

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Д. А. Львова

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

РОЛЬ БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В ПРЕОБРАЗОВАНИИ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ: ИТОГИ ПОСЛЕДНЕЙ РЕФОРМЫ

Мы непоколебимо верим в достоинства бизнес-модели управления частного сектора для всех типов организаций.

Маргарет Тэтчер

Риск появляется от незнания того, что Вы делаете.

Уоррен Баффет

Введение

В 2013 г. исполнилось ровно 20 лет с начала первой в истории глобальной реформы бюджетного учета. Десять лет назад участником этой реформы стала Россия.

Современная реформа бюджетной бухгалтерии является одним из важных элементов преобразований в сфере государственного управления (см. напр.: Watkins, Arrington, 2007, p. 34—36), направленных на повышение его эффективности. Она развивается в рамках движения по коммерциализации государственного сектора и, как следствие, ориентирована на заимствование методов учета и отчетности частных компаний.

Бюджетному учету как специальной области бухгалтерии в России и в мире традиционно уделялось очень мало внимания. Однако в последние годы интерес к нему несколько возрос вследствие реформирования практики учета¹. Дискуссия обострилась в англоязычных источниках, когда обнаружилось, что направления преобразований являются спорными, а первые результаты не оправдывают ожиданий.

¹ В 2010 г. Бернар Рафурнье (Bernard Raffournier) и Алан Шатт (Alain Schatt) опубликовали результаты статистического анализа географии и тематики докладов, представленных в начале нового тысячелетия на крупнейшем международном форуме исследователей в области бухгалтерского учета — Конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров. Статистика свидетельствует, что учет в общественном секторе стал четвертой по популярности темой для докладов и дискуссий. Из числа представленных на нескольких Конгрессах докладов 7,5% были посвящены исследованиям в этой узкоспециализированной отрасли бухгалтерии. Для сравнения: больший удельный вес традиционно заняли доклады, посвященные универсальным темам: финансовый учет (44,3%), затем также весьма популярный управленческий учет (22%) и аудит (9,7%) (Raffournier, Schatt, 2010, p. 180). Эта тенденция была поддержана на одном из последних Европейских конгрессов, проходившем в Любляне в 2012 г., где проблемам учета в организациях общественного сектора было посвящено 33 доклада (около 5% от общего числа) (Карельская, Зуга, 2013, с. 166).

В ряде научных публикаций последних лет поставлено под сомнение основное направление реформы: приближение бюджетного учета к коммерческому и использование в государственном счетоводстве метода начислений, который в современной практике нашел распространение на частных предприятиях. Критически настроенные исследователи приводят достаточно убедительные аргументы против применения этого метода в бюджетной сфере. Впрочем, как следует из отчетов, публикуемых международными организациями, реформа продолжается, несмотря на возражения со стороны влиятельных представителей академического сообщества.

В России реформа бюджетного учета не критикуется в открытой печати, в ней также не находят отражение дискуссии, разворачивающиеся на страницах мировых журналов. Коммерциализация бюджетного учета воспринимается пока как, безусловно, положительное явление. Впрочем, несмотря на то, что с начала реформы в России прошло уже более восьми лет, она все еще не перешла в основную стадию — внедрения разработанных и представленных бухгалтерскому сообществу проектов стандартов, в полной мере отвечающих коммерческой практике. Как следствие, не накоплен опыт, способный вызвать сомнения в обоснованности реформы и востребовать альтернативные исследования.

Между тем с середины 2000-х гг. дискуссия о реформе бюджетного учета изменила направление: от критического анализа ее последствий к поиску вызвавших ее причин. Исследователи пытаются ответить на вопрос, насколько была необходима такая реформа, действительно ли пользователи бюджетной отчетности являются ее подлинными бенефициариями и какова настоящая цель реформы. В поисках ответа на эти вопросы они выходят за рамки исследований в области бухгалтерского учета, обращаясь к экономической теории и менеджменту. Новый взгляд на проблему отводит бюджетному учету роль проводника преобразований в государственном управлении и, более того — инструмента макроэкономической политики. Традиционное восприятие бюджетного учета как технической функции, «счетоводства»¹ признается неприемлемым.

В настоящей статье представлен обзор зарубежных исследований, правительственных публикаций и отчетов, посвященных глобальной реформе бюджетного учета. Раскрывается содержание реформы во взаимосвязи с преобразованиями в секторе государственного управления, ее распространение и критика, а также современное представление о роли бюджетного учета в государственной экономической политике.

Доктрина NPM и реформа бюджетного учета

В основе современных преобразований в бюджетной сфере лежит разработанная три десятилетия назад доктрина «Нового государственного управления» (New Public Management — NPM). Суть NPM заключается в распространении на государственный сектор принципов и методов управления частных корпораций, овладение «языком управленческой и экономической риторики» (Pettersen, 1999, p. 378). Профессор Оксфорда Кристофер Гуд (Christopher Hood), которому приписывается авторство термина NPM², выделил семь ключевых элементов указанной доктрины:

¹ В англоязычной литературе используется оригинальный термин для обозначения учета как техники регистрации: «bean counting» (Clarke, 2009) — буквально переводится как «подсчет бобов», в переносном смысле — как «счетоводство».

² Википедия в статье «New Public Management» отмечает, что этот термин впервые упомянут Гудом в работе «A Public Management for All Seasons», опубликованной в 1991 г. в журнале «Public Administration» (New Public Management). Стоит, однако, отметить, что эта доктрина обществен-

- обособление и корпоратизация управляемых единиц государственного сектора, производящих отдельные виды общественного продукта;
- более активная конкуренция с частным сектором;
- использование методов управления, принятых в частных компаниях;
- дисциплина и бережливость в использовании ресурсов; поиск менее дорогостоящих способов оказания государственных услуг;
- переход к «активному управлению»;
- использование более явных и измеримых (или, по крайней мере, проверяемых) критериев деятельности;
- контроль государственных организаций в «гомеостатическом» стиле с заранее установленным мерилom производительности (Hood, 1995, p. 95—97; Watkins, Arrington, 2007, p. 36).

В одной из наиболее часто цитируемых работ по NPM — книге Е. Ферли, Л. Ашбурнера, Л. Фицджеральда и А. Петтигрю «Новое государственное управление в действии» (1996) эта доктрина получила обозначение три «М» по начальным буквам трех терминов, кратко и емко выражающих ее содержание: **market** (рынок), **management** (управление) и **measurement** (измерение).

Принято считать, что с внедрением NPM в государственном секторе произошел переход от управления процессами к традиционному для рынка управлению продуктами и услугами (Pallot, 1999, p. 419), а главным критерием эффективности стали суждения об удовлетворенности потребителей этих продуктов и услуг. Рыночный «дух» проник в эту сферу экономики, и как полагают исследователи бюджетного учета, бухгалтерия стала его летописцем, мерилom успехов и проводником. Профессор университета Шеффилда Билл Ли (Bill Lee), опираясь на работы признанных авторитетов в области государственного управления и бюджетного учета, сформулировал определение NPM, в котором заметная роль отводится учету¹: «Новое общественное управление (NPM) — это совокупность мер по осуществлению структурных реформ в целях развития духа предпринимательства у поставщиков финансируемых государством услуг, измерение обеспечения этими услугами с использованием методов бухгалтерского учета для последующей оценки ценности этих услуг регулирующими органами» (Lee, 2012, p. 192).

Распространенное мнение о растущей значимости учета в государственном секторе и, что еще более важно, в жизни общества, наиболее четко выразил известный британский исследователь теории и истории учета Кит Хоскин (Keith Hoskin). Он заметил, что «бухгалтерский учет обрел в современном мире необычайную силу, сначала в качестве необходимой экономической функции, центра корпоративного управления в условиях, когда глобальный мир требует финансовой отчетности и ее анализа, а затем и за пределами этой традиционной сферы. Учет все глубже проникает в государственный сектор, где старозаветные бюрократы превращаются в администраторов — субъектов бухгалтерского наблюдения. Более того, учет, вероятно, проник в человека, поскольку общество обнаружило, что ныне каждый от рождения и до смерти подотчетен, извес-

ного управления, так удачно названная Гудом, к тому времени уже получила признание: Гуд проследивает ее родословную, по меньшей мере с начала 1980-х гг. (Hood, 1991, p. 6—7). Ирвин Лэпсли, признавая, безусловно, авторство Гуда в наименовании, также подчеркивает, что NPM является продуктом 1980-х гг. и указывает, что впервые эта доктрина была внедрена в национализированной сталелитейной и угольной промышленности Великобритании в 1980 г. В 1983 г. был опубликован доклад Роя Гриффитса (Roy Griffiths), доказывающий возможность применения этой доктрины в системе здравоохранения Великобритании, а в 1985 г. — доклад казначея Бирмингемского университета Алекса Джарратта (Alex Jarratt) о перестройке по ее лекалам управления университетами (Lapsley, 2009, p. 2—3).

¹ Формулировка этого определения заимствует положения трех работ: (Ashworth, Boyne, Walker, 2002; Jackson, Lapsley, 2003; Lapsley, 2008).

тен и измерен с помощью многочисленных показателей финансовой и нефинансовой деятельности» (Hoskin, 1994, p. 57—5).

Рассуждения о глобальной роли учета как нельзя лучше убеждают в необходимости его кардинального реформирования, а проникновение учетных технологий в разные области человеческой деятельности подталкивает к мысли о том, правила его ведения должны стремиться к универсализации.

Целью учетной реформы, как и всей доктрины NPM — в духе приведенного высказывания Хоскина — стало максимальное заимствование принципов и правил коммерческого сектора. Были сформированы представления о коммерческой бухгалтерии как об универсальной системе, открывающей новые возможности развития бюджетного учета. Под влиянием рыночно ориентированной модели управления, которую отличает стремление к эффективности и прибыльности, перед бюджетной бухгалтерией в очередной раз ставились задачи коммерческого характера:

- определять себестоимость государственных услуг с целью оценки эффективности затрат;
- исчислять объем финансовых обязательств для снижения риска увеличения необеспеченной задолженности;
- устанавливать величину чистых активов государства, гарантирующих его платежеспособность (Arnaboldy Lapsley, 2009, p. 813).

Одним из наглядных примеров концепции бюджетного учета, соответствующей доктрине NPM, является «Модель новой бухгалтерии» (The New Accounting Model — NAM) Швейцарской конфедерации. Она была разработана и начала применяться в 2007 г., а в 2008 г. Федеральное управление финансов опубликовало описание этой модели в «Journal on Budgeting» Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) (The New Accounting model..., 2008). Это одна из немногих публикаций, в которых новая модель учета описывается исчерпывающе, без толкований и комментариев. Она интересна и в исторической ретроспективе. В Швейцарии, как известно, имела место одна из первых и весьма интересных попыток создания бюджетного учета по образцу коммерческого¹.

В согласии с историческими традициями и современными тенденциями реформа бюджетного учета в Швейцарии опирается на «стандартную бизнес-практику» (The New Accounting model..., 2008, p. 3). Ее идеологической основой являются следующие основные положения.

1. Стремление к прозрачности государственных счетов, подобно тому, как она достигается в коммерческой бухгалтерии. Сближение стандартов бухгалтерского учета государственного сектора (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS²) и международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards — IFRS) — по мысли авторов швейцарской реформы — должно иметь и другие положительные следствия: повышение уровня сопоставимости отчетной информации государственных, статистических органов и коммерческих компаний, в том числе путем существенной корректировки принятых в бюджетном учете способов оценки.

2. Признание отчета о доходах, баланса и отчета о движении денежных средств базовыми компонентами новой бюджетной отчетности. Они почти пол-

¹ Речь идет о реформе государственного учета кантона Берн в 1873 г. Ее автор и организатор Фридрих Югли разработал оригинальную теорию константной бухгалтерии, представляющую собой одну из первых попыток синтеза бюджетного и коммерческого учета (подробнее см.: Львова, 2010).

² На русском языке закрепилось иное название этих стандартов — Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФООС).

ностью соответствуют аналогичным отчетам частных компаний. На уровне административных единиц заимствуется еще один из разделов отчетности частных компаний — отчет об инвестициях (отчет об изменении капитала). При этом основным отчетом бюджетной бухгалтерии признается отчет о доходах.

3. Использование принципа начисления как основы формирования отчета о доходах. Распространение его не только на область учета, но и на процедуру бюджетирования. Согласно этому принципу в бюджетный учет вводятся так называемые книжные операции, не связанные с финансированием, главной из которых является начисление амортизации и резервов.

4. Исчисление стоимости государственных услуг и учет расчетов за услуги, оказанные внутри государственного сектора. Использование внутренних расчетов рассматривается как средство повышения прозрачности издержек государственного управления, а также создания конкуренции между внутренними и внешними поставщиками. Учет затрат на услуги на местном уровне направлен на целевое управление ими, а на федеральном уровне — на внедрение инструментов бенчмаркинга.

5. В основу управления федеральным бюджетом положено трехлетнее финансовое планирование, призванное способствовать большей предсказуемости будущих расходов и обязательств.

В модели новой бухгалтерии, таким образом, сделана попытка сочетания налогово-бюджетной политики и бизнес-ориентированного подхода. И как полагают разработчики, это соединение позволит ввести высокие стандарты управления государственными финансами (*The New Accounting model...*, 2008, р. 7—8).

Как с очевидностью следует из описания реформы бюджетного учета Швейцарии, ее главная идея заключается в максимальном заимствовании практики учета и отчетности коммерческих компаний. Такова общая тенденция современных преобразований в бюджетном учете в русле доктрины NPM¹.

Метод начисления — определяющий элемент реформы

Отметив эту тенденцию в целом, необходимо далее обратиться к ключевому моменту преобразований бюджетного учета: изменению метода признания доходов и расходов. Считается, что традиционным методом бюджетной бухгалтерии является так называемый кассовый метод. Он столетиями использовался в государственном счетоводстве, индивидуализируя его и, таким образом, противопоставляя коммерческому учету (Monsen, 2002, р. 45; Arnaboldi, Lapsley, 2009, р. 813). В коммерческой бухгалтерии, напротив, на протяжении нескольких веков метод начисления является основополагающим и в наибольшей степени отвечающим рыночным экономическим отношениям. Реформа общественного сектора, направленная на воспроизводство в нем рыночных механизмов, вынудила бюджетную бухгалтерию отказаться от своей индивидуальности в пользу общепризнанного, глобального и, как казалось, универсального метода начисления.

Многие авторы отмечают, что переход бюджетной бухгалтерии на метод начисления изначально стал определяющим элементом ее реформы (см. напр.: Lapsley, 2009, р. 720; Falkman, Tagesson, 2008, р. 271; Barton, 2009, р. 221; Christensen & Parker, 2010, р. 246—247). Кристенсен и Паркер указывают место и время, где и когда этот метод был применен впервые. Начало было положено

¹ Как заметил Алан Бартон, почетный профессор Сиднейского университета и бывший проректор и казначей Национального университета Австралии, реформа бюджетного учета была интегрирована с реформой «по орыничиванию» общественного сектора (Barton, 2009, р. 221).

Новой Зеландией и провинцией Новый Южный Уэльс в Австралии в 1993 г. (Christensen, Parker, 2010, p. 246, 254) и было поддержано другими англосаксонскими странами. В последующие годы их опыт распространился и продолжает распространяться по всему миру под «институциональным давлением» таких влиятельных международных организаций, как ОСЭР, Международный консорциум по правительственному финансовому менеджменту (The International Consortium on Governmental Financial Management — ICGFM) и Международный валютный фонд (МВФ)¹ (Pina, Torres, Yetano, 2009, p. 766). Метод начисления в бюджетном учете в последние годы внедряли не только страны-лидеры в бизнес ориентированных реформах государственного сектора, но и страны, склонявшиеся к доктрине NPM с опаской — страны континентальной Европы, со свойственным им «бюрократическим стилем государственного управления» и трепетным отношением к праву, имеющему первостепенное значение (Pina, Torres, Yetano, 2009, p. 767).

По истечении первых десяти лет реформы, в 2003 г., шесть стран ОСЭР (Новая Зеландия, Австралия, США, Великобритания, Швеция и Финляндия) формировали консолидированные финансовые отчеты государства или отчеты федерального правительства с использованием метода начисления (Blöndal, 2003, p. 58). Следует заметить, что способность государства формировать финансовый отчет методом начисления свидетельствует о последовательной и полной перестройке системы бюджетного учета или, другими словами, служит подтверждением состоявшейся реформы. Еще пять стран, членов ОСЭР (Канада, Исландия, Дания, Франция, Польша), к 2003 г. применяли метод начисления для учета некоторых операций, что можно назвать апробированием данного метода в государственном хозяйстве. Франция в ту пору уже объявила о грядущем переходе к подготовке финансовых отчетов федерального правительства по этому методу, а в Дании методом начисления формировалась финансовая отчетность департаментов и агентств. Нидерланды, Швейцария, Португалия и Япония также применяли метод начисления на уровне институциональных единиц государственного сектора (Blöndal, 2003, p. 59).

Страны ОСЭР первенствовали во внедрении метода начисления в бюджетном учете, однако в 1997 г. появился новый, не связанный с правительственными объединениями, источник распространения этого метода — Международные стандарты бухгалтерского учета государственного сектора IPSAS. В предисловии к указанным стандартам подчеркивается, что они приближены к Международным стандартам финансовой отчетности IFRS, путем адаптации последних к условиям общественного сектора (Предисловие..., 2006, с. 4).

Стандарты IPSAS разработаны Комитетом по стандартам учета общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board — IPSASB) — постоянным комитетом при Совете Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFA). Комитет был учрежден для координации усилий международных организаций в решении вопросов, стоящих перед теми, кто составляет финансовую отчетность, ведет бухгалтерский учет и проводит аудит в секторе государственного управления (Концепция системы бюджетного учета..., с. 39). Таким образом, IPSAS, так же как и IFRS, не являются официальным международным или правительственным документом, обязательным для исполнения. Однако в отличие от IFRS, признанных и широко распространенных в настоящее время стандартов, распространение IPSAS за-

¹ Известно, что Мировой банк, Международный валютный фонд, Азиатский банк развития и Организация Объединенных Наций считают необходимым формировать финансовую отчетность правительств методом начисления (Herpworth, 2003; цит. по: Tickell, 2010, p. 71).

труднено в силу отсутствия глобальных адресатов подготовленной в соответствии с этими стандартами отчетности. Известно, что распространению IFRS способствовало их признание крупнейшими мировыми биржами. Внедрение IPSAS в отличие от IFRS зависит исключительно от воли правительств — составителей отчетности и их стремления представить сведения о финансовом положении государства в сопоставимом и адаптированном для внешних пользователей отчетности виде. Впрочем, один из влиятельнейших международных финансовых институтов — Мировой банк — разработал и внедряет проект реформирования государственного учета развивающихся стран, предполагающий внедрение IPSAS. Поддержку IPSAS оказывают и ряд других межправительственных организаций, в том числе Европейский союз, Совет Европы и ООН. Вместе с тем ряд государств, обладающих развитой системой стандартов отчетности частного сектора, не стремятся к внедрению IPSAS. К их числу в первую очередь относятся страны — члены ОЭСР, выступившие инициаторами реформы.

Комитету по международным стандартам учета государственного сектора — по его оценке — удалось добиться некоторых успехов по внедрению IPSAS. По данным Комитета, опубликованным на сайте, к апрелю 2013 г. стандарты IPSAS по методу начисления полностью внедрены или планируются к внедрению в Австрии, Бразилии, Камбодже, Коста-Рике, Кении, Перу, Южной Африке, Испании, Швейцарии, Вьетнаме, а также в нескольких международных организациях: Еврокомиссии, НАТО, ОСЭР, ООН (*International Public Sector...*, 2013, р. 1). Впрочем, следует отметить, что статистика внедрения стандартов IPSAS, как и национальных стандартов, основанных на методе начисления, неполна и не всегда достоверна. Так, статья англоязычной Википедии, посвященная IPSAS, дает существенно более обширный список стран, внедривших IPSAS или формирующих правительственную отчетность методом начисления. Источником сведений о внедрении стандартов в этой статье названы правительственные отчеты отдельных стран. По данным Википедии, 83 страны рассматривают возможность внедрения IPSAS методом начисления или уже внедрили их полностью или частично или используют собственные стандарты, близкие IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards from Wikipedia*). Между тем и в этом списке есть пропуски. Так, Финляндия и Швеция, которые, по сведениям ОСЭР, внедрили стандарты бюджетного учета методом начисления, в нем отсутствуют.

Сводный список стран, вовлеченных в процесс адаптации метода начисления в бюджетном учете, представлен в табл. По данным IPSASB, ОЭСР и правительственных отчетов, собранных Википедией, 17 стран полностью внедрили стандарты IPSAS и формируют в соответствии с этими стандартами правительственную отчетность, 13 стран составляют отчетность методом начисления по внутренним стандартам, отвечающим принципам и содержанию IPSAS. Еще 30 стран в настоящее время реализуют программу перехода на IPSAS или гармонизации собственных стандартов в соответствии с IPSAS (в их числе Россия), 25 стран рассматривают такую возможность. Эта статистика свидетельствует о широком распространении реформы.

Принято считать, что существенно большее влияние, нежели IPSAS, на глобальную реформу бюджетного учета оказывает руководство по статистике государственных финансов Международного валютного фонда. Статистика государственных финансов (*Government finance statistics — GFS*) является специализированной системой макроэкономической статистики, разработанной для содействия проведению налогово-бюджетного анализа.

Статистику государственных финансов и бюджетный учет сближают общие объекты наблюдения: ресурсы государственного сектора и их использование,

Таблица

**Внедрение метода начисления в соответствии со стандартами IPSAS
(по данным Википедии, ОСЭП и IPSASB)**

Рассматривается возможность / планируется внедрение IPSAS	Разрабатывается законодательство по внедрению IPSAS	IPSAS внедрены частично, на уровне институциональных единиц или отдельными элементами	Внутренние стандарты гармонизируются с IPSAS	IPSAS полностью внедрены/действуют несколько стандартов IPSAS	Используются собственные стандарты, или адаптированы стандарты коммерческого сектора
Албания Афганистан Ботсвана Бутан Гамбия Грузия Замбия Йемен Китай Кувейт Либерия Мавритания Македония Мальдивы Молдова Никарагуа Нигерия Палестинская Автономия Саудовская Аравия Узбекистан Украина	Армения Барбадос Ваниату Гватемала Гондурас Венгрия Индонезия Израиль Италия Казахстан Камбоджа Киргизия Колумбия Ливан Марокко ОАЭ Россия Туркменистан Уругвай Шри-Ланка Эстония Ямайка	Абу-Даби Азербайджан Германия Индия Нидерланды Норвегия	Аргентина Таджикистан	Австрия* Бразилия* Вьетнам* Испания Каймановы острова ¹ Кения* Коста-Рика* Литва Монголия Перу Румыния Танзания Турция Словакия Филиппины Швейцария Южная Африка	Австралия Великобритания Канада Колумбия Латвия ² Новая Зеландия ³ Сингапур США Финляндия Франция ⁴ Чили ⁵ Швеция Япония

* Внедрение IPSAS в полном объеме не подтверждено данными IPSASB.

¹ Есть проблемы, за последние 5 лет не формируется отчетность методом начисления.

² Отчеты об исполнении бюджета составляются кассовым методом.

³ Планируется переход на IPSAS институциональных единиц государственного сектора, не генерирующих прибыль.

⁴ Внутренние стандарты базируются на французских GAAP для частного сектора, IFRS и IPSAS.

⁵ Осуществляется конвергенция.

Источники: Blöndal, 2003, p. 58; International Public Sector..., 2013, p. 1; International Public Sector Accounting Standards from Wikipedia

объем национальной задолженности и налогового бремени; эффективность государственных расходов, величина чистого долга, чистой стоимости имущества и условных требований к органам государственного управления, включая обязательства по выплате пенсий в рамках системы социального обеспечения (Руководство по статистике..., 2001, с. 1, 4).

В 2001 г. МВФ издал новое руководство по статистике государственных финансов, предусматривающее формирование и обобщение информации о перечисленных объектах наблюдения посредством метода начисления (Руководство по статистике..., 2001, с. vii). Ранее операции, влияющие на состояние государственных финансов, при статистическом наблюдении рекомендовалось отражать на момент получения или выплаты денежных средств.

Как следствие, в новой модели GFS термин «expenditure» (кассовые расходы) был заменен термином «expense» (расходы методом начисления) и в качестве расходов стали признаваться операции, уменьшающие чистую стоимость активов. Точно так же доходами в современной статистике признается увеличение

чистой стоимости активов, а не совокупность всех не подлежащих возврату поступлений, как это было ранее (Руководство по статистике..., 2001, с. 185).

Преобразования GFS были проведены с целью ее гармонизации с ведущей системой макроэкономической статистики — системой национальных счетов (СНС). В итоге эти преобразования позволили включить институциональные единицы госсектора в число объектов экономического и статистического интереса, «который может быть удовлетворен путем составления полного комплекса их счетов (отчетности), включая балансы активов и пассивов» (Руководство по статистике..., 2001, с. 3).

В контексте изучения бюджетной бухгалтерии нельзя не отметить, что становление современной макроэкономической статистики во второй половине XX в. испытало заметное влияние бухгалтерской методологии. СНС недаром называют системой национального счетоводства или макроучетом. Я. В. Соколов и В. Я. Соколов пишут, что парадигма двойной бухгалтерии, главенствующая в коммерческом счетоводстве, дала статистике методы группировки на счетах и двойной записи операций для исчисления показателей экономического развития страны (Соколов, Соколов, 2009, с. 21). К этому надо добавить, что современная статистика заимствовала из коммерческой бухгалтерии и метод начисления.

Подводя некоторые итоги, отметим, что реформа бюджетного учета по образцу коммерческого была во многом predetermined. Методу начисления не просматривалось альтернативы. В окружении современных стандартов коммерческой бухгалтерии и статистики традиционная бухгалтерия государственного хозяйства была вынуждена капитулировать.

Многочисленные достоинства метода начисления, на которые указывали авторы разных стран в течение последних двадцати лет, подобны победным реляциям. В совокупности с нормативными документами, где видимые преимущества учета доходов и расходов бюджета путем начисления положены в обоснование предлагаемых методик учета, создается достаточно убедительная позитивная характеристика этого метода.

Преимущества метода начисления в бюджетном учете достаточно полно отражены в двух источниках, обобщающих аргументы сторонников реформы: рабочем меморандуме № 3 «Преимущества метода начисления», подготовленном Комитетом государственного сектора Международной федерации бухгалтеров в 1996 г. для целей разработки IPSAS и в статье австралийского ученого Марка Кристенсена (Mark Christensen) «Что мы должны знать (и пока не можем утверждать) о бюджетном учете методом начисления?», опубликованной 10 лет спустя, в 2007 г. (Perspectives on Accrual Accounting, 1996; Christensen, 2007, p. 56).

Итак, сторонники реформы называют достоинством метода начисления его способность признавать доходы и расходы в том периоде, в котором они были получены/осуществлены. В этом учет по методу начисления принципиально отличается от кассового метода учета, а значит, полагают они, помогает избежать присущих кассовому методу проблем: манипуляций со временем отражения операций и игнорирования некассовых расходов.

Известно также, что метод начисления позволяет отражать в учете и отчетности активы и обязательства, что должно способствовать совершенствованию управления ими и, как следствие, повышению эффективности государственного сектора.

Утверждается также, что внедрение учета по методу начисления приводит к повышению финансовой прозрачности, целостности и достоверности сообщаемой правительством информации. Финансовая отчетность, основанная на методе начисления, может помочь предотвратить нежелательное расходование

средств, полагают сторонники реформы, не позволяя правительствам предоставлять искаженную картину государственных финансов. По их мнению, благодаря использованию метода начисления формируется более качественная внешняя отчетность, что способствует повышению ответственности правительства и предотвращению манипуляций¹.

В числе достоинств метода начисления называют и то, что информация о деятельности государственного сектора, подготовленная с его использованием, становится сопоставимой с частным сектором, что, по мнению сторонников реформы, следует признать разумным.

Метод начисления: разочарование и критика

Между тем в начале XXI в. оптимизм первых лет реформы учета государственного хозяйства постепенно сошел на нет, и вектор оценки методологической основы реформы сместился. В настоящее время дифирамбы в адрес метода начисления почти не слышны, в то время как голос критики звучит все громче.

Как это ни парадоксально, пользователи финансовой отчетности государственного сектора, ради которых предпринималась реформа, не проявили ожидаемой заинтересованности в отчетных данных, подготовленных по стандартам коммерческого сектора. Об этом свидетельствуют данные многочисленных опросов и дебатов, проведенных в странах, формирующих отчетность по методу начисления. Исследование Мишелы Арнабольди и Ирвина Лапслей, основанное на анализе документов и дебатов местных органов власти Великобритании показало, что информация, формируемая методом начисления, востребована в основном аудиторами; другие потенциальные пользователи не стремились читать финансовые отчеты (Arnaboldi, Lapsley, 2009, p. 831). Как отмечает профессор А. Винн (A Wynne), преимущества перехода к методу начисления в государственном секторе с управленческой точки зрения были переоценены, а полученная новыми методами информация не повысила эффективности управления государственными финансами (цит. по: Lapsley, Mussari, Paulsson, 2009, p. 722).

Ученым вторят практикующие бухгалтеры. Один из них — Кен Варрен (Ken Warren), сотрудник Казначейства Новой Зеландии, страны, первой внедрившей в практику бюджетного учета стандарты коммерческого сектора. Он открыл свой обзор перспектив развития IPSAS, опубликованный в *Chartered Accountants Journal* в 2012 г., знаменитым диалогом Алисы с Чеширским котом. Алиса спрашивает кота:

«Будьте добры, вы не подскажете мне дорогу отсюда?»

— Это зависит главным образом от того, куда ты хочешь попасть, — сказал Кот.

— Мне не так уж важно, куда... — начала Алиса.

— Тогда неважно, какой дорогой идти, — сказал Кот.

— ...я просто хочу попасть *куда-нибудь*, — добавила в качестве объяснения Алиса.

— Ну, туда ты наверняка попадешь, — сказал Кот, — если только будешь идти достаточно долго» (пер. Ю. Нестеренко).

Этот диалог считается наиболее часто цитируемым фрагментом сказки и, по мнению психологов, является выразительным примером неопределенности це-

¹ Стремление к абсолютизации достоинств отчетности, основанной на применении метода начисления, выглядит удивительно на фоне громких скандалов 2000-х гг. с участием крупных коммерческих компаний (Enron, WorldCom, Parmalat, Lehman Brothers и др.), когда использование метода начисления отнюдь не препятствовало искажению отчетности.

лей. Варрен использовал его, чтобы показать, что, несмотря на продолжительность реформы, направление, в котором развивается IPSAS, пока неочевидно как для пользователей отчетности государственного сектора, так и для самих разработчиков стандартов. По мнению Варрена, стремление IPSASB неизменно следовать подходам к регулированию отчетности, вырабатываемым Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board — IASB), не всегда оправданно. Он отмечает, что от IPSAS ждут многого, но эти ожидания имеют смысл лишь в том случае, «если мы действительно заботимся о том, чтобы “попасть куда-нибудь”» т. е. построить систему отчетности государственного сектора, удовлетворяющую подлинным интересам ее пользователей, которые пока, по его мнению, остаются нереализованными. «Возможно, мои самые смелые ожидания заключаются в том, что у поставщиков ресурсов и получателей услуг государственного сектора возродится интерес к его финансовым отчетам», — заключает Варрен (Warren, 2012, p. 40).

О том, насколько внедрение стандартов IPSAS ориентировано на интересы пользователей бюджетной отчетности, можно составить суждение на примере российского опыта реформирования. В настоящее время в России объявлено о переходе на IPSAS и разработано несколько проектов национальных стандартов бюджетного учета и отчетности, соответствующих этим международным стандартам. Процесс перехода регламентирован специальным документом — Концептуальной основой разработки и утверждения национальных стандартов учета и отчетности Российской Федерации в секторе государственного управления. Примечателен один из разделов этого документа, повествующий о соответствии реформы интересам разных групп пользователей. Первой группой пользователей отчетности, подготовленной по новым стандартам, названо общество в целом, включая налогоплательщиков, получателей услуг, поставщиков и кредиторов, инвесторов, заемщиков, работников субъектов общественного сектора. На вполне естественный вопрос о том, каковы информационные запросы к бюджетной отчетности этой группы пользователей, разработчики стандартов так и не дали ответа. В «Концептуальных основах» отмечается, что потребности в информации у данной группы пользователей и способы их удовлетворения при формировании и представлении финансовой отчетности субъектов общественного сектора еще только предстоит выяснить. Запросы внутренних пользователей отчетности, подготовленной по новым стандартам, кажутся ее разработчикам более очевидными, однако и они не определены в «Концептуальных основах» перехода на IPSAS (Концептуальная основа..., 2011).

Как уже упоминалось выше, в 2007 г. Марк Кристенсен, один из самых влиятельных исследователей бюджетного учета, опубликовал статью «Что мы должны знать (и пока не можем утверждать) о бюджетном учете методом начисления?» Она обобщает результаты контекстного анализа публикаций в периодической печати за период с 1981 по 2005 г., посвященных исследованию этой темы. В обзор вошли как академические публикации, подобранные в базах Proquest и EBSCO, так и так называемые неиндексируемые публикации в сборниках конференций и официальных изданиях (здесь предпочтение отдавалось публикациям, цитируемым в академических журналах). Наибольший удельный вес в обзоре получили публикации, посвященные исследованию опыта внедрения метода начисления в государственном учете Австралии и Новой Зеландии, так как эти страны первенствовали в реформе, впрочем, география публикации не ограничивалась ими. Всего было проанализировано 130 публикаций по избранной теме. Результаты проведенного анализа весьма показательны. Выяснилось, что если в начале реформы большинство ученых и специалистов-практиков поддерживали внедрение метода начисления в бюджетном учете, то по проше-

ствии времени число его сторонников резко сократилось, а к 2004 г. их не осталось вовсе. Результаты контекстного анализа публикаций наглядно проиллюстрированы двумя графиками.

Первый график показывает, как со временем изменялся удельный вес «теоретических» и «практических» публикаций по теме исследования (рис. 1). Причины описанных этим графиком изменений в удельных весах двух типов публикаций достаточно очевидны: известно, что при обсуждении и внедрении новых методов учета внимание практиков к ним обусловлено желанием разобраться в грядущих переменах. Затем, по мере того как новые методы становятся рутинной, интерес к ним со стороны практикующих бухгалтеров утихает. И напротив, именно в этот момент растет число научных исследований, посвященных анализу результатов реформ, а их доля в общем объеме публикаций становится более заметной. Впрочем, у исследуемой реформы есть одна особенность, объясняющая незначительное количество научных публикаций в начале реформы и их достаточно резкий рост по мере ее развития. Ее обозначили в своих работах Брэд Поттер (Brad Potter) и Аллан Бартон. По мнению названных авторов, решение об использовании метода начисления в бюджетном учете и соответствующие стандарты учета были приняты без квалифицированной критики со стороны академического сообщества (цит. по: Christensen, 2007, p. 56).

Второй график показывает, как со временем менялось мнение авторов публикаций о методе начисления (рис. 2). Кристенсен отмечает, что в начале реформы главным источником аргументов в пользу метода начисления были официальные публикации или работы практикующих бухгалтеров. Они, как правило, не имели опоры на практический опыт, в силу отсутствия такового на первом этапе реформы, и ориентировались на нормативные предписания, описывающие преимущества нового метода с необычайной «пылкостью» и зачастую основанные лишь на эмоциях. Со временем, однако, стало накапливаться все больше и больше свидетельств непредвиденных проблем и отрицательных эффектов внедрения, казалось бы, проверенных методов учета в новой среде (Christensen, 2007, p. 57).

С развитием реформы количество публикаций, критикующих переход от кассового метода к методу начисления, росло. В обоснование своей позиции авторы выдвигали следующие аргументы (обобщены Кристенсеном):

- содержание, которое вкладывается в понятие «активы» в стандартах частного сектора, оказывается неприемлемым в контексте государственного сектора, что приводит к искажению понятия;

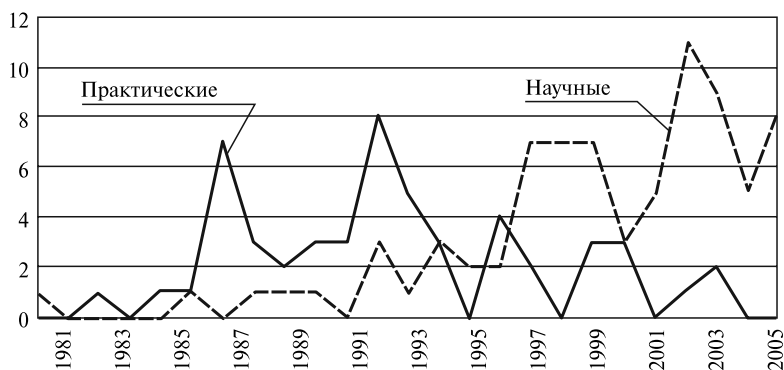


Рис. 1. Научные и практические публикации о внедрении метода начисления в бюджетном учете, ед.

Источник: (Christensen, 2007, p. 56).

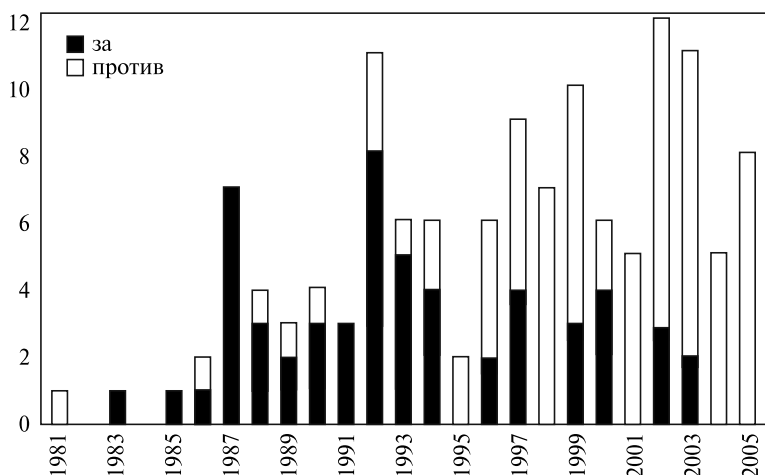


Рис. 2. Мнения «за» и «против» внедрения метода начисления в бюджетном учете, ед.

Источник: (Christensen, 2007, p. 56).

- концепция «соотнесения расходов с доходами» сомнительна в контексте неприбыльности государственного сектора, где затраченные усилия необязательно приводят к получению дохода;
- учет методом начисления в частном секторе «пронизан манипуляциями» и социально значим лишь в той степени, что и прочие известные методы бухгалтерии, без «врожденного превосходства» над ними «в точности»¹;
- метод начисления в том виде, в котором он был применен в ряде государственных секторов, породил лишь путаницу и трудную для понимания финансовую отчетность²;
- внедрение метода начисления было тесно взаимосвязано с другими реформами в государственном секторе, и его следует рассматривать как неотъемлемую часть риторики этих реформ (Christensen, 2007, p. 57).

Последний аргумент возвращает нас к исследованию взаимосвязи реформы бюджетного учета и реформы управления государственным сектором. Кристенсен обратил внимание, что с 2002 г. акцент публикаций, скептически настроенных по отношению к методу начисления, сместился от анализа его полезности для государственного управления — микроуровня — к макроуровню и поиску там истоков «фантома идеального бюджетного учета основанного на методе начисления» (Christensen, Parker, 2010, p. 251). Необходимо было обнаружить причину столь скорой, кардинальной и, по всей видимости, необдуманной реформы. Общее недоумение, охватившее исследователей бюджетного учета, выразили Майкл Пауэр (Michael Power) и Ричард Лафлин (Richard Laughlin) своим сакральным вопросом: «Что здесь происходит?» (цит. по: Christensen, 2007, p. 58).

¹ Сомнения в достоверности отчетных данных, сформированных методом начисления, рождают предложения об отказе от него не только в государственном, но и коммерческом секторе. Позицию противников метода начисления сформулировала И. И. Елисеева: «В реформировании бухгалтерского учета считаю необходимым восстановление принципа консерватизма в признании доходов: не по передаче права собственности, а по оплате, иначе всегда будет риск образования “мыльных пузырей” и могут быть такие парадоксальные ситуации, что высокорентабельное предприятие окажется банкротом и т.д. Это замечание существенно противостоит МСФО, но и на Западе эта норма подвергается критике, поскольку она ответственна за возникновение кризисных явлений» (Елисеева, 2010, с. 47).

² О неоднозначности экономической информации, генерируемой современным коммерческим учетом и проблемах ее интерпретации см., напр.: (Генералова, Соколова, 2013).

Этот вопрос прозвучал в самом начале реформы, в 1992 г. Однако коллеги Пауэра и Лафлина разделили их прозорливые сомнения десятью годами позже, когда практика дала для них основания. Разочарование 2000-х гг. направило исследования бюджетного учета в новое, более широкое русло. Учет уже воспринимался не только и не столько как «нейтральная технология», средство гармонизации частного и государственного сектора, и даже не столько как инструмент реализации доктрины NPM. Была, наконец, обнаружена его связь с более глобальными процессами.

Реформа бюджетного учета поддерживает или направляет реформу государственного управления?

В 2004 г. было представлено (на конференции азиатско-тихоокеанских междисциплинарных исследований в области бухгалтерского учета), а в 2007 г. опубликовано исследование Шейлы Эллвуд (Sheila Ellwood) и Сьюзан Ньюберри (Susan Newberry) «Бухгалтерский учет методом начисления в государственном секторе: институционализируя нелиберальные принципы?» Авторы в поисках ответа на вопрос о причинах и последствиях коммерциализации бюджетного учета впервые посмотрели на него через призму современной экономической теории.

В исследовании Эллвуд и Ньюберри был проведен сравнительный анализ развития метода начисления и его использования в процессе реформы финансового менеджмента государственного сектора Великобритании и Новой Зеландии. Авторы предположили и доказали, что распространенное мнение о необходимости использовать метод начисления с тем, чтобы получить возможность «читать и сравнивать отчетность разных секторов экономики» или чтобы удовлетворить интересы пользователей и обеспечить прозрачность отчетности, не отражает подлинные мотивы реформы и роль бюджетного учета в развитии экономики. Они аргументированно утверждают, что технические, как казалось, стандарты бюджетного учета, в действительности являются инструментом реализации спорной макроэкономической политики.

Эллвуд и Ньюберри видят подлинную роль метода начисления в государственном секторе в том, что он поддерживает и продвигает путем предоставления недостоверных сведений неолиберальную повестку дня по сокращению роли государства в экономике за счет приватизации и либерализации экономической деятельности (Ellwood, Newberry, 2007, p. 549, 551). Авторы выделили три ключевых элемента экономической реформы с позиций неолиберализма: независимая антиинфляционная монетарная политика, налагаемая на правительство; фискальная дисциплина с целью достижения сбалансированности бюджета и микроэкономические реформы по либерализации экономической деятельности и экспансии коммерческого сектора во все сферы экономики. Последняя мера направлена на ограничение и сокращение полномочий правительства и в то же время поддержку и поощрение деловой активности. В результате должны измениться пропорции государственного и частного секторов, частично за счет приватизации, а в большей степени за счет снижения роли правительства или повышения роли других институтов общества в производстве товаров и услуг и владения собственностью. Правительство превращается в «государственного кассира», собирающего налоги и оплачивающего услуги на конкурентном рынке, и лишается функций их производителя и поставщика (Ellwood, Newberry, 2007, p. 550).

Как отмечают Эллвуд и Ньюберри, методология бухгалтерии методом начисления, особенно требование переоценки и начисления расходов со стоимости пере-

оцененных активов (амортизация и декапитализация капитала) вынуждает исчислять полные расходы для сравнения стоимости государственных услуг с предложениями потенциальных альтернативных поставщиков. «Эта информация затем служит основанием для многочисленных предвзятых суждений о нежелательности продолжения практики оказания услуг государственным сектором, аргументом в поддержку и поощрение их коммерциализации, внушающим, что государственный сектор неэффективен в оказании услуг», — подчеркивают авторы (Ellwood, Newberry, 2007, p. 566). По их наблюдению, в Великобритании и Новой Зеландии внедрение метода начисления в государственном секторе привело к масштабной приватизации в соответствии с неолиберальной повесткой дня.

Итак, становится очевидным, что роли переменялись: теперь не столько государственный сектор задает правила учета исходя из задач управления, сколько учет путем манипулирования информацией создает представление о государственном секторе и тем самым преобразует его. Иными словами, опровергая известную английскую поговорку, хвост начинает влиять собакой.

Известно, что неолиберализм как экономическая доктрина получил признание в 1980-е гг., когда предшествовавшая ему неоклассическая, кейнсианская экономика оказалась в кризисе. Теперь, по прошествии 30 лет и в условиях нового глобального экономического кризиса, уже неолиберализм поставлен под сомнение. Голландский исследователь государственного управления Яоко де Фриз (Jouke de Vries) в известной статье «Новое государственное управление умерло?» (Vries de, 2010) задается вопросом: повлияет ли кризис неолиберальной экономики на содержание государственного управления и восприятие доктрины NPM? Тот же вопрос может быть сформулирован и в отношении метода начисления в бюджетном учете.

Заключение

В течение последних 30 лет у зарубежных исследователей теории и истории учета все большее признание получает утверждение о том, что роль бухгалтерии в организациях и обществе может быть установлена с помощью «размышления о социальном, политическом и экономическом контексте, в котором функционирует учет» (Цит. по: Вруге, 2012, p. 51). На основе этого утверждения было сформировано новое направление исследований — «политическая экономия учета», где рассматривается влияние бухгалтерской информации на распределение доходов, богатства и власти.

Один из апологетов этого направления, современный английский исследователь Роберт Бриер (Robert Вруге), обострил эту позицию, утверждая, что учет является «идеологической функцией», направленной на мистификацию и легитимизацию политической и (или) экономической доктрины и, как следствие, манипуляции обществом. Тем самым он выступил за полный отказ от традиционного представления о бухгалтерии как о «нейтральной науке», чья эволюция и современное состояние могут быть описаны исключительно методологически.

Современные исследования результатов первой глобальной реформы бюджетного учета, обзору которых была посвящена данная статья, не опровергают сложившийся в последние годы «новый взгляд» на роль бухгалтерии. Напротив, они добавляют аргументов его сторонникам. Выясняется, к примеру, что, казалось бы, исключительно «бухгалтерская» реформа, направленная на смену считающегося устаревшим кассового метода учета на более современный метод начисления, имеет не только экономические, но и политические и, как следствие, социальные мотивы. Более того, в бюджетном учете влияние внешних факторов на его содержание становится более заметным, а связь между бухгалтерией

и главенствующей идеологией более очевидной, нежели в других отраслях бухгалтерии. Это обстоятельство дает основание предположить, что исследование эволюции и возможных направлений дальнейшего развития бюджетного учета во взаимосвязи с экономической, политической и социальной средой имеет научную перспективу. Первые шаги в этом направлении научных исследований уже сделаны.

Источники

Генералова Н. В., Соколова Н. А. Полиморфизм интерпретаций экономической информации в интегрированной системе учета // *Финансы и бизнес.* 2013. № 2. С. 159—167.

Елисеева И. И. Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы // *Реструктуризация экономики: ресурсы и механизмы: материалы Международной научно-практической конференции (Санкт-Петербург, 25—27 января 2010 г.).* СПб., 2010. С. 45—47.

Карельская С. Н., Зуга Е. И. 35-й Ежегодный конгресс Европейской Ассоциации бухгалтеров // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. Экономика.* 2013. № 1. С. 165—169.

Концептуальная основа разработки и утверждения национальных стандартов учета и отчетности Российской Федерации в секторе государственного управления: проект стандарта. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/fsfo>

Концепция системы бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации: проект модернизации казначейской системы Российской Федерации. Отчет № 6 по дополнительным работам.

Львова Д.А. Развитие теории бюджетного учета // *Финансы и бизнес.* 2010. № 2. С. 126—141.

Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора / пер. с англ. / Институт бюджетных решений, BDO. М., 2006.

Руководство по статистике государственных финансов 2001 года. Издание на русском языке подготовлено Службой переводов МВФ. Международный валютный фонд, 2001.

Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2009.

Arnaboldi M., Lapsley I. On the Implementation of Accrual Accounting: a Study of Conflict and Ambiguity // *European Accounting Review.* 2009. N 4. P. 809—836.

Ashworth R., Boyne G. A., Walker R. M. Regulatory Problems in the Public Sector: Theories and Cases // *Policy & Politics.* 2002. Vol. 30. N 2. P. 195—211.

Barton A. The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia // *ABACUS.* 2009. Vol. 45. N 2. P. 221—248.

Blöndal J. R. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments // *OECD Journal on Budgeting.* 2003. Vol. 3. N 1. P. 43—59.

Bryer R. Americanism and Financial Accounting Theory. Part 1: Was America Born Capitalist // *Critical Perspectives on Accounting.* 2012. N 23. P. 511—555.

Christensen M. What We Might Know (But Aren't Sure) about Public Sector Accrual Accounting // *Australian Accounting Review.* 2007. Vol. 17. N 1. P. 51—65.

Christensen M., Parker L. Using Ideas to Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting // *Financial Accountability and Management.* 2010. Vol. 26. N 3. P. 246—266.

Clark M. Public Sector Accounting: Transforming Government or Bean Counting? // *Chartered Accountants Journal.* 2009. Sept. P. 44—46.

Ellwood Sh., Newberry S. Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-liberal Principles? // *Accounting, Auditing & Accountability Journal.* 2007. Vol. 20 Iss. 4. P. 549—573.

Falkman P., Tagesson T. Accrual Accounting Does Not Necessarily Mean Accrual Accounting: Factors that Counteract Compliance with Accounting Standards in Swedish Municipal Accounting // *Scandinavian Journal of Management.* 2008. Vol. 24. P. 271—283.

Hood C. A Public Management for All Seasons // *Public Administration.* 1991. Vol. 69. P. 3—19.

Hoskin K. For, Against and Beyond Foucault in the Battle for Accounting Theory // *Critical Perspectives in Accounting.* 1994. P. 5—57.

International Public Sector Accounting Standards // *Wikipedia, the free encyclopedia* URL: http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards

International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet. April 2013. URL: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf>

Jackson A., Lapsley I. The Diffusion of Accounting Practices in the New 'Managerial' Public Sector // *International Journal of Public Sector Management.* 2003. Vol. 16. N 5. P. 359—372.

Lapsley I. The NPM Agenda: Back to the Future // *Financial Accountability and Management.* 2008. Vol. 24. N 1. P. 77—96.

Lapsley I. New Public Management: the Cruellest Invention of the Human Spirit? // *ABACUS.* 2009. Vol. 45. N 1. P. 1—21.

- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G.* On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-evident and Problematic Reform // *European Accounting Review*. 2009. Vol. 18. N 4. P. 719—723.
- Lee B.* New Public Management, Accounting, Regulators and Moral Panics // *International Journal of Public Sector Management*. 2012. Vol. 2. N 3. P. 192—202.
- Monsen N.* The Case for Cameral Accounting // *Financial Accountability and Management*. 2002. Vol. 18. N 1. P. 39—72.
- New Public Management // Wikipedia, the free encyclopedia URL: http://en.wikipedia.org/wiki/New_public_management
- Pallot J.* Beyond NPM: Developing Strategic Capacity // *Financial Accountability Management*. 1999. Vol. 15. N 3/4.
- Pettersen I. J.* Accountable Management Reforms: Why the Norwegian Reform Experiment Got Lost in Implementation // *Financial Accountability & Management*. 1999. Vol. 15. N 3—4. P. 377—396.
- Pina V., Torres L., Yetano A.* Accrual Accounting in the EU Local Governments: One Method, Several Approaches // *European Accounting Review*. 2009. Vol. 18. N 4. P. 765—807.
- Perspectives on Accrual Accounting. Occasional Paper 3. Public Sector Committee. Issued by International Federation of Accountants. 1996. URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/no-3-perspectives-on-acc.pdf>
- Raffournier B., Schatt A.* Is Academic Accounting Research Fairly Reflected in Academic Journals & an Investigation of Possible Non-mainstream and Language Barrier Biases // *European Accounting Review*. 2010. Vol. 19. N 1. P. 161—190.
- Tickell G.* Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma // *International Business & Economics Research Journal*. 2010. Vol. 10. N 11. P. 71—78.
- The New Accounting Model of the Swiss Confederation. By the Federal Finance Administration // *OECD Journal on Budgeting*. 2008. Vol/ 8. N 1. P. 1—37.
- Vries de J.* Is New Public Management Really Dead? // *OECD Journal on Budgeting*. 2010. Vol. 1. P. 1—6.
- Warren K.* IPSASs through the Looking Glass // *Chartered Accountants Journal*. 2012. Sept. P. 38—40.
- Watkins A. L., Arrington C. E.* Accounting, New Public Management and American Politics: Theoretical Insights into the National Performance Review // *Critical Perspectives on Accounting*. 2007. Vol. 18. P. 33—58.