

PULSAR 



**ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ РЕФОРМ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**



WORLD BANK GROUP

CFRR»»

Centre for Financial Reporting Reform



WORLD BANK GROUP

Центр реформ финансовой отчетности (CFRR)
Глобальная практика по вопросам управления, Всемирный банк
Адрес: Австрия, 1020, Вена, Пратерштрассе, 31
Веб: www.worldbank.org/cfrr
Эл. почта: cfrr@worldbank.org
Тел.: +43-1-217-0700

PULSAR

Программа бухучета и отчетности в государственном секторе
Веб: www.pulsarprogram.org

© 2021 год. Международный банк реконструкции и развития / Всемирный банк
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Телефон: 202-473-1000
Веб-сайт: www.worldbank.org

Настоящий материал является результатом работы сотрудников Всемирного банка и привлеченных внешних экспертов. Выводы, интерпретации и заключения, представленные в настоящем докладе, не обязательно отражают мнение Всемирного банка, его Совета исполнительных директоров или правительств, которые они представляют.

Всемирный банк не гарантирует точность данных, использованных в настоящем докладе. Границы, цвета, обозначения и другая информация, представленная на какой-либо карте в настоящем докладе, не подразумевают никаких суждений со стороны Всемирного банка относительно правового статуса какой-либо территории, одобрения или принятия таких границ.

Права и разрешения

Материал, представленный в настоящей работе, охраняется нормами авторского права. Вместе с тем, Всемирный банк поощряет распространение принадлежащих ему знаний, и поэтому данная работа может воспроизводиться, полностью или частично, в некоммерческих целях при условии полной её атрибуции.

Все запросы в отношении авторских прав и лицензий, включая субсидиарные авторские права, следует направлять в Информационно-издательский отдел Всемирного банка по адресу: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

Иконки созданы srip с веб-сайта Flaticon (www.flaticon.com)



**ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ РЕФОРМ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В
ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**



СОДЕРЖАНИЕ

Сокращения и аббревиатуры.....	2
Выражение признательности.....	3
Предисловие.....	4
Краткое содержание.....	5
1. ВВЕДЕНИЕ.....	7
2. ТИПЫ ДВИЖУЩИХ СИЛ РЕФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ.....	9
3. ПРОБЛЕМЫ И ПРЕПЯТСТВИЯ НА ПУТИ РЕФОРМ PSA.....	13
4. ТЕХНИЧЕСКИЕ ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ.....	16
Внутренние технические движущие силы.....	16
Данные начисления — строительный блок для получения более точной финансовой информации.....	19
Концепции изменений.....	19
Важнейшая роль профессиональной подготовки и образования для получения поддержки.....	21
Внешние технические движущие силы.....	21
Движущие силы реформы бухгалтерского учета в государственном секторе для конкретных заинтересованных сторон.....	22
5. НЕТЕХНИЧЕСКИЕ ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ.....	27
Типы нетехнических движущих сил.....	27
Стратегии оценки нетехнических движущих сил и взаимодействия с ними.....	28
Инструменты оценки.....	31
Окна возможностей для работы с нетехническими движущими силами.....	32
Приложение 1. Цепочка результатов реформ бухгалтерского учета в государственном секторе.....	33
Приложение 2. Случай Албании.....	36
Приложение 3. Политическая экономия — институциональные и управленческие обзоры: тематические исследования препятствий и неудач в проведении реформ.....	38
Приложение 4. Использованная литература.....	41



СОКРАЩЕНИЯ И АББРЕВИАТУРЫ

АССА	Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров
СФА	Центральные финансовые агентства
СIPFA	Институт дипломированных специалистов по государственным финансам и бухгалтерскому учету
ЕСС	Европейская система счетов
ЕС	Европейский Союз
EDP	Процедура избыточного бюджета
EDUCOP	Практикующее сообщество по образованию
ЕСФООС	Европейские стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе
FINCOP	Практикующее сообщество по основам финансовой отчетности
ВВП	Валовый внутренний продукт
СГФ	Статистика государственных финансов
РСГФ	Руководство по статистике государственных финансов
МАР	Международная ассоциация развития
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
ИСУГФ	Информационные системы управления государственными финансами
МФУ	Международное финансовое учреждение
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
IGR	Институциональные и управленческие обзоры
МВФ	Международный валютный фонд
МСФООС	Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе
Минфин	Министерство финансов
НПО	Неправительственные организации
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
РАО	Профессиональная бухгалтерская организация
ГРФП	Система государственных расходов и финансовой подотчетности
УГФ	Управление государственными финансами
PSA	Учет в государственном секторе
PULSAR	Программа в области бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе
REPF	Доклад о совершенствовании финансовой отчетности государственного сектора
ВОФК	Высшие органы финансового контроля
ГП	Государственное предприятие
ТК	Технические консультации
ZHAW	Цюрихский университет прикладных наук



ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ

Это исследование передовой практики представляет собой информационный документ Глобальной практики управления Всемирного банка, разработанный в рамках Программы в области бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе (PULSAR). Работа была основана на обзоре существующей литературы, интервью со специалистами-практиками из стран-бенефициаров программы PULSAR, опросе специалистов по финансовому менеджменту Всемирного банка, а также на опыте проектов Всемирного банка, поддерживающих реформы в сфере бухгалтерского учета в государственном секторе.

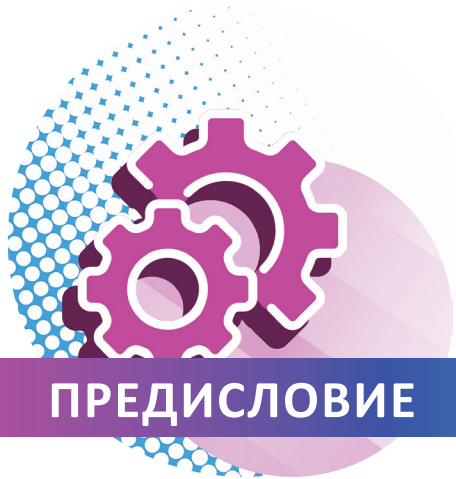
Команду Всемирного банка возглавляла Ивона Варзеча, которая организовала работу главного автора, Ранджана Гангули, и вклад Оксаны Друты под руководством Дэниела Бойса, руководителя глобальной практики. Арман Ватьян, Дмитрий Гурфинкель и Верена Фриц из Всемирного банка также предоставили поддержку. Команда воспользовалась комментариями рецензентов, в числе которых Алексей Балабушко, Всемирный банк и Бернхард Шац, член Комитета по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе (КМСФООС) и старший менеджер компании PricewaterhouseCoopers.

Этот документ значительно расширен за счет информации о движущих силах реформ в области бухгалтерского учета в государственном секторе в отдельных странах, таких как Албания, Австрия, Грузия и Швейцария. За этот вклад мы выражаем особую благодарность: д-ру Дритану Фино (Министерство финансов и экономики Албани), Бернхарду Шацу (на момент проведения реформы МСФООС член Группы по реформам в Министерстве финансов Австрии, в настоящее время член Комитета по международным стандартам финансовой отчетности в общественном

секторе (КМСФООС) и старший менеджер компании «PricewaterhouseCoopers»), Нино Челишвили (советник по технической помощи Международного валютного фонда), профессору д-ру Андреасу Бергманну и д-ру Сандро Фуксу (Цюрихский университет прикладных наук, Швейцария).

Мы благодарны за бесценные комментарии нашим нашим партнерами по программе PULSAR: Томасу Штауферу, руководителю программ, Государственный секретариат Швейцарии по экономическим вопросам SECO; Петеру Истиан-Хельцлю, старшему советнику австрийского федерального Министерства финансов, Агнес Дриммель, советнику австрийского федерального Министерства финансов.

Мы благодарны им за их время и вклад в эту работу.



ПРЕДИСЛОВИЕ

Программа в области бухгалтерского учета и отчетности (PULSAR), запущенная в 2017 году, является программой регионального и странового уровня для 13 стран-бенефициаров в Европе и Центральной Азии. Ее цель — поддерживать совершенствование систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами и передовой практикой с целью повышения подотчетности, прозрачности и эффективности деятельности правительств.

Цели и сфера охвата программы PULSAR совместно определены Партнерами PULSAR — Австрией, Швейцарией и Всемирным банком, которые также оказывают институциональную поддержку ее реализации и мобилизуют ресурсы, необходимые для ее деятельности. Страны-бенефициары помогают формировать программу через платформы регионального сотрудничества и

вклад в два практикующих сообщества: Практикующее сообщество по основам финансовой отчетности FINCOP и Практикующее сообщество по образованию EDUCOP.

Больше информации о программе PULSAR и ее публикациях можно найти онлайн www.pulsarprogram.org



КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ

Этот документ является продуктом PULSAR, программы регионального и странового уровня, в которой участвуют 13 стран Европы и Центральной Азии. PULSAR поддерживает совершенствование систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами и передовой практикой.

Цель этого документа — помочь правительствам, осуществляющим реформы в области бухгалтерского учета в государственном секторе (PSA), определить, рассмотреть и стимулировать *движущие силы* этих реформ. В документе будут изучены виды основных движущих сил реформ в государственном секторе, обсуждены основные проблемы и препятствия, связанные с этими движущими силами, а также представлен опыт отдельных стран в попытке осветить пути повышения эффективности усилий и достижения результатов в рамках реформ PSA.

Страны-бенефициары PULSAR используют много различных режимов PSA, но большинство из них переходят к принятию метода начисления в бухгалтерском учете. Движение в сторону учета по методу начисления в государственном секторе обычно рассматривается как главная движущая сила и/или результат реформы PSA. Эта тема подробно рассматривается в одном из разделов документа, озаглавленном «Данные в рамках метода начисления — строительный блок для получения более качественной налоговой информации».

Эффективная и действенная реализация реформы PSA зависит от условий в стране. Переход на учет по методу начисления варьируется от страны к стране в зависимости от целей, стратегических задач, политической поддержки, потенциала, административных традиций и процедур. Именно эта сложность является причиной того, что страны стремятся получить информацию о том, как лучше стимулировать усилия по проведению реформ.

В этом документе подробно анализируются типы и преимущества/недостатки движущих сил. Существует два типа движущих сил: технические и нетехнические. Технические движущие силы основаны на базовых принципах, которые легче усваиваются, легче поддаются объективной оценке, и к ним можно подходить относительно доброжелательно и без конфронтаций. Примерами технических факторов являются: стремление к более эффективному управлению стратегическими ресурсами и к международным стандартам учета, таким как МСФООС.

Нетехнические движущие силы значительно сложнее и включают больше нюансов. Их часто трудно определить, поскольку они требуют понимания формальных и неформальных учреждений и правил, и поэтому с ними труднее справиться и избежать возможного замешательства и даже эмоционального сопротивления. Примеры нетехнических движущих сил включают: разнообразные интересы и цели многочисленных действующих лиц в правительстве и обществе, а также действия международных финансовых учреждений и соглашения с ними.

Важно решать задачи и преодолевать препятствия, связанные с некоторыми движущими силами, с тем чтобы процессом реформ можно было управлять более эффективно. Зачастую реформа бухгалтерского учета в государственном секторе занимает много лет. Это не обязательно связано с тем, что технические аспекты реформы бухгалтерского учета в государственном секторе особенно трудно понять. Скорее, это происходит потому, что субъекты знакомы с существующим положением вещей и даже могут извлечь из него выгоду.

Существует разница между тем, как *должны* вести себя государственные служащие и другие действующие лица (так называемые формальные правила), и тем, как они *на самом деле* ведут себя (так называемые неформальные правила). Формальные правила включают в себя такие

элементы, как конституция страны, законы и права собственности; неформальные правила включают обычаи, традиции, табу и кодексы поведения. В частности, правила могут стать проблемой в зависимости от контекста страны и должны учитываться при планировании.

Помимо формальных и неформальных правил, проблемы можно также разделить на четыре группы: лидерство, управление проектами, ресурсы и поведение. В одной или нескольких из этих областей может возникнуть проблема или препятствие, которое со временем может усугубиться. Идентификация типов проблем особенно полезна для разработки подхода к проблемам.

Существует несколько тематических исследований, в которых предлагаются примеры передовой практики и «историй с мест». В одном примечательном случае Австрия рассказывает о том, как ее федеральное правительство имело дефицит в течение 65 лет и как государственный банк обанкротился до того, как перешел на государственный учет по методу начисления. В одном из швейцарских случаев два академика из Цюрихского университета прикладных наук рассказывают читателям о том, как такие заинтересованные стороны, как политические деятели, работающие по совместительству, и неспособность правительства использовать крупномасштабную систему кассового учета, привели к принятию учета по методу начисления.

Также полезно изучать концепции изменений, которые обычно ассоциируются с другими дисциплинами, такими как мониторинг и оценка (МиО). Современные концепции цепочки результатов или *теории перемен* (термин, часто ассоциируемый с МиО) обеспечивают логическую модель воздействия, которая начинается с идентификации проблемы, запускающей создание сильных движущих сил для осуществления изменений и действий, которые приводят к получению результатов и в дальнейшем могут быть использованы для изменения поведения с целью достижения ожидаемых результатов. Логическая модель воздействия представлена на рисунке 5.

Еще одним разделом, посвященным практическим рекомендациям, являются стратегии оценки нетехнических движущих сил, хотя эти рекомендации могут оказаться полезными для любой движущей силы. Среди прочих рассматриваются следующие темы: изучение совместно с коллегами того, что они воспринимают как свои основные проблемы, и способов,

которыми они стремятся их решить, поднятие вопроса о потенциальных факторах, блокирующих реформы и, в частности, выяснение заинтересованности и мнений заинтересованных сторон, не входящих в основные центральные финансовые организации.

Другая стратегия предусматривает использование инструментов оценки. *Доклад о совершенствовании финансовой отчетности государственного сектора (REPF)* — диагностический инструмент Всемирного банка, поддерживающий оценки, которые могут быть использованы при разработке планов реформ. *Шаблон хорошей практики: дорожная карта реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе* является инструментом, поддерживающим подготовку и реализацию реформ путем выделения ключевых вопросов и целей, обобщения основных соображений, которые должны быть учтены при разработке национальной концепции реформ и реализации дорожной карты.

Последняя проблема может заключаться в том, что при проведении реформ происходят смены правительств, или существующее правительство может быть не готово к принятию реформ. Решением может стать создание «окна возможностей», т. е. существующего проекта, охватывающего период выборов и обладающего достаточной встроенной гибкостью для адаптации к потребностям и намерениям нового правительства либо за счет быстрого процесса реструктуризации и повторной авторизации, либо за счет «внутрипроектной» гибкости.

1



ВВЕДЕНИЕ

Цель этого документа — помочь правительствам, осуществляющим реформы в области бухгалтерского учета в государственном секторе, определить, рассмотреть и стимулировать движущие силы реформ в области учета в государственном секторе. В документе будут изучены виды основных движущих сил реформ в государственном секторе, обсуждены основные проблемы и препятствия, связанные с этими движущими силами, а также представлен опыт отдельных стран в попытке осветить пути повышения эффективности усилий и достижения результатов в рамках реформ PSA.

Страны-бенефициары PULSAR используют много различных систем и практик PSA, но большинство из них переходят к принятию метода начисления в бухгалтерском учете. По данным последнего опроса PULSAR¹:

- 4 юрисдикции используют метод начисления
- 8 юрисдикций используют модифицированный кассовый метод и модифицированный метод начисления
- 2 юрисдикции используют кассовый метод

Осуществление и поддержание реформ для достижения этого перехода от учета по кассовому методу к учету по методу начисления является сложной и трудной задачей. Она включает в себя рассмотрение

законодательства, управления, бизнес-процессов, преобладающих принципов бухгалтерского учета, практики, возможностей, информационных систем и профессионализацию функции бухгалтерского учета в правительстве.² Реформа в государственном секторе также является дорогостоящей. По оценкам Европейской комиссии, возможные расходы на переход от кассовой системы учета к системе учета по методу начисления для страны ЕС среднего размера могут достигать 50 млн. евро или находиться в диапазоне от 0,02% до 0,10% ВВП, но при этом следует также отметить, что текущие расходы на эксплуатацию системы учета по методу начисления, вероятно, выше, чем расходы на содержание только кассовой системы.³

Эффективная и действенная реализация реформы PSA зависит от конкретного контекста страны. Переход к учету по методу начисления будет варьироваться от страны к стране в зависимости от их целей, стратегических задач, политической поддержки, потенциала, административных традиций, концепций и процедур.⁴ Другими словами, на успешный переход к учету по методу начисления в государственном секторе очень сильно влияют специфические для страны движущие силы реформы.

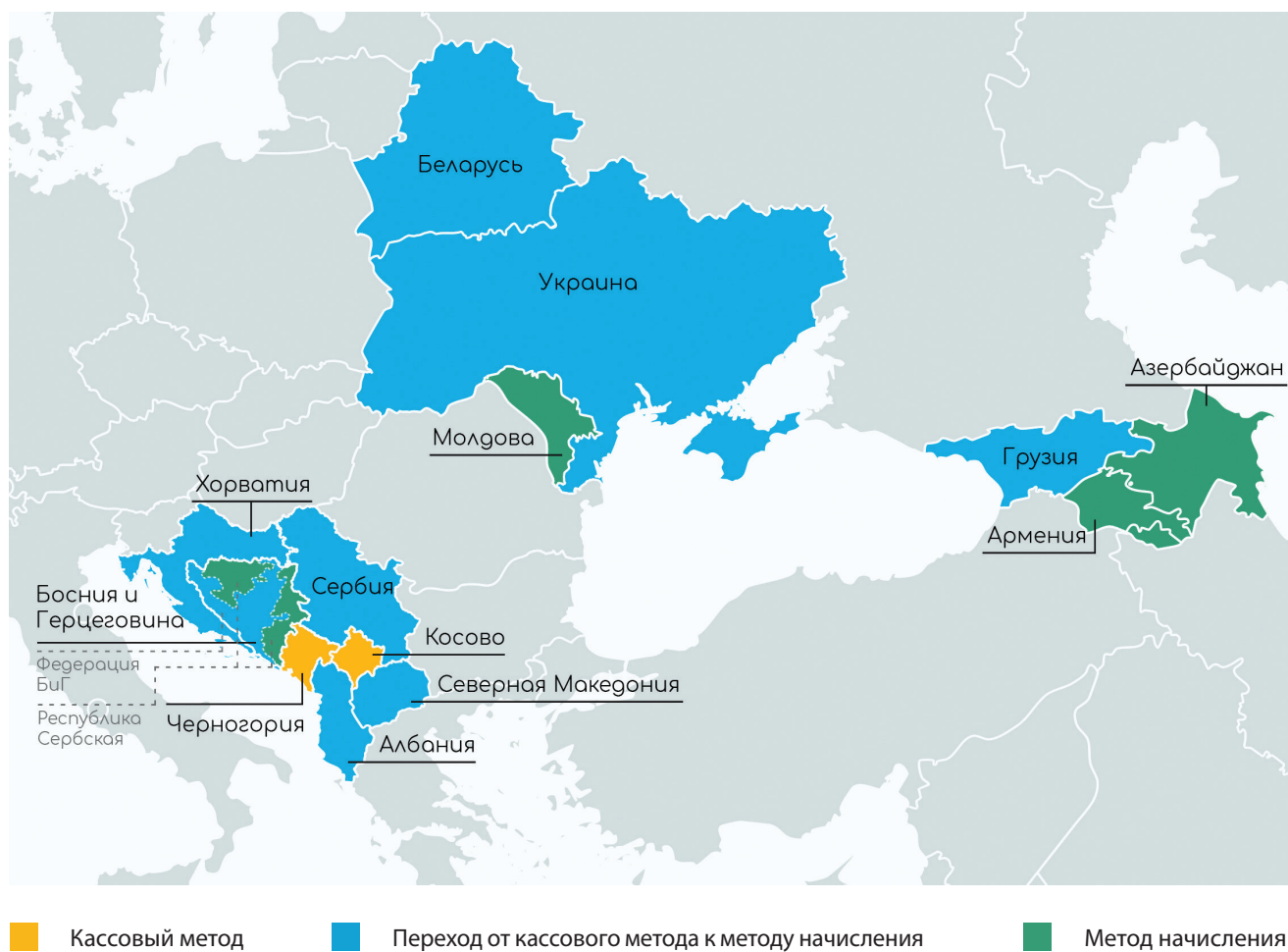
¹ PULSAR — Анализ среды бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в странах-бенефициарах PULSAR, Всемирный банк (2020 год)

² PULSAR — Шаблон хорошей практики — К реформе бухгалтерского учета в государственном секторе — Дорожная карта, Всемирный банк (2018 год)

³ На пути к внедрению гармонизированных стандартов учета в государственном секторе в государствах-членах, рабочий документ персонала Европейской комиссии (2013 год)

⁴ Там же

Рисунок 1. Основа бухгалтерского учета в странах-бенефициарах PULSAR в 2018 г.⁵



⁵ Источник: Всемирный банк, PULSAR — Анализ среды бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в странах-бенефициарах PULSAR (2020 год)

2



ТИПЫ ДВИЖУЩИХ СИЛ РЕФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Движущие силы — это один из главных факторов, которые влияют на что-то или вызывают какие-то события, прогресс, развитие, изменение или усиление.

Зачастую это те рычаги политики и стратегии, которые отличаются наименьшим сопротивлением и имеют наибольшие шансы позитивно повлиять на результаты процесса реформ. Мало что происходит без движущих сил.

«Правильная движущая сила» — это та, которая в конечном итоге позволяет достичь лучших измеряемых результатов, в то время как «неправильная движущая сила» — это преднамеренная политическая сила с низкими шансами достичь желаемого результата.⁶ «Правильная движущая сила» будет: (i) обеспечивать совершенствование всей системы в целом; (ii) поддаваться измерению на практике и с точки зрения результатов; и (iii) иметь четкую связь со стратегией преобразования.

В отличие от нее, «неправильная движущая сила»: (i) может звучать неплохо, но фактически не дает нужных результатов; (ii) может усугубить ситуацию; и (iii) при более внимательном рассмотрении никогда не оказывает того воздействия, которое обещает.

Эффективной движущей силой может быть политика — подкрепленная соответствующими стратегиями осуществления — которая фактически дает лучшие результаты в рамках всей системы. Эффективная движущая сила — не то, что кажется правдоподобным или может быть оправдано специальным планом для достижения срочной цели. Скорее, эффективные движущие силы

создают согласованную, ускоряющую силу для прогресса на пути достижения целей реформы. Эффективная движущая сила — это сила, которая позволяет достичь лучших измеряемых результатов.

Правильные движущие силы — наращивание потенциала, групповая работа, обучение и системные решения — эффективны, поскольку они работают непосредственно на изменение культуры систем (ценностей, норм, навыков, практики, взаимоотношений). Напротив, неправильные движущие силы изменяют процедуры и другие формальные атрибуты системы, не достигая внутренней сути реформы — и именно поэтому они терпят неудачу.

Клей, связывающий эффективные движущие силы — базовое отношение, философия и теория действия. Образ мышления, который работает на реформу всей системы — тот, который неизбежно порождает индивидуальную и коллективную мотивацию и соответствующие навыки для преобразования системы. Правильные движущие силы эффективны, потому что они работают непосредственно на изменение культуры.

Существует два типа движущих сил: технические и нетехнические.

Технические движущие силы основаны на базовых принципах, которые легче усваиваются, легче поддаются объективной оценке, и к ним можно подходить относительно доброжелательно и без конфронтаций.

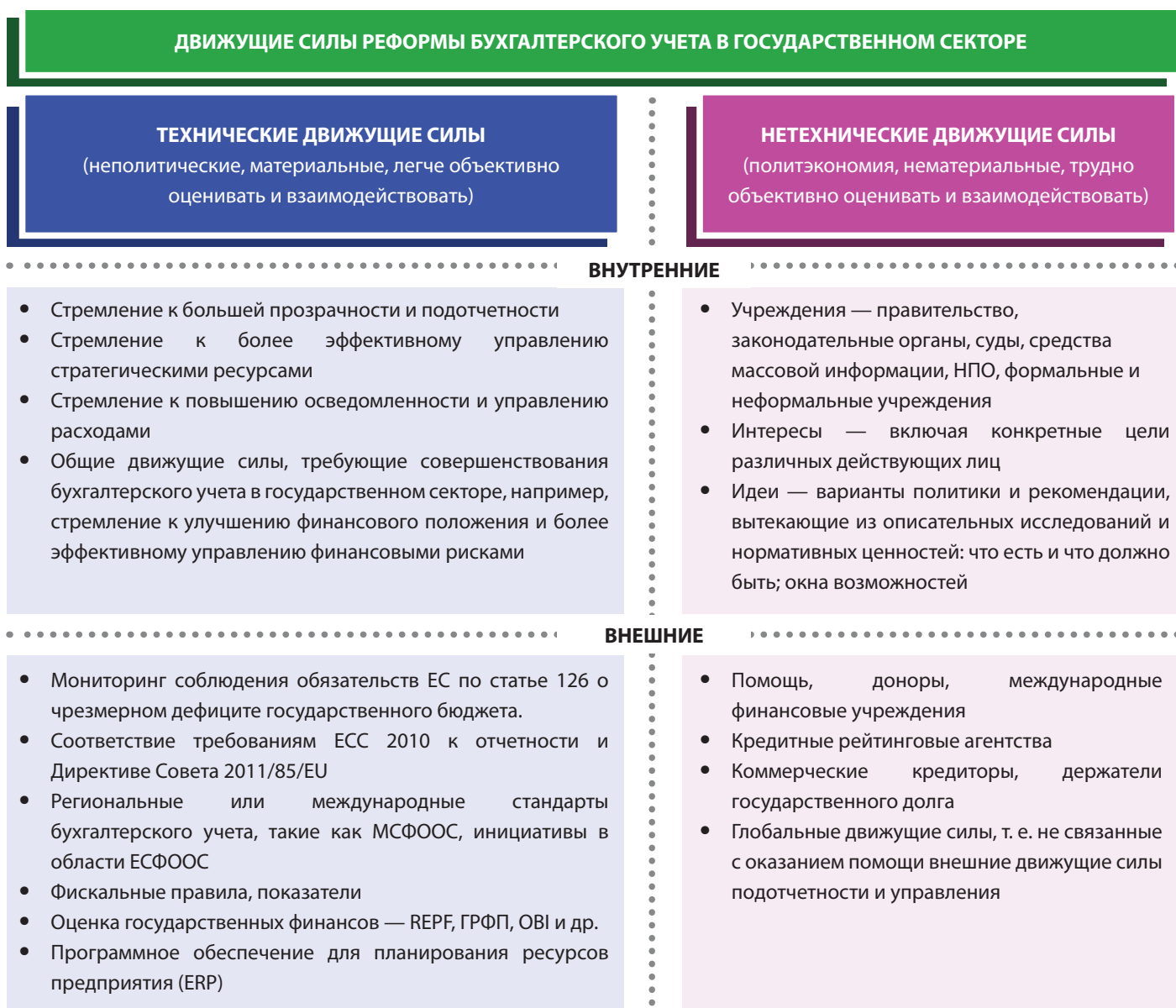
⁶ Выбор неправильных движущих сил для реформы всей системы, Майкл Фуллан (2011)

Внутренние технические движущие силы могут включать стремление к достижению целей УГФ, таких как лучшая прозрачность, подотчетность, эффективное управление ресурсами, устойчивость налогово-бюджетной сферы и т. д. Иногда движущей силой также может быть серьезная формирующаяся техническая проблема, которую необходимо решить в рамках реформы бухгалтерского учета в государственном секторе. Внешние технические движущие силы включают: международные или региональные стандарты, например: МСФООС, ЕСФООС, ЕСС 2020; внешнее требование соблюдения фискальных правил или показателей; оценки УГФ, такие как REPF, ГРФП, OBI. Другим примером внешней технической движущей силы является растущая доступность и реализуемость программных решений для планирования ресурсов предприятия (ERP), которые могут обрабатывать большие объемы данных по многим организациям и в значительной степени помогают преобразовывать исторические учетные данные в начальную балансовую отчетность.

Нетехнические движущие силы значительно сложнее и включают больше нюансов. Их часто трудно определить, поскольку они требуют понимания формальных и неформальных институтов и правил, и поэтому с ними намного труднее справиться и избежать возможного замешательства и даже эмоционального сопротивления. Внутренние нетехнические движущие силы сосредоточены вокруг институтов, групп интересов и идей, которые могут влиять на реформу и поддерживать ее или противостоять и блокировать реформы в случае отсутствия заинтересованности или потенциальных предполагаемых расходов или потерь конкретных групп заинтересованных сторон. Внешние нетехнические движущие силы включают сочетание поддержки и давления со стороны доноров и МФУ, рейтинговых агентств, коммерческих кредиторов по государственному долгу и НПО. На рисунке 2 хорошо продемонстрированы четыре категории движущих сил.

В этом документе технические движущие силы будут обсуждаться отдельно от нетехнических.

Рисунок 2. Классификация движущих сил реформы бухгалтерского учета в государственном секторе



ПРИМЕР 1. ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ РЕФОРМЫ PSA ВО ФРАНЦИИ, АВСТРИИ, ПОРТУГАЛИИ И ШВЕЙЦАРИИ⁷

В 2016 году Министерство финансов Польши запросило программу из четырех мероприятий по обмену знаниями с Францией, Австрией, Португалией и Швейцарией для интерактивного изучения опыта реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе приблизительно до уровня Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС).

По итогам мероприятий по обмену знаниями было сделано важное замечание о том, что реформа бухгалтерского учета в отсутствие четкого обоснования и поддержки на высоком уровне, по всей видимости, будет иметь мало смысла и не окажет значительного воздействия.

С точки зрения логического обоснования, реформа бухгалтерского учета имеет наибольшую отдачу и воздействие при поддержке более качественной бюджетной отчетности и статистической отчетности по методу начисления (Австрия, Португалия, Швейцария). В отсутствие такой четкой всеобъемлющей цели (за исключением высококачественного бухгалтерского учета) реформа бухгалтерского учета может иметь неоднозначные последствия (Франция).⁸

Поддержку на высоком уровне лучше всего выразить путем внесения поправок в первичное законодательство с целью включения в него необходимости представления бухгалтерского учета, отражающего истинное и справедливое финансовое положение государства (Австрия, Португалия, Швейцария, Франция). Руководящая группа, осуществляющая надзор за реформой бухгалтерского учета, должна включать основные заинтересованные стороны, в том числе: лица, ответственные за составление бюджета и отчетность; лица, ответственные за статистическую отчетность; и высшие органы финансового контроля. Реформа бухгалтерского учета может быть также связана

с другими элементами реформы управления государственными финансами, такими как организационные изменения в процедурах внутреннего контроля, рабочем потоке, процессах бухгалтерского учета и центрах совместного обслуживания (Австрия).⁹

На рисунке 3 представлены основные цели стран и их движущие силы реформ бухгалтерского учета в государственном секторе, которые в основном являются внутренними техническими движущими силами. Эти цели, как правило, имеют достаточно высокий уровень, например, представление истинного и справедливого взгляда на финансовую ситуацию, внедрение стандартов учета в государственном секторе, соответствующих МСФООС, хотя могут существовать дополнительные специфические движущие силы для каждой из стран.

В Австрии власти, в частности, хотели решить вопросы устойчивости налогово-бюджетной сферы и бюджетного дефицита, а также получить общее представление о государственных финансах в дополнение к тому, что уже имеется на микроуровне и на уровне субъектов. Учет по методу начисления и составление бюджета были некоторыми из инструментов повышения прозрачности государственных финансов, сокращения масштабов и возможностей для фискальной иллюзии, идентификации, рассмотрения и измерения «целого слона»¹⁰ для того, чтобы усилить подотчетность лиц, принимающих решения и достигнуть эффективного использования государственных ресурсов.

Во Франции специфические движущие силы также включали совершенствование бюджетного процесса, в том числе контроль за обязательствами, платежами и пассивами, для чего потребовались элементы, соответствующие стандартам учета по методу начисления.

⁷ Мероприятия по обмену знаниями о внедрении Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе — Отчет о событиях мая и июня 2016 года, Всемирный банк

⁸ Например, во Франции, несмотря на многие преимущества, такие как повышение осведомленности о государственных активах, модернизация финансовых департаментов, улучшение качества фискальной информации и управления, особенно в отношении обязательств и ответственности, также были и некоторые проблемы, в том числе: высокая стоимость новых ИТ-систем, которые требовали значительных усовершенствований для подготовки надежной финансовой отчетности (Счетная палата выпустила много квалификаций по финансовой отчетности), ограниченное использование, главным образом, внутренней администрацией, трудности в понимании некоторыми руководителями, недостаточный внешний интерес, отсутствие информации от правительства о финансовой отчетности, некоторые счета остаются недостаточно надежными.

⁹ Мероприятия по обмену знаниями о внедрении Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе — Отчет о событиях мая и июня 2016 года, Всемирный банк

¹⁰ Целый Слон: Предложение по интеграции кассовых счетов, счетов начисления и счетов разрыва устойчивости, Ирвин, рабочий документ/15/261, Международный валютный фонд (2015 год)

Рисунок 3. Краткое описание основных целей стран и движущих сил их реформ в области бухгалтерского учета в государственном секторе¹¹



ФРАНЦИЯ

- Главной движущей силой была бюджетная реформа (бюджетный процесс, внутренний контроль, ориентация на достижение результатов), хотя реформа признает ценность учетной информации для целей расчета долга, текущего долга и ключевых показателей эффективности (КПЭ).
- Была выражена твердая политическая поддержка, включая участие премьер-министра и парламентский консенсус, в отношении того, что бухгалтерский учет должен обеспечивать надежную информацию для подтверждения и обоснования использования государственных средств, что является демократическим императивом.
- Правовая основа реформы была включена в конституционный подзаконный акт о бюджете (LOLF).
- Была создана Парламентская комиссия (MILOLF) для возложения на Минфина ответственности за реформу.
- Были разработаны французские стандарты учета в государственном секторе с соблюдением МСФО и МСФООС.



ПОРТУГАЛИЯ

- Движущей силой реформы стала Программа экономической помощи, которая требовала улучшения качества финансовой информации, в том числе данных о чистой стоимости, долге, консолидированном чистом долге, консолидированном показателе EBITDA, итоговом профиците/дефиците, чтобы развеять фискальную иллюзию.
- Министерство финансов является лидером реформы, основанной на консультациях и предложениях (где DGO присутствует наряду с другими государственными и профессиональными органами) со стороны CNC (органа по учету в государственном секторе).
- Политическая приверженность и сотрудничество между различными заинтересованными сторонами имеют ключевое значение для начала и продолжения процесса реформ.



ШВЕЙЦАРИЯ (ФЕДЕРАТИВНЫЙ УРОВЕНЬ)

- Движущей силой реформы было стремление догнать кантоны по стандартам бюджетирования и бухгалтерского учета в государственном секторе.
- Главным игроком был Федеральный департамент финансов, консультирующийся со Счетной палатой.
- Необходимость включения понятия «подлинности и справедливости» в законодательство.



ШВЕЙЦАРИЯ (КАНТОН ЦЮРИХ)

- Движущей силой реформы было требование со стороны политиков [по совместительству] повысить качество финансовой информации и, в частности, их требование предоставить информацию, сопоставимую с той, которую они получали и привыкли получать в частном секторе.
- Главным игроком был Департамент финансов кантонов.
- Необходимость включения понятия «подлинности и справедливости» в законодательство.
- Необходимость поддержки со стороны высшего руководства
- Слишком много коммуникации лучше, чем слишком мало
- Подготовка кадров (на начальном этапе и на регулярной основе)
- Тесное сотрудничество с финансовым аудитом и финансовым надзором



АВСТРИЯ

- Движущей силой реформы стал 65-летний бюджетный дефицит и желание внедрить более долгосрочную перспективу, СПГР, чтобы противостоять фискальным иллюзиям.
- Реформа проводилась под руководством Минфина, но включала и Счетную палату.
- Необходимость включения в законодательство основы для реформы (включения в конституцию понятий «подлинности и справедливости») для ее осуществления и придания ей необратимого характера.

¹¹ Источник: Всемирный банк, Мероприятия по обмену знаниями о внедрении Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе — Отчет о событиях мая и июня 2016 года

3



ПРОБЛЕМЫ И ПРЕПЯТСТВИЯ НА ПУТИ РЕФОРМ PSA

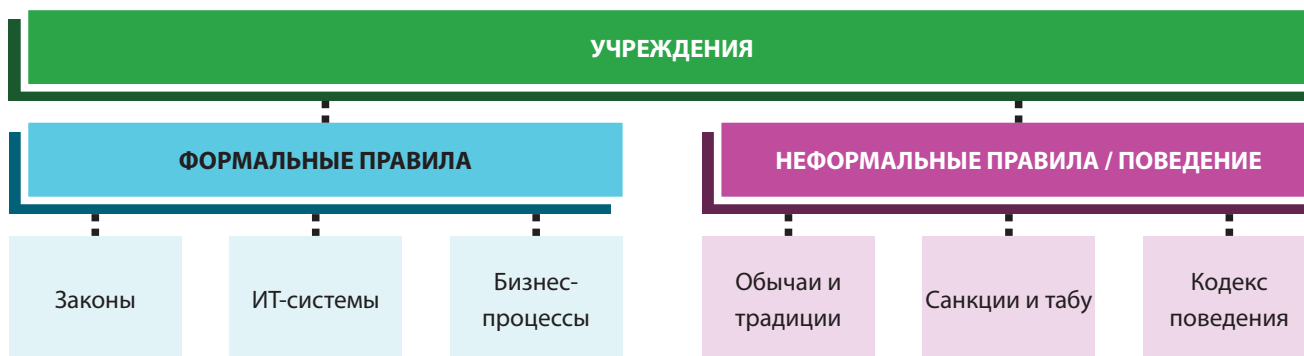
Зачастую реформа бухгалтерского учета в государственном секторе занимает много лет. Это не обязательно связано с тем, что технические аспекты реформы бухгалтерского учета в государственном секторе особенно трудно понять или решить. Скорее, это происходит потому, что люди знакомы с существующим положением вещей и даже могут извлечь выгоду из сохранения прежнего положения.

Большинство людей мало заинтересованы или вообще не заинтересованы в переменах и сопротивляются им, особенно когда речь идет о крупных реформах, требующих приобретения новых навыков, освоения новых обязанностей и добавления нагрузки без дополнительных ресурсов в тех случаях, когда выгоды для этих людей не ясны. Как и все реформы, успешная реформа бухгалтерского учета в государственном секторе нуждается в движущих силах для успешного осуществления.

*«Правительства многих развивающихся стран сталкиваются со стимулами для инициирования реформ государственного сектора, однако на этапе их осуществления политические издержки часто перевешивают потенциальные выгоды; и поэтому от реформ отказываются или оставляют их на произвол судьбы. Реальные прорывы были достигнуты в странах, переживающих крупные структурные сдвиги, и в странах, где политическое руководство взяло на себя обязательства по достижению целей более высокого уровня. Все более широкое признание получает тот факт, что решающую роль играют политико-экономические факторы».*¹²

Знаменитый экономист, политолог и нобелевский лауреат 1993 года Дуглас Норт был первым, кто провел различие между тем, как должны вести себя государственные чиновники и другие действующие лица

Рисунок 4. Формальные и неформальные правила в учреждениях¹³



¹² Заставить реформы государственного сектора работать: политические и экономические контексты, стимулы и стратегии, Бунсе и Фриц, Всемирный банк (2012 год)

¹³ Источник: Норт, Учреждения, институциональные изменения и экономические показатели, 1990 год

(так называемые формальные правила), и тем, как они *на самом деле ведут себя* (так называемые неформальные правила). Формальные правила включают в себя такие элементы, как конституция страны, законы и права собственности; неформальные правила включают обычаи, традиции, санкции, табу и кодексы поведения.

К сожалению, реформаторы УГФ и их партнеры по развитию слишком часто сосредотачиваются только на формальной стороне систем, например, на изменении закона об УГФ или введении нового правительственного регулирования для управления денежными средствами и ликвидностью правительства. Неудивительно, что результатом таких действий во многих случаях становится отсутствие изменений на местах. Государственные чиновники продолжают вести себя так же, как и до вступления в силу нового закона или правил. Неформальные правила берут верх над формальными.¹⁴

Стимулы и группировки заинтересованных сторон имеют значение, и, соответственно, подходы к реформированию, сочетающие в себе хорошую техническую калибровку и соображения политической экономии, могут повлиять на успех в укреплении управления государственными финансами.¹⁵

Еще одной причиной, по которой реформа бухгалтерского учета в государственном секторе занимает много лет, является отсутствие эффективных движущих сил реформы, в том числе отсутствие четких результатов и итогов. Часто в этих случаях реформа бухгалтерского учета в государственном секторе дает много информации и отчетов, которые просто не используются: не используются для принятия решений, распределения ресурсов, целей прозрачности, подотчетности или управления эффективностью деятельности.

Внедрение метода начисления является долгосрочным проектом в государственном секторе, и ясность направления имеет важное значение. В каждой из стран, решивших инициировать реформу PSA, своя отправная точка, свои возможности и мотивация. Важно, чтобы страны признали этот факт при определении целей своих реформ.

На рисунке 5 показано, как можно охарактеризовать проблемы, связанные с проведением реформ, в четырех областях: лидерство, управление проектами, ресурсы и поведение. В одной или нескольких из этих областей может возникнуть проблема или препятствие, которое со временем может усугубиться. Идентификация типов проблем весьма полезна для разработки подхода к проблемам.

Рисунок 5. Основные проблемы и препятствия на пути реформ учета в государственном секторе



¹⁴ Обучение в области управления государственными финансами, Международный валютный фонд (2017 год)

¹⁵ Усиление управления государственными финансами — изучение движущих сил и эффектов, рабочий документ 7084 по исследованиям в области политики, Фриц, Свит и Верхувен, Группа Всемирного банка (2014 год)

Специалисты Всемирного банка по финансовому менеджменту, работающие в регионе Европы и Центральной Азии, отметили, что в большинстве стран реформы PSA были инициированы внешними техническими, а не внутренними движущими силами. Они отметили также, что, хотя внешние движущие силы и являются эффективными для инициации реформы, их недостаточно для обеспечения устойчивого осуществления и полной реализации всех преимуществ, связанных с реформой. В тех случаях, когда внешний стимул слаб или ослаблен (например, из-за недостатка финансирования (ресурсов), отсутствия прогресса в реализации инициативы ЕСФООС или недостаточного давления со стороны МФУ), а сильная внутренняя движущая сила отсутствует, реформы PSA останавливаются (Польша, Румыния, Хорватия) или дают результаты, не приносящие пользы лицам, принимающим решения.

С другой стороны, таких внутренних технических движущих сил, как те, которые заложены в законах и нормативных актах, недостаточно для завершения реформы PSA без политической поддержки (лидерства) и поддержки со стороны групп ключевых заинтересованных сторон, которые в противном случае могут выступать против реформы (Сербия).

В государствах-членах ЕС и государствах, вступающих в ЕС (Албания, Черногория, Северная Македония, Сербия), или странах-претендентах на вступление в ЕС (Молдова, Украина) реформы PSA, по-видимому, были обусловлены в основном внешними факторами, такими как директивы ЕС, требующие учета по методу начисления для фискальной отчетности в рамках ЕСС 2010, и инициатива ЕВРОСТАТ по разработке и внедрению европейских стандартов финансовой отчетности в общественном секторе (ЕСФООС). Другие внешние технические движущие силы включали результаты диагностических обзоров УГФ, которые проводят сравнительный анализ системы УГФ страны, в том числе: анализ государственных расходов и финансовой подотчетности (ГРФП), анализ пробелов в МСФООС, результаты инициативы «Открытый бюджет» и отчеты МВФ (Азербайджан, Казахстан, Кыргызстан, Сербия). Внешние нетехнические движущие силы включали рекомендации международных финансовых учреждений, партнеров по развитию, доноров и даже коммерческих банков или кредитно-рейтинговых агентств (Армения, Грузия, Украина, Узбекистан).

Несмотря на то, что в странах PULSAR внешние движущие силы были главными в реформировании бухгалтерского учета в государственном секторе,

внутренние движущие силы также сыграли свою роль. При поощрении партнеров по развитию реформа PSA часто включалась в более широкие стратегии правительств по реформированию УГФ (Албания, Молдова, Россия, Сербия), а также в новые законы, требующие повышения стандартов PSA. Примерами внутренних движущих сил являются возникающие проблемы, связанные с управлением бюджетно-финансовыми рисками, мониторинг задолженности (Сербия), более широкое использование государственно-частных партнерств и стремление к совершенствованию управления активами.

В большинстве стран главным спонсором реформы является Министерство финансов (Минфин), часто при поддержке высших органов финансового контроля (Австрия), и профессиональных бухгалтерских организаций (РАО) (Португалия, Великобритания). Хотя Минфин является естественным активистом и главным исполнителем, реформа PSA также нуждается в более широкой политической поддержке (лидерстве) со стороны правительства, четком стратегическом плане и деятельности по наращиванию потенциала. К общим ошибкам при осуществлении реформы относятся использование специализированного и фрагментарного подхода (отсутствие управления проектами), фокусирование внимания на процедурах и регулировании без достаточной поддержки со стороны ключевых заинтересованных сторон (поведение), например, бухгалтеров государственного сектора, руководства, парламента, государственных учреждений и граждан, а также слабая осведомленность о реальных ожидаемых целях и планах управления изменениями в рамках реформы PSA (управление проектами и лидерство).

Кроме того, расходы на PSA и дополнительная рабочая нагрузка возникают немедленно и являются значительными. Выгоды кажутся гораздо более отдаленными и неосуществимыми, особенно если о них не сообщают должным образом. Зачастую зависимость от сильного активиста является дополнительным источником риска: в случае, если его заменят, или он уйдет в отставку (Сербия), реформы могут замедлиться или обратиться вспять.

Таким образом, наилучшие результаты реформ PSA, по-видимому, дает хорошее сочетание внутренних, внешних, технических и нетехнических движущих сил, которые могут поддержать не только начало, но и полную реализацию реформы PSA.

4



ТЕХНИЧЕСКИЕ ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ

ВНУТРЕННИЕ ТЕХНИЧЕСКИЕ ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ

Реформа бухгалтерского учета в государственном секторе поддерживает более широкие реформы УГФ. УГФ относится к набору законов, правил, систем и процессов, используемых правительствами (и субнациональными правительствами) для мобилизации доходов, распределения государственных средств, осуществления государственных расходов, учета средств и получения результатов аудита. Реформы в области УГФ преследуют три основные цели: **i) устойчивость налогово-бюджетной сферы:** совокупные уровни сбора налогов и государственных расходов соответствуют фискальным целевым показателям и не приводят к неприемлемым уровням государственного долга; **ii) эффективность:** бюджеты распределяются в соответствии с приоритетами правительства (эффективность распределения средств), а объем и качество предоставляемых услуг максимально увеличиваются в пределах имеющихся ресурсов (техническая эффективность); **iii) прозрачность и подотчетность:** бюджетная и другая финансовая документация общедоступна, а участие общественности в ключевых процессах УГФ возможно и поощряется для продвижения большей подотчетности в отношении использования государственных средств и активов и помощи в предупреждении коррупции.¹⁶

Основные инновации УГФ сосредоточены на конкретных вопросах, таких как фискальная позиция правительства, его управление финансовыми рисками и существенные результаты государственных расходов. Эти инновации не могут быть успешно внедрены без вспомогательной инфраструктуры данных и процессов, в частности, бухгалтерской и бюджетной систем, а также административного потенциала для удовлетворения возросших требований к правительству. Эта инфраструктура должна быть модернизирована быстрыми темпами наряду с другими реформами.¹⁷

Бухгалтерский учет является основным строительным блоком систем УГФ. Он определяет большую часть содержания и классификации информации, обрабатываемой при управлении государственными финансами, и это влияет на основные цели УГФ. Он также дает четкую иллюстрацию того, как директивные правила, в том числе в нормативной базе, могут преобразовывать просто полезные данные в имеющую важное значение информацию, и как отсутствие таких правил может препятствовать использованию потенциально ценной информации. На счетах правительства учитываются два вида финансовых запасов и потоков: денежные средства, полученные или выплаченные в течение финансового периода, и заработанные деньги или обязательства, начисленные в течение этого периода. Каждая из основ дает полезную информацию, и ни одна из них не может быть заменена другой. Кассовый метод отражает

¹⁶ Построение эффективных, подотчетных и инклюзивных учреждений в Европе и Центральной Азии: опыт региона, Группа Всемирного банка (2020 год)

¹⁷ Управление государственными финансами и его формирующаяся архитектура, Канджано, Курристин и Лазарь, Международный валютный фонд (2013 год)

номинальный профицит или дефицит и потребности в заимствованиях, а также краткосрочное воздействие государственных финансов на экономику. Метод начисления предоставляет информацию об активах и обязательствах правительства и его налогово-бюджетном положении безотносительно того, когда средства фактически получены или выплачены. Кассовый метод показывает денежные средства, потраченные агентствами на производство государственных услуг; метод начисления показывает ресурсы, которые они израсходовали.¹⁸

Информация, полученная при использовании метода начисления, служит всем основным целям УГФ. Она полнее отражает налогово-бюджетное положение правительства, потому что включает непогашенные обязательства, которые будут выплачиваться в будущие периоды, и игнорирует бухгалтерские уловки, которые позволяют переносить признание поступлений или выплат из одного периода в другой. Это улучшает распределение, так как с программ или отделов взимается стоимость ресурсов, которые они потребляют, независимо от счета, с которого производится оплата. Точно так же она привлекает внимание менеджеров к затратам и может дать им больше стимулов и возможностей для эффективной работы. Наконец, она укрепляет финансовую подотчетность, поскольку граждане имеют более четкое представление о стоимости государственных программ и мероприятий.¹⁹

Системы управления государственными финансами (УГФ) поддерживают принятие решений по налогово-бюджетной политике и лежат в основе исполнения бюджета и отчетности. Недостатки таких систем могут привести к отсутствию дисциплины в налогово-бюджетной сфере и макроэкономической нестабильности, ослабить баланс между распределением государственных ресурсов и приоритетами национальной политики, а также способствовать большему расточительству и коррупции при предоставлении государственных услуг.²⁰ Обзоры государственных расходов (PER) и обследования государственных расходов (PETS) помогают определить скрытые слабые места УГФ, которые влияют на качество информации, доступной правительству, и, таким образом, снижают способность правительства предоставлять услуги своим гражданам.²¹

Анализируя опыт реализации различных типов реформ в области УГФ, включая реформы бухгалтерского учета в государственном секторе и внедрение учета по

методу начисления, многие эксперты приходят к выводу, что указанные ожидаемые воздействия этих реформ преувеличены. Однако есть некоторые преимущества, достичь которых удается почти всегда. К ним относятся:

- Лучшее понимание различий между существующими национальными стандартами бухгалтерского учета в государственном секторе и международными нормами, такими как Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе
- Позитивные шаги в направлении устранения любых сложностей, фрагментации и двусмысленности в национальной правовой базе для бухгалтерского учета в государственном секторе
- Более полный перечень различных систем бухгалтерского учета и ИТ-инфраструктуры, используемых в настоящее время в государственном секторе, часто с планом улучшения их гармонизации и интеграции
- Упрощение специальных запросов и анализа расходов государственного сектора
- Улучшение качества статистической информации для целей соответствия и отчетности

Конкретные преимущества, цели, мотивы реформы бухгалтерского учета в государственном секторе могут в то же время быть хорошей движущей силой для реформ государственного сектора.

Внедрение учета по методу начисления часто является частью более широких инициатив по реформированию государственного управления и призвано содействовать их осуществлению.

В ответах на вопросы опросника ОЭСР 2017 года²² чаще всего упоминались следующие причины для реформ:

- Представление объективного обзора государственных финансов
- Оценка полной стоимости государственных операций
- Внедрение или повышение культуры производительности
- Модернизация государственного управления

¹⁸ Там же

¹⁹ Управление государственными финансами и его формирующаяся архитектура, Канджано, Курристин и Лазарь, Международный валютный фонд (2013 год)

²⁰ Усиление управления государственными финансами: изучение движущих сил и эффектов, рабочий документ 7084 по исследованиям в области политики, Фриц, Свит и Верхувен, Группа Всемирного банка (2014 год)

²¹ Там же

²² Практика начисления и опыт реформ в странах ОЭСР, Моретти, Издательство ОЭСР, Париж (2017 г.)

ПРИМЕР 2. РЕФОРМИРОВАНИЕ PSA ПРИ ПОЛИТИЧЕСКОЙ ПОДДЕРЖКЕ В АЛБАНИИ

ДОКТОР ДРИТАН ФИНО, ДИРЕКТОР, МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ И ЭКОНОМИКИ, АЛБАНИЯ

Есть много причин, по которым Республика Албания провела реформу бухгалтерского учета в государственном секторе для внедрения стандартов учета по методу начисления. Например, бухгалтерский учет в государственном секторе Албании подвержен ряду недостатков:

- Существует некая степень неопределенности в отношении точного состава субъектов государственного сектора, и ее необходимо устранить наряду с запланированными шагами по консолидации финансовой отчетности
 - Правовая база для финансового учета и отчетности в государственном секторе сложна, фрагментирована и неоднозначна
 - Не существует формальных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе
 - Отсутствуют профессиональное образование и квалификация в области финансов и бухгалтерского учета в государственном секторе
 - В Албании нет профессионального органа для специалистов по финансам государственного сектора
 - Не существует этического кодекса для бухгалтеров в государственном секторе
- Предоставит полную информацию для улучшения процесса принятия решений, например, за счет лучшего понимания всех активов и пассивов. Полная информация имеет неоценимое значение для успешного среднесрочного финансового планирования с целью более эффективного использования государственных средств.
 - Обеспечит полную инвентаризацию активов и запасов, которая позволит субъектам оценить, насколько эффективно и экономично они используются для предоставления государственных услуг. Использование одной и той же системы учета всеми государственными организациями в пределах юрисдикции позволяет проводить сравнения и выявлять передовую практику, которую можно воспроизвести в других государственных организациях с целью ликвидации потерь.
 - Улучшит качество государственной отчетности. За счет использования международно признанной системы отчетности правительственная финансовая отчетность, составленная по методу начисления, сможет поддерживать более справедливые и точные кредитные рейтинги и поощрять прямые иностранные инвестиции.
 - Поддержит конвергенцию учета в частном и государственном секторах. В последние годы в Албании произошло много изменений и улучшений в области бухгалтерского учета в частном секторе, поэтому очень важно улучшить бухгалтерский учет и в государственном секторе.

По этим проблемам понятно, что совершенствование бухгалтерского учета в государственном секторе Албании имеет особенно большое значение. Высококачественная финансовая отчетность в государственном секторе является краеугольным камнем хорошо функционирующего государственного сектора и его сердцем, которое обеспечивает соотношение цены и качества.

Ожидается, что улучшенная финансовая отчетность государственного сектора:

- Обеспечит большую прозрачность и подотчетность финансовых решений, принимаемых юрисдикциями, для доноров, граждан и инвесторов. Достоверная информация важна для всех международных доноров и для процесса европейской интеграции Албании. Это также является одним из требований переговорного процесса для вступления в ЕС.

Очень нужна политическая поддержка.

Правительство взяло на себя обязательство в рамках стратегии УГФ внедрить учет по методу начисления, а Министерство финансов является ответственным за это учреждение. Помимо стимулирования реформы с технической стороны, более мощная и энергичная политическая поддержка, особенно со стороны министра финансов, значительно облегчает технические усилия. Внедрение МСФООС — непростая задача, и такой вид поддержки крайне необходим.

Полный текст тематического исследования представлен в **Приложении 2**.

КОНЦЕПЦИИ ИЗМЕНЕНИЙ

Современные концепции цепочки результатов или теории перемен обеспечивают логическую модель воздействия, которая начинается с идентификации проблемы, запускающей создание сильных движущих сил для осуществления изменений и действий, которые приводят к получению результатов и в дальнейшем могут быть использованы для изменения поведения с целью достижения ожидаемых результатов. Устойчивое изменение поведения может привести к достижению общих целей в более долгосрочной перспективе и оказать поддающееся измерению и устойчивое воздействие на фактические операционные и финансовые показатели. Такая модель может быть адаптирована для

понимания обоснованности реформы PSA с точки зрения движущих сил, результатов и итогов, которые могут быть промежуточными, более широкими целями, действиями, ведущими к конечному результату.

На оперативном уровне в ряде стран учет по методу начисления оказался полезным для более эффективной оценки работы департаментов и оперативных подразделений. Сюда относится сравнительный анализ оперативных расходов и повышение подотчетности руководителей за финансовую и оперативную деятельность.²³ Подробная информация о добавленной стоимости учета по методу начисления на оперативном уровне приведена в таблице Приложения 1, где представлены цепочки результатов.

Рисунок 6. Логическая модель воздействия



ДАнные НАЧИСЛЕНИЯ — СТРОИТЕЛЬНЫЙ БЛОК ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ БОЛЕЕ ТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

В научной литературе часто утверждается, что учет по методу начисления является основой хорошего налогово-бюджетного управления, потому что он дополняет кассовый учет, при котором правительства могут поддаваться соблазну, откладывая выплаты денежных средств, продвигая денежные поступления или не раскрывая задолженности и обязательства государственного сектора. Кроме того, научные исследования часто считают, что реформы по методу начисления должны приводить к новым, более эффективным способам оценки налогово-бюджетного положения правительств, например, путем анализа вариаций чистой стоимости государственного сектора. Хотя эти аргументы, несомненно, являются обоснованными, страны не часто упоминают их в качестве конкретных целей или результатов своих реформ в области учета по методу начисления. Очень немногие страны, например, приняли новые, основанные на балансе, фискальные заголовки после перехода на метод начисления или разработали финансовые коэффициенты

для конкретных правительств. Скорее, большинство стран считают, что выгоды от реформ, связанных с переходом на метод начисления, косвенные.

В условиях растущего дефицита и увеличения государственного долга прозрачность задолженности приобрела решающее значение по ряду причин: кредиторы должны в полной мере оценивать приемлемость уровня задолженности своих потенциальных заемщиков, граждане должны иметь возможность привлекать свои правительства к ответственности за взятые ими на себя долговые обязательства, а заемщики должны разрабатывать стратегии, основанные на четком понимании уровня и стоимости/рисков своего долгового портфеля. Показатели дефицита и задолженности определяются через государственную отчетность и национальные системы бухгалтерского учета. Качество и полнота данных, предоставляемых этими системами, повлияет на способность правительства оценивать свои финансы и активы и принимать обоснованные и правильные решения. Некоторые эксперты утверждают, что отсутствие учета по методу начисления с полным раскрытием данных о государственном долге в государственном секторе является основной причиной долгового кризиса.

²³ Получение добавленной стоимости в результате перехода на метод начисления, Журнал ОЭСР по бюджетированию: том 2018/1, Моретти и Янгберри, ОЭСР (2018 год)

ПРИМЕР 3. 65 ЛЕТ БЮДЖЕТНОГО ДЕФИЦИТА В АВСТРИИ

БЕРНХАРД ШАЦ, ЧЛЕН ГРУППЫ ПО РЕФОРМАМ В МИНИСТЕРСТВЕ ФИНАНСОВ АВСТРИИ ВО ВРЕМЯ ПРОВЕДЕНИЯ РЕФОРМ МСФООС, ВПОСЛЕДСТВИИ ЭКСПЕРТ В СУДЕ АУДИТОРОВ АВСТРИИ, В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ ЧЛЕН КОМИТЕТА ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ (КМСФООС), А ТАКЖЕ СТАРШИЙ МЕНЕДЖЕР, PRICEWATERHOUSECOOPERS

Основную движущую силу реформы бухгалтерского учета в государственном секторе Австрии можно рассматривать на двух уровнях.

- **Федеральный уровень.** Отчетность на федеральном уровне — и отчетность об исполнении бюджета, и финансовая отчетность — считалась устаревшей и все еще велась в системах, датированных 1930-ми годами. *Бюджет федерального уровня не имел профицита в течение 65 лет, и было ясно, что такое положение далеко от устойчивого.*
- **Государственный и муниципальный уровни.** После финансового кризиса 2008 года и развала банка Нуро Alpe-Adria-Bank в Каринтии разразился целый ряд скандалов в государственном финансовом секторе. Эта ситуация поставила Каринтию на грань банкротства и потребовала поддержки со стороны правительства федерального уровня. Одним из результатов этого кризиса стала потребность в комплексной финансовой отчетности на уровне земель и муниципалитетов, которая ранее, в частности, не включала консолидированную финансовую отчетность (включала только денежные потоки, но не начисления) и не раскрывала государственные гарантии.

В число прочих технических движущих сил реформы входили:

- **Новые информационные системы для бухгалтерского учета.** За много лет до реформы правительство внедрило новую информационную систему бухгалтерского учета, чтобы заменить множество старых систем. Как и все современные системы бухгалтерского учета, эта новая система уже имела функциональные возможности для учета по методу начисления. Во время внедрения новой системы потребовались значительные усилия, чтобы ограничить ее функции для работы по методу начисления таким образом, чтобы она могла работать только по кассовому методу. Переход на учет по методу начисления был, таким образом, относительно простым делом: потребовалось только вернуться к использованию исходных функций.
- **Финансовый персонал.** Аналогичным образом, вновь набранные финансовые сотрудники государственного сектора, как правило, проходили обучение работе по методу начисления, поэтому их переподготовка для работы по кассовому методу была дорогостоящей. Здесь можно отметить, что действующий финансовый персонал, как правило, начинал карьеру с работы по кассовому методу и поэтому сопротивлялся внедрению метода начисления — по сути, такие сотрудники ничего не приобретали, но им было, что терять.

Министерства финансов, пытающиеся убедить широкий круг заинтересованных сторон в полезности реформ, связанных с переходом на метод начисления, возможно, захотят подчеркнуть, что результаты следует оценивать не только с точки зрения прямого воздействия от публикации финансовой отчетности по методу начисления, но также с точки зрения косвенных выгод для качества и полноты налогово-бюджетных отчетов, а также общих улучшений финансовой прозрачности, которые, вероятно, будут более значительными.



Одной из основ прозрачности задолженности является распространение своевременных, всеобъемлющих и точных данных. Чтобы получить полное представление о том, насколько хорошо страны справляются с этими мерами, Всемирный банк создал карту «Прозрачность долга: тепловая карта отчетности о долге»²⁴, которая демонстрирует практику распространения данных о государственном долге в странах МАР. На карте отслеживаются сотни общедоступных веб-сайтов национальных органов власти для оценки деятельности стран по таким ключевым показателям, как доступность, охват, периодичность представления долговой статистики, а также наличие долговой стратегии и годового плана заимствования. Эта «тепловая карта» обновляется каждые полгода с целью содействия усилиям стран по совершенствованию их стратегий распространения информации.

ВАЖНЕЙШАЯ РОЛЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ПОДГОТОВКИ И ОБРАЗОВАНИЯ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ПОДДЕРЖКИ

По мере продвижения международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе также очень важно, чтобы заинтересованные стороны на национальном уровне — бухгалтеры, аудиторы, неправительственные организации или сотрудники парламентских бюджетных управлений — имели возможность пройти обучение, чтобы глубже понять стандарты, понять их преимущества и получить стимул для осуществления реформы. Это крайне

важно для того, чтобы дать таким заинтересованным сторонам возможность провести информированное обсуждение как принципов и стандартов, которые должны быть приняты и внедрены в национальные системы, так и оценки того, правильно ли подаются заявки после их внедрения. И наоборот, ситуация, когда стандарты широко продвигаются, но проверка качества их применения на практике отсутствует, может стимулировать мимикрию, т. е. имитацию стандартов без реального намерения или способности использовать их для достижения намеченных результатов.²⁵

ВНЕШНИЕ ТЕХНИЧЕСКИЕ ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ

Существуют различные внешние движущие силы реформы, связанной с переходом на учет по методу начисления в государственном секторе, такие как международные финансовые учреждения и торговые блоки. Главными из них в контексте стран PULSAR являются Европейская Комиссия и требования Европейского Союза. Не отстают и требования к надзору со стороны таких учреждений, как Международный валютный фонд, которые в значительной степени соответствуют требованиям ЕС. Может также существовать элемент конкуренции, особенно между странами, входящими в регионы Европейской политики добрососедства и расширения ЕС.

С внешней точки зрения Европейской комиссии обеспечение единообразных и сопоставимых методов бухгалтерского учета по методу начисления для всех секторов государственного управления в пределах ЕС повышает качество данных, на которых основывается отчетность в соответствии с Европейской системой счетов (ЕСС), и следовательно, улучшает бюджетный надзор и фискальный мониторинг на макроуровне, чтобы дать возможность принимать обоснованные решения по налогово-бюджетной политике.²⁶

В настоящее время для фискального мониторинга на макроуровне ЕС используется статистическая база. Статья 126 Договора о функционировании Европейского Союза (ДФЕС) гласит, что «государства-члены должны избегать чрезмерного дефицита государственного бюджета», и требует, чтобы Комиссия осуществляла мониторинг соотношения запланированного или фактического дефицита государственного бюджета, а

²⁴ <https://www.worldbank.org/en/topic/debt/brief/debt-transparency-report>

²⁵ Политическая экономия реформ управления государственными финансами — опыт и последствия для диалога и оперативного участия, Фриц, Верхувен и Авения, Группа Всемирного банка (2017 год).

²⁶ Сбор информации о потенциальном воздействии (включая затраты) внедрения учета по методу начисления в государственном секторе и технический анализ пригодности отдельных стандартов МСФО(ОС), подготовлено для Европейской комиссии, PwC (2014 год)

также соотношения государственного долга к валовому внутреннему продукту. Ни один из этих показателей не должен в принципе превышать эталонных значений, указанных в Протоколе № 12 о процедуре избыточного дефицита, прилагаемом к Договорам. Протокол определяет эти значения как 3% и 60% для дефицита и долга соответственно, и устанавливает требование, чтобы они соответствовали определениям Европейской системы интегрированных экономических счетов (ЕСС 2010), которая является статистической основой для описания экономики.²⁷

ЕСС 2010 регистрирует потоки по методу начисления. Следовательно, подход к измерению по методу начисления соблюдается во всей системе национальных счетов, включая центральное правительство. Учет по методу начисления является основой для всего макростатистического учета, такого как в ЕСС, поскольку он лучше всего подходит для анализа, наблюдения и политического консультирования. Но ЕСС — это макростатистическая структура. Она неприменима на микроуровне отдельных субъектов. Таким образом, составление счетов ЕСС означает использование доступных счетов на уровне организаций, которые сами были составлены в соответствии с национальными правительственными стандартами бухгалтерского учета, и преобразование их в термины ЕСС. Когда эти национальные стандарты учета в государственном секторе основаны на кассовом методе, существует необходимость их преобразования в данные по методу начисления, а это может создать множество трудностей.²⁸ Наличие проверенных данных финансовой отчетности на уровне организации, собранных по методу начисления, существенно снизит риск систематических ошибок в данных, используемых для подготовки статистики государственных финансов и, следовательно, в данных, используемых для разработки политики.²⁹

В статье 3 Директивы Совета 2011/85/EU указано следующее: *Что касается национальных систем бухгалтерского учета в государственном секторе, государства-члены должны иметь системы*

*бухгалтерского учета в государственном секторе, всесторонне и последовательно охватывающие все подсектора центрального правительства и содержащие информацию, необходимую для генерирования данных по методу начисления, с целью подготовки данных на основе стандартов ЕСС 95 (в настоящее время в ЕС требуется ЕСС 2010). Эти системы учета в государственном секторе должны подлежать внутреннему контролю и независимому аудиту.*³⁰

ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ РЕФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ДЛЯ КОНКРЕТНЫХ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫХ СТОРОН

Эффективные системы УГФ нуждаются в высококачественном, профессионально подготовленном финансовом персонале. Столь же очевидно, что профессиональные бухгалтерские организации (РАО) должны играть уникальную роль в обеспечении поставок этих жизненно важных специалистов. Тем не менее, во многих странах мира взаимодействие отрасли с государственным сектором в этом отношении часто ограничено, а иногда и вовсе отсутствует.³¹ Однако ситуация меняется, и РАО признают, что они могут играть более заметную роль в оказании давления на правительства во всем мире с целью заставить их реформировать свои системы финансового управления в условиях глобальных проблем. Профессионалы со всего мира знают, что необходимо, и обладают навыками, нужными для осуществления изменений в поддержку наращивания потенциала. Решение действовать, однако, лежит на правительствах, поэтому отрасль обязана использовать свой голос, чтобы информировать, поощрять и, где необходимо, оказывать давление на правительства, чтобы они реформировали свои системы УГФ.

²⁷ На пути к внедрению гармонизированных стандартов учета в государственном секторе в государствах-членах, рабочий документ персонала Европейской комиссии (2013 год)

²⁸ Во многих странах ЕС счета ЕСС создаются на основе систем бухгалтерского учета по кассовому методу, к которым применяется серия «корректировок по методу начисления». Эти корректировки оцениваются на макро-основе, и в результате они являются аппроксимациями. При отсутствии счетов начисления на микроуровне финансовые операции и балансовая отчетность должны быть получены из различных источников, что приводит к «статистическому несоответствию» между дефицитом, рассчитанным с помощью нефинансовых счетов, и дефицитом, рассчитанным с помощью финансовых счетов.

²⁹ На пути к внедрению гармонизированных стандартов учета в государственном секторе в государствах-членах, рабочий документ персонала Европейской комиссии (2013 год)

³⁰ Там же

³¹ Например, только в четырех из 14 юрисдикций PULSAR РАО предоставляют профессиональную подготовку и непрерывное образование специально для бухгалтеров государственного сектора. См. «Анализ среды бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в странах-бенефициарах PULSAR», Всемирный банк (2020 год)

Одним из примеров, когда РАО действует как движущая сила реформ бухгалтерского учета в государственном секторе, является Институт дипломированных специалистов по государственным финансам и бухгалтерскому учету (CIPFA) в Великобритании. На протяжении многих лет CIPFA лидирует в области государственных финансов во всем мире, выступая в качестве ведущего комментатора по вопросам управления и учета государственных денег. Он содействует продвижению учета по методу начисления, помогая правительствам внедрять МСФООС.

В ноябре 2018 года CIPFA и МФБ выпустили совместный доклад о разработке нового индекса финансовой отчетности в международном государственном секторе³², который дает представление о масштабах использования учета по методу начисления и принятия Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе. Он также призван обеспечить лучшее понимание планов реформ бухгалтерского учета и бюджетирования и помочь стимулировать реформы УГФ.

В таблице ниже представлены типичные движущие силы реформ бухгалтерского учета в государственном секторе для различных заинтересованных сторон.

Таблица 1. Группы заинтересованных лиц PSA и движущие силы

Заинтересованные лица	Движущие силы
<p>Все заинтересованные лица</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Повышение качества информации и управления ресурсами, в том числе в отношении доходов, расходов, активов, расходов на привлечение заемных средств, обязательств и условных обязательств • Более своевременная информация для принятия решений, служебной аттестации и подотчетности • Помощь в работе государственных служб по всему миру за счет улучшения потока финансовой информации и снижения бремени регулирования и соблюдения требований <p>Причины сопротивления могут включать следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Прозрачность сокращает действие неформальных правил, свободу усмотрения, полномочия и возможности для злоупотребления властью, включая коррупцию • Корыстная заинтересованность в сохранении статус-кво: новые участники и правила представляют угрозу • Страх / нежелание повышения ответственности за финансовые результаты, особенно если в настоящее время рамки ответственности размыты • Знание того, как работает нынешняя система: отсутствие желания изучать новые системы, правила, отчеты и подвергаться более тщательному контролю
<p>Правительство Министерство финансов</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Представление объективного взгляда на государственные финансы • Улучшение налогово-бюджетной информации, включая снижение фискальной иллюзии • Повышение эффективности управления активами • Решающий шаг на пути внедрения бюджетирования по методу начисления, включая устранение негативных последствий бюджетов по кассовому методу, таких как циклическое поведение участников бюджета • Повышение квалификации бухгалтеров государственного сектора в соответствии с возросшей сложностью работы в государственном секторе, начиная, например, с финансирования и разработки инфраструктурных проектов и заканчивая уникальными моделями предоставления услуг (например, для получения доступа к финансированию часто требуются модели государственно-частного партнерства, что усложняет управление, бухгалтерский учет и отчетность)

³² Индекс международной финансовой отчетности в государственном секторе — Отчет о положении дел за 2018 год, CIPFA, МФБ <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IFAC/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>

Заинтересованные лица	Движущие силы
Министерства Бюджетные организации Субнациональное правительство	<ul style="list-style-type: none"> • Улучшение надзора и контроля за деятельностью департаментов и регионов • Улучшение информации о полной стоимости программ или бюджетных организаций • Возможность проведения обзоров расходов для оценки воздействия и эффективности различных программ и установления приоритетов
Парламент Высшие органы финансового контроля	<ul style="list-style-type: none"> • Упрощение контроля, увеличение количества информации, доступной в ходе аудиторских проверок, обзоров, дебатов • Возможности для карьерного роста сотрудников и повышения квалификации бухгалтеров в государственном секторе • При внедрении вместе с современными информационными системами, возможность прямого доступа и запроса учетной информации в режиме реального времени • Стимулирование требования подотчетности правительства в вопросах управления государственными ресурсами • Увеличение прозрачности для национального бюджета • Улучшение качества учета по методу начисления за счет обеспечения достоверности финансовой отчетности правительства • Содействие эффективному использованию финансовых данных, полученных на основе учета по методу начисления
Национальное статистическое агентство Налоговые органы	<ul style="list-style-type: none"> • Более легкое и точное компиляций ЕСС, СГФ, отчетов о фискальных рисках и других статистических данных благодаря сокращению необходимости вносить корректировки и оценки из-за преобразования с целью соответствия требованиям метода начисления
Европейский Союз Международный валютный фонд Международные финансовые учреждения	<ul style="list-style-type: none"> • Упрощенный мониторинг статистических и других отчетов по надзору, включая ЕСС, СГФ и мониторинг чрезмерного дефицита • Сопоставимость стран
Оппозиция НПО Гражданское общество	<ul style="list-style-type: none"> • Упрощение общественного контроля Правительство, приняв международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе или аналогичные, разработанные независимыми разработчиками стандартов, имеет меньше возможностей для разработки или принятия только благоприятных стандартов бухгалтерского учета и выборочного игнорирования неблагоприятных • Упрощение сравнительного анализа на международном уровне • Больше возможностей влиять на правительство за счет наличия доступа к полной информации о государственных финансах • Улучшение понимания того, как осуществляется управление государственным бюджетом, и насколько эффективно и действенно используются налоги • Вклад в повышение грамотности граждан по вопросам бухгалтерского учета в государственном секторе

Заинтересованные лица	Движущие силы
<p>Главные бухгалтеры</p> <p>Бухгалтеры</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Повышение престижа и наглядности за счет перехода от счетоводства к бухгалтерскому учету и финансовому менеджменту • Усиление роли, особенно если на бухгалтеров будет возложена повышенная ответственность: переход от предоставления информации о расходах по бюджету и выполнения функций финансового контролера к выполнению расширенной роли по проведению анализа расходов и финансовых тенденций, подготовке стратегических прогнозов и представлению руководителям рекомендаций по вопросам политики • По мере усложнения международных стандартов профессиональные бухгалтеры будут необходимы для управления системами бухгалтерского учета, подготовки финансовой отчетности и других финансовых отчетов, а также их интерпретации для руководства и т. д. • Повышение способности принимать политические и повседневные решения или влиять на них • Развитие карьеры с точки зрения приобретения новых навыков и умений • Требуемое расширение технических навыков может привести к повышению заработной платы • Расширение возможностей перехода в государственный сектор для бухгалтеров из частного сектора и выпускников современных программ обучения бухгалтерскому делу
<p>Профессиональные бухгалтерские организации</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Повышение престижа и интереса к бухгалтерскому учету • Новые члены из государственного сектора • Повышение доверия к профессии бухгалтера за счет устранения неоправданных различий в подходах к сходным статьям между разными странами • Получение доходов от публикаций и проведения обучения и повышения квалификации
<p>Научные работники</p> <p>Университеты и высшие учебные заведения</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Повышение спроса на их услуги в рамках пересмотра предлагаемых стандартов государственного сектора, публикаций, исследовательской работы • Увеличение количества студентов, заинтересованных в факультетах бухгалтерского учета, что может привести к увеличению бюджетов • Повышение актуальности и спроса на образовательные программы по бухгалтерскому учету в государственном секторе • Упрощение обучения и подготовки бухгалтеров за счет наличия общих принципов для понимания, что также поможет устранить барьер, препятствующий универсальному использованию их навыков и квалификации

ПРИМЕР 4. ДАВЛЕНИЕ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫХ СТОРОН С ЦЕЛЮ ПЕРЕХОДА НА МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ В ШВЕЙЦАРИИ

ПРОФЕССОР ДОКТОР АНДРЕАС БЕРГМАН И ДОКТОР САНДРО ФУХС, ЦЮРИХСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИКЛАДНЫХ НАУК, ШВЕЙЦАРИЯ

Внедрение метода начисления в 1970-х/80-х годах на субнациональном уровне было обусловлено статистическими требованиями, которые существовали до появления РСГФ. Это объясняет сильный акцент на план счетов, который можно наблюдать и сегодня, сорок лет спустя.

Швейцарские политики, в частности, на местном уровне и уровне кантонов, но даже в некоторой степени и на национальном уровне, работают «по совместительству». У них есть основная работа, часто в частных компаниях. Поэтому их профессиональный опыт, как правило, основывается на учете в частном секторе, который в течение многих лет ведется по методу начисления. Государственный сектор, не работающий по методу начисления, всегда требовал большого количества дополнительных объяснений. Ситуация стала еще более сложной после того, как в 1970/80-х гг. на местном уровне и уровне кантонов был введен метод начисления, поскольку большинство политиков начинали свою политическую карьеру на субнациональном уровне и сталкивались с кассовым методом на федеральном уровне только после того, как достигали достаточно высокого уровня своей карьеры.

Другой проблемой с учетом по кассовому методу на федеральном уровне было отсутствие пакета программного обеспечения для кассового учета, пригодного для использования крупными организациями, такими как федеральное правительство. В начале 2000-х годов поиски такого программного обеспечения продолжались, но безуспешно. Конечно, SAP/Oracle можно настроить нужным образом, но, по сути, это программное обеспечение предназначено для учета по методу начисления. Это стало еще одной причиной, по которой бухгалтерский учет по кассовому методу больше нельзя было защищать.

Таким образом, решение федерального правительства также перейти на учет по методу начисления было вызвано сильным давлением со стороны заинтересованных сторон (статистические требования, субнациональные правительства, политики, поставщики ИТ).

5



НЕТЕХНИЧЕСКИЕ ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ

ТИПЫ НЕТЕХНИЧЕСКИХ ДВИЖУЩИХ СИЛ

Политика, стимулы и неформальные учреждения являются примерами внутренних движущих сил, которые играют важную роль в обеспечении внутренней подотчетности, что предполагает использование следующих концепций:

- **Прозрачность** — граждане имеют доступ к информации об обязательствах, принятых государством, и о том, выполнило ли оно эти обязательства
- **Ответственность** — граждане могут требовать, чтобы государство обосновало свои действия
- **Обеспечение соблюдения** — граждане имеют право налагать санкции на государство, если оно не соответствует определенным стандартам
- **Внутренняя подотчетность** — может рассматриваться далее в горизонтальном измерении (система сдержек и противовесов между исполнительной, законодательной и судебной властью) и вертикальном измерении (отношения между гражданами и лицами, принимающими решения)

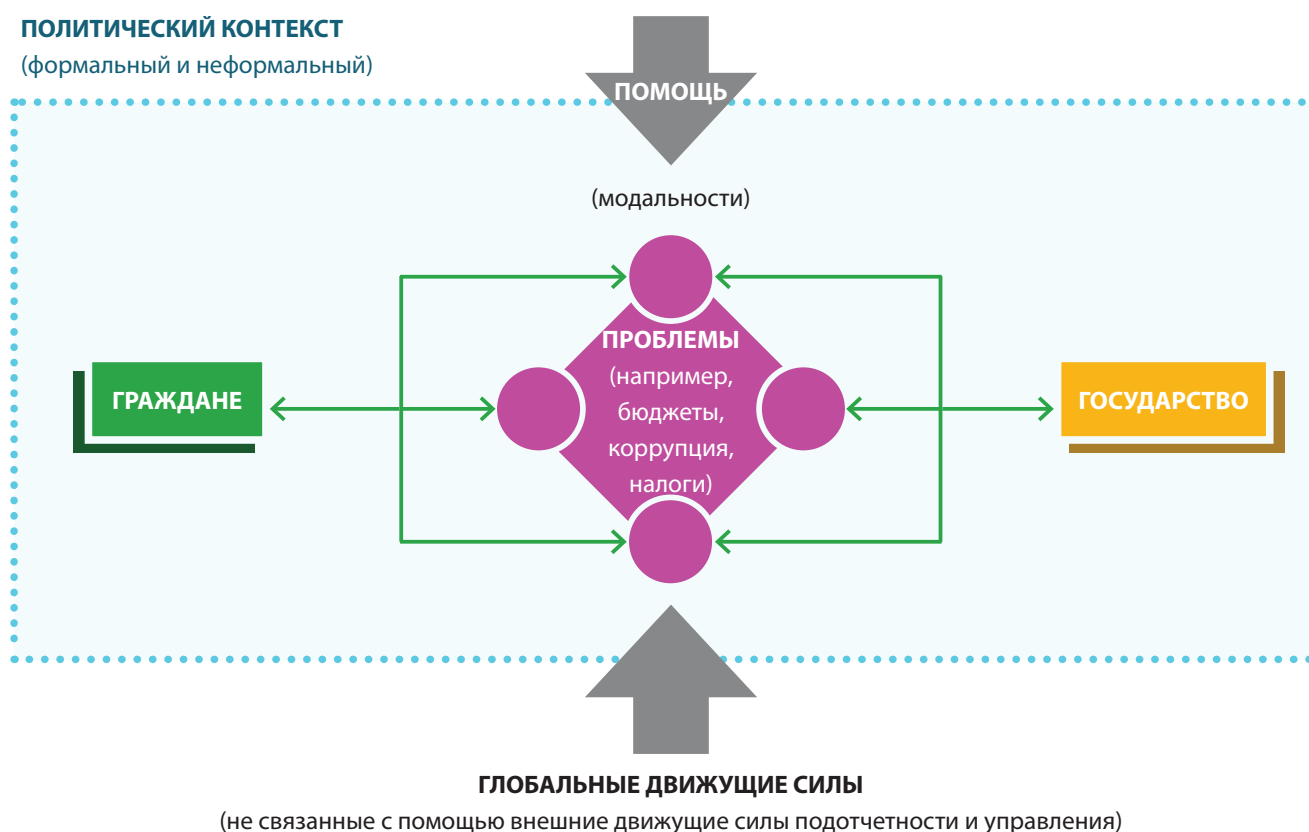
На рисунке 7 показано взаимодействие основных действующих лиц, включая государство, граждан,

доноров, внешние движущие силы, не связанные с оказанием помощи, которые сталкиваются с проблемами развития в условиях существующей системы управления и политической реальности. Государства, подотчетные своим гражданам, являются одним из ключевых элементов управления, благоприятствующих развитию. Внутренняя подотчетность — в этом контексте способность граждан привлекать государство к ответственности за его действия и, в конечном счете, налагать санкции за неудовлетворительную работу — дает государствам стимул реагировать на потребности своих граждан. Обеспечение эффективной внутренней подотчетности является постоянной задачей для всех стран. Во многих развивающихся странах государства слабо подотчетны своим гражданам. Внутренняя подотчетность в значительной степени определяется внутренней политикой, однако действия доноров и других «внешних» субъектов — в отношении помощи и вопросов, не связанных с оказанием помощи — вносят вклад в формирование внутренней подотчетности и управления в развивающихся странах. Доноры, работающие в партнерстве с развивающимися странами, обязаны действовать внутри страны и за рубежом таким образом, чтобы укреплять, а не подрывать внутреннюю подотчетность.

Взаимосвязи между этими факторами, показанными на рисунке 7, следует также учитывать при рассмотрении вопросов, связанных со слабой фискальной прозрачностью и подотчетностью, и основополагающих вопросов PSA.³³

³³ Справочный документ для начала работы по вопросам помощи и внутренней подотчетности, Хадсон А. и GOVNET, DAC GOVNET ОЭСР (2009 год)

Рисунок 7. Системы подотчетности, связанные с политическими проблемами — источники нетехнических движущих сил³⁴



СТРАТЕГИИ ОЦЕНКИ НЕТЕХНИЧЕСКИХ ДВИЖУЩИХ СИЛ И ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ С НИМИ

В отличие от технических движущих сил, стратегии взаимодействия с нетехническими движущими силами реформы бухгалтерского учета в государственном секторе не делятся на четкие категории. Они, как правило, весьма специфичны для участников, интересов и вопросов. Как следствие, не существует четких и простых методов оценки нетехнических движущих сил. Поэтому в настоящем разделе рассматривается вопрос о том, как нетехнические движущие силы могут оцениваться на *теоретическом* уровне.

Нетехнические внутренние движущие силы реформы политики можно разделить на три категории: учреждения, интересы и идеи. Эта трехсторонняя

структура, хотя и применима к реформе политики в целом, с пользой для дела отражает основные особенности любого политического процесса и обеспечивает ценную структуру для анализа усилий по проведению реформы.³⁵

Очень важно вместе с коллегами изучить, что они считают своими основными проблемами и как стремятся их решать. Хотя могут возникать различные точки зрения, а не полный или однозначный набор решений, такой подход должен помочь избежать простого внедрения еще одного инструмента реформы.³⁶

В этом же ключе следует поднять вопрос о потенциальных факторах блокировки реформы. По мере расширения объема знаний о факторах блокировки из разных стран — например, субнациональных правительств / властей, отраслевых министерств — мы можем выяснить, могут ли такие факторы играть роль в данном контексте, и обсудить, что это означает для разработки реформы.³⁷

³⁴ Источник: Справочный документ для начала работы по вопросам помощи и внутренней подотчетности, Хадсон А. и GOVNET, ОЭСР (2009 год)

³⁵ Нетехнические движущие силы реформы налогового администрирования — модуль DIAMOND, Глобальная налоговая команда, Группа Всемирного банка, (2017 год)

³⁶ Политическая экономия реформ управления государственными финансами — опыт и последствия для диалога и оперативного участия, Фриц, Верхувен и Авения, Группа Всемирного банка (2017 год).

³⁷ Там же

Таблица 2. Внутренние нетехнические движущие силы реформы³⁸

Движущие силы	Описание
Учреждения (формальные и неформальные)	<ul style="list-style-type: none"> • Организации — правительственные министерства, законодательные органы, суды, средства массовой информации, НПО — а также формальные и неформальные правила, нормы, ожидания и обычаи, которые структурируют политический процесс. • Определяют основные правила поведения, в соответствии с которыми участники преследуют свои интересы.
Интересы, действующие лица и поддержка реформ	<ul style="list-style-type: none"> • Интересы — это конкретные цели, преследуемые различными участниками, влияющими на политический процесс, которые, как правило, отражены в их выраженных предпочтениях (например, в публичных заявлениях или политических документах). • Как правило, отдельные лица и группы с большей вероятностью мобилизуют и формируют коалиции для отстаивания своих интересов, если их издержки или выгоды, связанные с той или иной политикой, сконцентрированы, а не разпылены.
Идеи и потенциал перемен	<ul style="list-style-type: none"> • Идеи — варианты политики и рекомендации, вытекающие из описательных исследований и нормативных ценностей: что есть и что должно быть. • Идеи могут быть внесены любым участником политического процесса, часто экспертами по вопросам политики и предпринимателями в правительстве, гражданском обществе и международном сообществе. • В частности, сети экспертов по вопросам политики в международных учреждениях и академических кругах могут быть ценными источниками анализа и инноваций для разработки политических идей.

Понимание и обсуждение того, что пошло не так, как ожидалось, или не сработало в прошлом, и почему, является хорошей методикой. Более глубокое знание того, «что и где пошло не так», также может помочь командам проверить возможные риски на основе опыта других стран³⁹

Изучение мнений и поддержки заинтересованных сторон, помимо основных центральных финансовых агентств (CFA), имеет решающее значение для большинства реформ УГФ. Соппротивление реформам может исходить от парламентов, субнациональных органов

власти, а также банков или других заинтересованных сторон, которые часто не учитываются в полной мере. Субнациональные органы власти и бюджетополучатели на местах могут иметь важное представление о том, какие ключевые препятствия стоят на пути обеспечения того, чтобы УГФ способствовало более качественному предоставлению услуг. Достаточно широкая поддержка также важна в рамках CFA, поскольку во многих странах министры приходят и уходят, но, по крайней мере, основной персонал часто остается.⁴⁰

³⁸ Источник: Всемирный банк, Нетехнические движущие силы реформы налогового администрирования, (2017 год)

³⁹ Политическая экономия реформ управления государственными финансами — опыт и последствия для диалога и оперативного участия, Фриц, Верхувен и Авения, Группа Всемирного банка (2017 год).

⁴⁰ Там же

ПРИМЕР 5. ДВИЖУЩИЕ СИЛЫ РЕФОРМЫ PSA В ГРУЗИИ

НИНО ЧИЛИШВИЛИ, СОВЕТНИК ПО ТЕХНИЧЕСКОЙ ПОМОЩИ, МЕЖДУНАРОДНЫЙ ВАЛЮТНЫЙ ФОНД; РАНЕЕ ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВЫ КАЗНАЧЕЙСКОЙ СЛУЖБЫ, МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ, ГРУЗИЯ

КОНТЕКСТ

После избрания в 2003 году правительства, поддерживающего реформы, правительство обратилось к международным финансовым учреждениям (МФУ) и двусторонним донорам с просьбой мобилизовать финансовую и техническую помощь для поддержки быстрого развития. Департамент по финансовым вопросам (FAD) МВФ подготовил отчет о технической помощи «Ускорение реформ в казначействе», в котором учет в государственном секторе был определен как одна из ключевых областей для проведения реформ. Затем FAD мобилизовал постоянного советника по ТП для оказания помощи Казначейству в разработке плана действий по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС) на период 2006-2015 годов (позднее продленный до 2020 года).

Движущие силы реформы бухгалтерского учета в государственном секторе Грузии включали:

Приверженность и стремление к реформированию государственных учреждений и укреплению управления на высоком уровне в сочетании с финансовой и технической помощью со стороны МФУ и двусторонних доноров.

Донорская поддержка была значительной в ходе реализации проекта, в частности со стороны Всемирного банка, Департамента международного развития Великобритании, Шведского агентства международного развития и Нидерландов, которые совместно учредили многосторонний донорский трастовый фонд. Это позволило профинансировать Проект поддержки реформы управления финансами государственного сектора на период 2007-2012 годов, который состоял из четырех основных компонентов: среднесрочная бюджетная программа и планирование бюджета; Казначейство и исполнение бюджета; информационная система управления человеческими ресурсами; и общественный надзор. В рамках второго компонента Грузии удалось привлечь и профинансировать некоторых из лучших экспертов по МСФООС.

РЕЗУЛЬТАТЫ

По мере того, как реформы набирали силу в период 2004-2009 годов, каждый аспект экономики и государственного сектора демонстрировал прогресс. Безопасность и нулевая преступность стали новой нормой, коррупция практически исчезла, банковский сектор процветал, инвестиции росли, а зарплаты повышались из года в год. Было прекрасное чувство, что все собрались вместе, чтобы принять участие в развитии и «добавить еще один кирпич к стене». Очевидно, что реформа PSA, включенная в более широкую реформу управления финансами государственного сектора, была лишь одной из частей общей программы реформ правительства. Однако реформа PSA и более широкая доступность более надежной финансовой информации считаются важными факторами, способствовавшими ускорению реформ.

МОЛОДАЯ И МОТИВИРОВАННАЯ КОМАНДА

Методика учета в государственном секторе как функция в 2005 году была передана из Бюджетного департамента в Государственное казначейство. Используя и опираясь на существующий потенциал команды, которая ранее занималась анализом квартальных балансов государственных учреждений, Казначейство наняло новых выпускников. Команда признала важность реформы и свою роль, а также оценила широкие возможности для своего профессионального развития, предоставляемые проектами, финансируемыми донорами, которых было довольно мало в других областях работы Казначейства.

АКТИВНОЕ УЧАСТИЕ ВЫСШЕГО РУКОВОДСТВА

Заместитель начальника Казначейской службы принимал активное участие в этом процессе и проверял команду по методологии учета в государственном секторе, проводя с ними мозговой штурм, принимая решения по техническим вопросам, пытаясь найти пути финансирования тех или иных видов деятельности, в том числе и обращаясь к донорам.

ИНСТРУМЕНТЫ ОЦЕНКИ

Идеальный инструмент для поддержки реформы учета в государственном секторе должен включать в себя не только диагностику существующих систем, потенциала и практики, руководство по формулированию дорожных карт реформ, но также должен определять движущие силы и препятствия на пути реформы и предлагать способы взаимодействия с ними.

Для достижения значимой и реалистичной реформы бухгалтерского учета в государственном секторе необходимо иметь всеобъемлющее понимание условий, в которых ведется учет в государственном секторе страны. Доклад о совершенствовании финансовой отчетности государственного сектора (REPF) — диагностический инструмент⁴¹ Всемирного банка, поддерживающий оценки, которые могут быть использованы при разработке дальнейших планов реформ. REPF позволяет i) систематически собирать информацию о системе финансовой отчетности государственного сектора страны, включая ее среду учета в государственном секторе; и ii) оценивать разрыв между стандартами учета в государственном секторе страны и Международными стандартами финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС), признанным международным эталонным стандартом учета в государственном секторе. В настоящее время инструмент REPF подлежит обновлению и будет преобразован в комплексный скоринговый инструмент PULSE.

Инструмент оценки следующего поколения должен также способствовать подготовке планов реформ, выявлению движущих сил и препятствий на пути реформ или политико-экономических аспектов, которые могут либо поддерживать реформы, либо препятствовать их проведению.

Шаблон хорошей практики: дорожная карта⁴² реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе является инструментом, поддерживающим подготовку и реализацию реформ путем выделения ключевых вопросов и целей, обобщения основных соображений, которые должны быть учтены при разработке национальной концепции реформ и реализации дорожной карты. В нем описывается всеобъемлющая структура, охватывающая существующую практику и мысли по поводу управления реформой, стратегию реализации, представленную в структурированном виде — в виде своего рода контрольного списка.

Некоторые из более ранних инструментов Всемирного банка, такие как *институциональные и управленческие обзоры* (IGR), являются примерами аналитических докладов, в которых основное внимание уделяется функционированию ключевых государственных учреждений. В них анализируется осуществимость рекомендаций по реформе с тщательной оценкой политических реалий и ограничений, препятствующих проведению реформы. Цель IGR⁴³ заключалась в том, чтобы предоставить информацию для страновых стратегий и оперативных приоритетов путем выявления институциональных слабостей, которые способствуют возникновению поддающихся измерению проблем, связанных с эффективностью деятельности путем оказания помощи в совершенствовании разработки проектов, а также путем создания основы для строгого определения приоритетности реформ в соответствии с институциональной или политической целесообразностью. Изучение ими политических вопросов и мотивов подкрепило тот ключевой вывод, что краткосрочные, чисто технические приложения не решат проблемы, имеющие глубокие политические корни.⁴⁴ В **Приложении 3** приведены некоторые примеры IGR, в которых анализируются препятствия и неудачи реформ, хотя и не связанные с бухгалтерским учетом в государственном секторе.

⁴¹ <https://cfr.worldbank.org/publications/report-enhancement-public-sector-financial-reporting-repf-diagnostic-tool>

⁴² <https://cfr.worldbank.org/index.php/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>

⁴³ IGR стали ответом на проблему, связанную с отходом от модели «передовой практики», которая оказалась менее чем успешной в стимулировании институциональной реформы. В подходе, основанном на передовой практике, подчеркиваются проблемы в официальных институциональных механизмах, а также предоставляются советы и стимулы для решения этих проблем. Правительствам настоятельно рекомендуется сделать свои гражданские службы более меритократическими, а их бюджетные процессы — более ориентированными на достижение конкретных результатов, но без какого-либо прагматичного руководства в отношении того, как эти изменения можно осуществить с учетом политических реалий. Подход «наилучшего соответствия», напротив, задает вопрос: «Что здесь сработает?» Стремясь к «наилучшему соответствию», IGR направлены на то, чтобы дать правительствам идеи о компромиссах между подходами, а не диктовать, какому подходу следовать.

⁴⁴ Расширение прав и возможностей и сокращение бедности. Справочник, инструменты и практики 15 — Институциональные и управленческие обзоры, Всемирный банк (2002 год)

ОКНА ВОЗМОЖНОСТЕЙ ДЛЯ РАБОТЫ С НЕТЕХНИЧЕСКИМИ ДВИЖУЩИМИ СИЛАМИ

Окна возможностей имеют важное значение с точки зрения и в качестве стратегии решения проблем, связанных с нетехническими движущими силами, хотя эффективно оказывать поддержку новым, в высшей степени ориентированным на реформы правительствам может быть трудно. Возможности реформ УГФ могут значительно варьироваться от одного правительства к другому. Правительство, которое сильно заинтересовано и мотивировано к проведению реформ, за два-три года может достичь большего, чем правительство, не заинтересованное в улучшении руководства и управления государственными финансами, достигнет за восемь-десять лет. Одним из решений может стать наличие существующего проекта, охватывающего период выборов и обладающего достаточной встроенной гибкостью для адаптации к потребностям и намерениям нового правительства либо за счет быстрого процесса реструктуризации и повторной авторизации, либо за счет «внутрипроектной» гибкости.

В течение большей части времени за пределами «окна возможностей» по-прежнему стоит стремиться к улучшениям, однако прогресс, скорее всего, будет постепенным и разочаровывающим для тех, кто стремится к более быстрым темпам и ощутимым результатам. Ключевое потенциальное преимущество — «иметь что-то готовое к работе», когда возникают окна возможностей, а также, что немаловажно, сохранить некоторые успехи, достигнутые во время предыдущих «окон».⁴⁵

⁴⁵ Политическая экономия реформ управления государственными финансами — опыт и последствия для диалога и оперативного участия, Фриц, Верхувен и Авения, Группа Всемирного банка (2017 год).



ПРИЛОЖЕНИЕ 1. ЦЕПОЧКА РЕЗУЛЬТАТОВ РЕФОРМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Таблица 3. Цели, проблемы, шаги, результаты, ожидаемые итоги и воздействие учета по методу начисления⁴⁶

Проблемы	Шаги, которые необходимо предпринять	Результаты	Ожидаемые итоги	Воздействие
Цель: обеспечение «истинного и справедливого» взгляда на государственные финансы				
<p>Публикация счетов не влияет на восприятие открытости правительства из-за первоначальной квалификации аудита</p>	<p>1) Профессионализация финансовой функции</p> <p>2) Модернизация ИТ-систем и бизнес-процессов</p> <p>3) Развитие управления рисками и внутреннего контроля в рамках государства</p>	<p>Улучшение налогового-бюджетной прозрачности и подотчетности</p> <p>Представление объективного обзора государственных финансов</p>	<p>Удаление аудиторской квалификации, ведущее к более широкому использованию и продвижению счетов по методу начисления группами экспертов</p>	<p>Финансовая отчетность является основным и надежным источником информации о финансовых показателях государственных финансов</p>
Цель: обеспечение лучшего анализа состояния государственных финансов				
<p>Данные по методу начисления считаются неуместными для анализа финансового положения правительства (например, отсутствие значения «чистая стоимость»)</p>	<p>1) Разработка наборов данных бухгалтерского учета, охватывающих более 3 лет, для выявления и анализа изменений в более длительных временных рамках</p> <p>2) Систематическая интеграция информации, получаемой со счетов, в анализ финансовой устойчивости и анализ финансовых рисков</p>	<p>Учет активов и обязательств, включая активы инфраструктуры и права сотрудников, который также помог бы оценить весь объем ресурсов, потребляемых государством</p>	<p>Повышение качества широкого спектра налоговой отчетности (т. е. использование проверенных счетов в качестве «строительных блоков» для повышения надежности налоговой отчетности в целом)</p>	<p>Чистая стоимость государственного сектора, связанная с подотчетностью правительства; эффективное использование данных по начислениям для принятия решений</p>

⁴⁶ Источник: Моретти и Янгберри, Получение добавленной стоимости в результате перехода на метод начисления, Журнал ОЭСР по бюджетированию: том 2018/1, ОЭСР (2018 год), адаптация Всемирного банка

Проблемы	Шаги, которые необходимо предпринять	Результаты	Ожидаемые итоги	Воздействие
----------	--------------------------------------	------------	-----------------	-------------

Цель: повышение осведомленности широкой общественности о государственных финансах

Счета слишком технические для средств массовой информации и широкой общественности	1) Упрощение 2) Брошюры 3) Открытые данные по бюджету 4) Нетрадиционное представление баланса в удобной для общественности форме	Улучшение налогового-бюджетной прозрачности и подотчетности	Расширение участия средств массовой информации и гражданского общества	Повышение подотчетности правительства/ органов власти в связи с давлением общественности
--	---	---	--	--

Цель: определение более комплексных фискальных целей

Налогово-бюджетная политика по-прежнему осуществляется по кассовому методу и/или оценивается на основе статистики	1) Принятие фискальных заголовков/правил, установленных на условиях учета по методу начисления 2) Гармонизация стандартов (насколько это возможно) во избежание путаницы в отношении того, какие наборы счетов надежно отражают результаты в сравнении с целями	Помощь правительству в реализации его стратегии в действиях с точной оценкой затрат	Большой политический интерес к прогнозам и счетам по методу начисления	Новые КПЭ, основанные на учете по методу начисления; новые фискальные правила, используемые при международных сопоставлениях
---	--	---	--	--

Цель: составление бюджета по наличным и безналичным операциям

Принятие решений по бюджету по-прежнему осуществляется только на основе кассового метода	Использование метода начисления для расчета затрат для отдельных финансовых операций (например, для долгосрочных и финансовых операций)	Содействие принятию обоснованных решений	Совершенствование процесса принятия решений политиками	Улучшение финансового планирования и распределения ресурсов
--	---	--	--	---

Проблемы	Шаги, которые необходимо предпринять	Результаты	Ожидаемые итоги	Воздействие
----------	--------------------------------------	------------	-----------------	-------------

Цель: усиление контроля итогов года со стороны парламента

Парламент не контролирует счета	<ol style="list-style-type: none"> 1) Предоставление технической поддержки парламенту (аудиторы, бюджетные отделы парламента) 2) Выделение и комментирование информации, имеющей отношение к парламентской работе (например, большое финансовое воздействие, значительные годовые отклонения; четкая связь с осуществлением политики) 	Укрепление институционального потенциала в области бюджетирования, управления расходами и финансового управления государственными операциями	Парламентские вопросы/ расследования	Улучшение связи между финансовыми отчетами и осуществлением политики
---------------------------------	---	--	--------------------------------------	--

Цель: управление активами и обязательствами

Отсутствие понимания рисков, проблем и возможностей, связанных с активами и пассивами	<ol style="list-style-type: none"> 1) Выявление операций с избыточными активами 2) Использование капитальных затрат 3) Общий анализ балансовой отчетности 	Улучшение понимания расходов по займам	Обоснованные решения по приобретению/ выбытию активов и обязательств	Совершенствование использования активов и управления задолженностью, обязательствами и непредвиденными ситуациями
---	--	--	--	---

Цель: оценка результатов деятельности, включая ключевые показатели эффективности по методу начисления, обзоры расходов, оценку эффективности использования средств

При оценке результатов деятельности не используются финансовые данные по методу начисления	<ol style="list-style-type: none"> 1) Разработка учета затрат как инструмента сравнительного анализа 2) Тарификация государственных услуг с использованием полной информации о стоимости 	Оценка полных затрат на политику, программы и деятельность правительства	Повышение интереса руководства к качеству и использованию данных по методу начисления	Более эффективное и действенное использование ресурсов и перераспределение их в пользу приоритетных областей
--	--	--	---	--

Цель: управление на уровне организации

Мониторинг по денежным переводам	<p>Развитие уровня организации</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Управление и 2) Показатели устойчивости по методу начисления (например, старение кредиторской задолженности, запасы ликвидных активов и т. д.) 	Измерение результатов деятельности государственных организаций	Улучшение мониторинга организаций	Улучшение финансовых показателей организаций, связанных с предоставлением государственных услуг, полностью финансируемых из государственного бюджета
----------------------------------	---	--	-----------------------------------	--



ПРИЛОЖЕНИЕ 2. СЛУЧАЙ АЛБАНИИ

ДОКТОР ДРИТАН ФИНО, ДИРЕКТОР, МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ И ЭКОНОМИКИ, АЛБАНИЯ

Есть много причин, по которым Республика Албания провела реформу бухгалтерского учета в государственном секторе для внедрения стандартов учета по методу начисления. Цель внедрения учета по методу начисления в учреждениях центрального правительства состоит в том, чтобы сделать концептуальные основы финансовой отчетности сектора органов государственного управления совместимыми с МСФООС, чтобы иметь полное понимание базового финансового положения, способствовать совершенствованию процесса принятия решений, который ставит во главу угла долгосрочную устойчивость государственных финансов, и свести к минимуму ошибки в учете и отчетности. Например, бухгалтерский учет в государственном секторе Албании был подвержен ряду недостатков:

- Существует некая степень неопределенности в отношении точного состава субъектов государственного сектора, и ее необходимо устранить наряду с запланированными шагами по консолидации финансовой отчетности. Финансовая информационная система правительства Албании (AGFIS) не генерирует точного списка всех контролируемых организаций и их соответствующих подчиненных подразделений и учреждений
- Правовая база для финансового учета и отчетности в государственном секторе сложна, фрагментирована и неоднозначна
- Не существует формальных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе
- Укомплектованность штатов, в частности профессиональными бухгалтерами, ограничена. На организацию в государственном секторе в среднем приходится только два бухгалтера. Успех в привлечении высококвалифицированных финансовых специалистов из частного сектора или удержании лучших специалистов в государственном

секторе минимален, поскольку частный сектор может предложить значительно более высокое вознаграждение

- Отсутствуют профессиональное образование и квалификация в области финансов и бухгалтерского учета в государственном секторе
- В Албании нет профессионального органа для специалистов по финансам государственного сектора
- Не существует этического кодекса для бухгалтеров в государственном секторе
- В широком смысле, существует два набора ИТ-систем для бухгалтерского учета: система AGFIS, которая в настоящее время не является полностью функциональной, но используется в большей части государственного сектора; и множество ИТ-систем для бухгалтерского учета (преимущественно локальных), используемых в организациях государственного сектора, которые служат в первую очередь для восполнения недостатка полной функциональности AGFIS

По этим причинам понятно, что совершенствование бухгалтерского учета в государственном секторе Албании имеет особенно большое значение. Улучшение финансовой отчетности государственного сектора не следует рассматривать как самоцель — его значение гораздо шире. Высококачественная финансовая отчетность в государственном секторе является краеугольным камнем хорошо функционирующего государственного сектора и его сердцем, которое обеспечивает соотношение цены и качества. Повышение качества финансовой отчетности в Албании будет иметь значительное и положительное значение на граждан Албании и международного сообщества.

Совершенствование финансовой отчетности в государственном секторе:

- **Обеспечит большую прозрачность и подотчетность финансовых решений, принимаемых юрисдикциями, для доноров, граждан и инвесторов.** Поддержание доверия к правительству важно для поддержания демократии. Достоверная информация очень важна для всех международных доноров и для процесса европейской интеграции Албании, чтобы доноры лучше понимали ситуацию в стране для оказания помощи. Это также является одним из требований переговорного процесса для вступления в ЕС. Кроме того, внедрение учета по методу начисления в Албании имеет большое значение для статистической отчетности Евростата.
- **Предоставит полную информацию для улучшения процесса принятия решений,** например, за счет лучшего понимания всех активов и пассивов. Полная информация имеет неоценимое значение для успешного среднесрочного финансового планирования с целью более эффективного использования государственных средств и обеспечения улучшенных результатов для граждан. Кроме того, на международных финансовых рынках необходимо принимать более эффективные решения для обеспечения долгосрочных кредитов.
- **Обеспечит полную инвентаризацию активов и запасов, которая позволит субъектам оценить, насколько эффективно и экономично они используются для предоставления государственных услуг.** Использование одной и той же системы учета всеми государственными организациями в пределах юрисдикции позволяет проводить сравнения и выявлять передовую практику, которую можно воспроизвести в других государственных организациях с целью ликвидации потерь.
- **Улучшит качество государственной отчетности.** Улучшение является важным фактором в оценке финансовой стабильности страны и ее инвестиционной привлекательности. За счет использования международно признанной системы отчетности правительственная финансовая отчетность, составленная по методу начисления,

сможет поддерживать более справедливые и точные кредитные рейтинги и поощрять прямые иностранные инвестиции.

- **Улучшит управление государственными финансами за счет большей прозрачности и подотчетности, необходимых для раскрытия информации о государственных активах и обязательствах.** Этот дополнительный контроль послужит толчком для более обоснованных дебатов об устойчивости государственных финансов и о том, как лучше всего использовать ограниченные финансы для достижения наилучших результатов для граждан.
- **Поддержит гармонизацию систем учета в частном и государственном секторах.** В последние годы в Албании произошло много изменений и улучшений в области бухгалтерского учета в частном секторе, поэтому очень важно улучшить бухгалтерский учет и в государственном секторе, а также создать регулируемую профессию специалистов по финансам государственного сектора.
- **Поможет неправительственным организациям в получении более качественной информации.** Неправительственные организации все более активно требуют предоставления более прозрачной информации и точных и достоверных данных о финансовом положении государства.

Очень нужна политическая поддержка. Правительство взяло на себя обязательство в рамках стратегии УГФ внедрить учет по методу начисления, а Министерство финансов является ответственным за это учреждение. Помимо стимулирования реформы с технической стороны, более мощная и энергичная политическая поддержка, особенно со стороны министра финансов, значительно облегчает технические усилия. Внедрение МСФООС — непростая задача, и такой вид поддержки крайне необходим.



ПРИЛОЖЕНИЕ 3. ПОЛИТИЧЕСКАЯ ЭКОНОМИЯ — ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ ОБЗОРЫ: ТЕМАТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ ПРЕПЯТСТВИЙ И НЕУДАЧ В ПРОВЕДЕНИИ РЕФОРМ

Политэкономические аспекты необходимо учитывать при анализе и устранении препятствий и неудач любых реформ, включая реформы PSA. В этом разделе представлены два тематических исследования по политэкономии и институциональному анализу, взятые из более старых институциональных и управленческих обзоров (IGR) Всемирного банка, в которых содержится информация о нетехнических движущих силах и стратегиях, разработанных для взаимодействия с ними. Они могут оказаться полезными для администрации, так как помогают понять ключевые препятствия и рассмотреть сильные нетехнические движущие силы реформ PSA.

СЛУЧАЙ 1. В ХОДЕ ПРОВЕДЕННОГО ВСЕМИРНЫМ БАНКОМ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО ОБЗОРА БЫЛО УСТАНОВЛЕНО, ЧТО ОСНОВНЫМ ПРЕПЯТВИЕМ НА ПУТИ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО РАЗВИТИЯ ЯВЛЯЕТСЯ НЕФОРМАЛЬНОСТЬ.

Неформальность была проблемой в нескольких областях государственного управления, включая государственные расходы, управление персоналом и внедрение Закона о финансовом управлении и контроле. Было установлено, что основные причины неформальности связаны с политической динамикой в стране, которая породила систему патронажа и протекционизма. В частности, в IGR упоминалось следующее:⁴⁷

- Заинтересованность политиков в получении поддержки на выборах со стороны бюрократии и в осуществлении контроля над ней путем распределения государственных должностей и других видов ренты и помещения «доверенных лиц» на важнейшие бюрократические должности
- Слабый частный сектор, который не смог создать возможности для занятости среднего класса, побуждая некоторые слои населения искать работу в государственном секторе
- Фрагментированная партийная система, вынудившая политические партии заключать коалиционные соглашения

Это привело к следующей ситуации:⁴⁸

- В управлении государственными расходами: значительные расхождения между утвержденным и исполненным бюджетами, которые были результатом неадекватного централизованного контроля за деталями распределения и использования ресурсов в сочетании с неограниченным, оппортунистическим поведением линейных ведомств в отношении расходов
- В управлении персоналом: несколько неформальных областей, включая широкое использование консультантов для выполнения линейных функций, поскольку агентства испытывали трудности с привлечением квалифицированного персонала из-за низких зарплат штатных государственных служащих

⁴⁷ Расширение прав и возможностей и сокращение бедности. Справочник, инструменты и практики 15 — Институциональные и управленческие обзоры, Всемирный банк (2002 год)

⁴⁸ Там же

- При реализации Закона о финансовом контроле: неспособность полностью реализовать закон в первую очередь была результатом ограниченных обязательств со стороны Министерства финансов и сопротивления со стороны государственных должностных лиц. Исследование IGR показало, что за девять лет, прошедших с момента обнародования закона, государственные служащие не усвоили его нормы и ценности; большинство не считало, что закон побуждает чиновников сосредотачиваться на результатах или повышать эффективность своих агентств

В IGR изложены три альтернативных механизма: общественные действия, предпринимаемые централизованной бюрократической иерархией, изолированным автономным учреждением или децентрализованными органами местного самоуправления, обеспечивающими широкое участие населения. Открытие повестки дня таким образом обеспечивает плодородную основу для изучения того, какая последовательность действий — включая относительный акцент, уделяемый различным альтернативам — открывает наилучшие перспективы для устойчивого успеха.

В IGR институциональные реформы были классифицированы как неотложные приоритеты правительства. Обзор обнаружил признаки «усталости от реформ» среди граждан, качество жизни которых не сильно улучшилось за 15 лет реформ. Обзор предупредил, что, если государство не начнет предоставлять более качественные общественные услуги и более эффективно бороться с бедностью, доверие к нынешнему режиму может оказаться под угрозой, и указал на социальные протесты как на один из показателей хрупкой легитимности правительства. В ответ на широко распространенную проблему неформальности в IGR были представлены четыре основные рекомендации:

- Деполитизировать управление персоналом в государственном секторе
- Укрепить потенциал центрального надзора в области управления финансами и персоналом

- Учиться на недавнем успешном опыте автономных регулирующих учреждений (супертенденции) и повторить успех в других учреждениях государственного сектора
- Использовать «голос гражданина» в качестве средства осуществления социального контроля над государственной администрацией

СЛУЧАЙ 2. В ХОДЕ ПРОВЕДЕННОГО ВСЕМИРНЫМ БАНКОМ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО ОБЗОРА БЫЛО УСТАНОВЛЕНО, ЧТО ИНИЦИАТИВЫ ПО ПРОВЕДЕНИЮ РЕФОРМ ЧАСТО ТЕРПЕЛИ НЕУДАЧУ, ПОСКОЛЬКУ ОНИ СПОСОБСТВОВАЛИ ВЫРАБОТКЕ ТЕХНИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ В ТЕХ СЛУЧАЯХ, КОГДА ГЛАВНЫМИ ПРЕПЯТСТВИЯМИ НА ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМ СЕКТОРОМ ЯВЛЯЛИСЬ СОЦИАЛЬНО-ПОЛИТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ.

В обзоре были отмечены, в частности, три препятствия на пути реформы государственного сектора:⁴⁹

- Широко распространенный протекционизм на государственной службе
- Организованные группы по интересам, некоторые нелегитимные, определяющие политические решения
- Значительные расхождения между частными программами основных государственных субъектов и их официальными общественными программами

Согласно IGR, протекционизм на государственной службе функционировал в рамках четко определенной иерархии, а «правила ведения бизнеса» правительства в отношении поведения на государственной службе все чаще игнорировались. К хорошо организованным группам по интересам, определявшим политические решения, относились вооруженные силы, бюрократия, частный бизнес, профсоюзы, религиозные группы, НПО и доноры. Однако деятельность некоторых из этих групп была незаконной и включала в себя взяточничество, вымогательство, притеснения и использование силовых

⁴⁹ Расширение прав и возможностей и сокращение бедности. Справочник, инструменты и практики 15 — Институциональные и управленческие обзоры, Всемирный банк (2002 год)

методов. Политические, деловые, профсоюзные и бюрократические структуры власти были частично захвачены преступным миром, который использовал насильственные методы для усиления своей власти. В округах власть имущие часто получали поддержку со стороны полиции и судебных органов в своих собственных интересах, в ущерб малоимущим. Между тем, выживание бедных людей зависело от отношений покровителя и клиента.⁵⁰

Коррупция и мошенничество со стороны государственных должностных лиц широко распространены, в то время как экономические потери от неэффективности государственного сектора огромны. Согласно оценке IGR, потери доходов от коррупции и неэффективности в таможенных и налоговых органах превышали 5% ВВП.⁵¹

В IGR был вынесен ряд рекомендаций по улучшению управления в государственном секторе страны:

- Укрепить системы подотчетности путем усиления роли парламента, реформирования судебной системы, ужесточения государственной финансовой подотчетности, поощрения прозрачности и укрепления гражданского общества
- Увеличить децентрализацию
- Активизировать административную реформу, сосредоточив внимание на стимулах, производительности, назначении на должности и продвижении по службе на основе заслуг, надежной системе надзора и делегировании полномочий по кадровым и финансовым вопросам
- Воспользоваться потенциалом электронного правительства
- Мобилизовать поддержку реформы

⁵⁰ Там же

⁵¹ Там же



ПРИЛОЖЕНИЕ 4. ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

Практика начисления и опыт реформ в странах ОЭСР, Моретти, Издательство ОЭСР, Париж (2017 год) [Accrual Practices and Reform Experience in OECD Countries, Moretti, OECD Publishing, Paris (2017)]

Справочный документ для начала работы по вопросам помощи и внутренней подотчетности, Хадсон А. и GOVNET, DAC GOVNET ОЭСР (2009 год) [Background Paper for the Launch of the Workstream on Aid and Domestic Accountability, Hudson A. and GOVNET, OECD DAC GOVNET (2009)]

Построение эффективных, подотчетных и инклюзивных учреждений в Европе и Центральной Азии: опыт региона, Группа Всемирного банка (2020 год) [Building Effective, Accountable, and Inclusive Institutions in Europe and Central Asia: Lessons from the Region, World Bank Group (2020)]

Выбор неправильных движущих сил для реформы всей системы, Майкл Фуллан (2011 год) [Choosing the wrong drivers for whole system reform, Michael Fullan (2011)]

Сбор информации о потенциальном воздействии (включая затраты) внедрения учета по методу начисления в государственном секторе и технический анализ пригодности отдельных стандартов МСФООС, подготовлено для Европейской комиссии, PwC (2014 год) [Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, Prepared for the European Commission, PwC (2014)]

Расширение прав и возможностей и сокращение бедности. Справочник, инструменты и практики 15 — Институциональные и управленческие обзоры, Всемирный банк (2002 год) [Empowerment and Poverty Reduction. A Sourcebook, Tools and Practices 15 - Institutional and Governance Reviews, World Bank (2002)]

Получение добавленной стоимости в результате перехода на метод начисления, Журнал ОЭСР по бюджетированию: том 2018/1, Моретти и Янгберри, ОЭСР (2018 год) [Getting added value out of accruals reforms, OECD Journal on Budgeting: Volume 2018/1, Moretti and Youngberry, OECD (2018)]

Внедрение учета по методу начисления в государственном секторе, технические примечания и руководства, Кавана и др., Департамент по финансовым вопросам, Международный валютный фонд (2016 год) [Implementing accrual accounting in the public sector, Technical Notes and Manuals, Cavanagh et al, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund (2016)]

Наличные по-прежнему царят? — Максимизация преимуществ информации по методу начисления в государственном секторе, Меткалф и Сандерсон, Международная федерация бухгалтеров и Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров (2020 год) [Is Cash Still King? – Maximising the benefits of accrual information in the public sector, Metcalf and Sanderson, International Federation of Accountants and Association of Chartered Certified Accountants (2020)]

Мероприятия по обмену знаниями о внедрении Международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе — Отчет о событиях мая и июня 2016 года, Всемирный банк (2016 год) [Knowledge Exchange Events on Implementation of International Public Sector Accounting Standards – Report of events of May and June 2016, The World Bank (2016)]

Заставить реформы государственного сектора работать: политические и экономические контексты, стимулы и стратегии, Бунсе и Фриц, Всемирный банк (2012 год) [Making Public Sector Reforms Work: Political and Economic Contexts, Incentives, and Strategies, Bunse and Fritz, The World Bank (2012)]

Нетехнические движущие силы реформы налогового администрирования — модуль DIAMOND, Глобальная налоговая команда, Группа Всемирного банка, (2017 год) [Non-Technical Drivers of Tax Administration Reform – DIAMOND Module, Global Tax Team, The World Bank Group (2017)]

Политическая экономия реформ управления государственными финансами — опыт и последствия для диалога и оперативного участия, Фриц, Верхувен и Авения, Группа Всемирного банка (2017 год). [Political Economy of Public Financial Management Reforms – Experiences and Implications for Dialogue and Operational Engagement, Fritz, Verhoeven and Avenia, World Bank Group (2017)]

Управление государственными финансами и его формирующаяся архитектура, Канджано, Курристин и Лазарь, Международный валютный фонд (2013 год) [Public Financial Management and Its Emerging Architecture, Cangiano, Curristine and Lazare, International Monetary Fund (2013)]

Обучение в области управления государственными финансами, Международный валютный фонд (2017 год) [Public Financial Management Training, International Monetary Fund (2017)]

PULSAR — Шаблон хорошей практики — К реформе бухгалтерского учета в государственном секторе — Дорожная карта, Всемирный банк (2018 год) [PULSAR– Good Practice Template – To Public Sector Accounting Reform – Roadmap, The World Bank (2018)]

PULSAR — Анализ среды бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе в странах-бенефициарах PULSAR, Всемирный банк (2020 год) [PULSAR – Stocktaking of Public Sector Accounting and Reporting Environment in PULSAR Beneficiary Countries, World Bank (2020)]

Усиление управления государственными финансами: изучение движущих сил и эффектов, рабочий документ 7084 по исследованиям в области политики, Фриц, Свит и Верхувен, Группа Всемирного банка (2014 год) [Strengthening Public Financial Management: Exploring Drivers and Effects, Policy Research Working Paper 7084, Fritz, Sweet and Verhoeven, World Bank Group (2014)]

Целый Слон: Предложение по интеграции кассовых счетов, счетов начисления и счетов разрыва устойчивости, Ирвин, рабочий документ/15/261, Международный валютный фонд (2015 год) [The Whole Elephant: A Proposal for Integrating Cash, Accrual, and Sustainability-Gap Accounts, Irwin, Working Paper/15/261, International Monetary Fund (2015)]

На пути к внедрению гармонизированных стандартов учета в государственном секторе в государствах-членах, рабочий документ персонала Европейской комиссии (2013 год) [Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, European Commission Staff Working Document (2013)]

ПРОГРАММА PULSAR


УПРАВЛЯЕТСЯ:

СО-ФИНАНСИРУЕТСЯ:



 Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

CFRR 
**Centre for Financial
Reporting Reform**

 Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra



Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO