS. [Differentiation of responsibility centers in various organizational structures of management]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët*. 2012; 9(207). 16-25 p.
16. Shalaeva LV. [Centers of financial responsibility in the system of strategic management accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët*. 2018; Vol.21. 2(440). 159-172 p. doi: 10.24891/ia.21.2.159.
17. Ostaev GYa, Khosiev BN, Klychova AS. [Management accounting: management of financial flows of agricultural enterprises]. *Vestnik Kazanskogo GAU*. 2018; Vol.13. 3(50). 134-139 p. doi: 10.12737/article_5bcf579cflb9d1.45286766.
18. Adamova GA. [Actual problems of accounting organization for the centers of financial responsibility]. *Vestnik universiteta*. 2019; 5. 116-120 p. doi: 10.26425/1816-4277-2019-5-116-120.

Authors:

Kostyukova Elena Ivanovna - Doctor of Economics, Dean of the Faculty of Accounting and Finance, Head of the Department of Accounting, e-mail: elena-kostyukova@yandex.ru
 Bobryshev Aleksey Nikolaevich – Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting, e-mail: bobryshevaleksey@yandex.ru
 Frolov Alexander Vitalievich - Associate Professor of the Department of Accounting, e-mail: froloffman@mail.ru
 Zargaryan Nina Ruslanovna – postgraduate student of the Department of Accounting, e-mail: nat.zargarian@yandex.ru
 Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russia
 Klychova Guzal'ia Salikhovna – Doctor of Economics, Head of the Department of Accounting and Auditing, e-mail: kgauks@mail.ru
 Kazan State Agrarian University, Kazan, Russia.