Львова Дина Алексеевна. Генезис бухгалтерского учета в общественном секторе экономики: диссертация ... доктора Экономических наук: 08.00.12 / Львова Дина Алексеевна;[Место защиты: ФГБОУ ВО Санкт-Петербургский государственный университет], 2017

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Общественный сектор экономики как объект бухгалтерского учета: направление исследований 15**

1.1. Макроэкономический и статистический аспекты 16

1.2. Микроэкономический и правовой аспекты 43

1.3. Основы глобальной реформы бухгалтерского учета в общественном секторе экономики: доктрина NPM 51

Выводы 69

**ГЛАВА 2. Теория учета в общественном секторе экономики в контексте экономической теории и истории 70**

2.1 Анализ теоретических исследований бухгалтерского учета в общественном секторе экономики 70

2.2. Бухгалтерский учет и экономическая теория 79

2.3. Исторический подход к исследованию общественного счетоводства 99

Выводы 106

**ГЛАВА 3. Коммерческая бухгалтерия в государственном хозяйстве — первые опыты реформ эпохи меркантилизма и камерализма 108**

3.1. Бухгалтерский учет в эпоху меркантилизма 108

3.2. Камеральная бухгалтерия в государственном хозяйстве 123

3.3. Реформа государственного хозяйства и государственного счетоводства в Австрийской Империи к. XVIII в. — новая камеральная бухгалтерия Й.М. Пуэхберга 131

3.4. Меркантилизм и камерализм в реформе государственного счетоводства Петра Великого: Регламент «О управлении Адмиралтейством и верфью» 145

3.5. Теория государственного счетоводства К. Арнольда 164

Выводы 175

**ГЛАВА 4. Между классической политической экономией и маржинализмом – реформы бухгалтерии общественного сектора XIX – начала XX вв . 179**

4.1. Идеи классической политической экономии в бухгалтерии первой половины XIX в. 179

4.2. Реформа государственного учета в Италии: логисмография Джузеппе Чербони 202

4.3. Реформа государственного учета в Швейцарии: константная бухгалтерия Фридриха Гюгли 214

4.4. Бухгалтерский учет и реформа местного самоуправления в России второй половины XIX — начала XX вв. 223

4.5. Счетоводство и отчетность Москвы в эпоху зарождения городского самоуправления 250

4.6. Баланс Московской городской управы А.П. Рудановского 279

4.7. Балансовая теория А.П. Рудановского 301

Выводы 325

Заключение 329

Список литературы 3

* [Микроэкономический и правовой аспекты](http://www.dslib.net/bux-uchet/genezis-buhgalterskogo-ucheta-v-obwestvennom-sektore-jekonomiki.html#7653161)
* [Исторический подход к исследованию общественного счетоводства](http://www.dslib.net/bux-uchet/genezis-buhgalterskogo-ucheta-v-obwestvennom-sektore-jekonomiki.html#7653162)
* [Реформа государственного хозяйства и государственного счетоводства в Австрийской Империи к. XVIII в. — новая камеральная бухгалтерия Й.М. Пуэхберга](http://www.dslib.net/bux-uchet/genezis-buhgalterskogo-ucheta-v-obwestvennom-sektore-jekonomiki.html#7653163)
* [Реформа государственного учета в Швейцарии: константная бухгалтерия Фридриха Гюгли](http://www.dslib.net/bux-uchet/genezis-buhgalterskogo-ucheta-v-obwestvennom-sektore-jekonomiki.html#7653164)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования**. В ХХ веке сформировалась тенденция возрастания роли государства в экономике. За последние пятьдесят лет доля государственных доходов (налоговых поступлений) в национальном доходе развитых стран увеличилась по меньшей мере в три-четыре раза и столь же существенно повысились государственные расходы1. К 1970-м совокупные расходы тех же стран в процентном отношении к валовому внутреннему продукту (ВВП) достигли внушительных размеров (в среднем около 50%), причем динамика этого показателя не обнаруживает признаков снижения2. В России, по оценкам экспертов, общий вклад государства и государственных компаний в ВВП в 2015 г. достиг 70 %3. Доля государственных расходов в ВВП нашей страны несколько ниже, чем в других развитых странах (по данным Росстата в 2015 г. она составила около 37 %4), но этот показатель также достаточно велик.

Повсеместный рост государственных расходов и государственного  
богатства актуализировал дискуссию об эффективности производимых трат. В  
настоящее время эта дискуссия продолжается на фоне глобальной реформы  
государственного управления, охватившей на рубеже XX и XXI вв. многие  
страны, включая Россию. Реформа, направленная на “коммерциализацию”  
общественного сектора экономики в контексте неолиберальной экономической  
доктрины, придала соответствующее направление развитию бухгалтерского  
учета. Бухгалтерия общественного сектора стала приближаться к

коммерческой, заимствуя методологию учета и стандарты отчетности, ранее предназначенные исключительно для частного сектора экономики.

Первые итоги глобальной реформы дали повод для ее неоднозначных оценок. Изменение техники учета и отчетности в общественном секторе по коммерческим образцам привело к множеству методологических проблем, в первую очередь связанных с идентификацией и признанием активов, не обладающих свойствами рыночных благ. Попытки отражения в отчетности активов общественного сектора не способствовали, вопреки ожиданиям, более эффективному управлению ими и формированию целостной картины государственного богатства.

В поисках решения указанных проблем исследования бухгалтерского учета в общественном секторе экономики приобрели новое направление. Для них характерно расширение границ в сторону смежных научных дисциплин,

1 Пикетти Т. Капитал в XXI веке. М.: Ад Маргинем Пресс, 2015. С. 473.

2 По данным ОЭСР за 2014 г. (более поздняя статистика пока представлена лишь по ряду стран)  
среднее значение доли государственных расходов в ВВП для двадцати стран — членов организации составило  
46,8% (лидерами по этому показателю являются Финляндия — 58.1%, Франция — 57.3%, Дания — 55.3%). См.:  
OECD. General government spending (indicator). 2017. [Электронный ресурс]. DOI: 10.1787/a31cbf4d-en (дата  
обращения: 08.01.2017); Государственное участие в российской экономике: госкомпании, закупки,  
приватизация // Бюллетень о развитии конкуренции. Аналитический центр при Правительстве РФ. 2016. № 13.  
С. 4.

3 Федеральная антимонопольная служба. Доклад о состоянии конкуренции в Российской Федерации.  
М., 2016. С. 7.

4 Россия в цифрах. 2016: Крат. стат. сб. / Росстат. М., 2016. С. 392.

таких как экономическая теория, а также политология, социология, философия и др. Новый взгляд на проблему отводит бухгалтерскому учету роль проводника преобразований в государственном управлении и, более того — инструмента макроэкономической политики. В то же время, ведется поиск теоретических, концептуальных основ бухгалтерского учета как экономической и социальной дисциплины. В этом аспекте методология учета в общественном секторе экономики может приобрести новые обоснования и возможности выбора иной, отличной от принятой в процессе реформирования, траектории развития.

Исследования моделей бухгалтерского учета в общественном секторе  
экономики нельзя представить без обращения к истории. Экскурс в прошлое  
бухгалтерии открывает возможность установить происхождение учетных  
методов, их обусловленность реформированием государственного хозяйства.  
Исторический опыт общественного счетоводства обладает уникальностью  
разнообразных примеров методологических решений, достойных современного  
анализа. Изучение этого опыта имеет научную перспективу, особенно в

контексте взаимосвязи и взаимопроникновения бухгалтерских и экономических концепций.

Таким образом, актуальность данной диссертационной работы

обусловлена необходимостью определения новых подходов к обоснованию реформы бухгалтерского учета в общественном секторе экономики, предполагающих расширение границ исследования и его ретроспективные начала.

**Степень научной разработанности проблемы.** В обоснование актуальности исследования положены публикации по проблемам глобальной реформы бухгалтерского учета в общественном секторе экономики: М. Арнаболди (M. Arnaboldi), А. Бартона (A. Barton), Д. Бродбент (J. Broadbent), Э. Винна (A. Wynne), А. Джонсена (A. Johnsen), К. Джэйкобса (K. Jacobs), М. Кристенсена (M. Christensen), И. Лэпсли (I. Lapsley), С. Ньюберри (S. Newberry), Д. Паллот (J. Pallot), Л. Паркера (L. Parker), М. Пауэра (M. Power), И.Д. Петтерсена (I.J. Pettersen), Б. Поттера (B. Potter), Д. Стэнтон (J. Stanton) и П. Стэнтон (P. Stanton), Н. Хайндмэна (N. Hyndman), М. Эззамела (M. Ezzamel), Ш. Эллвуд (Sh. Ellwood).

Основы современной интерпретации теории и истории бухгалтерского  
учета и отчетности в России заложены в фундаментальных работах В.А.  
Маздорова, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, В.Ф. Широкого. В  
настоящее время это научное направление получило развитие в работах О.Н.  
Волковой, Н.Н. Карзаевой, В.В. Ковалева, Л.И. Куликовой, М.И. Кутера, Д.А.  
Панкова, В.В. Панкова, М.Л. Пятова, М.И. Сидоровой, В.Я. Соколова, А.Н.  
Хорина, К.Ю. Цыганкова, Л.А. Чайковской, Л.З. Шнейдмана. Широкое  
признание, в том числе в России, имеют зарубежные историко-теоретические  
исследования бухгалтерии, принадлежащие Р. Вангермиршу (R.

Vangermeersch), Дж. Галасси (G. Galassi), Ж.-Г. Дегосу (J.-G. Degos), С.А. Зеффу (S.A. Zeff), С. Кармоне (S. Carmona), Я. Лемаршану (Y. Lemarchand), Т.А.

Ли (T.A. Lee), А.С. Литтлтону (A.C. Littleton), Р. Маттессичу (R. Mattessich), Ф.  
Обербринкманну (F. Oberbrinkmann), Г.Д. Превитцу (G.J. Previts), А. Сангстеру  
(A. Sangster), М. Чатфилду (M. Chatfield), Д.Р. Эдвардсу (J.R. Edwards), Б.С.  
Ямею (B.S. Yamey). Направление диссертационной работы определено с учетом  
критического подхода к историко-теоретическим исследованиям

бухгалтерского учета, представленного трудами Р. Брайера (R. Bryer), Р. Лафлина (R. Laughlin), С. Льювеллин (S. ), П. Миллера (P. Miller), К. Напьера (Ch. Napier), Ж. Ришара (J. Richard), Р. Рослендера (R. Roslender), С. Уолкера (S. Walker), Р.К. Флейшмана (R.K. Fleischman), А.Дж. Хопвуда (A.J. Hopwood), К. Хоскина (K. Hoskin), Т. Хоппера (T. Hopper). В данное исследование вовлечены работы, раскрывающие взаимосвязанные проблемы экономической теории и бухгалтерии и принадлежащие Дж. Гатри (J. Guthrie), А. Кламеру (A. Klamer), К. Купер (C. Cooper), Д. Макклоски (D. McCloskey), Б.Д. Мерино (B.D. Merino), В. Мёрфи (V. Murthy), М. Неймарк (M. Neimark), А.М. Тинкеру (A.M. Tinker), Д.С. Томсу (J.S. Toms), М.Д. Шереру (M.J. Sherer).

Существенно меньше работ, на которые можно было бы опереться в части истории учета в общественном секторе экономики. Они представлены публикациями зарубежных авторов: П. Андрея (P. Andrei), Дж. Блэка (J. Black), Г. Барроуза (G. Burrows), Д. Гомеш (D. Gomes), С. Замбона (S. Zambon), Л. Зана (L. Zan), М. Квейстиака (M. Chwastiak), Ф. Коббина (P. Cobbin), Н. Монсена (N. Monsen), Л.-Л. Родригес (L.L. Rodriges), С. Сервалли (S. Servalli), М. Сэрджакомо (M. Sargiacomo), У. Фуннела (W. Funnell). В России в советское время эта проблематика отчасти раскрывалась в работах Е.П. Дедкова, но с определенным идеологическим уклоном. В наши дни отдельные аспекты истории бухгалтерского учета в общественном секторе экономики и/или его методологических оснований нашли отражение в работах М.М. Гурской, Е.И. Зуга, О.Д. Кавериной, С.Н. Карельской, Н.В. Платоновой, М.И. Сидоровой, В.Г. Широбокова.

Хронология и библиография истории российской бухгалтерии, как коммерческой, так и общественной, содержится в хрестоматии М.Ю. Медведева и Д.В. Назарова.

Методологическая взаимосвязь между бухгалтерским учетом и статистикой, понимание которой необходимо при изучении общественного счетоводства, исследована в работах по истории и теории статистики, принадлежащих И.И. Елисеевой, А.Л. Дмитриеву, Б.Г. Плошко, М.В. Птухе.

Поскольку предметной областью диссертации является генезис  
бухгалтерии общественного сектора экономики, в ней учтены результаты  
исследований по истории местного самоуправления в России В.А. Нардовой и  
Л.Ф. Писарьковой; по истории петровских реформ Н.А. Воскресенского и Н.И.  
Павленко, и отчасти исследования по истории российского

предпринимательства Ю.А. Петрова и Л.Е. Шепелёва. Полезными также оказались работы зарубежных авторов по истории преобразований в государственном управлении: А. Вэйкфилда (A. Wakefield), П.Д. Диксона (P.G. Dickson), М.-Л. Легэ (M.-L. Legay), Ф.А. Сабо (F.A. Szabo).

Наконец, теоретическая часть диссертации не могла состояться без опоры на фундаментальные труды по истории и теории экономики и экономических учений (экономической мысли): М. Блауга (M. Blaug), А. Коэна (A. Cohen), И.С. Плотникова, Т. Пикетти (T. Piketty), Р.Л. Хайлбронера (R.L. Heilbroner), Дж. Харкурта (G. Harcourt), Д.Р. Хикса (J.R. Hicks), Й.А. Шумпетера (J.A. Schumpeter).

Работы указанных авторов позволили определить направление

диссертационного исследования. Они также убедили в недостаточности теоретического обоснования бухгалтерского учета в общественном секторе экономики и отсутствии его целостной концепции.

**Цель исследования** заключается в выявлении тенденций развития бухгалтерского учета в общественном секторе экономики, анализе его методологии с тем, чтобы определить теоретические основы построения концепции государственной и муниципальной бухгалтерии.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие **задачи**:

определить особенности общественного сектора экономики, способные оказать влияние на содержание бухгалтерского учета;

провести анализ опыта применения методов коммерческого счетоводства в общественном секторе и выделить связанные с ним заблуждения и ошибки;

обосновать взаимосвязь методологии бухгалтерского учета и доминирующих экономических учений;

выделить и объяснить ключевые события в истории учета общественного сектора экономики;

систематизировать известные и установленные в результате исследования методы бухгалтерского учета в общественном хозяйстве;

— определить теоретические основания и методологические особенности  
бухгалтерского учета в общественном секторе экономики, как специальной  
области учета.

**Объектом исследования** является бухгалтерский учет в общественном секторе экономики.

**Предметом** **исследования** выступает генезис методологии

бухгалтерского учета в общественном секторе экономики во взаимосвязи с экономическими учениями и реформированием методов учета.

**Теоретическую и методологическую основу** исследования составили  
научные работы по теории и истории бухгалтерского учета, истории развития  
системы национального счетоводства, экономической теории и истории,  
раскрывающие сущность бухгалтерского учета в общественном секторе  
экономики, его эволюцию и современное состояние. В ходе исследования  
применялись общенаучные и специальные методы познания: сравнение, анализ  
и синтез, научная абстракция, обобщение, ограничение, аналогия,

моделирование, исторический и логический анализ и др.

Цель и задачи работы потребовали обращения к исследованию достаточно продолжительного периода времени. В качестве нижней

хронологической границы исторического исследования были приняты XVII-  
XVIII вв. — время зарождения экономических доктрин, в качестве верхней —  
начало XX в., исходя из гипотезы о том, что завершение исторического и  
начало современного этапа в развитии бухгалтерского учета в общественном  
секторе связано с наступлением эпохи кейнсианства и первых

макроэкономических исследований, в том числе, государственного управления.

Информационную базу исторического исследования составили

первичные источники — исторические артефакты разных эпох: сборники  
архивных документов: описание дел Архива Морского министерства со второй  
половины XVII до начала XIX в., материалы по истории русского флота;  
документы (издания) местных органов самоуправления Российской Империи  
(земств и городов): правила и инструкции по сметному планированию,  
финансированию и счетоводству; финансовые и годовые отчеты; журналы  
земских собраний и городских управ; аналитические материалы и очерки;  
справочники и календари; публикации в официальных периодических изданиях  
и открытой печати. Современный этап в развитии бухгалтерского учета в  
общественном секторе раскрывается с опорой на следующие информационные  
материалы: законодательные акты и нормативные документы по бюджетному  
праву, бухгалтерскому учету и отчетности публично-правовых образований и  
государственных и муниципальных учреждений РФ; федеральные стандарты  
бухгалтерского учета для организаций государственного сектора;

международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты бухгалтерского учета общественного сектора экономики, стандарты системы национальных счетов и статистики государственных финансов.

**Область исследования**. Диссертация выполнена в соответствии с паспортом специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки): п. 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета; п.

1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета; п.

1.4. История развития методологии, теории и организации бухгалтерского  
учета; п. 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.)  
учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и  
отраслей; п. 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой,  
управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и  
другим сегментам хозяйственной деятельности.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в обосновании генезиса бухгалтерского учета в общественном секторе экономики в контексте взаимосвязи учетной методологии с содержанием доминирующих направлений развития экономической теории и потребностей, формируемых практикой общественного сектора.

Основные результаты исследования, обладающие научной новизной, сводятся к следующему.

1. Показана логика развития представлений об общественном секторе в экономической науке и раскрыто их влияние на формирование современной модели бухгалтерского учета в этом секторе.
2. Определены проблемы современной теории бухгалтерского учета в общественном секторе, обусловленные неоднозначной интерпретацией специального вида активов этого сектора — общественных благ и обоснована необходимость контекстного подхода к учетному истолкованию данных активов на основе теории капитала.
3. Разработан авторский подход к изучению истории бухгалтерского учета, основанный на исследовании влияния экономических доктрин на развитие учетной методологии; доказано, что генезис методов бухгалтерского учета в частном и общественном секторе экономики имеет теоретико-экономическую природу.
4. Установлено, что заимствование методов коммерческого счетоводства бухгалтерией общественного сектора экономики не решает проблемы его реформирования, поскольку не отвечает экономическим функциям этого сектора.
5. Выявлены ограничения метода начисления как основы объединения бюджета и баланса, обусловленные подходами к интерпретации активов.
6. Актуализированы положения теории А.П. Рудановского, как возможной основы современной методологии построения баланса общественного хозяйства.
7. Предложены методы признания активов бухгалтерского баланса и их оценки, способные служить основой новой концепции бухгалтерского учета в общественном секторе экономики.

**Теоретическая** **и** **практическая** **значимость** диссертационного

исследования состоит в том, что оно восполняет недостаточность теории бухгалтерского учета для исследуемой области, предлагает новый подход к построению бухгалтерского учета в общественном секторе экономики, основанный на изучении эволюции учетных концепций, их верификации и интерпретации.

Основные идеи диссертационной работы образуют новое направление в исследовании теории бухгалтерского учета. Это направление приобретает особенную актуальность в условиях усиления значимости общественного сектора, а также в контексте глобальной реформы его бухгалтерского учета, обусловленной стремлением к унификации информации о потоках и запасах в макроэкономической статистике. Материалы диссертации могут оказаться полезными в процессе работы над федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора. Диссертация может быть использована при написании лекций и создании специальных курсов по программам магистратуры и аспирантуры.

**Апробация результатов исследования.**

1. Научные результаты диссертации отражены в 1 монографии, 2 главах в коллективных монографиях, а также в 28 статьях, из которых 18 опубликованы

в периодических изданиях, рекомендованных ВАК для публикации результатов диссертационных исследований (в т.ч. 2 — в периодических изданиях, индексируемых в Web of Science RSCI), 7 — в зарубежных научных изданиях.

2. Материалы исследования были частично апробированы при  
выполнении научно-исследовательской работы «Комплексные исследования по  
формированию сметы доходов и расходов Министерства обороны РФ» (2007–  
2008), а также в рамках фундаментальной научно-исследовательской работы  
СПбГУ «Гармонизация методологии бухгалтерского и статистического учета в  
целях повышения достоверности экономической информации» (2011–2013).

3. Основные положения и выводы диссертации были представлены в  
докладах на международных и всероссийских научных и научно-практических  
конференциях: Международная научная конференция «Экономическое  
развитие: теория и практика» (Санкт-Петербург, Россия, 2007); Международная  
научная конференция «Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики»  
(Сибирский государственный аэрокосмический университет, Красноярск,  
Россия, 2009); Научная конференция студентов, аспирантов, преподавателей  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы  
развития» (Санкт-Петербург, 2009, 2010, 2011, 2014, 2015); Международная  
научно-практическая конференция «Реструктуризация экономики: ресурсы и  
механизмы» (Санкт-Петербург, Россия, 2010); 2nd Balkans and Middle East  
Countries Conference on Auditing and Accounting History (2.BMAC), (Istambul,  
Turkey, 2010); Международная научная конференция, посвященная 70-летию со  
дня основания Экономического факультета СПбГУ "Модернизация экономики:  
проблемы и перспективы" (Санкт-Петербургский государственный  
университет, Санкт-Петербург, Россия, 2010); Международная научная  
конференция «Соколовские чтения. Взгляд из прошлого в будущее» (Санкт-  
Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия, 2011);  
34th Annual Congress of European Accounting Association (Rome, Italy, 2011);  
Международная научно-практическая конференция «Совершенствование учета,  
анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения  
устойчивого развития экономики» (Полоцкий государственный университет,  
Новополоцк, Республика Беларусь, 2011); Международная научно-  
практическая конференция «Государственная статистика как общественное  
благо: стоимость, качество, использование» (Санкт-Петербургский  
государственный университет экономики и финансов, Санкт-Петербург,  
Россия, 2012); Международная научная конференция «Учет, аудит, анализ:  
наука в условиях глобализации и инноваций» (Вильнюсский университет,  
Вильнюс, Литва, 2012); Международная научно-практическая конференция,  
посвященная 90-летию потребительской кооперации (Такжикский  
государственный университет коммерции. Союз «Таджикматлубот», Ташкент,  
Таджикистан, 2012); ХІ Международная научная конференция «Экономические  
теории как основа развития бухгалтерского учета, анализа и контроля»  
(Житомир, Украина, 2012); XIV Международная научно-практическая

(Высшая школа менеджмента СПбГУ, Санкт-Петербург,  
Россия, 2012); Международная научная конференция «II Соколовские чтения  
Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» (Санкт-Петербургский  
государственный университет, Санкт-Петербург, Россия, 2013); III International  
Conference on Luca Pacioli in Accounting History. III Balkans and Middle East  
Countries Conference on Auditing and Accounting History (3rd BMAC) — (Istanbul,  
Turkey, 2013); Международная научно-практическая конференция,

посвященная 290-летию Санкт-Петербургского государственного университета  
«Устойчивое развитие: общество и экономика» (Санкт-Петербургский  
государственный университет, Санкт-Петербург, Росия, 2014); III Международная научная конференция —  
Соколовские чтения «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее»  
(Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия,  
2015); II Международная научно-практическая конференция

«Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов

информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (Полоцкий государственный университет, Новополоцк, Республика Беларусь, 2015); International scientific conference “Paradigm of accounting and auditing: national realities, regional and international trends” (Chiinu, Republic of Moldova, 2016); III Международная научно-практическая конференция «Устойчивое развитие: общество и экономика» (Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия, 2016); Международная научная конференция “The Economic Culture of Megalopolis” (Центр исследований экономической культуры СПбГУ при участии МЦСЭИ «Леонтьевский Центр», Санкт-Петербург, Россия, 2016).

4. Материалы диссертации легли в основу следующих курсов лекций: «Международные стандарты бухгалтерского учета в общественном секторе» (основная образовательная программа высшего образования бакалавриата «Экономика» по направлению 080100 «Экономика», профиль: «Финансы, кредит, страхование и учёт», очная форма обучения); «Учет и финансы в секторе государственного управления» (основная образовательная программа высшего образования магистратуры (академически-ориентированная модель магистратуры) «Учёт, анализ, аудит» по направлению 080100 «Экономика» профиль «Учёт, финансовый анализ и аудит», очная форма обучения), Санкт-Петербургский государственный университет, экономический факультет, кафедра статистики, учета и аудита.

**Структура работы**. Диссертация состоит из введения, четырех глав (18 параграфов), заключения, списка источников и литературы, включающего 572 наименования. Объем диссертации составляет 386 страницы, в том числе 22 таблицы и 27 рисунков.

## Микроэкономический и правовой аспекты

Нерыночная интерпретация государственных услуг была данью прошедшему времени. Авторы первых работ по национальному счетоводству отмечали, что в «более отдаленном прошлом» операции государства было принято трактовать как непроизводительные, а стоимость государственных услуг приравнивать к нулю34. Хикс находил этот подход правомерным, но лишь в определенных условиях. Он мог иметь место при узком понимании экономического благосостояния, когда в список товаров включаются лишь те, что произведены для рынка и принимается допущение о постоянной потребности в этих товарах»35. Хикс соотносил этот подход со сравнительно либеральной экономикой, для которой он мог быть «мудрым решением» (очевидно, что чем меньше экономическая роль государства, тем менее актуальна проблема, как учесть его вклад в общее благосостояние).

Экономика 1930-х, строилась на ином допущении. Она в большей степени соответствовала кейнсианской модели, и государство уже нельзя было столь безыскусно «сбрасывать со счетов». Для этой экономики Хикс не видел другой альтернативы, кроме как «допустить, что государственные услуги имеют ценность для общества»36. Сходную позицию занимал Саймон Кузнец. «Государственные операции вносят слишком большой вклад в удовлетворение потребностей общества, — писал он, — и слишком крепко вплетены в сеть рыночных отношений, чтобы можно было не признавать их экономического и производственного характера»37. Дискурс, основанный на таком признании, постепенно перемещался в новую плоскость: предметом обсуждения становились не только роль государственных услуг в экономике, но также их особенности и виды. Подход к толкованию государственных услуг, который Студенски обозначил буквой “в”, вызвал более всего споров и обнаружил множество разных суждений.

Кузнец полагал — и это мнение разделяло в 1930-40-е годы большинство экономистов38 — что одна часть государственных услуг является конечными продуктами, а другая часть — промежуточными. Этот подход нуждался в определении критериев разграничения между конечной и промежуточной продукцией государства, и Кузнец такие критерии сформулировал. Он считал, что услуга государства может быть признана конечной продукцией при условии, что она оказывается по индивидуальному запросу (например, услуга государственной больницы) и имеет аналоги на частных рынках (например, государственное образование, медицинское обслуживание, парки, театры и т.п.)39. В то же время услуги государственных законодательных и высших судебных органов, армии, флота и т. д. — т.е. услуги, предоставляемые не отдельному индивиду, но обществу в целом, “повсеместные услуги” — следует рассматривать как промежуточную, а не конечную продукцию и не принимать их во внимание при расчете национального дохода.

Кузнец выступал за отделение, в целях макростатистических расчетов, государственных услуг как конечного продукта от услуг промежуточного характера. Отсюда следовало, что государство и государственное управление является сектором экономики в весьма усеченном виде (только в части конечных услуг).

Рассматривая конечные услуги государства, как аналоги рыночных, Кузнец был последовательным. Андрэ Ваноли (Andr Vanoli) отмечает, что государство он уподоблял рыночному предприятию, которое продает свои услуги за плату в виде налогов. При этом государство могло иметь профицит или дефицит, также как предприятие — прибыль или убыток. Единственное отличие заключалось в том, что взаимосвязь между уплаченными налогами и полученными услугами, незаметная на микроуровне, на государственном уровне становилась глобальным явлением40.

Оппоненты Кузнеца критиковали его за избирательность критериев разделения государственных услуг без должных на то оснований. Студенски отмечал, что большинство теоретиков и статистиков национального дохода, признающих наличие конечных и промежуточных правительственных услуг исходят из значительно более широких определений экономической деятельности и функций правительства, чем Кузнец. К категории конечных продуктов они относят значительно большее количество правительственных услуг41. Достаточно распространенным был подход, согласно которому расходы на управление, суды или на обеспечение безопасности распределялись между конечными и промежуточными продуктами в определенной пропорции: при упрощенном варианте поровну, при более трудоемком — по специально рассчитываемому соотношению на основе данных о потреблении государственных услуг домохозяйствами и бизнесом. Р.В. Нельсон (R.W. Nelson) и Дональд Джэксон (Donald Jackson), например, делили расходы государства на строительство автомобильных дорог, с учетом данных о поездках на легковых автомобилях для удовольствия (конечное потребление), на легковых автомобилях в производственных целях и на грузовых автомобилях (промежуточное потребление)42. Кстати, один из упреков в адрес концепции Кузнеца, заключался именно в том, что его критерии разграничения конечного и промежуточного потребления не применимы, например, к услугам государственных дорог.

Трудности идентификации государственных услуг привели к появлению концепции, согласно которой все услуги государства являются конечными продуктами (толкование “б” по Студенски). Эту концепцию в разное время поддерживали Хикс и Герхард Кольм (Gerhard Colm, 1897-1968). Студенски обратил внимание на тот факт, что оба экономиста меняли свою позицию по этому вопросу, причем в противоположном направлении. Хикс первоначально был сторонником определения государственных услуг как конечных продуктов без различия их характера, а затем отказался от этого подхода к пользу теории Кузнеца. Кольм, напротив, со временем пришел к выводу, что стремление распределить расходы государства между промежуточным и конечным потреблением не приводит к желаемой точности и экономической обоснованности расчетов. «Подобная разбивка государственных услуг создала бы источники такой ошибки, которая может оказаться значительно большей, чем ошибки в результате отнесения промежуточных услуг правительства к национальному продукту или национальному доходу, — писал он. — Поэтому я считаю теперь, что лучше не делать никаких прямых или косвенных вычетов из стоимости государственных услуг, а включать все услуги государства в национальный продукт или национальный доход»»43.

## Исторический подход к исследованию общественного счетоводства

В 2012 г. в авторитетный британский научный журнал Financial Accountability & Management опубликовал статью Кэрри Джэйкобс (Kerry Jacobs) о роли теории в исследованиях бухгалтерского учета общественного сектора188. В этой статье обозначена примерная дата начала современных исследований в указанном направлении189. Как выясняется, бухгалтерский учет в общественом секторе как область специальных теоретических исследований, получил признание относительно недавно, с 1980-х гг. Джэйкобс упоминает о Джоне Перрене (John Perrin), который впервые обратил внимание на то, что общественный сектор является перспективной областью бухгалтерских исследований190. Несколькими годами позднее, как отмечает Джейкобс со ссылкой на статью Ирвина Лэпсли191, академические исследователи осознали всю широту открывшейся перспективы.

Среди значимых публикаций начального периода теоретических исследований в области бухгалтерского учета общественного сектора Джейкобс называет статью 1992 г. Джейн Бродбент (Jane Broadbent) и Джеймса Гатри (James Guthrie) «Преобразования в общественном секторе: обзор текущих “альтернативных” бухгалтерских исследований»192. Данная статья заслуживает внимания, как первая попытка систематизировать и соотнести подходы к теории общественной бухгалтерии. “Традиционной” литературе по бухгалтерскому учету в общественном секторе ее авторы противопоставляют так называемую “альтернативную” литературу как новое явление в познании сущности общественного учета. Разрозненные начальные исследования они свели в три направления: чистая техника учета, техника учета в определенном контексте (в окружающей среде) и воздействие учета на субъект, в рамках которого он осуществляется. Интересный результат был получен, когда Бродбент и Гатри рассмотрели эти направления через призму двух исходных допущений: во-первых, важности организационного контекста в развитии учета и, во-вторых, способности учета направлять изменения в общественном секторе193.

Более всего соответствует сложившимся в нашей стране представлениям о теории учета первое из обозначенных авторами направлений — исследование техники учета (technical accounting). В рамках этого направления можно выделить четыре ключевых элемента. Первый и главный состоит в том, что учет способен развиваться сам по себе, и это развитие есть не что иное, как совершенствование учетной техники. При этом условия, в которых существует учет, не принимаются во внимание. Второй элемент сводит преобразования в учете к изменениям в его законодательном регулировании. Смысл исследований в этом случае заключается в установлении более совершенных правил для практики ведния учета. Третий элемент означает, что учет является совокупностью отдельных техник (методических приемов) создания бухгалтерской информации. Внимание исследователей в этом случае сосредоточивается на внутренней логике учета, которая простирается от установления учетных принципов до бухгалтерского баланса. Четвертый элемент переносит акцент с внутренней логики на внешнюю.

Его ключевым моментом становится полезность учетной информации для принятия решений, контроля и подотчетности. Изменения в учете здесь возможны под маркой “лучших для принятия решений” или “измерения деятельности”194.

В рамках технического, или традиционного, направления изменения в бухгалтерских системах рассматриваются как априори прогрессивные, поскольку они предопределены траекторией целесообразности. При том, что это направление авторы статьи оценивают, как влиятельное, оно, тем не менее, не учитывает значимые для функционирования общественного сектора современной экономики организационные аспекты.

С началом повсеместных и глобальных перемен в экономике общественного сектора направления научных исследований в соответствующей ему отрасли бухгалтерии стали приобретать новые аспекты. Бродбент и Гатри одними из первых обратили внимание на то, что происходящие изменения формируют, по существу, новые контексты исследований. Они их правильно идентифицировали, но не совсем понятно назвали: “исследование техники учета в определенном контексте” (technical contextual accounting) и “контекстные исследования техники учета” (contextually technical accounting).

Исследование техники учета в определенном контексте у Бродбент и Гатри означает, что бухгалтерские технологии есть не что иное, как процессы или системы в организационной структуре общественного сектора экономики. Когда меняется организационная структура, как правило, требуются “новый” учет и отчетность. Возможно и обратное: причиной структурных преобразований становятся новые методы учета195.

Контекстные исследования техники учета изменяют традиционные представления о значении учета в общественном секторе экономики. Вместо того чтобы рассматривать учет изолированно (как вещь в себе), они большое внимание уделяют изучению не только организационного, но также институционального196 и социального аспектов197. Изучение организационного аспекта Бродбент и Гатри считают важным, но еще более принципиальными им представляются исследования контекстного характера.

В начале 1990-х годов, когда Бродбент и Гатри писали цитируемую статью, большинство исследований являлись “техническими”. Им был присущ описательный характер и пренебрежение “теоретизированием”. “Контекстных” исследований было немного. Положение практически не изменилось и через 15 лет — ко времени публикации следующей работы тех же авторов, которые применили апробированные ими ранее подходы к классификации научных исследований в области бухгалтерского учета общественного сектора к более обширной совокупности публикаций. В исследовании были обобщены и классифицированы более 450 статей по данной теме, опубликованных в рейтинговых научных журналах за период с 1987 по 2007 г.198 Как выяснилось, интерес к исследованию техники учета полностью еще не утрачен. Он сохраняется, особенно когда в моду входят новые технологии учета и управления, такие, например, как бенчмаркинг199. Для исследования техники учета в определенном контексте в последние годы открылись новые направления. Они были заимствованы в коммерческом счетоводстве, и благодаря этому заимствованию применительно к общественному сектору стали активно исследоваться проблемы учета интеллектуального капитала, устойчивого развития и окружающей среды. Контекстные исследования техники учета в своей второй работе Бродбент и Гатри характеризуют не слишком убедительно, ограничиваясь двумя непоказательными примерами статей, посвященных стратегическому менеджменту как побудительному мотиву модернизации учета в общественном секторе экономики и государственной бухгалтерии эпохи становления нации в Канаде200.

Можно согласиться с Бродбент и Гатри в том, что причины преобразований в учете общественного сектора пока не нашли объяснения и плохо осознаются. Этот факт признают и другие авторы, в частности Эндрю Годдард (Andrew Goddard). При достаточно представительной выборке Бродбент и Гатри не включили в число исследуемых работы американских специалистов и Годдард частично исправил этот недостаток. В сравнительном обзоре американских работ и публикаций “остального мира” за период с 2005 по 2007 г.201, опубликованном в 2010 г., он приводит сведения о том, что 42% из общего числа проанализированных им работ носят описательный и нормативный характер. Этот результат в целом согласуется с выводами Бродбент и Гатри.

Новый подход к исследованию содержания научных публикаций, посвященных бухгалтерскому учету в общественном секторе, предложен Джейкобсом в упомянутой ранее работе 2012 г. «Осмысливая социальную практику: теоретический плюрализм в исследованиях бухгалтерского учета общественного сектора»202. Опираясь на изыскания Бродбент и Гатри и дополнив их новыми данными, автор идентифицировал и проанализировал теоретические направления исследований в заданной научной области за 14 лет с 1992 по 2008 гг. Джейкобс, как и его предшественники, признает теоретическими исследования, рассматривающие теорию учета как часть более общих гуманитарных теорий: социальных, экономических и философских203. При таком подходе к теоретическим могут быть отнесены менее половины исследований, выполненных авторами научных публикаций (таблица 2.1).

## Реформа государственного хозяйства и государственного счетоводства в Австрийской Империи к. XVIII в. — новая камеральная бухгалтерия Й.М. Пуэхберга

Главным содержанием современных исторических исследований является научный дискурс об интерпретации истории бухгалтерии в контексте критического направления. В последние годы он заметно активизировался, что нашло отражение как в программах научных конференций, так и в тематике журнальных публикаций.

В 2012 г. в Ньюкасле состоялся очередной Международный конгресс историков бухгалтерского учета312. В пленарном докладе Ричарда Флэйшмана (Richard Fleischman) прозвучала, по существу, та же мысль, которую высказывали Бродбент и Гатри, Годдард, Джейкобс — мысль о необходимости соединения исследований (в данном случае исторических) с критикой теории и практики бухгалтерии.

Ричард Флэйшман (Richard Fleischman) полагает, что в 1990-е годы значительная часть “критических исследований истории учета” оказалась включенной в так называемую “парадигматическую дискуссию”. Это, прежде всего, работы, опирающиеся на теории известных философов науки, социологов и психологов: Жана Бодрийяра (1929-2007), Жака Дерриды (1930-2004), Мишеля Фуко (1926-1984), Ганса-Георга Гадамера (1900-2002), барона Энтони Гидденса (р. 1938), Антонио Грамши (1891-1937), Юргена Хабермаса (р. 1929), Томаса Куна (1922-1996), Бруно Латура (р. 1947), Жана-Франсуа Лиотара (1924-1998), а также на экономические теории Карла Маркса (1818-1883), Макса Вебера (1864-1920) и экономистов классической школы: Адама Смита и Давида Рикардо (1772-1823).

Выступая на конгрессе, Флэйшман отметил, что еще полвека назад первые исследователи истории учета верили в способность историка объективно отразить прошлое и в то, что «использование первичных источников обеспечивает непредвзятость в толковании исторической реальности»313. Со временем традиционалисты уступили свои позиции под давлением т.н. “новой исторической”, или “критической”, школы истории учета314.

У критического направления исторических и теоретических исследований бухгалтерского учета нет общего определения или определенного списка тем. Некоторые его сторонники — к ним относятся, в частности, Купер и Тинкер, первые редакторы “флагманского” для этого направления научного журнала “Critical Perspectives on Accounting” (CPA) — очертили сферу своих научных интересов и программу журнала достаточно широко. «Мы отвергаем методологический секуляризм и ученое мракобесие, — писали они в редакторской колонке первого номера CPA. — И поддерживаем новые формы диалога и толерантность, которые поощряют всеобъемлющие, эклектические и междисциплинарные подходы. Существует только одно методологическое требование — “все и вся” должно быть открыто для “Критики”»315. Процитированное высказывание начинается словами, которые здесь были бы уместнее в качестве завершающих: «Мы отвергаем рыночные или экономические формы детерминизма и признаем, что бухгалтерия неминуемо вторгается в сферу человеческих и социальных отношений…»316.

Сторонники критического направления исторических исследований настаивают на том, что бухгалтерский учет не является нейтральным и свободным от оценок. Они, как пишут Ричард Бейкер (Richard Baker) и Марк Беттнер (Mark Bettner), «убедительно и терпеливо доказывают, что бухгалтерский учет не создает объективного представления об экономической “реальности”, скорее он создает весьма спорную и пристрастную картину экономического и социального мира»317.

1990-е стали временем бурных дискуссий между сторонниками различных философских и экономических течений в “критической” истории бухгалтерии, которые развернулись на страницах научных журналов Так, 1994 г. ознаменовался конфликтом между марксистами и фукенианцами с их стремлением заменить старого “короля бухгалтерии” (Маркса) новым (Фуко). В 1999 г. был подвергнут критике марксистский анализ концептуальной основы финансового учета Брайера, причем не только представителями других научных направлений, но и самими марксистами (к ним, наряду с Робом Брайером, Флэйшман причислил Тони Тинкера, Тревора Хоппера (Trevor Hopper) и Питера Армстронга (Piter Armstrong). Более 10 лет продолжается дискуссия между фукенианцами Китом Хоскином (Keith Hoskin) и Ричардом Маквом (Richard Macve), с одной стороны, и экономическим рационалистом Tомом Тайсоном (Tom Tyson) — с другой, по поводу интерпретации архивных свидетельств оружейного завода в Спрингфилде и американских текстильных предприятий начала XIX в. Tревор Бойнс (Trevor Boyns) и Ричард Эдвардс (Richard Edwards) также включились в эту дискуссию, приняв сторону поклонников теории экономической рациональности. Позитивистский подход к интерпретации истории бухгалтерии, основанный на теории смены парадигм Томаса Куна, в настоящее время проигрывает более убедительному, с точки зрения современных историков, нормативному подходу.

О состоянии современных научных исследований в области истории бухгалтерского учета можно судить не только по содержанию дискуссий на крупных научных форумах, но и по тематическим обзорам публикаций, размещенных во влиятельных научных журналах. Один из наиболее полных обзоров, посвященных исследованиям истории учета принадлежит Кристоферу Напьеру, главному редактору журнала Accounting, Organizations and Society. Он охватывает 143 статьи исторической направленности, опубликованные в журнале за период с 1976 по 2006 г. Автор обзора отмечает, что лишь абсолютное меньшинство статей, представленных в журнале, рассматривают историю учета «как она есть», вне связи с экономическими, социальными или философскими теориями318.

## Реформа государственного учета в Швейцарии: константная бухгалтерия Фридриха Гюгли

Главная книга у Пуэхберга служила для сверки назначенных и исполненных доходов и расходов. Предварительно указанные в ней назначения сопоставлялись далее с фактическим поступлением или расходом денежных средств по данным кассового журнала. Если против записи приказа о приеме денег отсутствовала отметка об исполнении на сумму приказа формировался активный резерв (суммы к получению); если неисполненным оказывался мандат на расходы, его сумма относилась в пассивный резерв (суммы к платежу). В обязанности бухгалтера входила также подготовка т.н. ежемесячных сводок (earneralischen Monatsabschlusse), содержащих подробные сведения об исполнении назначений в полном соответствии со статьями сметы. Эти сводки далее направлялись в Счетную палату. Бухгалтеры палаты на их основе делали записи в своей главной книге и формировали годовой отчет для министерства финансов.

Таким образом, система Пуэхберга привносила в государственный учет важнейшую методологическую новацию, изменявшую традиционное представление о границах бухгалтерии.

Назначения доходов и расходов были признаны в системе Пуэхберга объектами текущего бухгалтерского наблюдения и регистрировались в бухгалтерских книгах наравне с фактически совершившимися операциями и в сопоставлении с ними. Это, казалось бы, очевидное решение, раскрыло неизвестные ранее возможности учета — предмет будущих специальных научных исследований. Пуэхберг показал, что учет может отражать будущие события, что он допускает и признает полезной регистрацию не только свершившихся экономических фактов, но и предшествующих им событий юридического порядка (заключение договора, издание приказа, формирование мандата и т.п.), что учет в состоянии обеспечить текущий контроль расходования ресурсов. Расширение контрольной функции давало возможность отслеживать исполнение сметы в текущем порядке и наблюдать за деятельностью должностных лиц, что исключало возможность трат, не обеспеченных соответствующими ассигнованиями. «Такой порядок не просто усиливает контроль, — подчеркивали Я. В. Соколов и В. Я. Соколов, комментируя Пуэхберга, — он — органическая часть бюджетной системы, каждое звено которой действует в пределах строго ограниченной компетенции»483.

В 1770 г. Пуэхберг в целях пропаганды своей системы дал несколько публичных лекций в Вене. Отзывы посетителей этих лекций характеризуют не только лектора и его доктрину, но и эпоху. Легэ цитирует высказывание одного из знатных слушателей, князя Йохана Адама Джозефа Ауэрсперга (Johann Adam Joseph Auersperg, 1721–1795). По окончании лекций у него сложилось мнение, что «счетное искусство — это хлыст, которого опасаются служащие, поскольку он указывает им на ошибки и оберегает от позора»484.

Методы Пуэхберга, особенно требование безотлагательного представления бухгалтерских отчетов и проводимый Счетной палатой Цинцендорфа аудит (ab ante — предварительный аудит смет), ввергли палату и ее служащих в конфликт практически со всеми ведомствами485. Не было случая, чтобы аудиторская проверка не обнаружила неоправданно завышенных смет, неизменно вызывая обиду и даже пассивное сопротивление служащих486. Источником конфликта стала также настойчиво проводимая Счетной палатой централизация учета, вызванная необходимостью исчислять доходы и расходы по каждому распорядителю финансирования в объединенном бюджете и в единых учетных регистрах. Франц Сабо описывает одно из заседаний Государственного совета 1762 г., на котором глава Департамента шахт и минералов Иоганн Сейфрид фон Герберштейн (Johann Seyfried von Herberstein, 1706–1771) отказался передавать учетные функции в Счетную палату на том основании, что в этом случае Соколов Я.В. Указ. соч. С. 206-207. Legay M.-L. La Science des Comptes… 2010. P. 26. Szabo F. A. Op. cit. P. 101. он не сможет должным образом управлять своим ведомством. Канцлер Кауниц тогда поддержал позицию Цинцендорфа, заметив, со свойственным ему сарказмом, что перемены задевают «старых казначейских советников, и, полагаю, по их вине столь же сильно беспокоят нового президента [Счетной палаты]»487. Позиция Кауница была вполне определенна и нелицеприятна: сокращение области полномочий чиновников не может служить достаточным основанием для пересмотра содержания реформы. Императрица согласилась с его мнением. Тем ни менее, противостояние Счетной палаты и ее оппонентов продолжилось.

В 1766 г. — так во всяком случае указывает Сабо — член Государственного совета Карл Фридрих Хацфильд, граф Глейхен (Carl Friedrich Hatzfeldt zu Gleichen, 1718–1793), неизменный противник Цинцендорфа, пытался настоять на ограничении или даже приостановке деятельности Счетной палаты на том основании, что она «наносит урон административной эффективности»488. В тот год Хацфильд потерпел неудачу, но, как выяснилось позднее, временную. В ноябре 1771 г., в разгар реформы, Счетная палата с подачи Хацфильда была лишена права на аудит ab ante. Хацфильду удалось убедить Государственного совет в том, что Казначейство может выполнять внутренний аудит лучше и дешевле, чем независимое ведомство. При молчаливом согласии опального в то время Кауница он добился полной поддержки Совета. Судьба первого центрального бухгалтерского ведомства Австрии была предрешена — в январе 1773 г. Счетная палата потеряла независимость и стала подразделением Казначейства489. Реформу государственного счетоводства, разработанную Пуэхбергом, отменили, а ее автор лишился должности в правительстве.

Пуэхберг не смог примириться с критикой и отменой своей системы. Поощряемый императрицей он продолжал энергично защищать реформу перед оппонентами и обществом. Свидетельством тому служит его обширная переписка 1770–72 гг., хранящаяся в Государственном архиве Австрии. После падения Людвига Цинцендорфа Пуэхберг пытался внедрить свою систему в Венгрии и австрийских Нидерландах490. Когда в 1782 г. Карл Цинцендорф восстановил и возглавил упраздненную после отставки брата Королевскую счетную палату, Пуэхберг стал его первым и главным советником и помощником, и, несмотря на почтенный возраст, «движущей силой» новой реформы счетоводства491.

Подлинный триумф ждал Пуэхберга в декабре 1782 г., когда император Иосиф II получил первую сводную смету с указанием доходов и расходов «всех земель монархии», включая Szabo F. A. Op. cit. P. 96. Ibid. P. 101. Ibid. Pp. 108-109. Legay M.-L. The Beginnings of Public Management… 2009. P. 270. Dickson P. G. M. Op. cit. P. 27. Австрийские Нидерланды и Ломбардию. В новой смете с опорой на учетные записи был исчислен валовый доход Австрии в сумме 84,756,778 гульденов и чистый доход, равный 62,940,530 гульденов. Разница в 21,816,247 гульденов означала средства, остающиеся в распоряжении местных администраций и “внутренние” расходы. Общие расходы были исчислены в сумме 59,453,943 гульденов, профицит составил 3,486,587 гульденов. Смета имела наглядную форму и ясные статьи (см. табл. 3.3). И, что самое главное, давала основания для новых государственных решений.