

РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ И КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

© 2022 Кришталева Таисия Ивановна

доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности
Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва
E-mail: TIKrishtaleva@fa.ru

© 2022 Качкова Ольга Евгеньевна

доцент, кандидат экономических наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности
Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва
E-mail: OEKachkova@fa.ru

В статье обоснована необходимость постоянного совершенствования и развития информационной и контрольной функций бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы. В настоящее время учреждениям предоставляется все больше хозяйственной самостоятельности в оказании платных услуг, в распоряжении имуществом (кроме недвижимого и особо ценного) и использовании дополнительных доходов, полученных от приносящей доход деятельности, для нужд учреждения [4]. Все это вынуждает применять иные методические подходы к получению информации для эффективного управления организациями бюджетной сферы. Следовательно, меняются и требования к информации, формируемой в системе бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы для внешних и внутренних пользователей.

Необходимое условие целевого и эффективного использования бюджетных средств — наличие системы внутреннего контроля, требующей дальнейшего развития в части управления рисками. Методы и приемы управления рисками являются основным инструментом достижения учреждением поставленных целей.

Ключевые слова: информация; управление; внешние и внутренние пользователи; внутренний контроль; бухгалтерская (финансовая) отчетность; стандарты отчетности; международный опыт; учетная политика.

В настоящее время органы государственной власти используют для организаций бюджетной сферы рыночные методы управления в сочетании с высокой степенью финансового контроля за эффективностью использования бюджетных средств [4] и ассигнований. Это влияет и на методы управления, которые используют руководители организаций бюджетной сферы.

Организациям бюджетной сферы экономики (бюджетным и автономным учреждениям) в настоящее время предоставляется все больше хозяйственной самостоятельности в оказании платных услуг, в распоряжении имуществом (кроме объектов недвижимости и особо ценного движимого имущества) и использовании дополнительных доходов, полученных от приносящей доход деятельности, для нужд организации. В этих условиях возрастает роль и значение бухгалтерского учета как информационной базы для оценки результативности, эффективности и эко-

номичности деятельности организации внешними и внутренними пользователями [4]. Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета бюджетной сферы необходима для выработки и обоснования оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Проведенный анализ информационной функции бухгалтерского учета в бюджетной сфере показал, что существуют значительные расхождения между потребностями заинтересованных пользователей и предоставляемой информации в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, значительная ограниченность доступа к отчетности для широкого круга пользователей, отсутствие систематизированной учетной информации по основным процессам деятельности организаций, недостаточность в отчетах информации, отражающей результаты экономической деятельности организаций, отсутствие детализации учетных данных для принятия управленче-

ских решений внутренними пользователями [11].

Основным публичным источником финансовой информации для заинтересованных пользователей является бухгалтерская (финансовая) отчетность. Повысить ее информативность можно путем представления взаимоувязанных между собой показателей по трем видам деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой), срочности, методам формирования (начисления, касовым) с тем, чтобы пользователи отчетности могли осуществлять самостоятельный контроль качества этих показателей [8].

Каждый отчет, входящий в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций бюджетной сферы, выполняет определенную функцию. Поэтому только комплексное рассмотрение всех форм бухгалтерской (финансовой) отчетности дает возможность получить реальную картину финансового состояния и перспектив развития любой организации бюджетной сферы.

Система бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы формирует информацию, предназначенную для внешних и внутренних пользователей. Внешние пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованы в получении информации о финансовом положении организаций бюджетной сферы, финансовых результатах их деятельности, поступлении и расходовании средств за отчетный период, а также об использовании материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов [3].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть насыщена информацией, позволяющей уменьшать неопределенность и недостаток знаний, дополнять представление о финансовом положении и финансовых результатах организаций бюджетной сферы, максимально удовлетворять потребности пользователей отчетности в информации, необходимой для принятия управленческих и финансовых решений. Чем более информативна отчетность, тем легче и глубже возможно проведение ее анализа [3].

Система бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы должна выполнять информационную и контрольную функции. Поэтому в настоящее время возникает необходимость постоянного совершенствования и развития этих функций бухгалтерского учета.

Система внутреннего финансового контроля — необходимое условие целевого и эффективного использования бюджетных средств. Также требуется дальнейшего развития система внутреннего

контроля в части управления рисками, так как методы и приемы управления рисками является основным инструментом достижения организациями бюджетной сферы поставленных целей в настоящее время.

Разработанные подходы к развитию информационной и контрольной функции бухгалтерского учета в организациях бюджетной сферы позволят повысить эффективность и результативность управления деятельностью таких организаций.

В экономиках зарубежных стран общественный сектор занимает значительное место. Аккумулируя значительные финансовые средства и решая многоплановые задачи, общественный сектор экономики участвует в решении не только экономических, но и социальных проблем. Важную роль в достижении поставленных социально-экономических целей играет эффективность и результативность государственной бюджетной политики. Бюджетная политика в современных условиях оценивается не только по динамике национального дохода, но и с учетом социальных приоритетов. Она должна обеспечивать эффективное распределение и использование всех видов ресурсов в целях повышения благосостояния населения страны. Разработка и внедрение государственных целевых программ, совершенствование правового положения государственных учреждений, разработка и утверждение перечня государственных услуг, оказываемых населению, осуществляются с учетом повышения эффективности расходования государственных бюджетных средств.

Задачи информационного обеспечения анализа эффективности общественного сектора экономики, в том числе результатов его деятельности по реализации социальной миссии, в настоящее время выполняют системы бухгалтерского и статистического учета. Принципы их построения, способы взаимосвязи и организация движения информационных потоков постоянно совершенствуются в поисках способов повышения прозрачности бухгалтерской и статистической отчетности. В этой связи интересно изучение опыта реорганизации систем управления и бухгалтерского учета в общественном секторе зарубежных стран.

Научные исследования в области бухгалтерского учета в общественном секторе экономики за рубежом значительно активизировались в конце XX-нач. XXI вв. Отметим труды И. Лэпли [13],

Д. Стиглица [10], Я. Лэйна [14], П. Вэсса [15], И. Петерсона [16], К. Худа [17] и др. Среди публикаций отечественных авторов следует отметить работы Д. А. Львовой [5], в которых раскрываются проблемы реформирования бухгалтерского учета в контексте NPM в европейских странах.

Внимание к общественному сектору экономики, как влиятельному игроку рынка продуктов и услуг, за рубежом было привлечено в 30-е годы XX века, с началом кейнсианских преобразований. Усиление экономической роли государства, его активное вмешательство в экономику стран привели к росту финансовых потоков, аккумулируемых в бюджете большинства экономически развитых стран, о чем свидетельствует статистика, приведенная в труде Т. Пикетти [7]. По мнению Т. Пикетти, в среднем по экономически развитым государствам доля государственных расходов в национальном валовом продукте увеличилась от одной десятой в начале XX века до одной трети или даже одной второй к концу века. Доля валового продукта, производимая общественным сектором экономики, росла на протяжении всего XX века. В середине XX века в Великобритании, Франции, США, Канаде были предприняты различные экономические меры по усилению роли государства: национализация целых отраслей промышленности (угольная, электроэнергетика, транспорт и др.), создание новых государственных органов управления, введение практики индикативного планирования на уровне отраслей и государства, разработка государственных программ развития. В связи с этим значительные трансформации происходили в национальных и международных статистических системах, которые потребовали более четкого отграничения состава экономических субъектов, включаемых в границы общественного сектора экономики; разработки критериев выделения экономических субъектов данного сектора в отдельную группу; более пристального внимания к особенностям деятельности государственных учреждений в экономической сфере.

Однако в сфере бухгалтерского учета общественного сектора на протяжении почти всего XX века сохранялась традиционная, сложившаяся еще в XVIII в., практика учетного отражения хозяйственной деятельности, основанная на простой камеральной записи. Это привело к нарастающему несоответствию между макро- и микроинформационными системами [6]. В 1990-х гг. началась серьезная перестройка систем бухгалтер-

ского учета в государственном секторе большинства развитых стран. Особенно активно преобразования в бухгалтерских системах государственных учреждений проводятся в европейских странах.

Основная идея этой реформы заключалась в необходимости перестройки бухгалтерского учета в общественном секторе по образцу бухгалтерии коммерческих компаний. Во-первых, это предполагало унификацию учетной методологии, применяемой различными экономическими субъектами. Во-вторых, позволяло бы выявлять финансовый результат от оказания государственных услуг и оценивать эффективность общественного сектора экономики в сравнении с коммерческим. И, в-третьих, применение единой методологии учета позволило бы построить консолидированный баланс национального богатства. Однако, по мнению многих специалистов, реформа систем государственного учета в большинстве экономически развитых стран была произведена излишне решительно и натолкнулась на трудности, анализ которых позволяет учесть опыт такого реформирования в отечественной практике. На необходимости учета мирового опыта реформирования системы бухгалтерского учета настаивают российские ученые Л. А. Чайковская и В. Л. Кожухов [12].

В основу преобразований в секторе государственного управления в 1990-х годах была положена доктрина NPM (New Public Management, «новое общественное управление»). Первыми реформированию подверглись системы управления сталелитейной и угольной промышленности Великобритании, почти полностью национализированные к этому моменту. Затем в процесс были вовлечены система здравоохранения Великобритании (1983 г.) и система высшего образования (1985 г.) [18].

Сущностью NPM является построение системы управления в государственных учреждениях по лекалам коммерческих организаций. К. Худ выделяет 8 составных частей концепции NPM, среди которых можно выделить следующие, имеющие непосредственное отношение к учетной деятельности:

- 1) совершенствование системы оценки эффективности деятельности государственных учреждений за счет введения более измеримых и проверяемых критериев деятельности;

- 2) механизм обратной связи, корректирующий управленческие воздействия на основе установленных ключевых показателей [19].

Рыночно-ориентированную модель управления отличает стремление к росту эффективности и прибыльности. Поэтому перед системой бухгалтерского учета государственных учреждений ставятся задачи, позволяющие оценить их коммерческую успешность. А именно, рассчитать себестоимость оказываемых услуг, оценить объем финансовых обязательств; рассчитать величину чистых активов [4].

Например, начиная с 2007 года, в бухгалтерском учете государственных учреждений Швейцарской конфедерации реализуется модель NAM (The New Accounting Model, «модель новой бухгалтерии») [20]. В основе указанной модели — следующие положения: 1) сближение между национальных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (далее МСФО ОС (IPSAS)) и международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО (IFRS)); 2) приобретение отчетом о доходах, балансом и отчетом о движении денежных средств статуса базовых форм финансовой отчетности; 3) переход на принцип начисления при составлении отчета о доходах (в том числе прогнозного); 4) учет расчетов за внутренние услуги между экономическими субъектами государственного сектора; 5) трехлетнее финансовое планирование.

В своем исследовании Д. А. Львова [5] приводит анализ публикаций в зарубежных профессиональных журналах о ходе и распространении реформы в бухгалтерском учете экономически развитых стран. Так, относительно применения метода начисления в государственном учете, первопроходцами в этом процессе стали Новая Зеландия (1983 г.) и австралийская провинция Новый Южный Уэльс (1993 г.). В последующие годы их опыт начал распространяться на другие англосаксонские страны, а затем и по всему миру.

Не все страны перешли на метод начисления полностью и одновременно, многие апробировали метод сначала для составления отчетности на уровне департаментов и агентств.

Трансформация учетной методологии в бюджетной сфере экономики происходит, в том числе, в направлении к международной стандартизации [4]. В 1997 г. были опубликованы МСФО ОС (IPSAS), что придало новый импульс реформе. В основе реформы адаптация МСФО (IFRS) к особенностям деятельности организаций бюджетной сферы. Эта историческая последовательность событий наложила определенный отпечаток на содержание МСФО ОС (IPSAS), вызвав сложности

в процессе внедрения стандартов на практике. Поддержку IPSAS оказывают Европейский Союз, Совет Европы и ООН. Международная федерация бухгалтеров также настаивает на преимуществах метода начисления для бухгалтерского учета в общественном секторе экономики. С другой стороны, многие развитые страны, в том числе, выступившие инициаторами реформы, не стремятся к внедрению IPSAS. Россия входит в число 30 стран, которые в настоящее время реализуют программу гармонизации собственных стандартов бухгалтерского учета в бюджетной сфере (далее федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов — ФСБУ ГФ) в соответствии с МСФО ОС (IPSAS); уже приняты 29 федеральных стандартов.

Многочисленные противоречия и проблемы, которые выявились в процессе реформирования систем бухгалтерского учета в государственном секторе, связаны, в первую очередь, со значительным разбросом в уровне качества учетно-аналитических систем в государственном секторе отдельных стран. Например, неоднородность систем бухгалтерского учета в ведущих экономически развитых странах и странах постсоветского пространства приводит к значительным различиям в реализации информационной функции бухгалтерского учета в странах Европы. Одной из крупнейших в мире аудиторской компанией Ernst & Young был проведен опрос по проблемам внедрения МСФО ОС (IPSAS); в 27 европейских странах. При анализе полученных ответов выяснилось, что функционирующие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в госсекторе на национальном уровне значительно отличаются в отдельных европейских странах по уровню сложности. Наиболее сложными оказались системы регулирования в Испании, Германии, Бельгии, а именно, в странах с федеративной системой государственного управления. Данный факт объясняется значительной свободой отдельных административно-территориальных единиц (земель, провинций, областей), которой они пользуются в данных государствах при установлении правил бухгалтерского учета для государственных учреждений. Наибольшую степень совпадения требований, предъявляемых к составлению бухгалтерской отчетности международными стандартами, продемонстрировало законодательство Великобритании (95%), наименьшую — Португалии (7%). Большинство стран Евросоюза имеют более низкий уровень прибли-

женности национальных правил регулирования бухгалтерского учета к МСФО ОС (от 42 до 69%).

По объему представляемых форм большинство национальных стандартов европейских стран приближено к МСФО ОС. Немаловажным фактом является то, что в последние годы высказывается все больше критических мнений о качестве самих международных стандартов для государственного сектора.

Оказалось, что неудачи реформирования бухгалтерского учета в общественном секторе зарубежных стран связаны с самой сущностью деятельности этого сектора — в отличие от коммерческого, она нацелена на удовлетворение социальных потребностей общества. И излишняя коммерциализация государственных услуг имеет лишь краткосрочный позитивный эффект и долгосрочный негативный [4].

Бухгалтерский учет в бюджетной сфере экономики России представляет собой составную часть общей структуры бухгалтерского учета. Если понятие информационной системы финансового учета в узком смысле представляет собой некоторое подмножество (набор) компонентов информационной системы, то в широком смысле, включает информационные базы бухгалтерского учета и прикладные программы. Интересно отметить, что программно-аппаратную систему, используемую для хранения данных информационных баз, формируемых в системе бухгалтерского учета организаций бюджетной сферы, можно рассматривать как информационную систему в узком смысле, ориентируясь на целенаправленную деятельность по автоматизации бухгалтерского учета и дальнейшего представления информации для конечных пользователей, в соответствии с заложенной в систему логикой получения и хранения информации.

Проверяющие органы зачастую запрашивают у проверяемых организаций дополнительные таблицы о бюджетных и фактических расходах в разрезе кодов вида расходов (далее КВР) и классификации операций сектора государственного управления (далее КОСГУ). Такие аналитические таблицы зачастую готовятся бухгалтерской службой для внутренних пользователей в форме управленческой отчетности. Без разработанных внутренних форм аналитических таблиц для внутреннего использования, а также для представления учредителю или ГРБС невозможно проанализировать отклонение бюджетных и фактических расходов в учреждении.

Кроме этого, немаловажным фактором в качестве финансовой отчетности является правильность использования соответствия КВР и КОСГУ. В основном это относится к бюджетным и автономным учреждениям, поскольку они получают в форме дохода субсидии, выделяемые на выполнение государственного задания и на иные цели. А дальше учреждения самостоятельно их распределяют по КВР и КОСГУ при формировании Плана финансово-хозяйственной деятельности. На этапе планирования важно правильно выявить соответствие использования КОСГУ и КВР.

Во многом оптимизировать информационную функцию учета позволяет грамотно сформированная учетная политика, которая даёт возможность за счёт выбора методологических приёмов представить в определённом свете финансовое положение хозяйствующего субъекта и его финансовый результат. Учетная политика организаций бюджетной сферы разрабатывается с учетом специфики их деятельности в целях повышения информативности, достоверности и прозрачности учетной информации. Так, в учетной политике для бухгалтерского учета следует учесть специфику деятельности учреждения:

- особенности структуры. Например, порядок приемки материальных ценностей различается в учреждениях со складом и в учреждениях без него;
- полномочия и функции, которые переданы учреждению. Например, если учреждение выполняет полномочия по централизованным закупкам, то описывают документооборот по ним и порядок списания затрат на доставку ценностей;
- отраслевые и другие особенности деятельности. Например, особенности учета медикаментов прописывают медицинские учреждения, особенности учета сценично-постановочных средств — театры;
- учетную политику учредителя. Например, учредитель может установить в своей политике отраслевые и ведомственные особенности учета и документооборота.

При этом по учреждению утверждается одна учетная политика, которая распространяется на филиалы и представительства.

При централизации учета бухгалтерия вырабатывает учетную политику с учетом пожеланий учреждений и их специфики, а также с учетом возможностей используемого программного обеспечения. Затем централизованная бухгалтерия

передает единую учетную политику учреждениям. Учреждения утверждают эту типовую учетную политику как свою и передают в централизованную бухгалтерию для исполнения.

Часто в практической деятельности централизованная бухгалтерия при выработке учетной политики нередко использует формальный подход: просто переписывает нормы инструкций. В итоге никакой пользы такая учетная политика не приносит, так как не учитывается специфика деятельности конкретного государственного (муниципального) учреждения.

При разработке учетной политики следует руководствоваться статьей 8 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», пунктом 34 ФСБУ ГФ (СГС) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»¹, пунктами 7, 8 ФСБУ ГФ (СГС) «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»², пунктами 4, 5 Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», доведенных письмом Минфина от 31.08.2018 № 02–06–07/62480. Для учреждений бюджетной сферы этими нормативными документами определены основные положения учетной политики, которые и определяют ее структуру. Дополнительно в учетной политике разрабатывается порядок осуществления учетного процесса; требования к главному бухгалтеру и работникам бухгалтерии; правила работы с первичными документами (приема, обработки и хранения); утверждаются списки постоянно действующих комиссий (их оформляют приложениями), перечень событий после отчетной даты; порядок исправления ошибок, допущенных как при отражении операций в учете, так и при оформлении первичных документов и регистров.

Если организация бюджетной сферы применяет для учета специализированные программные продукты, то информацию об этом также следует отразить в отдельном разделе учетной политики «Использование программного продукта X».

В 2022 году перечень новых электронных документов по приказу Минфина России от 15.04.2021 г. № 61нЗ включают в раздел учетной политики о документообороте, если организация обязана применять эти документы с 2023 года, но решила использовать раньше. Для тех, кто ведет централизованный учет, перечень составлять не нужно — документы обязательны для них с 2022 года. Также в учетной политике устанавливают ответственных за подписание документов, сроки формирования и передачи в бухгалтерию.

С 2022 года действуют шесть новых федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов, но правки в учетную политику надо внести лишь по ФСБУ ГФ «Биологические активы»⁴. Если у учреждения на балансе есть биологические активы — растения, животные, которые дают продукцию, то следует дополнить раздел «Методы оценки»: установить единицу измерения активов, порядок определения их первоначальной стоимости, перечень первичных документов, порядок проведения инвентаризации.

Изменения в учетную политику вносят при изменении законодательства РФ, при разработке или выборе нового способа ведения учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте.

Информацию о внутреннем контроле оформляют как раздел единого текста учетной политики, приложение к ней или отдельный локальный акт. Название документа не регламентировано: это может быть, например, положение, порядок или правила. В документе прописывают типы контроля, объекты контроля и виды контрольных

¹ Приказ Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» (с изменениями и дополнениями)

² Приказ Минфина России от 30.12.2017 г. № 274н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» (с изменениями и дополнениями)

³ Приказ Минфина России от 15.04.2021 № 61н «Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению» (с изменениями и дополнениями)

⁴ Приказ Минфина России от 16.12.2020 г. № 310н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы»

мероприятий.

Внутренний контроль может осуществляться комиссией (по приказу руководителя), а в отдельных случаях — внутренним аудитором. Силами внутреннего контроля проверяются:

1) правильность применения плана счетов, утвержденного в учетной политике учреждения и методологии бухгалтерского учета;

2) правильность применения кодов ОКОФ по объектам, учитываемым на балансе учреждения;

3) материалы инвентаризаций и ревизий и отражение результатов в бухгалтерском учете;

4) обоснованность расходов, в том числе с точки зрения НК РФ;

5) правильность формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и применения методов ее калькулирования;

6) правильность применения бюджетной классификации и целевого использования средств;

7) исполнение Плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения;

Вопросы построения систем управленческого учета в организациях бюджетной сферы исследуются рядом российских ученых [1, 2]. Так, Глущенко А. В. и Егорова Е. М. в своем исследовании оперируют термином «управленческая отчетность учреждения», понимая при этом совокупность формализованных отчетов, которые объединяют в себе взаимосвязанные финансовые и нефинансовые показатели, предназначенные для управленческих целей оценки деятельности учреждения в целом, а также в разрезе сегментов, которые позволяют принимать эффективные

управленческие решения. Авторы предлагают выделять 7 уровней управленческой отчетности учреждения. Первые четыре рекомендовано относить к внутренней отчетности (о персонале учреждения, структурных подразделениях, эффективности каждого бизнес-процесса и др.). Уровни 5–7, согласно идее ученых, охватывают внешнюю управленческую отчетность учреждения, представляемую во внешнюю среду [2].

Внедрение результатов исследования позволит создать учетно-информационную среду, позволяющую рационально организовать документооборот, унифицировать формы первичной учетной документации, стандартизировать факты хозяйственной жизни, исключить дублирование записей в бухгалтерском учете, снизить затраты на обработку информации, повысить оперативность и достоверность бухгалтерского учета, обеспечить руководителей организаций бюджетной сферы своевременной и достаточно полной информацией [9].

Бюджетная система Российской Федерации подвержена воздействию как общеэкономических рисков, так и специфических, определяемых особенностями её функционирования. Риск-ориентированный подход в организациях бюджетной сферы при осуществлении внутреннего контроля является звеном, которое нацелено на предупреждение и предотвращение возможных возникающих проблем. Используя оперативную достоверную информацию, контроль будет более эффективным.

Библиографический список

1. Вахрушина М.А., Вахрушина А.А. Институциональное регулирование управленческого учета: отечественная и зарубежная практика//Управленческий учет. 2019. № 2. С. 3–10.
2. Глущенко А.В., Егорова Е.М. Интегрированная система управленческой отчетности как основа управленческого анализа в вузе // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4. С. 71
3. Качкова О.Е., Кришталева Т.И. Необходимость развития информационной функции бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений//Актуальные проблемы социально-экономического развития России. 2017. № 4.С.5–8.
4. Качкова О.Е. Стандартизация учета в секторе государственного управления//Интеграция стандартов информационного обмена — шанс Евразийского экономического союза. Сборник научных статей по материалам панельной дискуссии IV Международного форума «Что день грядущий нам готовит?».Под ред. Р.П. Булыги, В.И. Бариленко, С.Н. Гришкиной. Москва. 2018.
5. Львова Д.А. Роль бюджетного учета в преобразовании сектора государственного управления: итоги последней реформы // Финансы и бизнес. 2013. № 4;
6. Львова Д.А. Общественный сектор экономики как объект макроэкономического учета//Финансы и бизнес. 2018. том 14. № 2. С. 20–44
7. Пикетти Т. Капитал в XXI веке. М., 2015. С. 473;

8. *Родина М. С.* Повышение информативности отчетности о движении денежных средств: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.12. Москва. 2016.
9. *Сафронова Г. П.* Реализация принципов финансового контроля за финансово-хозяйственной деятельностью структурного подразделения бюджетного учреждения // Современные проблемы науки и образования. 2011. № 6.
10. *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / Пер. с англ. М., 1997. С. 16;
11. *Тараскина А. В., Журнаджьянц Ю. А.* Внутренняя отчетность в системе анализа эффективности деятельности государственных учреждений здравоохранения // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 3. С. 18–36.
12. *Чайковская Л. А., Кожухов В. Л.* Учет и отчетность в государственном секторе: международная перспектива // Экономические и гуманитарные науки. 2015. № 11 (286). С. 33–38;
13. *Lapsley I. Anthony Hopwood and Cyril Tomkins, Editors, Issues in Public Sector Accounting* (Oxford: Philip Allan Publishers, Ltd., 1984, pp. ix, 247, £18.00 cloth, £8.95 paper) // *The Accounting Review*. 1985. Vol. 60, No. 3 (Jul., 1985). Pp. 573–574;
14. *Lane J.-E.* *The Public Sector: Concepts, Models and Approaches*. 3rd edition. London — Thousand Oaks — New Delhi, 2000. P. 15;
15. *Vass P.* Accounting standards and the public sector // *Public Money & Management*. 1990. № 10(2). P. 17;
16. *Pettersen I. J.* Accountable management reforms: why the Norwegian hospital reform experiment got lost in implementation // *Financial Accountability Management*. 1999. N 15 (3) & (4). Pp. 377–396;
17. *Hood C.* A public management for all seasons // *Public Administration*. 1991. Vol. 69. P. 6–7;
18. *Lapsley I.* New Public Management: the cruelest invention of the human spirit? // *ABACUS*. 2009. Vol. 45. № 1. P. 2–3;
19. *Hood C.* Emerging issues in public administration // *Public Administration*. 1995. Vol. 73, Is 1. Pp. 95–97;
Watkins A. L., Arrington C. E. Accounting, New Public Management and American politics: Theoretical insights into the national performance review. // *Critical Perspectives on Accounting*. 2007. Vol. 18. P. 36;
20. *The New Accounting Model of the Swiss Confederation*. By the Federal Finance Administration // *OECD Journal on Budgeting*. 2008. Volume 8. No. 1;