



# Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере

Управление по бюджетным вопросам

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ ВАЛЮТНЫЙ ФОНД**



# РУКОВОДСТВО ПО ОБЕСПЕЧЕНИЮ ПРОЗРАЧНОСТИ В БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

УПРАВЛЕНИЕ ПО БЮДЖЕТНЫМ ВОПРОСАМ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ВАЛЮТНЫЙ ФОНД

© 2001 Международный Валютный Фонд

Выпуск: Секция графических работ МВФ  
Дизайн обложки: Сана Эларусси  
Компьютерная верстка: Алисия Этчебарне-Бурден

Издание на русском языке подготовлено Службой переводов МВФ  
Перевод: Новицкий Ю.А.  
Корректурa, техническая редакция  
и компьютерная верстка: Шевченко Е.А.

#### **Cataloging-in-Publication Data**

Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой  
сфере. — Вашингтон, округ Колумбия: Международный Валютный  
Фонд, Управление по бюджетным вопросам, [2001].  
х. 94 стр.

Включает список литературы.  
ISBN 1-58906-129-2

1. Fiscal policy. 2. Disclosure of information. 3. International Monetary  
Fund. I. International Monetary Fund. Fiscal Affairs Dept.  
HJ192.5.M35 2001

Цена 19,50 долларов США

Издания МВФ можно заказать по адресу:  
International Monetary Fund, Publication Services  
700 19th Street, N.W., Washington, D.C., 20431, U.S.A.  
Телефон: (202) 623-7430 Факс: (202) 623-7201  
Электронная почта: [publications@imf.org](mailto:publications@imf.org)  
Интернет: <http://www.imf.org>

# Содержание

<b>Предисловие</b>	<b>v</b>
<b>Сокращения и акронимы</b>	<b>vi</b>
<b>Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере</b>	<b>vii</b>
<b>Введение</b>	<b>1</b>
<b>1. Четкость функций и обязанностей</b>	<b>7</b>
Сфера охвата сектора органов государственного управления	7
Схема управления государственными финансами	18
<b>2. Доступность информации для общественности</b>	<b>25</b>
Предоставление исчерпывающей информации о фискальных операциях	25
Обязательства в области публикации информации	39
<b>3. Открытость подготовки бюджета, его исполнения и отчетности</b>	<b>43</b>
Бюджетная документация	43
Представление бюджета	49
Порядок исполнения бюджета	58
Фискальная отчетность	67
<b>4. Гарантии достоверности</b>	<b>71</b>
Стандарты качества данных	71
Общественная и независимая проверка	77
<b>Вставки</b>	
1. Основные требования для обеспечения прозрачности в бюджетно- налоговой сфере	4
2. Оптимальная практика по обеспечению прозрачности в бюджетно- налоговой сфере	8
3. Принципы корпоративного управления ОЭСР. Принцип IV: раскрытие информации и прозрачность	21
4. Характеристики прозрачных мер регулирования	20
5. Бюджетное законодательство — различные традиции	21
6. Кодекс поведения государственных должностных лиц	27
7. Бюджетные и фискальные отчеты	31
8. Условные, политические и косвенные обязательства	33
9. Отчетность о налоговых расходах	36

10. Виды квазифискальных операций	37
11. Оценка фискальных результатов квазифискальных операций	40
12. Балансовые отчеты органов государственного управления: некоторые проблемы	41
13. Бюджетное законодательство и прозрачность в бюджетно- налоговой сфере	48
14. Оптимальная практика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета	50
15. Среднесрочные основы бюджета. Некоторые выводы из опыта отдельных стран ОЭСР	54
16. Заявление о фискальных рисках	57
17. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и международные стандарты финансовой и фискальной отчетности	60
18. Сальдо государственного сектора	63
19. Руководящие принципы МОВРУ по стандартам внутреннего контроля	65
20. Этапы платежа и просроченная задолженность по платежам	66
21. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты распространения данных	69
22. Прогнозирование доходов	73
23. Система оценки качества данных. Основные параметры	77
24. Стандарты аудита МОВРУ	81
25. Фундаментальные принципы официальной статистики ООН	82
<b>Глоссарий</b>	<b>84</b>
<b>Литература</b>	<b>91</b>
<b>Ссылки на сайты в Интернете</b>	<b>93</b>

В тексте настоящего документа используются следующие обозначения:

- . . . указывает на отсутствие данных;
- указывает на то, что значение равно нулю или меньше половины последней значащей цифры, либо на то, что позиция отсутствует;
- между годами или месяцами (например, 2000–2001 или январь–июнь) указывает на период охвата в годах или месяцах, включая начальные и конечные годы или месяцы;
- / между годами (например, 2000/2001) указывает на бюджетный (финансовый) год.

Незначительные расхождения между значениями отдельных слагаемых и их суммой являются результатом округления. Термин «страна», используемый в настоящем документе, не во всех случаях означает территориальную единицу, которая считается государством в соответствии с нормами и практикой международного права; данным термином также обозначаются некоторые территориальные образования, которые не являются государствами, но для которых на отдельной и независимой основе осуществляется составление статистических данных и их распространение в международных масштабах.

## Предисловие

Мне приятно осознавать, что «Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» и «Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» могут теперь впервые быть доступны для читателей в виде печатных изданий. Разработка Кодекса была предпринята ввиду негативного опыта ряда стран, показывающего, что недостаток комплексной и надежной информации по бюджетно-налоговой деятельности затрудняет оценку задач бюджетно-налоговой политики и последствий ее реализации. Это создавало проблемы не только для финансовых рынков, международных организаций (типа МВФ) и других структур вне страны, но и для законодательных органов и общественности страны, а зачастую и для самого ее правительства. Кодекс призван содействовать обеспечению большей прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

В Руководстве, предыдущие варианты которого помещались на сайте МВФ в Интернете, разъясняются требования Кодекса и приводятся примеры надлежащей практики, предусмотренной в Кодексе. Руководство используется преимущественно для того, чтобы оказывать помощь государствам-членам в проведении оценки прозрачности практики бюджетно-налогового управления относительно требований Кодекса и направлять их в установлении приоритетов по обеспечению большей прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Кроме того, Руководство служит справочным материалом по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере для экономистов и финансовых аналитиков.

Кодекс и Руководство подготовлены в консультации с другими управлениями МВФ, а также с международными организациями, заинтересованными в обеспечении прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, включая Всемирный банк и Организацию экономического сотрудничества и развития. Основную часть работы выполнили Ричард Хемминг, Уильям Аллен и Марри Питри при содействии Хелен Блайт и с участием многих других коллег. Публикацию издания координировала Гейл Берри из Управления внешних связей МВФ.

После обсуждения на Исполнительном совете МВФ Кодекс и Руководство были помещены на сайте МВФ в Интернете в 1998 году, Кодекс — в апреле, Руководство — в ноябре. Впоследствии они были пересмотрены и в нынешней редакции помещены на сайте в Интернете в марте 2001 года. Ожидается их дальнейший пересмотр с учетом развития практики бюджетно-налогового управления и опыта внедрения Кодекса. Между тем, в ответ на многочисленные запросы, Руководство публикуется в виде печатного издания. Надеюсь, что в результате Руководство будет лучше служить поставленным целям и тем самым способствовать обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

Тереза Тер-Минасян,  
*директор*  
*Управления по бюджетным вопросам*

## Сокращения и акронимы

ДССК	Доклад о соответствии стандартам и кодексам
ЕСС	Европейская система счетов
КГС	Комитет по государственному сектору (МФБ)
КФОГУ	Классификация функций органов государственного управления
МОВРУ	Международная организация высших ревизионных учреждений
МСУГС	Международные стандарты учета в государственном секторе
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
ООН	Организация Объединенных Наций
ОПБУ	Общепринятые принципы бухгалтерского учета
ОСРД	Общая система распространения данных
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
ПОФС	Программа оценки финансового сектора
СГФ	Статистика государственных финансов
СНС	Система национальных счетов
ССРД	Специальный стандарт на распространение данных
СУГС	Служба управления государственным сектором
ЮНСИТРАЛ	Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли

# Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере\*

## 1. Четкость функций и обязанностей

1.1. Сектор органов государственного управления необходимо отличать от остального государственного сектора и остальной экономики, директивные и управленческие функции в рамках государственного сектора должны ясно определяться и раскрываться в информации для общественности.

- 1.1.1. Следует четко определить структуру и функции органов государственного управления.
- 1.1.2. Следует четко определить обязанности различных уровней органов государственного управления, а также исполнительной, законодательной и судебной властей.
- 1.1.3. Следует создать четкие механизмы координации и регулирования бюджетной и внебюджетной деятельности.
- 1.1.4. Отношения между органами государственного управления и неправительственными организациями государственного сектора (т.е. центральным банком, государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями) должны основываться на четких правилах.
- 1.1.5. Участие органов государственного управления в частном секторе (например, посредством регулирования и участия в акционерном капитале) должно быть открытым и гласным и должно основываться на четких правилах и процедурах, применяемых одинаково ко всем.

1.2. Следует создать четкую правовую и административную основу для управления налогово-бюджетной сферой.

- 1.2.1. Любое выделение или расходование государственных средств должно регламентироваться всеобъемлющими бюджетными законами и общедоступными административными правилами.
- 1.2.2. Налоги, пошлины, сборы и начисления должны иметь четко выраженную правовую основу. Налоговое законодательство и нормативные положения должны быть легко доступны и понятны, а при принятии любых административных решений по их применению следует руководствоваться четкими критериями.

\*Пересмотрен 28 февраля 2001 года.

- 1.2.3. Следует четко определить и предать широкой гласности этические нормы поведения государственных служащих.

## **2. Доступность информации для общественности**

2.1. Общественности следует предоставлять полную информацию о прошлой, текущей и прогнозируемой на будущее деятельности правительства в налогово-бюджетной сфере.

- 2.1.1. Бюджетная документация, итоговые отчеты и другая финансовая отчетность для общественности должны охватывать все бюджетные и внебюджетные операции центрального правительства, а также должна обнародоваться информация о консолидированной бюджетной позиции центрального правительства.
- 2.1.2. Сопоставимую с годовым бюджетом информацию следует предоставлять по итогам за два предыдущих финансовых года, наряду с прогнозами по основным бюджетным агрегатам на два последующих года.
- 2.1.3. В состав бюджетной документации должна входить информация о характере и бюджетной значимости условных обязательств и налоговых расходов центрального правительства, а также о квазифискальной деятельности.
- 2.1.4. Центральному правительству следует публиковать полную информацию об уровне и структуре своей задолженности и о финансовых активах.
- 2.1.5. В случаях существенных операций субнациональных органов государственного управления необходимо публиковать информацию о их совокупной бюджетной позиции и о консолидированной бюджетной позиции органов государственного управления.

2.2. Следует принять обязательство своевременно публиковать налогово-бюджетную информацию.

- 2.2.1. Опубликование налогово-бюджетной информации должно являться юридической обязанностью правительства.
- 2.2.2. Следует заблаговременно объявлять график сроков представления налогово-бюджетной информации.

## **3. Открытость подготовки и исполнения бюджета и бюджетной отчетности**

3.1. В бюджетной документации следует указывать цели налогово-бюджетной политики, макроэкономические основы, программную основу бюджета и важнейшие поддающиеся выявлению риски в налогово-бюджетной сфере.

- 3.1.1. Основу годового бюджета должны составлять заявление о целях налогово-бюджетной политики и оценка экономической обоснованности бюджета.

- 3.1.2. Любые принятые налогово-бюджетные правила (например, требование о сбалансированности бюджета или лимиты заимствования для субнациональных органов государственного управления) должны быть четко и конкретно определены.
- 3.1.3. Годовой бюджет следует составлять и представлять в рамках комплексных, взаимоувязанных и количественно выраженных базовых макроэкономических параметров; следует указывать также важнейшие исходные предположения, на которых строится бюджет.
- 3.1.4. Следует четко охарактеризовать новые меры политики, включаемые в годовой бюджет.
- 3.1.5. Следует, по возможности, выявлять и количественно определять основные бюджетные риски, в том числе в связи с изменениями исходных экономических предположений и неопределенностью в отношении величины издержек по конкретным обязательствам по расходам (например, по финансовой реструктуризации).

3.2. Способ представления бюджетной информации должен облегчать анализ политики и способствовать подотчетности.

- 3.2.1. Бюджетные данные следует сообщать на валовой основе, проводя различие между доходами, расходами и финансированием и классифицируя расходы по экономическим, функциональным и административным категориям. На такой же основе следует представлять данные о внебюджетной деятельности.
- 3.2.2. Следует включать информацию о целях, которые должны быть достигнуты в результате выполнения основных бюджетных программ (например, улучшение соответствующих социальных показателей).
- 3.2.3. Общее сальдо бюджета расширенного правительства должно являться стандартным сводным показателем бюджетной позиции органов государственного управления. Его следует дополнять в соответствующих случаях другими бюджетными показателями органов государственного управления (такими, например, как операционное сальдо, структурное сальдо или первичное сальдо).
- 3.2.4. В случаях, когда неправительственными организациями государственного сектора осуществляются значительные квазифискальные операции, следует приводить сальдо операций государственного сектора.

3.3. Следует четко определить порядок исполнения утвержденных расходов и контроля за ними, а также порядок осуществления сбора доходов и контроля за ним.

- 3.3.1. Необходимо наличие комплексной, интегрированной системы бухгалтерского учета, обеспечивающей надежную основу для оценки просроченной задолженности по платежам.
- 3.3.2. Нормативные положения, регулирующие вопросы закупок и найма на работу, должны быть стандартизированы и доступны для всех заинтересованных сторон.
- 3.3.3. Исполнение бюджета должно подвергаться внутренней ревизии, а порядок проведения такой ревизии должен быть открыт для ознакомления.

3.3.4. Национальная налоговая администрация должна обладать правовой защитой от директивного вмешательства со стороны политических структур и должна регулярно отчитываться о своей деятельности перед общественностью.

3.4. Следует обеспечить регулярное представление налогово-бюджетной отчетности законодательному органу и общественности.

3.4.1. В законодательные органы следует представлять отчет о ходе исполнения бюджета в середине финансового года. Следует также публиковать более регулярные (по крайней мере ежеквартальные) отчеты.

3.4.2. Итоговый отчет должен представляться в законодательный орган в течение года, следующего за финансовым годом.

3.4.3. Необходимо, чтобы в законодательный орган ежегодно представлялась информация о результатах, достигнутых в выполнении основных бюджетных программ, в соотношении с целями этих программ.

## 4. Гарантии достоверности

4.1. Бюджетно-налоговые данные должны отвечать общепринятым стандартам в отношении качества данных.

4.1.1. Бюджетные данные должны отражать последние тенденции в области доходов и расходов, основополагающие изменения в макроэкономике и четко определенные обязательства в отношении политики.

4.1.2. Годовой бюджет и итоговая отчетность должны содержать указание о принципах учета (например, на кассовой основе или на основе начислений) и стандартах, использованных при составлении и представлении бюджетных данных.

4.1.3. Следует предоставлять конкретные гарантии качества налогово-бюджетных данных. В частности, следует указывать, являются ли данные в бюджетной отчетности внутренне непротиворечивыми и проводилась ли их выверка с использованием соответствующих данных из других источников.

4.2. Налогово-бюджетная информация должна подвергаться независимой проверке.

4.2.1. Национальный ревизионный орган или равнозначная ему организация, обладающая независимостью от исполнительной власти, должна своевременно представлять законодательному органу и общественности отчеты о финансовой достоверности государственных счетов.

4.2.2. Для оценки бюджетно-налоговых прогнозов, а также лежащих в их основе макроэкономических прогнозов и любых исходных предположений необходимо привлекать независимых экспертов.

4.2.3. Национальному статистическому ведомству следует предоставить организационно-правовую независимость, для того чтобы оно могло проверять качество налогово-бюджетных данных.



## Введение

1. На пятидесятом заседании Временного комитета Совета управляющих Международного Валютного Фонда в г. Вашингтон (округ Колумбия) 16 апреля 1998 года был принят «Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере: декларация принципов». Это было обусловлено очевидным всеобщим согласием в отношении того, что надлежащее управление играет центральную роль в достижении макроэкономической стабильности и высококачественного роста, и что прозрачность в бюджетно-налоговой сфере является ключевым аспектом надлежащего управления<sup>1</sup>. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере призвана повысить подотчетность лиц, ответственных за разработку и проведение налогово-бюджетной политики. Проводимая в результате более устойчивая и заслуживающая большего доверия налогово-бюджетная политика должна получить поддержку хорошо информированной общественности, обеспечить доступ на внутренние и международные рынки капитала на более благоприятных условиях, а также привести к уменьшению количества и снижению глубины кризисов.

2. Кодекс вместе с разъясняющим его «Руководством по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», опросной формой по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, а также сводным отчетом-самооценкой были размещены в форме страниц Интернета по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере на внешнем сайте МВФ в Интернете в ноябре 1998 года<sup>2</sup>. С мая 1999 года страницы в Интернете по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере включены в сайт «Стандарты и кодексы»<sup>3</sup>. Разделы «Докладов о соответствии стандартам и кодексам» (ДССК) по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, в которых оценивается, в какой степени практика управления государственными финансами в ряде стран соответствует Кодексу, также размещены на сайте «Стандарты и кодексы»<sup>4</sup>. Взаимодействие с руководством стран в связи с подготовкой ДССК и другие контакты со специалистами в сфере налогово-бюджетной политики из ряда международных, правительственных и частных организаций подтвердили полезность представленной в Кодексе системы и вспомогательного материала к нему при анализе прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

3. Однако в результате усиления акцента на предоставлении МВФ и участникам рынков наилучшей из имеющейся экономической и финансовой информации стала очевидна необходимость уделять больше внимания тому аспекту прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, который касается качества данных, и отразить это в Кодексе. Поэтому в Кодекс был добавлен новый раздел, включающий надлежащую практику в отношении конкретно качества налогово-бюджетных данных. В Кодекс внесены также новые принципы надлежащей практики относительно независимости и открытости в системе сбора налогов и отчетности по финансам *государственного сектора*<sup>5</sup>,

<sup>1</sup>См. IMF (1998a).

<sup>2</sup>Настоящий вариант Руководства заменяет предыдущие проекты, впервые размещенные на сайте МВФ в Интернете в ноябре 1998 года и апреле 1999 года.

<sup>3</sup>См. <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

<sup>4</sup>После подготовки разделов ДССК по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, которые впервые начали публиковаться в марте 1999 года, отпала необходимость в сводном отчете-самооценке, и такие отчеты были удалены с внешнего сайта.

<sup>5</sup>Ряд специальных терминов выделены курсивом при первом употреблении, и их определения приведены в глоссарии.

а также внесены другие изменения в структуру и формулировки Кодекса, с тем чтобы сделать его более ясным. Руководство было пересмотрено, с тем чтобы отразить внесенные в Кодекс изменения, а также учесть комментарии, полученные относительно его детального содержания и общего удобства пользования.

4. Первоначальное определение прозрачности в бюджетно-налоговой сфере — в котором акцент делается на открытом представлении общественной структуры и функций органов государственного управления, целей налогово-бюджетной политики, счетов государственного сектора, а также бюджетных прогнозов (Kopits and Craig, 1998) — по-прежнему составляет основу Кодекса<sup>6</sup>. Следующие четыре общих принципа прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, составляющие организационную структуру Кодекса, также в основном остались без изменений.

- Первый общий принцип — четкость функций и обязанностей — касается определения структуры и функций органов государственного управления, распределения обязанностей среди органов государственного управления, а также отношений между органами государственного управления и остальной экономикой.
- Второй общий принцип — доступность информации для общественности — подчеркивает важность публикации исчерпывающей налогово-бюджетной информации в четко установленные сроки.
- Третий общий принцип — открытость подготовки бюджета, его исполнения и отчетности — определяет тип раскрываемой информации о бюджетном процессе.
- Четвертый общий принцип — гарантии достоверности — связан с качеством налогово-бюджетных данных и необходимостью независимой проверки налогово-бюджетной информации.

В четвертый общий принцип были внесены поправки по сравнению с предыдущей редакцией Кодекса, где акцент делался исключительно на предоставлении независимых гарантий достоверности налогово-бюджетной информации внешним аудитором, национальным статистическим ведомством и другими экспертами. Отражая отмеченное выше усиление акцента на качестве налогово-бюджетных данных, четвертый общий принцип сейчас более непосредственным образом определяет данный аспект прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

5. Конкретные принципы и надлежащая практика соответствуют каждому из общих принципов. Надлежащая практика представляет собой стандарт прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, который считается адекватным для предоставления общественности и рынкам капитала гарантий того, что в их распоряжении имеется достаточно полная картина структуры и финансов органов государственного управления, позволяющая надежно оценить степень устойчивости состояния государственных финансов. Следовательно, надлежащая практика представляет собой стандарт, к соблюдению которого должно стремиться большинство стран.

6. При подготовке Руководства во внимание был принят ряд моментов. Во-первых, применение Кодекса является добровольным. Для содействия пониманию основной причины создания Кодекса и осмыслению установленных в нем требований для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в Руководстве дается подробное изложение включенных в Кодекс принципов и практики. Однако ввиду сложности систем управления государственными финансами в Руководстве не дается исчерпывающих рекомендаций по поводу

<sup>6</sup>Здесь и далее Кодексом называется новая редакция «Кодекса надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере».

того, каким образом надлежит обеспечить все элементы надлежащей практики. Вместо этого оно содержит многочисленные ссылки и адреса сайтов в Интернете, которые могут помочь в практическом применении Кодекса. Но даже имея в своем распоряжении все эти материалы, многим странам придется предпринять значительные усилия и потребуются существенный период времени для достижения такого уровня прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, который бы соответствовал Кодексу.

7. Во-вторых, прозрачность в бюджетно-налоговой сфере — это лишь один из аспектов надлежащего управления государственными финансами, и следует проводить четкое различие между прозрачностью в бюджетно-налоговой сфере и двумя другими ключевыми аспектами, а именно: эффективностью налогово-бюджетной политики и устойчивостью государственных финансов. Как отмечается во введении к первоначальному варианту Кодекса, необходимо уделять внимание всем трем аспектам, которые очевидным образом взаимосвязаны. Однако в Кодексе непосредственно не предлагается никаких институциональных изменений, которые вели бы к повышению эффективности государственного управления и способствовали бы укреплению государственных финансов. Таким образом, если органы государственного управления используют для достижения целей налогово-бюджетной политики *внебюджетные фонды и налоговые расходы*, или если неправительственные учреждения государственного сектора осуществляют *квазифискальные операции*, Кодекс требует лишь четкого определения целей таких мер вмешательства и представления отчетности об их финансовых последствиях. Однако ожидается, что прозрачность в отношении внебюджетных фондов, налоговых расходов и квазифискальных операций снизит привлекательность широкого использования таких механизмов и приведет к замене некоторых из них традиционной практикой управления государственными финансами.

8. В-третьих, ясно признается факт существования различных институциональных условий и ограниченности возможностей по совершенствованию управления государственными финансами. По этой причине Кодекс не является стандартом оптимальной практики. Вместо этого, он представляет собой изложение надлежащей практики, которая может быть введена в большинстве стран в среднесрочной или долгосрочной перспективе. Более того, в Руководстве акцентируется внимание на определенной выборке принципов надлежащей практики, которые должны находиться в центре внимания стран с более слабыми системами управления государственными финансами. В этих основных требованиях для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, приводимых во вставке 1, подчеркивается надлежащая практика в отношении фискальной отчетности и качества налогово-бюджетных данных.

9. Тот факт, что Кодекс ориентирован на *сектор государственного управления* в том смысле, что он предусматривает предоставление информации *центрального правительства* относительно деятельности и финансов сектора государственного управления в целом, также может представлять проблему для некоторых стран, и особенно для тех, где слабость систем управления государственными финансами объясняется недостатками в бюджетных отношениях между центральным правительством и органами государственного управления субнациональных уровней. По этой причине признается, что сфера применения Кодекса (и соблюдение основных требований для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере) в некоторых случаях, возможно, будет с необходимостью ограничена, по крайней мере на начальном этапе, центральным правительством. Также признается, что конституционные отношения между центральным правительством и органами государственного управления субнациональных уровней в некоторых странах обуславливают

## Вставка 1. Основные требования для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере

### 1. Четкость функций и обязанностей

Структура и функции органов государственного управления должны быть четко определены. *Должна публиковаться институциональная таблица, показывающая структуру органов государственного управления и остальной части государственного сектора.*

Отношения между органами государственного управления и неправительственными учреждениями государственного сектора (то есть центральным банком, государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями) должны основываться на четких механизмах взаимодействия. *Связи между налогово-бюджетными и денежно-кредитными операциями центрального банка должны отвечать требованиям разделов 1.2 и 1.3 «Кодекса надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике: декларация принципов». В годовых отчетах государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий должны быть указаны некоммерческие услуги, предоставляемые по требованию государства. Приватизация государственных активов должна быть открыта для независимого аудита.*

### 2. Доступность информации для общественности

Бюджетная документация, итоговые счета и другие фискальные отчеты, предназначенные для общественности, должны охватывать всю бюджетную и внебюджетную деятельность центрального правительства; должны также предоставляться сводные данные о состоянии финансов центрального правительства. *По всем внебюджетным фондам должны предоставляться подробные отчеты.*

В состав бюджетной документации должны входить отчеты, описывающие характер и фискальную значимость условных обязательств и налоговых расходов центрального правительства, а также квазифискальных операций. *В таких отчетах должно указываться назначение каждого положения в рамках государственной политики, срок его действия и предполагаемые бенефициары. Там, где это возможно, основные подобные позиции должны быть определены количественно.*

Центральное правительство должно публиковать полную информацию об уровне и составе своих долговых обязательств и финансовых активов.

В странах, где органы государственного управления субнациональных уровней играют значительную роль, должны публиковаться данные о сводном состоянии их финансов и о сводном состоянии финансов сектора государственного управления в целом. *Органы государственного управления субнациональных уровней должны также представлять публичную отчетность о своей внебюджетной деятельности, долге, финансовых активах, условных обязательствах, налоговых расходах, а также о квазифискальной деятельности государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий, находящихся под их контролем.*

Публикация налогово-бюджетной информации должна быть юридическим обязательством органов государственного управления.

### 3. Открытость подготовки бюджета, его исполнения и отчетности

Годовой бюджет должен готовиться и представляться на комплексной и согласованной количественно определенной макроэкономической основе; должны также излагаться основные предпосылки, лежащие в основе бюджета. *Эта информация должна представляться в сопроводительных информационных материалах, составляющих часть бюджетной документации.*

Бюджетные данные должны представляться на валовой основе с выделением доходов, расходов

неуместность представления центральным правительством отчетности о деятельности и финансах сектора государственного управления в целом.

10. Руководство также выходит за рамки Кодекса, определяя оптимальную практику прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, которая должна вводиться в странах с развитой экономикой, уже достигших или приблизившихся к достижению стандартов, предусмотренных Кодексом. В этой связи Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) разработала набор руководящих принципов по оптимальной практике — «Оптимальная прак-

и финансирования, а расходы должны классифицироваться по экономическим, функциональным и административным категориям. Данные о внебюджетных операциях должны представляться на той же основе. *Следует использовать СГФ или другую общепринятую систему классификации.*

Должна существовать комплексная интегрированная система учета, которая создает надежную основу для оценки просроченной задолженности по платежам. *Для оценки просроченной задолженности отчетность на кассовой основе следует дополнять отчетностью о счетах с наступившим сроком платежа, составляемой на основе счетов бухгалтерского учета.*

Полугодовой отчет о ходе исполнения бюджета следует представлять в законодательные органы *в течение трех месяцев по окончании полугодия.* Следует также публиковать отчеты с более высокой периодичностью (по крайней мере ежеквартальные). *Ежегодно в течение шести месяцев по окончании бюджетного года следует публиковать подробную информацию о долге и финансовых активах центрального правительства.*

Итоговые счета следует представлять в законодательные органы в течение года по окончании бюджетного года. *Рамки охвата итоговых счетов и сроки их представления должны устанавливаться в бюджетном законодательстве.*

#### 4. Гарантии достоверности

Бюджетные данные должны отражать последние тенденции в динамике доходов и расходов, базовую макроэкономическую динамику и четко определенные формальные политические обязательства. *Сводная информация по прогнозам доходов и оценкам расходов должна предоставляться в сопроводительных материалах, составляющих часть бюджетной документации, и для независимой проверки должна быть доступна подробная опорная информация.*

Годовой бюджет и итоговые счета должны содержать указание на метод бухгалтерского учета (например, на кассовой основе или на основе принципа начисления) и стандарты, использованные при составлении и представлении бюджетных данных. *Должны указываться признанные или общепринятые стандарты, в соответствии с которыми ведется учет (например, Международные стандарты учета для государственного сектора).*

Качество налогово-бюджетных данных должно опираться на конкретные гарантии. В частности, должно указываться, являются ли данные, содержащиеся в фискальных отчетах, внутренне непротиворечивыми, и были ли они согласованы с соответствующими данными из других источников. *Итоговые счета должны быть полностью согласованы с бюджетными ассигнованиями, и каждый из них должен быть согласован с отчетами СГФ. Изменение величины долга (и финансовых активов) должно согласовываться с объявленным сальдо бюджета. В бюджетную документацию следует включать справочный документ, в котором приведен анализ расхождений между бюджетными прогнозами основных сводных макроэкономических и налогово-бюджетных показателей и полученными результатами за последние годы. Налогово-бюджетные и денежно-кредитные данные следует строго согласовывать, а в случае если процессы согласования недостаточно действенны, следует своевременно обращать на это внимание общественности (например, в аудиторских заключениях). Странам следует взять на себя обязательства ОСПД.*

Национальный ревизионный орган или аналогичная организация, независимая от исполнительных органов власти, должна своевременно представлять отчеты законодательным органам и общественности о финансовой достоверности счетов органов государственного управления. *Такой орган должен создаваться в законодательном порядке. Должны существовать механизмы, позволяющие гарантировать принятие коррективных мер в ответ на неблагоприятные заключения в отчетах внешних аудиторов.*

тика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета», — которые представляют собой полезный отправной пункт<sup>7</sup>. Эти руководящие принципы ОЭСР разработаны на основе объединения практики стран-членов ОЭСР. Однако они включают многое из того, что уже содержится в Кодексе. Кроме того, поскольку в этих принципах делается акцент лишь на прозрачности бюджета (а не бюджетно-налоговой сферы) и на центральном правительстве (а не секторе государственного управления), их охват оказывается более узким по сравнению с Кодексом. Поэтому во вставке 2 предлагается оптимальная

<sup>7</sup>См. OECD (2000) в Интернете по адресу: <http://www.oilis.oecd.org/oilis/2000doc.nsf/87fae4004d4fa67ac125685d005300b3/c125692700623b74c1256a4d005c23be?OpenDocument>.

## **Вставка 2. Оптимальная практика по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере**

### **1. Четкость функций и обязанностей**

Обязательна полная согласованность с определениями экономических секторов в СНС.

Государственным финансовым учреждениям и нефинансовым государственным предприятиям следует соблюдать требования в отношении раскрытия существенной информации и прозрачности, установленные принципом IV «Принципов корпоративного управления ОЭСР».

Следует в полном объеме выполнять «Рекомендации ОЭСР по политике реформ в сфере регулирования», касающиеся прозрачности нормативных положений.

Следует соблюдать принципы управленческой этики в государственном секторе, разработанные СУГС ОЭСР.

### **2. Доступность информации для общественности**

В бюджетной документации следует представлять сводные налогово-бюджетные прогнозы на 5–10 лет вперед.

Информацию об условных обязательствах следует раскрывать в годовом бюджете, полугодовом отчете законодательным органам и итоговых счетах; условные обязательства следует классифицировать по категориям; следует раскрывать информацию о предъявленных в прошлом требованиях к государству по условным обязательствам (пункт 2.6. «Оптимальной практики ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета»).

В бюджетной документации должна быть представлена оценка издержек, связанных со всеми налоговыми расходами. По мере возможности обсуждение налоговых расходов и общих расходов должно проводиться совместно (пункт 2.2. «Оптимальной практики ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета»). Отчетность о квазифискальных операциях должна включать количественные оценки их фискальной значимости, и должна предоставляться информация о том, что послужило основой для их количественного определения.

В составе бюджетной документации должен публиковаться балансовый отчет органов государственного управления. В идеальном случае он должен включать финансовые обязательства и активы, а также нефинансовые активы государства. Когда нефинансовые активы не включаются, необходимо вести реестр нефинансовых активов, а перечень нефинансовых активов должен представляться в составе бюджетной документации.

Должны выполняться требования ССРД в отношении представления отчетности о долге центрального правительства, а также формальных обязательств, содержащихся в предварительных графиках публикации налогово-бюджетной информации.

*Либо* комплексные налогово-бюджетные данные должны составляться органами государственного управления всех уровней на основе единой классификации, и информация о сводном состоянии финансов сектора органов государственного управления должна представляться вместе с годовым бюджетом центрального правительства, *либо* органы государственного управления субнациональных уровней, которые являются независимыми фискальными агентствами, должны придерживаться того же стандарта прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, что и центральное правительство.

Общедоступность широкого спектра налогово-бюджетной информации (включая официальные документы об экономической политике) с четко определенными и обоснованными исключениями должна быть предусмотрена законом.

### **3. Открытость подготовки бюджета, его исполнения и отчетности**

Не позднее чем за один месяц до вынесения на обсуждение годового бюджета требуется представление предварительного бюджетного доклада, в котором

указываются среднесрочные экономические и налогово-бюджетные задачи органов государственного управления и особо выделяются совокупные доходы, расходы, дефицит или профицит и долг (пункт 1.2. «Оптимальной практики ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета»). Представление проекта бюджета в законодательные органы не менее чем за три месяца до начала бюджетного года и утверждение бюджета до начала бюджетного года (пункт 1.1. «Оптимальной практики ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета»).

Каждые пять лет следует публиковать долгосрочный отчет, содержащий оценку устойчивости текущей налогово-бюджетной политики (пункт 1.7 «Оптимальной практики ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета»).

В качестве центральной базы управления государственными финансами следует публиковать комплексные скользящие среднесрочные основы бюджета.

Следует обнародовать оценку налогово-бюджетных последствий всех законодательных инициатив центрального правительства, в том числе их воздействие на расходы на субнациональных уровнях государственного управления.

В бюджетную документацию следует включать справку о фискальных рисках, которая составляет основу для оценки степени надежности бюджета, как руководства по вероятным итогам исполнения бюджета.

Операции должны классифицироваться по видам деятельности или результату, а также по программам или отдаче. Подробная финансовая и нефинансовая информация по всем результатам/видам деятельности и программам/отдаче, наряду с сопоставимыми данными для предшествующего года, должна составлять часть бюджетной документации.

Система учета должна позволять вести учет и составлять отчетность на основе принципа начисления, а также готовить отчеты на кассовой основе.

Полугодовой бюджетный отчет должен представляться в законодательные органы в течение шести недель по окончании полугодия (пункт 1.4. «Оптимальной практики ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета»).

Ежемесячный бюджетный отчет должен публиковаться с лагом в один месяц.

Информацию о долге центрального правительства (и прогнозы платежей в счет обслуживания долга) следует представлять ежеквартально с лагом в один квартал.

Надежная информация о результатах деятельности органов государственного управления должна публиковаться в течение двенадцати месяцев по окончании года.

Итоговые счета должны представляться в законодательные органы в течение шести месяцев по окончании бюджетного года.

Следует проводить независимый аудит достигнутых результатов относительно всех целевых показателей результатов деятельности, и эту информацию следует представлять в законодательные органы в течение шести месяцев по окончании бюджетного года.

#### **4. Гарантии достоверности**

Должны быть созданы механизмы, обеспечивающие открытость процесса установления стандартов учета и финансовой отчетности для органов государственного управления и независимость этого процесса от государства.

Бюджетные прогнозы и результаты исполнения бюджета должны проходить процедуру согласования, и все существенные расхождения должны разъясняться.

Национальный ревизионный орган или аналогичная организация должны представлять отчетность законодательным органам и общественности по всем вопросам, касающимся объективности и прозрачности налогово-бюджетной политики.

Должны быть созданы организационно-правовые механизмы для предоставления общественности независимых гарантий высокого качества макроэкономических и налогово-бюджетных прогнозов.

практика во всех сферах, охваченных Кодексом, и в соответствующих аспектах она основана на руководящих принципах ОЭСР.

11. В-четвертых, в некоторых сферах, охваченных Кодексом, уже существуют международные стандарты, разработанные МВФ и другими организациями. Кодекс и Руководство согласованы с указанными другими инициативами. В частности, обеспечена согласованность с теми разделами стандартов данных МВФ — «Специального стандарта на распространение данных» (ССРД) и «Общей системы распространения данных» (ОСРД)), которые относятся к налогово-бюджетным данным; с предлагаемой новой редакцией системы «Статистики государственных финансов» (СГФ) МВФ, а также с «Кодексом надлежащей практики по обеспечению прозрачности денежно-кредитной и финансовой политики: декларация принципов» МВФ (кодекс по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой сфере) в части, относящейся к связям между органами государственного управления и банковским и финансовым секторами<sup>8</sup>. В Руководстве особо выделены стандарты бухгалтерского учета в органах государственного управления, разработанные Комитетом по государственному сектору Международной федерации бухгалтеров (КГС МФБ), а также учтены стандарты аудита, разработанные под эгидой Международной организации высших ревизионных учреждений (МОВРУ).

12. Наконец, как отмечалось выше, начата работа по оценке прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в форме включаемых в ДССК разделов по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Некоторые страны также провели независимые оценки. Такие оценки основываются главным образом на заполненных опросных формах по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Хотя Руководство предоставило официальным органам стран достаточную основу, позволяющую в некоторых случаях давать полные ответы на поставленные вопросы, в некоторых других случаях для заполнения опросных форм требовалась помощь экспертов. Значение такой помощи, по всей вероятности, еще более возрастет, когда встанет задача подготовки планов действий по преодолению недостатков, которые могут быть выявлены в ДССК, а также реализации мер, предусмотренных этими планами. Таким образом, несмотря на наличие Руководства, признается, что предоставление технического содействия — со стороны МВФ, других международных организаций или двусторонних правительственных учреждений — является существенной составляющей деятельности, направленной на повышение прозрачности в бюджетно-налоговой сфере за счет применения Кодекса.

<sup>8</sup>ССРД, ОСРД и кодекс по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой сфере также размещены на сайте «Стандарты и кодексы» в Интернете.

# 1

## Четкость функций и обязанностей

13. Установление четких функций и обязанностей для органов государственного управления и остальной части государственного сектора является ключевым аспектом прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, поскольку за счет этого создается основа для распределения ответственности за разработку и реализацию налогово-бюджетной политики. Принципы и практика в этом отношении касаются сфер охвата сектора органов государственного управления и схемы управления государственными финансами.

### Сфера охвата сектора органов государственного управления

1.1. Следует отделять сектор органов государственного управления от остальной части государственного сектора и от остальной экономики, а также следует четко определять и обнародовать функции в области политики и управления в рамках государственного сектора.

14. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении: 1) структуры и функций органов государственного управления; 2) распределения обязанностей между органами государственного управления; 3) координации и регулирования деятельности органов государственного управления; 4) взаимоотношений между органами государственного управления и остальной частью государственного сектора, а также 5) участия органов государственного управления в частном секторе.

### Структура и функции органов государственного управления

1.1.1. Структура и функции органов государственного управления должны быть четко оговорены.

15. Это является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Определение сектора органов государственного управления приводится в «Системе национальных счетов 1993 года» (СНС) Организации Объединенных Наций (ООН), а также в действующем «Руководстве по СГФ»<sup>9</sup>. В него входят все учреждения, выполняющие функции органов государственного управления в качестве своего основного вида

<sup>9</sup>См. IMF (1986). Между СНС и СГФ существуют некоторые различия, однако новая редакция «Руководства по СГФ» с поправками и дополнениями будет согласована с СНС. Предполагается, что новая редакция «Руководства по СГФ» выйдет в свет в середине 2001 года. До этого времени проект новой редакции «Руководства по СГФ» размещен в Интернете на сайте МВФ для сбора комментариев и предложений от заинтересованных сторон. См. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

деятельности. Следовательно, к данному сектору следует относить все национальные и субнациональные государственные органы, включая внебюджетные фонды, и все некоммерческие организации, предоставляющие главным образом нерыночные услуги и одновременно контролируемые и в основном финансируемые государственными органами<sup>10</sup>.

16. Определение сферы охвата органов государственного управления, а также государственного сектора является сложной задачей, и ее решение представляет особые трудности в странах с переходной экономикой. Для содействия достижению ясности в описании структуры органов государственного управления основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является публикация институциональной таблицы, показывающей структуру органов государственного управления и остальной части государственного сектора. Такие таблицы по большинству стран представлены в издании МВФ «Ежегодник статистики государственных финансов», однако они не являются ни исчерпывающими, ни полностью отражающими текущую ситуацию. Для их обновления потребовалось бы провести лишь относительно небольшую работу. Примером надлежащей практики в определении сферы охвата органов государственного управления является применение в экономической статистике стран Европейского Союза «Европейской системы счетов 1995 года» (ЕСС)<sup>11</sup>. Оптимальной практикой в данной области является полная согласованность с определениями экономических секторов СНС.

17. Функции органов государственного управления — это функции, связанные с проведением государственной политики путем предоставления нерыночных услуг и перераспределения доходов и богатства, которые финансируются главным образом за счет налогов и других обязательных сборов с негосударственных секторов. Отделение этих функций от денежно-кредитной и коммерческой деятельности органов государственного управления помогает установить четкую ответственность за осуществление этих очень специфических видов деятельности и облегчает оценку макроэкономического воздействия налогово-бюджетных операций органов государственного управления. Хотя Кодекс требует четкого определения функций и обязанностей, стратегический вопрос о том, должны ли органы государственного управления осуществлять коммерческую деятельность, и каковы должны быть масштабы этой деятельности, выходит за рамки проблемы прозрачности и не рассматривается в Кодексе, равно как не даются рекомендации относительно конкретной формы организационного разделения коммерческой и некоммерческой деятельности в органах государственного управления (или в государственном секторе).

18. Все функции органов государственного управления представляют собой фискальную деятельность. Однако некоторые фискальные операции осуществляются неправительственными учреждениями государственного сектора, для которых основной является денежно-кредитная или коммерческая деятельность. Такие операции называются квазифискальными, подчеркивая, что они не являются основными видами деятельности учреждений, которые их осуществляют, и что их фискальные результаты обычно не находят отражения в фискальной отчетности сектора государственного управления (как они отражались бы, например, если бы коммерческое или денежно-кредитное учреждение получало полную компенсацию из бюджета центрального правительства за проведение квазифискальной деятельности). Центральной характеристикой прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, таким образом,

<sup>10</sup>Определение сектора органов государственного управления подробно рассматривается в главе 2 «Сфера охвата системы СГФ» действующего «Руководства по СГФ».

<sup>11</sup>ЕСС согласована с СНС. См. <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.

является открытость в осуществлении всех видов фискальных операций независимо от того, где проводятся эти операции. По этой причине, а также в целях установления четкого распределения ответственности важно также отделять органы государственного управления от центрального банка, государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий<sup>12</sup>. В тех случаях, когда центральный банк, государственные финансовые учреждения и нефинансовые государственные предприятия ведут масштабную квазифискальную деятельность, это должно отражаться в фискальной отчетности, охватывающей государственный сектор<sup>13</sup>.

## **Распределение обязанностей между органами государственного управления**

1.1.2. Разделение обязанностей между органами государственного управления различных уровней, а также между исполнительной, законодательной и судебной ветвями власти должно быть четко определено.

19. Четкое разграничение функций в органах государственного управления является принципиально важным условием прозрачности. На наиболее общем уровне необходимо определить распределение налоговых полномочий и функций по расходованию средств между различными уровнями органов государственного управления, а на каждом уровне — определить функции исполнительной и законодательной ветвей власти в бюджетно-налоговой сфере. Часто эта задача решается в рамках конституционного права.

### **Различные уровни органов государственного управления**

20. Отношения между различными уровнями органов государственного управления существенно различаются по странам. На одном полюсе этого спектра находятся страны с федеративным устройством, в которых отдельные штаты или провинции наделены значительными полномочиями, на другом — страны с унитарными формами правления, а в центральной части спектра — государства, где имеются федеральные структуры и сильное центральное правительство. Соответственно, различается и точное распределение налоговых полномочий и функций по расходованию средств. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере предполагает, что такие полномочия и функции должны основываться на устойчивых принципах и/или распределяться по согласованным формулам, и что они должны быть четко сформулированы<sup>14</sup>. Они также должны осуществляться открыто и последовательно. С более серьезными трудностями в установлении четких межструктурных бюджетных отношений часто сталкиваются более крупные и характеризующиеся большим разнообразием государства, в особенности те, в которых идет процесс экономических или политических преобразований. Тем не менее, в некоторых из таких стран предпринимаются меры, направленные на преодоление этих трудностей<sup>15</sup>.

### **Функции органов исполнительной, законодательной и судебной власти**

21. Отношения между различными ветвями государственного управления определяются на высшем политическом и законодательном уровнях, су-

<sup>12</sup>В Кодексе и далее в настоящем Руководстве категория «государственные финансовые учреждения» не включает центральный банк. Учитывая особое значение центрального банка для анализа бюджетно-налоговой сферы, важно четко отделять его от других государственных финансовых учреждений.

<sup>13</sup>Дальнейшее обсуждение вопроса отчетности о финансах государственного сектора см. в пункте 126.

<sup>14</sup>Однако схема межструктурных бюджетных отношений не должна быть настолько негибкой, чтобы препятствовать эффективному макроэкономическому регулированию со стороны центрального правительства.

<sup>15</sup>В Мозамбике недавно введена новая институциональная система межструктурных отношений с относительно четкими и простыми правилами. См. пункт 5 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Мозамбику на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>.

щественно различаются по странам и часто подвержены изменениям по мере развития политической и административной систем. Ряд недавних исследований иллюстрирует то существенное влияние, которое бюджетные учреждения оказывают на конечные показатели работы налогово-бюджетной сферы<sup>16</sup>. В Кодексе не рекомендуется какая-либо конкретная структура органов государственного управления, которая отвечала бы требованиям управления государственными финансами. В нем лишь устанавливается требование четкого определения функций различных ветвей государственного управления в сфере управления государственными финансами. Например, необходима ясность в отношении полномочий исполнительной власти по проведению налогово-бюджетной политики в том случае, если законодательным органом не был принят бюджет на соответствующий бюджетный год до его начала. Важно также, чтобы законодательная и судебная ветви власти играли активную роль в обеспечении доступности и достоверности налогово-бюджетной информации<sup>17</sup>. Например, в законодательном органе должен действовать активный комитет, осуществляющий надзор за проведением налогово-бюджетной политики и содействующий учету мнения гражданского общества при обсуждении бюджета (например, путем сбора предложений от общественности). Что касается судебной ветви власти, налогоплательщики должны иметь возможность оспаривать законность налогообложения посредством обращения в суд. Как правило, обязанности в бюджетно-налоговой сфере должны определяться в конституционном или административном праве. Учитывая, что отношения в этой области могут находиться в стадии развития или в процессе изменения, первостепенное значение следует придавать устранению неясностей в случае их возникновения.

<sup>16</sup>См., например, работы von Hagen (1992); Alesina and Perotti (1995, 1999) и Stein, Talvi, and Grisanti (1998). Эти исследования показывают, что улучшению показателей работы налогово-бюджетной сферы в Европе и Латинской Америке способствует использование бюджетных процедур, которые сосредотачивают полномочия в руках исполнительной власти (а в рамках исполнительной власти — в министерстве финансов), и являются более прозрачными.

<sup>17</sup>В Кодексе, тем не менее, ничего не говорится о том, должен ли законодательный орган быть наделен правом внесения поправок в бюджет, представленный исполнительным органом. Этот вопрос выходит за рамки проблемы прозрачности. См. работу Alesina and Perotti (1999), в которой рассматриваются последствия наделения законодательных органов различными полномочиями по внесению поправок в бюджет.

<sup>18</sup>См. пункт 108, в котором рассматривается вопрос о необходимости объединения текущего бюджета и бюджета капитальных вложений.

<sup>19</sup>Схема управления государственными финансами рассматривается в пунктах 40—41.

## Координация и регулирование деятельности органов государственного управления

1.1.3. Должны быть установлены четкие механизмы координации и регулирования бюджетной и внебюджетной деятельности.

22. Ключевым вопросом является распределение обязанностей между центральными министерствами (например, министерствами финансов, экономики и планирования) и бюджетными министерствами. В разных странах используются различные подходы к решению этого вопроса. В тех странах, где традиционно осуществляется планирование процесса развития или централизованное планирование, ответственность за управление государственными финансами разделяется между министерством финансов (ответственным за текущий бюджет) и министерством экономики или планирования (ответственным за бюджет капитальных вложений или бюджет развития)<sup>18</sup>. В других странах производится разделение обязанностей путем возложения ответственности за выполнение различных функций управления государственными финансами (например, за макробюджетную политику, бюджетный процесс, учет) на конкретные министерства или ведомства. Страны также различаются по относительному уровню полномочий центральных министерств и бюджетных министерств. Такой схемы организационной структуры, которая могла бы применяться повсеместно, не существует. Однако для обеспечения надлежащего контроля над государственными финансами разделение обязанностей в сфере управления государственными финансами должно быть четко определено<sup>19</sup>.

23. Решающее значение имеет также определение термина «бюджет». В некоторых странах данным термином обозначаются только сметы, связанные с *годовыми ассигнованиями* средств законодательным органом. Однако такая концепция может охватывать лишь незначительную часть совокупных фискальных операций. Проведение различных видов операций может определяться вне процесса установления годовых ассигнований, поэтому они называются внебюджетными, и некоторые внебюджетные фонды (например, фонды социального обеспечения) отделены от общего фонда средств органов государственного управления. Бюджетные средства часто переводятся во внебюджетные фонды, и бюджет подвергается риску, если поступления в такой фонд оказываются ниже или расходование средств фонда выше, чем предполагалось. В некоторых странах созданы внебюджетные фонды и в них перечисляются *целевые налоги*. Несмотря на то что могут существовать веские причины для создания некоторых фондов за рамками бюджета, а также для выделения средств целевым назначением, чрезмерное использование подобных механизмов может снизить степень прозрачности (а также ослабить контроль за налогово-бюджетной политикой и уменьшить ее гибкость)<sup>20</sup>. Поэтому важно, чтобы деятельность внебюджетных фондов подчинялась той же дисциплине, которая действует в отношении бюджетных ассигнований. Кроме того, должны действовать правила и положения в отношении подотчетности руководства внебюджетных фондов, а также учета и аудита внебюджетных фондов.

24. Нередко государственным учреждениям разрешается использовать поступления в форме гонораров и платы за услуги непосредственно на финансирование расходов (например, больничные сборы, которые используются администрацией здравоохранения без предварительного их перечисления в общий фонд средств органов государственного управления). В странах ОЭСР *плата за пользование* все более широко используется как элемент механизмов контроля и стимулирования руководителей учреждений. Подобные механизмы должны регистрироваться в учете на валовой основе и отражаться как в бюджетной документации (в агрегированной форме), так и в развернутом виде в годовых отчетах соответствующих учреждений, с тем чтобы можно было надлежащим образом установить масштабы деятельности органов государственного управления в полном объеме.

25. Взаимосвязь между внутренним бюджетом и расходами, финансируемыми из внешних источников, вызывает проблемы в области прозрачности во многих развивающихся странах. Замкнутые, непрозрачные процессы определения величины и распределения внешних и других бюджетных поступлений часто являются источником проблем финансового контроля. Цели обеспечения прозрачности могут быть наиболее полно достигнуты в случае, если расходы, финансируемые из внешних источников, включаются в процесс принятия решений по бюджету и в бюджетную отчетность<sup>21</sup>.

26. Более общим моментом является то, что вся фискальная деятельность должна подвергаться анализу и проходить через процедуру установления приоритетов в рамках бюджетного процесса<sup>22</sup>. Они также должны быть открыты для проверки со стороны законодательных органов и общественности. Данное требование должно применяться даже в отношении внебюджетных фондов, которые управляются независимо и регулируются отдельными законодательными актами<sup>23</sup>.

<sup>20</sup>Перечисление целевых налогов во внебюджетные фонды является общепринятой практикой в случаях наличия тесной взаимосвязи между налогами и предоставляемыми за счет них услугами или пособиями. Акцентирование этой связи может обеспечивать большую готовность к уплате целевых налогов по сравнению с обычными налогами. Кроме того, деятельность, проводимая через внебюджетные фонды, часто будет менее зависимой от соображений краткосрочного характера, оказывающих влияние на бюджет, и даже может регламентироваться отдельным законодательством. Такими характеристиками обладает система социального обеспечения.

<sup>21</sup>Отчетность об операциях, финансируемых из внешних источников, рассматривается более подробно в пунктах 136–137.

<sup>22</sup>Либо подвергаться более глубокому анализу, связанному со среднесрочными бюджетными целевыми показателями или устойчивостью в более долгосрочной перспективе.

<sup>23</sup>Новые бюджетные законодательства **Молдовы и Латвии** даже предусматривают включение внебюджетных фондов в годовой бюджет в качестве специальных фондов.

## Отношения между органами государственного управления и остальной частью государственного сектора

1.1.4. Отношения между органами государственного управления и неправительственными учреждениями государственного сектора (то есть центральным банком, государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями) должны быть основаны на четких механизмах взаимодействия.

27. Это является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. В целом фискальные функции должны выполняться сектором органов государственного управления или учреждениями государственного сектора, не относящимися к органам государственного управления, в рамках четко определенных и гласных механизмов. В таком случае снижается риск возникновения необходимости предоставлять финансовую поддержку таким учреждениям при непредвиденном ухудшении их финансового положения в результате выполнения возложенных на них задач налогово-бюджетной политики. Из этого неизбежно вытекает вывод, что, если органы государственного управления осуществляют либо банковские, либо коммерческие функции, характер такой деятельности также должен быть прозрачным.

### Сектор государственного управления и центральный банк

28. Основной обязанностью центрального банка является достижение целей денежно-кредитной политики. Все чаще обязанности центральных банков определяются таким образом, чтобы предоставить им как можно большую независимость в рамках системы, обеспечивающей надлежащую подотчетность<sup>24</sup>. Во многих странах в законах о центральном банке подчеркивается независимость центрального банка в ведении своей текущей деятельности и устанавливается запрет или ограничение на прямое финансирование им бюджетного дефицита<sup>25</sup>.

29. В некоторых странах, однако, ряд операций, проводимых центральными банками, носит характер квазифискальных. Квазифискальные операции могут включать операции, связанные с регулированием финансовой системы (например, предоставление субсидированных ссуд и целевых кредитов) или валютной системы (например, множественные обменные курсы и депозиты по импорту)<sup>26</sup>. Такие операции могут использоваться органами государственного управления вместо непосредственных налогово-бюджетных мер и будут иметь сходные экономические последствия, независимо от того, в какой части государственного сектора они проводятся. Эти операции, безусловно, необходимо учитывать при оценке общего состояния государственных финансов<sup>27</sup>. Еще одно основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере заключается в том, что связи между фискальными и денежно-кредитными операциями центрального банка должны отвечать требованиям разделов 1.2 и 1.3 кодекса по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике<sup>28</sup>. Раздел 1.2 требует четкого определения институциональной взаимосвязи между денежно-кредитными и фискальными операциями, а раздел 1.3 требует четкого определения функций агента, выполняемых центральным банком от имени государства.

<sup>24</sup>В Швеции центральный банк не проводит квазифискальных операций, и его независимость гарантирована поправками к Закону о Шведском государственном банке 1997 года. См. пункт 5 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Швеции на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>. Законом о центральном банке Банку Кореи запрещено прямое финансирование бюджетного дефицита. См. пункт 6 ДССК по Республике Корея на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

<sup>25</sup>Хотя центральный банк может, тем не менее, приобретать государственные ценные бумаги на открытом рынке или оказывать влияние на спрос на такие ценные бумаги иными способами (например, устанавливая требование об их использовании для покрытия норм обязательных резервов).

<sup>26</sup>Вставка 10 содержит более полный перечень различных видов квазифискальных операций.

<sup>27</sup>Отчетность о квазифискальных операциях рассматривается в пунктах 70–77, а обсуждение того, каким образом они могут быть учтены в оценке общего состояния государственных финансов, содержится во вставке 18.

<sup>28</sup>Подробное рассмотрение данного вопроса см. на сайте <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

### **Сектор органов государственного управления и государственные финансовые учреждения**

30. Несмотря на рост масштабов приватизации банков, находящихся в собственности государства, на них по-прежнему приходится основная доля банковского сектора во многих развивающихся странах<sup>29</sup>. Государственные финансовые учреждения часто создавались для оказания помощи квазифискального характера, примером чего может служить банк развития, предоставляющий ссуды конкретным секторам экономики по ставкам ниже рыночных. Органы государственного управления также используют государственные финансовые учреждения для оказания более специализированной квазифискальной помощи, например, определяя направления кредитной политики. Основное требование прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что в годовых отчетах государственных финансовых учреждений должны указываться некоммерческие услуги, предоставляемые ими по требованию государственных органов.

### **Сектор органов государственного управления и нефинансовые государственные предприятия**

31. Еще одно основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что в годовых отчетах нефинансовых государственных предприятий должны указываться некоммерческие услуги, предоставляемые ими по требованию государственных органов. Нефинансовые государственные предприятия во многих странах оказывают некоммерческие услуги, как правило, путем установления цен, которые не возмещают издержек производства (например, отпуская электроэнергию сельским потребителям по ценам ниже себестоимости). В ряде стран на нефинансовые государственные предприятия также возложена обязанность предоставлять социальные услуги. Эта некоммерческая деятельность может финансироваться путем перекрестного субсидирования различных групп потребителей и/или возникновения убытков, финансируемых из бюджета или за счет привлечения заемных средств. В некоторых случаях определенные нефинансовые государственные предприятия могут устанавливать чрезмерно высокие цены, а полученная избыточная прибыль — перечисляться другим предприятиям или в бюджет. Это вносит путаницу в распределение обязанностей органов государственного управления в бюджетно-налоговой сфере и коммерческих функций нефинансовых государственных предприятий, приводит к непрозрачности отношений между органами государственного управления и нефинансовыми государственными предприятиями, а также создает сложности в установлении ответственности руководителей нефинансовых государственных предприятий за результаты деятельности этих предприятий.

32. Оптимальной практикой является соблюдение государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями требований в отношении раскрытия существенной информации и прозрачности, установленных принципом IV «Принципов корпоративного управления ОЭСР». Названные требования перечислены во вставке 3. При этом несколько стран также действуют иначе: орган государственного управления заключает соглашение с нефинансовым государственным предприятием об оказании последним определенных нефинансовых услуг в обмен на прямые бюджетные трансферты, отражающие цену, которую орган

<sup>29</sup>См. Goldstein (1997).

### Вставка 3. Принципы корпоративного управления ОЭСР. Принцип IV: раскрытие информации и прозрачность

Схема корпоративного управления должна обеспечивать своевременное и точное раскрытие информации по всем существенным вопросам, касающимся корпорации, включая финансовое положение, результаты деятельности, собственность и управление компаний.

1. Существенная информация, подлежащая раскрытию, включает, не исчерпываясь этим, следующее:

- результаты финансовой и основной деятельности компании;
- цели компании;
- собственность на крупные пакеты акций компании и распределение прав голоса;
- список членов правления и основных должностных лиц в руководстве, а также получаемое ими вознаграждение;
- поддающиеся прогнозированию существенные факторы риска;
- существенные вопросы, связанные с наемными работниками и другими заинтересованными сторонами, а также
- структура и политика управления.

2. Информация должна готовиться, проходить аудит и раскрываться в соответствии с высокими стандартами в области учета, раскрытия финансовой и нефинансовой информации и аудита.

3. Должен проводиться ежегодный аудит независимыми аудиторами, с тем чтобы обеспечить внешние и объективные гарантии относительно методов подготовки и представления финансовой отчетности.

4. Каналы распространения информации должны обеспечивать равноправный, своевременный и не связанный с чрезмерными расходами доступ пользователей к интересующей их информации.

<sup>30</sup>В Соединенном Королевстве нефинансовые государственные предприятия функционируют на коммерческой основе, а расходы на некоммерческую деятельность возмещаются из бюджета и отражаются в бюджете. Во Франции некоторые виды квазифискальных операций заменяются прямыми субсидиями. Например, с авиакомпаниями в явной форме на конкурсной основе заключаются контракты на обслуживание некоторых некоммерческих маршрутов, а расходы на обеспечение работы почтовой службы в сельских районах теперь также представляются в явной форме. См. пункты 2 (включая сноску 2) и 9 разделов «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Соединенному Королевству и Франции, соответственно, на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

<sup>31</sup>Рассмотрение условных обязательств см. в пунктах 62–66.

<sup>32</sup>См. INTOSAI (1998) на сайте <http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>.

государственного управления готов заплатить за данные услуги<sup>30</sup>. Подобные контракты также могут заключаться с государственными финансовыми учреждениями.

33. Серьезные проблемы в отношении прозрачности могут также возникать в связи со способом проведения приватизации государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий. Приватизация должна проводиться настолько открыто, насколько это согласуется с разумными рыночными соображениями. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что приватизация государственных активов должна быть открыта для независимого аудита (например, национальным ревизионным органом), чтобы гарантировать ее проведение в соответствии с законом, правильную оценку стоимости предприятия и наличие конкуренции между участниками контрактного конкурса. Должна также раскрываться информация о предоставленных покупателям гарантиях защиты (и включаться в отчетность об *условных обязательствах*)<sup>31</sup>. МОВРУ были опубликованы «Руководящие принципы по оптимальной практике аудита приватизационных операций»<sup>32</sup>.

## **Участие органов государственного управления в остальной экономике**

1.1.5. Участие органов государственного управления в частном секторе (например, за счет регулирования и владения акционерным капиталом) должно осуществляться в открытой и гласной форме и основываться на четких правилах и процедурах, применяемых без дискриминации..

34. Существуют самые разнообразные виды взаимодействия органов государственного управления с частным сектором, и прозрачность операций органов государственного управления может иметь ограниченную полезность, если отсутствует четкое представление всех направлений взаимодействия с частным сектором.

### **Регулирование небанковского частного сектора**

35. Органы государственного управления все более признают необходимость прозрачности в практике регулирования. Общие стандарты регулирования выходят за рамки данного Кодекса, который требует лишь того, чтобы государственное регулирование частного сектора осуществлялось в открытой и гласной форме. Руководящие принципы в области государственного регулирования представлены в «Рекомендациях ОЭСР по политике реформ в сфере регулирования», хотя эти рекомендации касаются не только прозрачности, но и эффективности мер регулирования<sup>33</sup>. Рекомендации ОЭСР в отношении характеристик прозрачных мер регулирования изложены во вставке 4. Оптимальной практикой является выполнение этих рекомендаций в полном объеме.

36. Существуют и другие виды деятельности, осуществляемые частным сектором под руководством государства или совместно с ним. Эти виды деятельности также должны иметь характеристики, которыми обладают прозрачные меры регулирования. К ним относятся возложение на частные предприятия и физических лиц издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства<sup>34</sup>, обязательные отчисления в пользу частных организаций, предоставляющих пенсии по старости, услуги здравоохранения и страхования, а также финансируемые частным сектором проекты развития инфраструктуры. Хотя эти направления деятельности и не являются мерами регулирования в традиционном смысле, они часто регламентируются сложными правилами и взаимными договоренностями относительно того, какая информация должна предоставляться широкой общественности

### **Вмешательство государства в деятельность банковского сектора**

37. Государственное регулирование банковского сектора — и в более общем смысле финансового сектора — также должно основываться на четко сформулированных целях политики. Широкое вмешательство государства в деятельность банковского сектора часто связано с неспособностью ввести надлежащую практику учета и раскрытия информации, а также гарантировать наличие у собственников, руководства банков и органов регулирования банковской деятельности надлежащих стимулов к благоразумному управлению факторами риска. Надлежащая система регулирования банковской деятельности, в особенности, система, представленная в разработанных

<sup>33</sup>Более подробно см. на сайте <http://www.oecd.org/subject/regreform/>.

<sup>34</sup>См. пункты 46–47 о доступности и понятности налогового законодательства; пункт 55 о правах налогоплательщиков и пункт 142 о прозрачности издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства.

**Вставка 4. Характеристики прозрачных мер регулирования**

- Меры регулирования должны иметь четко определенные цели политики, должны быть изложены понятным, простым языком и иметь прочную правовую основу.
- Желательно часто проводить общественные консультации в отношении новых мер регулирования.
- Процедуры применения мер регулирования должны быть открытыми и недискриминационными. Они должны применяться в равной степени к государственному и частному секторам и включать процедуры подачи и рассмотрения апелляций.
- Необходимо свести к минимуму дублирование функций регулирующих органов.
- Меры регулирования и их воздействие должны периодически подвергаться анализу в публикуемых отчетах.

<sup>35</sup> См. Basle Committee on Banking Supervision (1997). См. также <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>. Это один из основных стандартов, на внедрение которых направлено действие Программы оценки финансового сектора (ПОФС). В рамках ПОФС сотрудники Всемирного банка и МВФ рассматривают соблюдение соответствующих стандартов для финансового сектора, что составляет часть более общих исследований степени устойчивости финансового сектора.

<sup>36</sup> См. <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

<sup>37</sup> См. пункты 81–82, в которых рассматривается представление информации о запасах финансовых активов, включая вложения в капитал частных компаний.

<sup>38</sup> Это несомненно должно делаться при приобретении новых долей акционерного капитала. Кроме того, следует периодически проводить анализ всех запасов инструментов, представляющих акционерный капитал, и представлять объяснение причин сохранения этих вложений, особенно в ситуации, когда органы государственного управления проводят приватизацию активов.

Базельским комитетом «Основных принципах действенного банковского надзора»<sup>35</sup>, и большая прозрачность отчетности о государственном участии в работе банковской системы, включая обоснование каждого вида мер вмешательства, являются важными элементами системы, которая способствует повышению стабильности финансового сектора. Кодекс по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике содержит подробное изложение надлежащей практики для государственных финансовых учреждений, ответственных за регулирование финансовой и платежной систем, а также за надзор и контроль над ними<sup>36</sup>.

**Прямые инвестиции в акционерный капитал**

38. Вмешательство государства также происходит в форме прямого приобретения принадлежащих частным владельцам долей участия в капитале компаний и коммерческих банков. Все государственные вложения в акционерный капитал должны указываться в бюджетной документации<sup>37</sup>. При приобретении новых долей участия в капитале в бюджетной документации должно даваться соответствующее четкое объяснение, а также должны разъясняться цели политики, достижению которых служат государственные вложения в акционерный капитал<sup>38</sup>.

**Схема управления государственными финансами**

1.2. Необходимо наличие четкой правовой и административной схемы управления государственными финансами.

39. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении: 1) бюджетной и внебюджетной деятельности; 2) налогообложения и ) этических норм поведения.

### Вставка 5. Бюджетное законодательство — различные традиции

Страны континентальной Европы, правовые системы которых основаны на гражданском праве, такие как **Франция**, склонны в большей степени полагаться на детально кодифицированные в законодательных актах бюджетную практику и процедуры, что согласуется с ориентацией этих стран на сильный административный контроль. В бюджетном законодательстве, которое базируется на правовой системе **Соединенного Королевства**, основное внимание, как правило, уделяется общим принципам управления государственными средствами, а детализированные бюджетные процедуры отражаются в нормативных положениях и административных инструкциях. Однако в последнее время среди некоторых стран наблюдается тенденция к разработке более комплексных систем законодательных актов, в которых подчеркивается ответственность органов государственного управления за обеспечение прозрачности и подотчетности. В **США** значительная часть бюджетного законодательства связана с установлением среднесрочных целевых показателей бюджета в рамках бюджетного процесса, протекающего в Конгрессе, что обусловлено важной ролью Конгресса США в формировании бюджета и контроле за его исполнением.

Большинство развивающихся стран следуют либо европейской модели бюджетного законодательства, либо модели, основанной на законодательстве Соединенного Королевства, однако во многих случаях эти страны оказывались неспособны разработать надлежащие правовые и административные системы ввиду недостаточного политического и административного потенциала. Страны с переходной экономикой находятся на различных этапах разработки законодательной базы для бюджетного процесса, однако на практике многие из них испытывают трудности в проведении реалистичной налогово-бюджетной политики и осуществлении контроля за исполнением бюджета. Работа над формированием прочной правовой системы в этих странах должна подкрепляться развитием потенциала для отражения этой системы в реалистичных бюджетах.

## Бюджетная и внебюджетная деятельность

1.2.1. Любое формальное обязательство или расходование государственных средств должно регламентироваться комплексным бюджетным законодательством и общедоступными административными правилами.

40. Действительность бюджета зависит от прочности его законодательных основ, а также от вспомогательных нормативных положений и административной практики. Относительная значимость кодифицированных законов о бюджете, нормативных положений и административной практики существенно различается по странам. Во вставке 5 представлен краткий обзор различных традиций в области бюджетного законодательства. Несмотря на эти различия, существуют важные элементы, которые должны присутствовать во всех правовых/административных системах. Государственные средства могут расходоваться только согласно закону; бюджет должен быть полным, охватывающим все операции центрального правительства (хотя, возможно, проводимые через различные фонды); бюджетные операции должны отражаться на валовой основе; министр, ответственный за государственные финансы, должен быть наделен действительными полномочиями по управлению бюджетным процессом; отдельные учреждения должны нести ответственность за собираемые и/или используемые ими средства; в положениях о резервах на непредвиденные расходы или о резервных фондах

должны устанавливаться точные и жесткие условия использования таких средств; для представления законодательным органам и общественности должны готовиться проверенные независимым аудитором отчеты, ясно показывающие, как были израсходованы государственные средства.

41. Основные принципы управления бюджетным процессом обычно содержатся в общем законе о бюджетной системе (который может иметь статус конституционного закона или статус, близкий к конституционному). Часто такие законы подкрепляются специальными законодательными актами, регламентирующими операции казначейства или управление государственным долгом. Такая практика получила распространение в странах с переходной экономикой. Там, где всеобъемлющая правовая система отсутствует, темпы ее разработки должны соответствовать политическому и административному потенциалу страны<sup>39</sup>.

42. Наличие закона о бюджете не гарантирует, что его положения будут соблюдаться на практике. Существует несколько областей бюджетного законодательства, в которых обычно наблюдаются нарушения, и они требуют особого внимания в случае постановки цели достижения полной прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. К таким областям относятся чрезмерное применение *дополнительных бюджетов*, неправомерное использование *резервов на непредвиденные расходы* и накопление *просроченной задолженности по платежам*<sup>40</sup>. Подобная практика, как правило, ведет к уменьшению прозрачности с точки зрения как общего контроля, так и определения стратегических приоритетов.

43. Дополнительные бюджеты, которые представляются в законодательные органы на протяжении бюджетного года с целью добиться внесения дополнений или изменений в установленные законодательством полномочия являются прозрачными в том смысле, что они официально представляются в законодательные органы. Однако часто их предполагаемое воздействие на результаты исполнения бюджета не анализируется. Более того, в некоторых странах дополнительные бюджеты используются для санкционирования расходов после того, как они были фактически произведены, а не для того чтобы добиться законодательного утверждения до расходования средств.

44. Резервы на непредвиденные расходы (или резервные фонды) также часто представляют возможности для злоупотребления законом и являются источником недостаточной прозрачности. Как отмечалось выше, недостаток бюджетного законодательства может заключаться в нечетком определении условий использования резервов на непредвиденные расходы. В некоторых странах этот недостаток усугубляется содержащимися в законе о бюджете или в законе о годовых ассигнованиях положениями, которые допускают использование непредвиденных финансовых поступлений для покрытия неоговоренных непредвиденных расходов. Помимо обеспечения того, что в законах должны быть определены условия использования резервов на непредвиденные расходы, должен также осуществляться непосредственный текущий контроль за реальной практикой.

<sup>39</sup>В некоторых странах с переходной экономикой (например, в **Кыргызской Республике** и **Таджикистане**) до введения более всеобъемлющего бюджетного законодательства были приняты законы о казначействе.

<sup>40</sup>Просроченная задолженность рассматривается в пунктах 132–135.

## Налогообложение

1.2.2. **Налоги, пошлины и сборы должны иметь четко выраженную правовую основу. Налоговое законодательство и нормативные положения должны быть легкодоступны и понятны, а любые случаи их применения по усмотрению административных органов должны определяться четкими критериями.**

### **Четко выраженная правовая основа для всех налогов**

45. Конституционные системы практически всех стран содержат принцип, согласно которому никакой налог не может взиматься, если он не имеет четкой правовой основы (хотя существуют некоторые различия в применении данного принципа)<sup>41</sup>. Для прозрачности в бюджетно-налоговой сфере принципиальным является то, что налогообложение должно осуществляться в силу закона, и что административное применение налогового законодательства должно обеспечиваться процедурными гарантиями<sup>42</sup>. Однако, как и случае бюджетного законодательства, правовая система для налогообложения должна разрабатываться с учетом политического и административного потенциала страны.

### **Доступность и понятность**

46. Налоговое законодательство, нормативные положения и иные документы, связанные с административным толкованием налогового права, должны быть доступны широкой общественности. Пояснительные материалы (например, инструкции и брошюры), которые обычно готовятся налоговым ведомством, должны также постоянно обновляться. Новые меры по привлечению бюджетных поступлений следует в достаточной степени предавать гласности, с тем чтобы налогоплательщики понимали, каким образом эти меры могут их затронуть. С этой целью необходимо, чтобы материалы, используемые налоговым ведомством при применении налогового законодательства (например, руководства и правовые заключения), были общедоступны, и существовали механизмы, посредством которых налогоплательщики могли бы получать ответы на свои вопросы (например, путем создания для этого специализированной службы в рамках налогового ведомства).

47. Налоговое законодательство должно быть не только общедоступным, но и понятным общественности, а также не должно быть неоправданно сложным. Налоговое законодательство должно иметь четкую структуру и включать все элементы, необходимые для определения налоговых обязательств и установления процедур сбора налогов.

### **Четкие критерии для административного применения**

48. Естественным результатом требования о том, чтобы налоги устанавливались на основании закона, является необходимость ограничить случаи, когда порядок применения налогового законодательства остается на усмотрении административных органов. Индивидуальный подход к определению налоговых обязательств путем переговоров между должностными лицами и налогоплательщиками не должен быть ни в одной стране общим правилом, поскольку подобная практика является непрозрачной и несет в себе возможности коррупции. Тем не менее, необходимо предусмотреть соответствующие положения, обеспечивающие возможность урегулирования исков по вопросам налогообложения, заключения соглашений о графиках платежей в рассрочку и списания безнадежных сумм. Все эти положения должны обеспечиваться процедурными гарантиями. Кроме того, во многих странах считается удобным предоставлять налогоплательщикам по их запросу предварительные решения о том, каким образом конкретные операции, которые

<sup>41</sup>Термин «налог» в данном разделе используется для обозначения любого обязательного платежа, установленного законом, включая таможенные пошлины.

<sup>42</sup>Например, в **Республике Корея** налоги взимаются в соответствии с жестким юридическим основанием, налоговое законодательство доступно и содержит подробное изложение прав налогоплательщиков, порядка оспаривания налогов и применения налогового законодательства. Налогоплательщики могут оспорить решение посредством внутренних процедур разрешения споров, обращения в Национальный налоговый трибунал и, наконец, обжалования в суде. См. пункт 8 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Республике Корея на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/korea/fiscal.htm>.

предполагают провести налогоплательщики, будут рассматриваться при последующем исчислении суммы налога. В случае следования данной практике важно, чтобы такие решения предавались гласности. В налоговом законодательстве должны также четко устанавливаться полномочия налоговой службы — и границы этих полномочий — по проведению досмотра помещений налогоплательщиков, по требованиям о предоставлении информации налогоплательщиками и третьими сторонами (включая банки), по применению косвенных методов определения дохода и объема продаж, а также по принудительному взысканию *задолженности по налоговым платежам*.

49. Ясность и точность законодательства подчеркиваются в «Арушской декларации Всемирной таможенной организации (Совета таможенного сотрудничества) 1993 года»<sup>43</sup>, в которой изложены руководящие принципы программы, направленной на достижение объективности работы таможенной службы, как средства повышения прозрачности и борьбы с коррупцией применительно к таможенной службе. Однако для ограничения объема и сложности налогового законодательства в целом предпочтительно, чтобы разъяснение полномочий налоговой службы представлялось в публикуемых административных руководствах, заявлениях о политике или решениях, а не включалось в подробном изложении в налоговое законодательство.

50. Налоговая служба должна быть организована таким образом, чтобы свести к минимуму возможности сговора между налогоплательщиками и сотрудниками налоговых органов. В этой связи административные функции должны быть распределены между различными подразделениями налоговой службы для внесения элемента самоконтроля, посредством которого деятельность сотрудников одного функционального подразделения является средством контроля деятельности сотрудников других функциональных подразделений. Также немаловажно, чтобы налоговое ведомство не становилось настолько раздробленным, что его сотрудники неизбежно оказываются в тесном контакте с предприятиями и населением, которые они обслуживают.

51. Чтобы обеспечить финансовую подотчетность сотрудников, занимающихся сбором налогов, и систем сбора налогов, а также строгое соблюдение политики и процедур работы налоговой службы при работе с налогоплательщиками необходимо создать системы внутренних ревизий.

52. Информационные технологии также могут играть важную роль как в исключении возможностей для дискреционных действий, так и в обеспечении эффективного текущего контроля над задолженностями по налоговым платежам, налоговыми освобождениями, апелляциями и платежами. Компьютерные системы должны быть разработаны таким образом, чтобы представлять полный аудиторский след информации, отраженной в счетах налогоплательщиков, посредством включения в эту информацию перекрестных ссылок на исходную первичную документацию и на имена сотрудников, которые ввели информацию в систему.

53. Компьютерные системы должны предусматривать возможность быстрого обмена информацией между органами, ведающими государственными доходами. Однако должно устанавливаться четкое положение о том, что все данные по налогоплательщикам подпадают под действие правил о соблюдении конфиденциальности информации и установленных в стране правовых ограничений. Помимо налогов, собираемых налоговыми и таможенными ведомствами, необходима четкая отчетность по налогам, взимаемым в рамках системы социального обеспечения (если их сбор не производится налоговыми

<sup>43</sup>См. <http://www.wcoomd.org/>.

ведомством), а аудиторская информация по ним должна предоставляться для пользования налоговым органам. Использованию такого механизма будет содействовать применение всеми доходными ведомствами единого идентификационного номера налогоплательщика.

54. Как и в других сферах административной деятельности, целевые налоги и операции взаимозачета, в меру их использования, должны ясно показываться в отчетности и учитываться. Например, если налоговое ведомство уполномочено направлять часть поступлений, собираемых им по результатам проведенных проверок, на премирование сотрудников или на определенные административные расходы, то следует четко определить правила использования этих средств, и для этих операций должны применяться стандартные процедуры учета.

### **Права налогоплательщиков и открытость административных решений для независимого анализа**

55. В равной степени важным аспектом прозрачности налогового и таможенного законодательства и его применения является открытость системы для анализа административных решений, а также то, в какой степени органы государственного управления обязаны информировать налогоплательщиков об их правах. Права налогоплательщиков должны иметь четкую формулировку и включать следующее: доступность своевременной, точной информации; справедливое и оперативное рассмотрение вопросов; конфиденциальность во взаимодействиях с официальными органами; обоснованную структуру штрафных санкций. Налогоплательщики должны иметь доступ к четко функционирующей системе административного рассмотрения решений, а также возможность обжалования их в независимом суде. Внесение поправок в налоговые декларации налогоплательщиков (например, после проведения ревизии) должно сопровождаться предоставлением ими ясных и полных отчетов в отношении причин поправок. В большинстве стран эти права существуют на бумаге, однако часто они соблюдаются не в полной мере. В частности, система обжалования решений может быть неспособна обеспечить гарантии против произвольных административных действий и удержать налоговую службу в рамках закона. В ряде стран действуют законы о правах налогоплательщиков или равнозначные законодательные акты<sup>44</sup>. Права налогоплательщиков могут быть установлены законом или включены в хартию налогоплательщиков или иной равнозначный документ, который используется для информирования о правах налогоплательщиков и установления подотчетности ведомств за результаты их деятельности.

### **Этические нормы поведения**

1.2.3. Этические нормы поведения государственных служащих должны быть четкими, и информация о них должна широко обнародоваться.

56. Для должностных лиц, выполняющих или принимающих решения о поступлении или использовании государственных средств, а также иным способом осуществляющих свои официальные полномочия, должен быть установлен кодекс поведения, исключающий неэтичное поведение<sup>45</sup>. Некоторые аспекты такого кодекса могут включаться в бюджетное и налоговое законодательство, другие аспекты могут требовать отдельного законо-

<sup>44</sup>По США см. [http://www.irs.gov/prod/ind\\_info/advocate.html](http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html).

<sup>45</sup>Недавний опыт разрешения проблем коррупции в государственных органах в Южно-Африканской Республике иллюстрирует некоторые проблемы в области применения этических норм. См. van der Westhuizen (1998).

**Вставка 6. Кодекс поведения государственных должностных лиц**

«Международный кодекс поведения государственных должностных лиц», принятый ООН 12 декабря 1996 года, содержит следующие положения:

- государственная должность — это должность, основанная на доверии, предполагающая обязанность действовать в государственных интересах;
- государственные должностные лица избегают конфликта интересов;
- государственные должностные лица подчиняются любым действующим требованиям о раскрытии информации о личных активах и обязательствах;
- государственные должностные лица не добиваются и не принимают никаких подарков или других знаков внимания, которые могут повлиять на выполнение ими своих обязанностей;
- государственные должностные лица соблюдают конфиденциальность любой информации, которой они располагают, и
- государственные должностные лица не участвуют в политической деятельности вне рамок своих официальных обязанностей, чтобы не подрывать веру общества в беспристрастное выполнение ими своих обязанностей.

дательного акта или положения. «Международный кодекс поведения государственных должностных лиц» Организации Объединенных Наций<sup>46</sup>, кратко изложенный во вставке 6, составляет основу для введения этических норм и укрепления действующих норм<sup>47</sup>. Оптимальная практика состоит в соблюдении принципов управленческой этики в государственном секторе, разработанных СУГС ОЭСР<sup>48</sup>. Данные принципы предполагают наличие соответствующего заявления об основных этических нормах и подчеркивают значение необходимой благоприятной среды, включающей правовую систему, четкие процедуры выявления нарушений, политические обязательства, а также активное поощрение этического поведения.

<sup>46</sup>См. <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

<sup>47</sup>См. UN (1996). МОВРУ также был опубликован «Этический кодекс МОВРУ для аудиторов в государственном секторе». См. [http://www.intosai.org/3\\_ETHICe.html](http://www.intosai.org/3_ETHICe.html).

<sup>48</sup>См. <http://www.oecd.org/puma/governance/ethics/>.

# 2

## Доступность информации для общественности

57. Предоставление общественности бюджетной информации является определяющей характеристикой прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>49</sup>. Принципы и практика в этом отношении касаются предоставления исчерпывающей информации о фискальных операциях и обязательств относительно ее публикации.

### Предоставление исчерпывающей информации о фискальных операциях

2.1. Общественности должна предоставляться полная информация о прошлых, текущих и планируемых фискальных операциях органов государственного управления.

58. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении 1) сферы охвата годового бюджета, а также предоставления информации о 2) результатах исполнения бюджета и прогнозах, 3) условных обязательствах, налоговых расходах и квазифискальных операциях, 4) долге и финансовых активах и 5) сводном состоянии финансов сектора органов государственного управления. Базовые принципы и процедуры бюджетного учета и отчетности подробно рассматриваются в разделе III.

#### Сфера охвата годового бюджета

2.1.1. Бюджетная документация, итоговые счета и другие фискальные отчеты, предназначенные для общественности, должны охватывать всю бюджетную и внебюджетную деятельность центрального правительства, а также должны публиковаться данные о сводном состоянии финансов центрального правительства.

59. Данное требование является основным для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Бюджет центрального правительства, как правило, находится в центре внимания налогового-бюджетной политики, и полный охват всех проводимых центральным правительством фискальных опе-

<sup>49</sup>Существует вопрос о том, на каком языке (языках) должна предоставляться информация. Неясно, должны ли страны регулярно публиковать налогово-бюджетную информацию и — в более широком плане — экономическую информацию, на одном из языков, принятых в международной практике. Внешние наблюдатели, следящие за ситуацией в стране, как правило, достаточно быстро могут организовать перевод. Однако государства, которые стремятся получить доступ на международные рынки капитала, вероятно, могут извлечь определенную пользу из перевода основных документов и отчетов для публикации их одновременно с версиями на национальном языке.

раций имеет принципиальную важность с точки зрения прозрачности. Для этого требуется охват всей внебюджетной деятельности, а следовательно, еще одним основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является представление подробной отчетности по всем внебюджетным фондам. Аналогичным образом, в состав бюджетной документации также должна входить информация о деятельности автономных ведомств центрального правительства. Такие ведомства часто учреждаются как отдельные юридические лица для предоставления услуг здравоохранения, образования и других услуг или для выполнения специализированных регулирующих или квазисудебных функций. Любые гранты или трансферты, получаемые такими ведомствами от центрального правительства, должны указываться в бюджете центрального правительства, а также должна предоставляться информация об их валовых расходах и доходах, включая доходы от целевых налогов и взимаемой платы за пользование и доходы из других источников.

60. Различные формы фискальной отчетности, которые выпускаются в связи с бюджетом, описаны во вставке 7. Для разъяснения аналитической основы каждого вида отчетности описывается его связь с классификацией и отчетностью в рамках СГФ. Вопросы классификации более подробно обсуждаются в разделе III. Взаимосвязь между финансовой отчетностью, фискальной отчетностью и отчетностью в рамках СГФ рассматривается во вставке 17.

## Результаты исполнения бюджета и прогнозы

2.1.2. Должна предоставляться сопоставимая с данными годового бюджета информация о результатах исполнения бюджета за два предыдущих бюджетных года, а также прогнозы основных сводных бюджетных показателей на два последующих бюджетных года.

61. Для получения более полного представления о текущем состоянии бюджета в годовом бюджете или в какой-либо иной бюджетной документации должна представляться информация о результатах исполнения бюджета в прошлом. В годовой бюджет должны включаться данные по первоначальным и уточненным бюджетным оценкам за два предыдущих бюджетных года, а также данные о фактических результатах исполнения бюджета (или ожидаемых результатах, если окончательные показатели исполнения бюджета за текущий год отсутствуют)<sup>50</sup>. Эта информация должна содержать как основные сводные бюджетные показатели, так и более подробную информацию о субагрегатах (статья расходов, назначение и — при наличии данных — название программы или определенный результат). Должен указываться также статус информации о результатах исполнения бюджета (например, предварительная и не прошедшая аудиторскую проверку, заключительная и прошедшая аудиторскую проверку). Это позволяет сделать сравнительную оценку последних реальных показателей и бюджета, а также может привлечь внимание к существенным факторам риска в области прогнозирования и мер политики или макроэкономическим рискам и, в более широком смысле, к степени реалистичности бюджета. Необходимо раскрывать сведения о любых изменениях в классификации или форме представления статей от года к году вместе с обоснованием этих изменений. Должны также предоставляться прогнозы основных сводных бюджетных показателей на два года, следующие за текущим бюджетом. Оптимальной практикой является предоставление в бюджетной документации сводных бюджетных прогнозов на 5–10 лет вперед<sup>51</sup>.

<sup>50</sup>В Уганде информация о бюджете за прошлые годы и о результатах исполнения бюджета за предыдущие четыре года в разбивке по отраслям и статьям голосования приводится в документе «Информационные материалы к бюджету», который представляется ежегодно вместе с бюджетом. См. пункт 27 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Уганде на сайте <http://www.imf.org/external/np/ros/uga/index.htm>.

<sup>51</sup>Среднесрочные бюджетные прогнозы более подробно рассматриваются в пунктах 107–108 и во вставке 15.

## Вставка 7. Бюджетные и фискальные отчеты

Отчет/документ	Комментарии	Связь с СГФ
Годовой бюджет	Счета ассигнований, содержащие подробные данные о расходах, которые утверждены или подлежат утверждению законодательным органом в законе о бюджете (бюджетных ассигнованиях). Включает оценки доходов и заимствований. Операции, как правило, классифицируются по административным единицам и статьям расходов.	Классификация СГФ облегчает составление национальных счетов и фискальных отчетов, но не применяется повсеместно.
Сопроводительная документация к бюджету	Включает различные отчеты (например, о внебюджетных фондах, независимых ведомствах, квазифискальных операциях, фискальных рисках) и информационные материалы (например, о перспективах развития бюджетно-налоговой сферы и экономики в целом). Годовой бюджет и сопроводительная документация вместе составляют бюджетную документацию.	Представление <i>общего сальдо</i> в формате СГФ является более предпочтительным, и его следует согласовывать с формой представления данных в годовом бюджете.
Внутригодовые бюджетные отчеты	Ежемесячные или ежеквартальные отчеты о результатах исполнения бюджета на основе счетов государственных органов. Могут сравниваться с запланированными на период результатами. Включают также регулярные отчеты о долге.	Общепринята форма представления данных по административным единицам (такая же, как используется в годовом бюджете), однако для текущего наблюдения за положением в бюджетно-налоговой сфере предпочтительна модель сводных данных СГФ.
Итоговые счета	Проверенные аудиторами итоговые счета в конце года предоставляются в законодательные органы для обеспечения гарантий их соответствия установленным правилам и утвержденным ассигнованиям.	Как для годового бюджета. Сводные данные СГФ представляются редко.
Финансовые отчеты	Все шире распространяется практика предоставления отчетов общего назначения о финансовом положении и результатах деятельности органов государственного управления. Такие отчеты более характерны для <i>учета на основе принципа начисления</i> , однако КГС МФБ недавно были разработаны стандарты отчетности, применимые к <i>учету на кассовой основе</i> (см. IFAC (2000b)). В странах, где государственные бюджеты составляются на основе принципа начисления, таких как <b>Австралия</b> и <b>Новая Зеландия</b> , эти финансовые отчеты также выполняют функцию отчетности о соблюдении утвержденных бюджетных ассигнований. В других странах (например, в <b>США</b> и <b>Франции</b> ) <i>отчетность на основе принципа начисления</i> отделена от бюджетного процесса, который основан, главным образом, на кассовом принципе.	Сводные данные СГФ предоставляются редко. В некоторых странах (например, в <b>Австралии</b> ) финансовые отчеты удовлетворяют некоторым аналитическим потребностям, включая предоставление отчетности в формате СГФ.
Отчеты СГФ	Отчеты, предоставляющие аналитическую информацию о государственных финансах в формате СГФ. Такие отчеты могут готовиться на основе данных, составляемых для одного из описанных выше отчетов, однако по мере распространения учета на основе принципа начисления в СГФ и его более широкого применения в органах государственного управления, вероятно, будет наблюдаться схождение всех фискальных отчетов к единой классификации.	

## Условные обязательства, налоговые расходы и квазифискальные операции

2.1.3. В состав бюджетной документации должны входить отчеты, описывающие характер и фискальную значимость условных обязательств и налоговых расходов центрального правительства, а также квазифискальных операций.

### Условные обязательства

<sup>52</sup>Точнее, КГС МФБ определяет условное обязательство как либо ... «а) возможное обязательство, которое является результатом прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем предприятия, либо б) существующее обязательство, которое является результатом прошлых событий, но не отражается как обязательство, так как: i) отсутствует вероятность того, что для его погашения потребуются отток ресурсов, заключающих в себе экономические блага, или ii) размер обязательства не может быть измерен с достаточной степенью надежности.

<sup>53</sup>См. Polackova (1999).

<sup>54</sup>При наличии портфеля сходных условных обязательств, например, крупного портфеля гарантий по ссудам со сходными характеристиками (например, в жилищном секторе или в сельском хозяйстве), может иметься достаточно надежных данных о потерях по ссудам в прошлом, что позволит сделать достоверную оценку ожидаемых расходов по программе гарантий. Эта оценка может затем быть включена в состав расходов бюджета.

<sup>55</sup>Дополнительное раскрытие информации также возможно при учете на кассовой основе в соответствии с рекомендациями Предварительного проекта положения № 9 МФБ (IFAC Exposure Draft 9 (2000b)).

62. Условные обязательства представляют собой издержки, которые государство должно будет покрыть в случае определенного события. Поэтому они еще не отражаются как обязательства<sup>52</sup>. Распространенным примером условного обязательства является *ссуда под гарантию государства*. На момент предоставления гарантии обязательство для государства отсутствует, так как условием его возникновения является неспособность заемщика погасить ссуду в соответствии с условиями договора. Однако в случае невыполнения заемщиком обязательств по платежам кредитор может потребовать исполнения гарантии, и государство будет обязано выплатить непогашенную на данный момент сумму ссуды. В этот момент условное обязательство становится фактическим обязательством государства, по которому должен быть произведен платеж. Во вставке 8 приведены другие примеры условных обязательств и описаны связи между условными обязательствами и некоторыми другими потенциальными обязательствами государства.

63. Условные обязательства затрудняют управление государственными финансами вследствие свойственной для таких обязательств неопределенности их воздействия на налогово-бюджетную сферу. Вызывает проблемы также и тот факт, что на них традиционно не распространяется дисциплина бюджетного процесса. Во многих странах масштабы предоставляемых гарантий с течением времени росли, что привело к значительному «скрытому дефициту», который не находит отражения в отчетности<sup>53</sup>. Гарантии также могут создавать моральный риск, ослабляя стимулы для осторожного поведения сторон, которым предоставлены гарантии, что увеличивает вероятность наступления события, требующего исполнения гарантийного обязательства.

64. В учете на кассовой основе условные обязательства отражаются только в том случае, когда фактически наступает непредвиденное событие и производится платеж. Таким образом, если государственная ссуда отражается как расходы на момент ее предоставления, то ссуда под гарантию государства отражается только в тот момент, когда к органу государственного управления предъявляется требование об исполнении гарантии посредством платежа кредитору в денежной форме. Это может привести к использованию органами государственного управления гарантий вместо более прозрачных прямых расходов. Даже в учете по принципу начисления многие условные обязательства не отражаются как обязательства, за исключением случаев, когда они могут определяться количественно и вероятно потребуют будущей выплаты со стороны государства<sup>54</sup>. Вместо этого информация по ним представляется в дополнительных отчетах<sup>55</sup>.

65. Учитывая трудности, связанные с количественным определением условных обязательств, включение в бюджетную документацию отчета, в котором указывается назначение в соответствии с государственной политикой каждого положения, в результате которого возникает условное обязательство центрального правительства, срок его действия и предполагаемые бенефи-

### Вставка 8. Условные, политические и косвенные обязательства

Помимо государственных гарантий другими примерами условных обязательств являются гарантии защиты, неистребованный капитал и судебные иски против государства.

Гарантии защиты — это обязательства, в соответствии с которыми государство принимает на себя определенные оговоренные риски. Например, при приватизации государственного предприятия государство иногда предоставляет покупателю гарантию защиты от конкретных рисков, такую как защита от будущих судебных исков, связанных с существовавшими до приватизации обстоятельствами. Государство также может предоставлять гарантии защиты в связи с проектами развития инфраструктуры, финансируемыми за счет частных средств. Неистребованный капитал представляет собой обязательство органов государственного управления предоставить по требованию дополнительный капитал хозяйственному субъекту, акционером которого они являются. Примером является неистребованный капитал в официальных международных финансовых учреждениях. Кроме того, против органа государственного управления в любое время может быть возбужден судебный иск, если будет сочтено, что он своими действиями вышел за рамки предоставленных ему полномочий.

Условные обязательства следует отличать от других обязательств или обязанностей государства, таких как обязательства по выплате пенсий в будущем. Обязательства по выплате пенсий государственным служащим в учете на основе принципа начисления, как правило, считаются обязательствами. Однако они представляют собой текущие обязательства, являющиеся результатом прошлых событий, а не условные обязательства. Будущие обязательства по выплате государственных пенсий до настоящего времени не считаются обязательствами ни в одной стране, принявшей систему учета на основе принципа начисления. Обязательствами считаются только суммы, подлежащие выплате на настоящий момент<sup>1</sup>.

Условные обязательства также следует отличать от ситуаций, когда государство имеет потенциальное будущее обязательство, однако отсутствует политическое или договорное требование о необходимости произвести выплату в случае наступления непредвиденного события в будущем. Такие *косвенные условные обязательства* отражают тот факт, что в случае какого-либо события на государство может оказываться сильное давление, с тем чтобы оно вмешалось и предоставило помощь, даже при отсутствии какой бы то ни было предварительно сформулированной в явном виде политики или принятого обязательства в отношении таких мер. Широко известным примером последних лет является реструктуризация финансового сектора, в ходе которой государственные органы выплачивали суммы, намного превышающие какие бы то ни было предварительно сформулированные в явном виде обязательства по защите вкладчиков или учреждений. Вследствие существования *морального риска*, как правило, нецелесообразно определять количественно и отражать в учете такие потенциальные обязательства как прямые условные обязательства. Однако такие потенциальные обязательства следует открыто рассматривать при обсуждении политики<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>Пенсии государственным служащим и государственные пенсии рассматриваются ниже во вставке 12.

<sup>2</sup>См. Financial Stability Forum (2000), где рассматривается переход от полных гарантий для защиты финансовой системы от краха к страхованию депозитов с ограниченным покрытием.

циары, является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>56</sup>. Однако всегда, когда это возможно, крупные непредвиденные расходы следует определять количественно. Руководящими принципами ОЭСР по оптимальной практике предусмотрено раскрытие информации об условных обязательствах в годовом бюджете, полугодовом отчете законодательным органам и в итоговых счетах. Они должны классифицироваться по основным категориям, а также должна раскрываться информация о предъявленных в прошлом требованиях к государству по условным обязательствам<sup>57</sup>.

66. Необходимо принять ряд решений о том, какие статьи следует включать в отчетность по условным обязательствам. Дополнительные руководящие принципы по этим вопросам в настоящее время разрабатываются КГС МФБ. Конкретные вопросы в данной области включают следующее.

- Чтобы статья могла быть классифицирована как условное обязательство, вероятность возникновения будущих расходов должна быть чрезвычайно низкой. Тем не менее, желательно отражать в отчетности условные обязательства, когда вероятность фактических расходов является низкой, но сумма, которая подвергается потенциальному риску, очень велика. Нет необходимости отдельно предоставлять информацию о гарантиях, размер которых не превышает некоторого минимального порогового значения, установленного в конкретной стране: их следует включать в общую сумму по статье «другие количественно определенные условные обязательства».
- Некоторые условные обязательства в принципе не могут быть оценены количественно. Примером является предоставляемая государственным должностным лицам защита от судебного преследования. В данной ситуации достаточно представить сведения о характере и масштабах защиты.
- Количественное определение некоторых условных обязательств может быть нежелательным по причинам, связанным с государственной политикой, поскольку оно может привести к излишним дополнительным издержкам или риску для государства. Например, предоставление данных о потенциальных издержках в случае непредвиденного события, которое является предметом переговоров с другим государством, может негативно повлиять на позицию государства в этих переговорах. В такой ситуации также достаточно предоставить сведения о характере и сфере действия положения. Тем не менее, отчетные данные о потенциальных издержках судебного иска к государству должны включать раскрытие информации о сумме иска, а также оговорку о том, что это не является ни признанием обоснованности иска, ни оценкой возможной суммы какого бы то ни было возмещения со стороны государства.
- Если государством созданы резервы на случай конкретного непредвиденного события, этот факт должен указываться в отчете по условным обязательствам. Например, фонд страхования депозитов может располагать достаточными выделенными активами для использования в случае несостоятельности застрахованного финансового учреждения. Сведения о таких активах должны предоставляться вместе с информацией о степени сохраняющегося риска потерь для государства<sup>58</sup>.

<sup>56</sup>Раскрытие информации об условных обязательствах должно включаться в более широкий отчет о фискальных рисках (см. пункт 110 и вставку 16). Отчетность по условным обязательствам требует разработки базовой информационной системы для их отражения в учете.

<sup>57</sup> Чешская Республика служит хорошим примером страны, в которой существуют значительные условные обязательства в форме гарантий, и в которой были предприняты меры для представления информации о гарантиях в бюджетных документах. См. вставку 2 в разделе «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Чешской Республике на сайте <http://www.imf.org/external/np/ros/cze/index/htm>.

<sup>58</sup>В разделе 7.6 кодекса по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике установлено требование о том, что в случае предоставления гарантий по страхованию депозитов необходимо публично раскрывать информацию о характере, операционных процедурах, финансировании и результатах действия таких механизмов.

### **Налоговые расходы**

67. Налоговые расходы включают изъятия из налогооблагаемой базы, установленные вычеты из валового дохода, налоговые кредиты, вычитаемые из налоговых обязательств, применение сниженных налоговых ставок, а также отсрочки налоговых платежей (например, в случае использования системы ускоренной амортизации). Налоговые расходы часто идентичны по своим результатам сформулированным в явном виде программам расходов. Например, помощь отдельным лицам, семьям или компаниям может предоставляться путем либо осуществления программ расходов, либо путем предоставления им льготного режима налогообложения. Однако единожды введенные, налоговые расходы не требуют официального ежегодного утверждения законодательным органом (хотя для некоторых из них могут устанавливаться ограничения срока действия) и поэтому не подвергаются столь же тщательной проверке, как фактические расходы. Следовательно, увеличение налоговых расходов может привести к значительному снижению прозрачности.

68. Включение в состав бюджетной документации отчета об основных налоговых расходах центрального правительства является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. В таких отчетах должно указываться назначение каждого такого положения в рамках государственной политики, срок его действия и намеченные бенефициары. По возможности основные налоговые расходы следует определять количественно<sup>59</sup>.

69. Предоставление в бюджетной документации оценок издержек, связанных со всеми налоговыми расходами, предусмотрено Руководящими принципами ОЭСР по оптимальной практике, в которых также рекомендуется, насколько возможно, проводить совместное обсуждение налоговых и общих расходов. Хотя оценка рассматриваемых издержек может быть сопряжена с серьезными трудностями, предоставление данных о приблизительных издержках, связанных с налоговыми расходами, а также описание принципов, на которых проводились эти оценки, может существенно повысить прозрачность<sup>60</sup>. Ряд стран ОЭСР регулярно публикует оценки налоговых расходов. Текстовая вставка 9 содержит информацию о практике, используемой в отдельных странах.

### **Квазифискальные операции**

70. Квазифискальные операции могут проводиться центральным банком, государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями. Во вставке 10 представлен перечень различных видов квазифискальных операций. В отличие от прямых фискальных операций, квазифискальные операции часто вводятся простым административным решением, не отражаются в бюджетах или бюджетной отчетности и, как правило, на них не распространяется законодательная и общественная проверка. Они вводятся органами государственного управления для достижения разнообразных целей, таких как стимулирование определенных видов деятельности, перераспределение доходов или сбор доходов. Ввиду своей недостаточной прозрачности квазифискальные операции могут создавать условия для самосохранения. Они также могут иметь последствия, приводящие к еще большей непрозрачности. Например, требования относительно приобретения нефинансовыми государственными предприятиями производственных ресурсов у находящихся в государственной собственности постав-

<sup>59</sup>В особых случаях, которые выходят за рамки обычного определения налоговых расходов, органы государственного управления, государственные финансовые учреждения и нефинансовые государственные предприятия освобождаются от налогов, которыми облагаются аналогичные операции, осуществляемые частным сектором. В случае применения подобных освобождений они должны указываться и количественно определяться, насколько это возможно, в бюджетной документации.

<sup>60</sup>Количественное определение налоговых расходов представляет особые трудности. Оно требует определения контрольной структуры налогов в отсутствие налоговых расходов, а также, в более сложных подходах к их количественному определению, введения определенных предпосылок о воздействии налоговых расходов на поведение экономических субъектов. См. OECD (1984, 1996). См. также *Tax Expenditures and Evaluations 2000*, Government of Canada на сайте [http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html).

### Вставка 9. Ответность о налоговых расходах

**Германия** и **США** были первыми странами, которые начали предоставлять данные о налоговых расходах в конце 60-х годов. В настоящее время отчеты о налоговых расходах являются закрепленным в законе требованием по меньшей мере в девяти странах ОЭСР (**Австралии, Австрии, Бельгии, Франции, Германии, Греции, Португалии, Испании** и **США**). Большинство из предоставляющих такую информацию стран делают это ежегодно; в Австралии, Бельгии, **Финляндии, Франции, Греции, Португалии, Испании** и **Швеции** отчет о налоговых расходах непосредственно связан с бюджетным процессом. В Греции к бюджету центрального правительства должен прилагаться бюджет налоговых расходов. Проведенное ОЭСР в 1999 году обследование показало, что три четверти стран ОЭСР регулярно составляют отчетность по налоговым расходам. Примерно в половине из них такие отчеты составляют часть бюджетной документации. В **Бразилии** также представляется некоторая информация о налоговых расходах в годовом бюджете. Предоставление этой информации является требованием конституции и Закона о бюджетной ответственности. В **Корее** с 1999 года правительство начало представлять отчетность по прямым налоговым расходам в Национальную Ассамблею.

В Германии информация о налоговых расходах предоставляется в составе «отчета о субсидиях», который включает все формы федеральной поддержки, как через прямые расходы, так и через налоговые расходы. (Большинство земель представляют аналогичные отчеты о субсидиях законодательным органам земель.) Информация об упущенных доходах предоставляется за два предыдущих года, текущий и следующий годы. В федеральном отчете о субсидиях по каждой статье налоговых расходов приводятся данные об упущенных доходах федерального бюджета и всех территориальных органов управления. Отчет охватывает широкий спектр прямых и косвенных налогов, которые классифицированы по секторам промышленности, а в рамках секторов — по видам налогов. В дополнение к регулярным двухгодичным отчетам готовятся более подробные отчеты по отдельным секторам и производятся дополнительные расчеты, если планируются изменения в законодательстве. С целью воспрепятствования введению некоторых видов налоговых расходов в качестве постоянных элементов налоговой системы, при разработке этих налоговых расходов может быть предусмотрено постепенное прекращение их действия со временем (например, налоговых стимулов для инвестиций в восточной Германии). Отчеты о субсидиях представляются в федеральные законодательные органы, где они рассматриваются различными комитетами. Отчеты подлежат проверке со стороны Федерального ревизионного суда. Независимые экономические исследовательские институты проводят собственный анализ экономических результатов и эффективности субсидий и собственные расчеты величины налоговых расходов (и в более общем случае — субсидий).

щиков-монополистов могут привести к давлению на государственные органы со стороны соответствующих нефинансовых государственных предприятий с целью добиться неприменения к ним других правил или освобождения их от других налогов, с тем чтобы компенсировать им потерю рентабельности вследствие исходной квазифискальной меры.

71. Существует ряд причин, по которым важно определить, а также — где это возможно — дать количественную оценку и предоставить информацию о квазифискальных операциях. Во-первых, в тех случаях, когда квазифискальные

### Вставка 10. Виды квазифискальных операций

#### Операции, относящиеся к финансовой системе

- Субсидируемое кредитование
  - Устанавливаемые в директивном порядке процентные ставки по кредитам
  - Практика переучета на льготных условиях
  - Недостаточно обеспеченные ссуды и ссуды ниже номинала
  - Гарантии по ссудам
- Обязательные резервы, проценты на которые начисляются по сниженной ставке
- Предельные размеры кредитов
- Операции по оказанию экстренной финансовой помощи

#### Операции, относящиеся к валютной системе

- Множественные обменные курсы
- Импортные депозиты
- Депозиты для приобретения иностранных активов
- Гарантии обменного курса
- Субсидированное страхование валютного риска

#### Операции, относящиеся к сектору коммерческих предприятий

- Установление цен ниже коммерческих
- Предоставление некоммерческих услуг (например, социальных услуг)
- Ценообразование, исходящее из целей обеспечения доходов бюджета
- Платежи поставщикам по ценам, превышающим коммерческие

операции носят масштабный характер, сальдо бюджета перестает быть надежным показателем финансового положения органов государственного управления, что затрудняет разработку налогово-бюджетной политики. Во-вторых, официальная статистика доходов и расходов органов государственного управления не точно отражает фактические масштабы деятельности органов государственного управления. В-третьих, квазифискальные операции могут порождать косвенные условные обязательства. Это происходит, например, если орган государственного управления дает государственному финансовому учреждению указание предоставить гарантию по ссуде, что может негативно повлиять на его рентабельность и в конечном итоге потребовать вливания капитала со стороны государства. И наконец, поскольку квазифискальные операции часто имеют перераспределительный эффект, важно, чтобы они подвергались внимательному общественному рассмотрению.

72. Однако представление отчетности о квазифискальных операциях является сложной задачей и поднимает ряд проблем. Например, в случае квазифискальных операций центрального банка, только если финансовые результаты этих операций полностью отражены в отчете о прибылях и убытках за тот финансовый год, в котором они были проведены, воздействие таких квазифискальных операций будет учтено в бюджете через перечисленную правительству прибыль центрального банка<sup>61</sup>. Этот факт имеет ряд последствий с точки зрения прозрачности.

<sup>61</sup>В некоторых случаях доход, полученный центральным банком в результате проведения квазифискальной деятельности, может непосредственно перечисляться в бюджет (например, доходы, полученные в результате действия системы множественных обменных курсов).

<sup>62</sup>Кроме того, как правило, существует лаг между временем проведения квазифискальной операции, ее влиянием на счет прибылей и убытков центрального банка и моментом перечисления прибыли центрального банка центральному правительству.

<sup>63</sup>В некоторых случаях закон о центральном банке может предусматривать перечисление всей прибыли центральному правительству после достижения резервами определенного уровня. В более общем случае предельная норма перевода средств может меняться с течением времени.

<sup>64</sup>В развивающихся странах центральный банк нередко несет значительные убытки; в некоторых случаях годовые убытки превышали 5 процентов ВВП. См. Robinson and Stella (1993).

<sup>65</sup>Такой субсидированный кредит необходимо отличать от переучета, проводимого центральными банками. Последняя операция является денежно-кредитной по своему характеру, и ее обычно следует рассматривать как обмен равноценными активами. Операции переучета проводятся для платежеспособных учреждений под полное обеспечение, часто по рыночным или штрафным процентным ставкам. Однако когда переучет производится по процентным ставкам ниже рыночных, субсидирование процентной ставки должно рассматриваться как квазифискальная операция. Аналогичным образом, как квазифискальную меру следует рассматривать начисление (или начисление по сниженной ставке) процентов на обязательные резервы, что при высоких процентных ставках может представлять собой значительный налог на финансовые учреждения.

- Даже если все квазифискальные операции непосредственно сказываются на счете прибылей и убытков центрального банка, а прибыль полностью перечисляется центральному правительству, эти фискальные операции фактически отражаются в отчетности на чистой основе, и при этом практически нет информации о валовых потоках, лежащих в основе отчетных данных<sup>62</sup>.
- Если некоторая часть прибыли центрального банка удерживается в качестве резервов центрального банка, издержки на проведение квазифискальных операций частично покрываются из бюджета центрального правительства, а частично — за счет меньшего увеличения резервов центрального банка, чем это имело бы место в отсутствие квазифискальных операций<sup>63</sup>.
- В некоторых случаях центральный банк проводит настолько масштабные квазифискальные операции, что он несет убытки, однако убытки центрального банка не отражаются в отчетности как расходы центрального правительства<sup>64</sup>.
- Результаты некоторых квазифискальных операций не находят непосредственного отражения в счете прибылей и убытков центрального банка. Например, субсидированное кредитование может привести к завышенной оценке активов центрального банка вместо сокращения его прибыли и приравненных к ней доходов<sup>65</sup>. Кроме того, условные обязательства центрального банка, такие как гарантии обменного курса, также не отражаются как расходы, за исключением случаев, когда происходит оговоренное непредвиденное событие и обязательство должно быть исполнено.

Некоторые из этих соображений относятся также к прозрачности квазифискальных операций, проводимых государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями. Что касается центрального банка, проводимые им в рамках денежно-кредитной политики операции также могут иметь существенные фискальные результаты. Например, стерилизация притока иностранной валюты может оказать значительное негативное воздействие на рентабельность центрального банка, а следовательно, на перечисление прибыли в бюджет. Хотя стерилизация проводится для достижения целей денежно-кредитной политики (и потому не является квазифискальной мерой), важно, чтобы ее финансовые последствия отражались в годовом отчете центрального банка.

73. Учитывая характер и потенциальную значимость квазифискальных операций для состояния налогово-бюджетной сферы, в идеальном случае эти операции должны учитываться при оценке состояния государственных финансов. Однако определение и количественная оценка квазифискальных операций являются сложными и спорными проблемами. Это особенно заметно в случае государственных предприятий, где налоги и субсидии часто непрозрачны. Необходим определенный прагматизм при принятии решения о том, какие квазифискальные операции подлежат отражению в отчетности, и их финансовые масштабы, несомненно, являются критерием, который следует использовать при принятии такого решения.

74. После того как учтены перечисленные выше факторы, основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является включение в бюджетную документацию отчета о квазифискальных

операциях, в котором указывается цель каждой квазифискальной операции в рамках государственной политики, срок ее действия и намеченные бенефициары. Для выполнения данного условия необходимо следующее.

- Проверенные независимыми аудиторами финансовые отчеты центрального банка, государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий должны обнародоваться вскоре после завершения каждого финансового года.
- В годовом отчете центрального банка должна отражаться любая не относящаяся к денежно-кредитной политике деятельность, осуществляемая им от имени государства; в годовых отчетах отдельных государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий должны отражаться некоммерческие услуги, предоставляемые ими по требованию государства, а государственные финансовые учреждения должны обнародовать информацию о любом связанном кредитовании других организаций, находящихся в государственной собственности, и предоставлять сведения о необслуживаемых ссудах.

Отчеты о квазифискальных операциях могут составляться ответственным за бюджет центральным министерством на основе информации, предоставляемой центральным банком и другими ведомствами государственного сектора, которые проводят квазифискальные операции<sup>66</sup>.

75. Отчеты о квазифискальных операциях должны включать достаточную информацию, которая позволила бы по крайней мере приблизительно оценить потенциальную фискальную значимость каждой квазифискальной операции<sup>67</sup>, а основные квазифискальные операции по возможности должны быть определены количественно. Тем не менее, несмотря на то что часто имеется возможность указать порядок величины фискальных результатов, как показано во вставке 11, их точное количественное определение может представлять собой сложную задачу<sup>68</sup>. Так, в отчетности о предоставленной центральным банком гарантии обменного курса можно легко указать величину действующих гарантий и издержки в случае, если выполнение гарантий будет затребовано при текущем обменном курсе. Однако для точного количественного определения необходима оценка вероятности того, что выполнение гарантии будет затребовано, а это установить сложно. Если подобная оценка представляется, следует также указывать, на чем она основана.

76. Вопрос о том, следует ли включать в отчеты о квазифискальных операциях данные о частном секторе, если он привлекается к проведению операций квазифискального характера, решается в зависимости от обстоятельств. В целом, как указано выше, такие операции лучше всего рассматривать с точки зрения прозрачности норм регулирования. Тем не менее, гарантии или меры защиты, предоставляемые государством в связи с деятельностью частного сектора (например, в связи с частными проектами развития инфраструктуры), должны обнародоваться в отчете об условных обязательствах<sup>69</sup>.

77. Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике не охватывают отчетность о квазифискальных операциях. Однако оптимальной практикой является предоставление количественных оценок фискальной значимости квазифискальных операций, а также информации о том, что послужило основой для их количественного определения.

<sup>66</sup>Кодекс по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике служит основой предоставления такой информации центральным банком.

<sup>67</sup>Например, отчетность по гарантированной ссуде может включать данные о размере и сроке ссуды; отчетность по субсидированной ссуде может включать данные о размере, сроке и процентной ставке по ссуде; отчетность по потребительской субсидии, предоставляемой нефинансовым государственным предприятием, может содержать по меньшей мере некоторое указание на расхождение между назначенной ценой и ценой, основанной на полном возмещении издержек.

<sup>68</sup>Подробное рассмотрение вопросов оценки объема квазифискальных операций см. в работе Mackenzie and Stella (1996).

<sup>69</sup>См., например, предоставляемые правительством **Соединенного Королевства** в бюджетных документах данные о проектах развития инфраструктуры, финансируемых частным образом. Предоставляется информация о расчетных отраслевых капитальных расходах частного сектора за предыдущий год и следующие три года в соответствии с заключенными с органами государственного управления контрактами, а также прогнозы ожидаемых потоков платежей за услуги, которые будут поступать от новых частных инвестиционных проектов в течение следующих 25 лет. См. <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2001/fsbr/chapc.htm>.

### Вставка 11. Оценка фискальных результатов квазифискальных операций

Оценить фискальные результаты некоторых видов квазифискальной деятельности достаточно просто. Необходимая информация может содержаться в данных учета (например, издержки нефинансового государственного предприятия на предоставление социальных услуг). Однако количественная оценка воздействия других операций представляет собой более сложную задачу. Ниже рассматриваются примеры с целью иллюстрации количественного определения квазифискальных операций в двух сравнительно простых случаях.

*Пример 1. Субсидированная ссуда, предоставленная государственным финансовым учреждением*

Банк, находящийся в государственной собственности, предоставляет ссуду в размере 10 миллионов долларов по ставке 5 процентов. Коммерческие процентные ставки по аналогичным ссудам колеблются в пределах от 15 до 20 процентов в зависимости от конкретных факторов, влияющих на кредитный риск. Годовую субсидию следует оценить в диапазоне от 1 до 1,5 миллиона долларов. В отсутствие каких-либо существенных факторов, указывающих на необходимость альтернативного подхода, издержки данной квазифискальной операции следует отразить в отчетности на среднем уровне указанного диапазона, то есть в размере 1,25 миллиона долларов.

*Пример 2. Множественные обменные курсы*

Центральным банком установлен специальный завышенный обменный курс на уровне 2,75 единицы местной валюты за доллар для экспорта минерального сырья и 2 единицы за доллар для импорта основных продовольственных товаров. Центральный обменный курс составляет 3 единицы к доллару, что означает существование налога на экспорт минерального сырья и субсидии на импорт продуктов питания. Если совокупный экспорт минерального сырья составляет 3 миллиарда долларов США, а совокупный импорт продуктов питания — 300 миллионов долларов США, то результаты данной квазифискальной операции могут быть оценены и отражены в отчетности следующим образом.

Квазифискальный налог на экспорт минерального сырья:

$$(3-2,75)\$ \times (\$3\,000\,000\,000) = 750\,000\,000$$

Квазифискальная субсидия на импорт продуктов питания:

$$(3-2)\$ \times (\$300\,000\,000) = 300\,000\,000$$

В данном примере чистый доход центрального банка составляет 450 миллионов единиц национальной валюты.

## Долг и финансовые активы

2.1.4. Центральное правительство должно публиковать полную информацию об уровне и составе своих долговых обязательств и финансовых активов.

78. Это требование является основным для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Надежная информация об обязательствах и финансовых активах важна для оценки органами государственного управления имеющихся у них возможностей по финансированию своей деятельности и обслуживанию долга, а также объема будущих доходов, необходимых для выполнения всех имеющихся *формальных обязательств*. Она также создает основу для оценки устойчивости государственных финансов. Опти-

мальной практикой предоставления информации относительно долга и финансовых активов является публикация *балансового отчета органов государственного управления* в составе бюджетной документации. Как показано во вставке 12, при подготовке такого балансового отчета требуется решение ряда сложных проблем. Однако там, где он публикуется, балансовый отчет органов государственного управления в идеальном случае должен охватывать финансовые обязательства и активы, а также нефинансовые активы государства. В случае если нефинансовые активы не включаются в балансовый отчет, необходимо вести реестр нефинансовых активов, и перечень нефинансовых активов должен представляться в составе бюджетной документации.

### **Отчетность о долге**

79. В отчетность должны включаться полные данные о долге центрального правительства, в том числе в форме ценных бумаг, займов и депозитов<sup>70</sup>. Подлежит раскрытию информация об уровне долга на отчетную дату и предыдущую отчетную дату (с целью сравнения). Методы и практика стоимостной оценки (например, переоценки индексированного долга)<sup>71</sup>, вместе с особыми характеристиками долговых инструментов или любых обязательств, не вошедших в отчетность, должны указываться в справочных статьях. Классификация и определение долга должны соответствовать принятой международной практике (например, СГФ или практике, изложенной в издании OECD, 1988). Следует также представлять информацию по любым фондам погашения, созданным для амортизации долга.

80. Долг должен представляться в разбивке по срокам, оставшимся до погашения, и классифицироваться по категориям: краткосрочный (менее 12 месяцев), среднесрочный или долгосрочный<sup>72</sup>. Классификация долга — в применимых случаях — должна также проводиться по внутренним и иностранным компонентам на основании резидентской принадлежности держателей, по валюте выпуска (включая индексирование), держателям долговых обязательств и/или долговым инструментам. Должна также раскрываться информация о любых просроченных платежах по долговым обязательствам, при этом следует отдельно представлять просроченную задолженность по процентам и по основной сумме долга. Кроме того, следует раскрывать информацию о долговых свопах. Оптимальная практика в отношении представления отчетности о долге сформулирована в ССРД, который, помимо того, устанавливает требование о представлении данных по гарантированному долгу, а также призывает составлять отчетность по прогнозам платежей в счет обслуживания долга.

### **Отчетность о финансовых активах**

81. Отчетность о финансовых активах должна охватывать все такие активы центрального правительства на отчетную дату, а также активы на предыдущую отчетную дату. Отчет должен включать ясное заявление о политике в области учета, на основании которой осуществлялась стоимостная оценка активов.

82. К финансовым активам относятся активы, находящиеся в распоряжении органов государственного управления для урегулирования обязательств или формальных обязательств, а также для финансирования будущей деятельности. Финансовые активы, подлежащие отражению в от-

<sup>70</sup>Изложенные здесь стандарты отчетности по долгу основаны на стандартах, содержащихся в ОСПД (<http://dsbb.imf.org/#gdds>). Обсуждение проблем отчетности по государственному долгу и финансовым активам см. в IFAC (2000a). Долг, гарантированный государством, должен представляться в отчете об условных обязательствах.

<sup>71</sup>Индексированный долг — это долг, выраженный в национальной валюте, но при этом его номинальная стоимость индексирована по отношению к иностранной валюте, уровню инфляции или цене какого-либо товара (например, цене на нефть или золото).

<sup>72</sup>Если информация о сроке, оставшемся до погашения, отсутствует, возможно представление данных о первоначальном сроке погашения.

### Вставка 12. Балансовые отчеты органов государственного управления: некоторые проблемы

В отношении предоставления балансовой информации оптимальной практикой является публикация одновременно с годовым бюджетом и итоговыми счетами одного из следующих документов:

- балансового отчета, в котором показываются все пассивы государства (не только государственный долг) и, в дополнение к этому, представляется информация реестра всех физических активов центрального правительства;
- полного балансового отчета, в котором показываются все пассивы, а также все финансовые и физические активы центрального правительства.

Органы государственного управления обычно имеют значительные обязательства помимо государственного долга. Одним из значимых примеров являются будущие обязательства по выплате пенсий государственным служащим в соответствии с имеющимися контрактными или юридическими положениями. Эти обязательства, как правило, не полностью покрыты резервами, и при учете на основе принципа начисления необеспеченные обязательства обычно отражаются в балансовом отчете как пассивы. Показываются ключевые предпосылки, лежащие в основе стоимостной оценки обязательства, а также информация об изменениях в обязательствах по сравнению с предшествующим годом и разъяснение основных причин произошедших изменений. Другие обязательства включают кредиторскую задолженность, начисленные проценты и начисленную заработную плату, подлежащие перечислению трансфертные платежи, обязательства в области охраны окружающей среды, а также обязательства в соответствии с программами компенсационных выплат при несчастных случаях<sup>1</sup>.

При учете на основе принципа начисления ряд дополнительно раскрываемых данных обычно представляется в прилагаемых примечаниях. Здесь отражается информация об условных обязательствах и формальных обязательствах. Формальные обязательства представляют собой существующие контракты, в соответствии с которыми органы государственного управления будут нести ответственность за будущее обязательство. Примерами таких контрактов являются многолетние договоры об аренде зданий, а также соглашения о приобретении или строительстве основных фондов в будущем. В дополнительные примечания включается также информация о невыбранной части предоставленных кредитных линий.

При полном учете на основе принципа начисления производится стоимостная оценка всех физических активов и их отражение в балансовом отчете. Решение этой задачи связано с серьезными и сложными проблемами определения стоимостной оценки, и промышленно развитые страны заняли различные позиции в отношении того, насколько оправданы расходы, связанные с применением такой практики. При учете на основе модифицированного принципа начисления информация о физических активах ограничивается представлением дополнительных данных (таких как дата и стоимость приобретения) из реестра активов.

Однако даже полный балансовый отчет органов государственного управления, подготовленный в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (ОПБУ), содержит далеко не всю значимую информацию о ресурсах и обязательствах органов государственного управления. Причина заключается в том, что некоторые важные обязательства, такие как будущие выплаты по социальному страхованию и социальному обеспечению, до настоящего времени в целом не отражаются как обязательства ни в одной стране, принявшей систему учета на основе принципа начисления. Обязательствами считаются только суммы, подлежащие выплате в текущий момент. Считается, что будущие обязательства не соответствуют критериям определения и отражения позиции как обязательства. Будущие налоги или полномочия по налогообложению также не считаются активами органов государственного управления. Признавая существенные различия между балансовой отчетностью в государственном и частном секторе, органы государственного управления, составляющие полные балансовые отчеты, часто включают в них также обширную информацию об активах и обязательствах, находящихся под ответственным управлением государства. В США, например, в дополнение к балансовому отчету предоставляется информация в отношении активов, связанных с обороной, природных активов, активов, представляющих национальное наследие, а также данные об обязательствах по социальному страхованию<sup>2</sup>. В данном контексте представляются также долгосрочные прогнозы государственных доходов и выделяемых расходов.

<sup>1</sup>Обсуждение вопроса определения и отражения обязательств органов государственного управления, см. в IFAC (2000a).

<sup>2</sup>Дальнейшее обсуждение данного подхода к составлению балансовых отчетов в США см. в United States: Analytical Perspectives, Budget of the United States (ежегодная публикация) на сайте <http://www.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>.

четности, включают кассовые средства и эквиваленты кассовых средств<sup>73</sup>, другие денежные активы, такие как золото и инвестиции, а также ссуды и авансы. Кроме представления отчетности о финансовых активах в соответствии с указанными категориями, необходимо проводить дополнительные подразделения активов в рамках каждой категории. Например, инвестиции могут представляться в разбивке на ценные бумаги, которые могут быть непосредственно реализованы на рынке; инвестиции в капитал частных компаний; портфельные инвестиции в частные компании и инвестиции в международные учреждения. Ссуды и авансы к получению могут представляться в разбивке по секторам (например, сельскохозяйственные ссуды, студенческие ссуды, жилищные ссуды) и по основным программам ссуд в рамках каждого сектора.

83. Данные о валютных резервах, хранимых центральным банком, не должны включаться в состав отчета центрального правительства о финансовых активах для целей налогово-бюджетной политики. Обычно эти резервы хранятся с целью покрытия платежей по импорту и осуществления возможных интервенций на валютном рынке, хотя и признается, что в некоторых странах валютные резервы расходовались на проведение политики центрального правительства, направленной на решение других задач, в том числе выплаты долга, даже в том случае, когда держателем валютных резервов являлся независимый центральный банк. Однако данные о валютных резервах должны представляться, как правило, центральным банком в соответствии с другими требованиями в отношении прозрачности (то есть в контексте денежно-кредитных или статистических стандартов).

84. Любые особые характеристики финансовых активов, такие как использование их в качестве обеспечения долга или другого конкретного обязательства, или любые ограничения на использование актива или получаемого от него дохода, должны указываться в справочных статьях. Необходимо также указывать все финансовые активы, не включенные в отчетность.

85. Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике включают раскрытие информации о нефинансовых активах, но не публикацию балансового отчета органов государственного управления. В случае использования учета, основанного на принципе начисления, требуется проведение стоимостной оценки нефинансовых активов.

## **Сводное состояние финансов сектора государственного управления**

2.1.5. В странах, где органы государственного управления субнациональных уровней играют значительную роль, должны публиковаться данные о состоянии их финансов и о сводном состоянии финансов сектора государственного управления.

86. Хотя Кодекс рассчитан на охват операций сектора государственного управления в целом, признается также, что часто существуют проблемы с предоставлением бюджетных данных по органам государственного управления субнациональных уровней одновременно с представлением бюджета центрального правительства. Такая ситуация может наблюдаться в случаях, когда органы государственного управления субнациональных уровней не обязаны координировать представление своих бюджетов с представлением бюджета центрального правительства. Кроме того, могут существовать и прак-

<sup>73</sup>Кассовые средства и их эквиваленты включают кассовую наличность, депозиты до востребования и краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко конвертируемые в кассовые средства.

<sup>74</sup>В случае субнациональных уровней государственного управления составление данных не обязательно должно основываться на фактических результатах исполнения бюджета всех отдельных органов управления. В основе составления данных может лежать выборочное обследование, охватывающее фактические результаты исполнения бюджета в отношении значительной части всех операций, проводимых органами государственного управления субнационального уровня.

<sup>75</sup>Австралия служит хорошим примером выполнения, в целом, обоих приведенных критериев. Штаты страны являются самостоятельными суверенными фискальными агентствами и представляют свои бюджеты независимо от центрального правительства. Однако штаты во многом зависят от официальных грантов центрального правительства. Поэтому были предприняты значительные усилия по стандартизации статистического представления данных в соответствии с международными стандартами для всех юрисдикций, с тем чтобы фокус налогово-бюджетной политики мог бы смещаться на сектор государственного управления в целом. США представляют собой хороший пример опоры на рыночные силы (и добровольное саморегулирование) для повышения финансовой дисциплины органов управления нижних уровней. Ввиду предоставленной органам государственного управления штатов независимости общенациональная налогово-бюджетная политика сосредоточена на федеральном бюджете. Высокие стандарты прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в целом соблюдаются на всех уровнях государственного управления. Федеральные органы государственного управления составляют консолидированную информацию по сектору государственного управления на основе фактических данных.

тические ограничения для своевременного сбора бюджетных данных, если структура органов государственного управления субнациональных уровней является достаточно сложной. При таких обстоятельствах некоторые страны могут не иметь возможности представлять своевременную информацию о сводном состоянии бюджета сектора государственного управления.

87. Хотя представление информации о положении сводного бюджета сектора государственного управления для многих стран может быть технически невыполнимой задачей, они должны стремиться к тому, чтобы представлять по крайней мере информацию о секторе государственного управления по фактическим данным. Это может быть сделано на базе отчетности, основанной на системе национальных счетов, при условии, что эта отчетность отражает фактические результаты исполнения бюджета различных частей сектора государственного управления<sup>74</sup>. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере заключается в том, что, если органы государственного управления субнациональных уровней наделены широкими налоговыми полномочиями, функциями по расходованию средств и/или располагают значительными возможностями заимствования, и/или получают крупные трансферты, должна публиковаться информация об общем финансовом положении органов государственного управления субнациональных уровней и о сводном состоянии финансов сектора государственного управления в целом. Органы государственного управления субнациональных уровней должны также представлять публичную отчетность о своей внебюджетной деятельности, долге, финансовых активах, условных обязательствах, налоговых расходах, а также квазифискальной деятельности государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий, находящихся под их контролем.

88. Оптимальная практика заключается в представлении исчерпывающей отчетности органами государственного управления всех уровней. Однако подходы различных стран к решению этой задачи существенно различаются. Оптимальная практика может быть реализована по двум критериям. Либо комплексные налогово-бюджетные данные должны составляться органами государственного управления всех уровней на основе единой классификации, и сводная информация о состоянии финансов сектора государственного управления должна предоставляться вместе с годовым бюджетом центрального правительства; либо органы государственного управления субнациональных уровней, которые являются независимыми фискальными агентствами, должны придерживаться того же стандарта прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, что и центральное правительство<sup>75</sup>.

## Обязательства в области публикации информации

2.2. Должно быть принято обязательство по своевременной публикации налогово-бюджетной информации.

89. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении: 1) обязательств по публикации и 2) сроков публикации.

## Обязательства по опубликованию информации

2.2.1. Опубликование налогово-бюджетной информации должно быть юридическим обязательством органов государственного управления.

90. Принятие государственными органами по собственному усмотрению решений о сроках предоставления налогово-бюджетной информации, степени ее детализации и направлениях ее распространения может нанести ущерб репутации органов государственного управления. Часто органы государственного управления склонны с большей готовностью представлять благоприятную, чем неблагоприятную информацию. Если в течение длительного периода времени органы государственного управления будут непоследовательны в соблюдении политики полного и своевременного раскрытия информации, это может привести к высокому уровню неопределенности относительно действительного состояния государственных финансов.

91. Чтобы завоевать доверие общественности, необходимо, чтобы публикация налогово-бюджетной информации была юридическим обязательством органов государственного управления. Это является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Оптимальной является практика, при которой общедоступность широкого спектра налогово-бюджетной информации (включая официальные документы об экономической политике), с четко определенными и обоснованными исключениями, предусмотрена законом. Примеры национального законодательства, представляющие оптимальную практику по установлению четких стандартов в отношении фискальной отчетности, обсуждаются во вставке 13.

92. В некоторых странах имеется также законодательство о свободе информации, требующее от государственных ведомств предоставления общественности, по запросу, любой имеющейся у них информации, с установлением четко определенных исключений (которые обычно включают информацию, относящуюся к сфере национальной безопасности, международных отношений и национальных экономических интересов, обязательства соблюдать конфиденциальность информации перед третьими сторонами, информацию правоохранительных органов и ограничения, связанные с неприкосновенностью личности). Такое законодательство может создать презумпцию в пользу публичного раскрытия информации и возложить на органы государственного управления бремя обоснования того, что нераскрытие той или иной информации находится в интересах общественности<sup>76</sup>.

## Сроки публикации информации

2.2.2. Должны объявляться предварительные календарные графики публикации налогово-бюджетной информации.

93. В соответствии с ОСРД должны обнародоваться предварительные календарные графики публикации информации на следующий год, в которых указываются наиболее поздние сроки публикации годовых отчетов и временной диапазон — для отчетов, публикуемых с большей периодичностью<sup>77</sup>. В частности, может представляться уведомление о том, что определенный фискальный отчет будет выпущен, например, в период между пятнадцатым и восемнадцатым числом указанного месяца. Страны должны также обнародовать название/имя и адрес учреждения/лица, ответственного за предоставление последней имеющейся информации о вероятной дате опубликования информации. Органы государственного управления должны принять обязательство о том, что фискальная отчетность и данные отчеты будут предоставляться одновременно всем заинтересованным сторонам.

94. Оптимальная практика представлена более строгими требованиями ССРД<sup>78</sup>. Например, если календарный график публикации содержит указание на дату в форме «не позднее определенного числа» или на временной диапазон, к концу предшествующей рабочей недели страна должна объявить точную дату, когда информация будет опубликована на следующей неделе.

<sup>76</sup>Страной с наиболее длительной традицией открытости системы государственного управления является **Швеция**, где этот принцип закреплен в конституции с 1776 года. Представители общественности в Швеции (и в ряде других стран) имеют право апелляции к омбудсмену — деятельность которого независима от исполнительной власти, и который принимает и расследует жалобы относительно неадекватной административной деятельности — на решение любого государственного ведомства не предоставлять информацию.

В **Таиланде** недавно было принято законодательство о свободе информации. В других странах, таких как **США**, существует право судебной апелляции.

<sup>77</sup>Календарные графики публикации могут включать заявление о том, что указанные даты являются «ожидаемыми» или «целевыми», а все последующие задержки, обусловленные непредвиденными обстоятельствами, должны объявляться, как только они станут очевидными.

<sup>78</sup>Обсуждение предварительных календарных графиков публикации см. в IMF (1996) и IMF (1998b). См. также <http://dsbb.imf.org/>.

### Вставка 13. Бюджетное законодательство и прозрачность в бюджетно-налоговой сфере

Закон о бюджетной ответственности **Новой Зеландии** 1994 года представляет собой образцовый законодательный акт, который устанавливает юридические стандарты в отношении прозрачности налогово-бюджетной политики и отчетности и налагает на органы государственного управления формальную ответственность перед общественностью за результаты деятельности в налогово-бюджетной сфере. Аналогичный законодательный акт, Хартия бюджетной честности, принят в **Австралии**, а в **Соединенном Королевстве** принят Кодекс налогово-бюджетной стабильности. Стандарты прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в рамках такого национального законодательства, как правило, являются более строгими, чем предлагаемые в Кодексе.

#### Принципы и стандарты Закона о бюджетной ответственности

Закон о бюджетной ответственности определяет пять принципов ответственного управления государственными финансами: снижение государственного долга до разумных уровней; требование о поддержании в среднем операционного баланса в течение некоторого разумного периода времени; поддержание буферного уровня чистой стоимости государственных активов; управление фискальными рисками, а также поддержание предсказуемых и стабильных налоговых ставок. Органам государственного управления разрешено временно отклоняться от этих принципов, при условии что такое отклонение ясно обосновано, а также имеется четкий план и установлен срок возврата к этим принципам.

Кроме того, Закон о бюджетной ответственности четко определяет то, каким образом органы государственного управления должны представлять информацию о предлагаемой политике и о фактических результатах деятельности, чтобы убедить законодательные органы и общественность в соблюдении принципов управления государственными финансами. Закон о бюджетной ответственности требует от органов государственного управления:

- публиковать не позднее 31 марта «Заявление о бюджетной политике», содержащее стратегические приоритеты следующего бюджета, краткосрочные задачи в налогово-бюджетной сфере, а также долгосрочные налогово-бюджетные цели на финансовый год, начинающийся 1 июля;
- представлять информацию о воздействии решений в налогово-бюджетной сфере в течение трехлетнего прогнозного периода в регулярных «экономических и налогово-бюджетных известиях»;
- представлять всю финансовую информацию в соответствии с ОПБУ. Это требует представления полного набора прогнозных финансовых счетов и отчетности — операционного счета, балансового отчета, отчета о кассовых потоках, отчета о займах и любых других документов, необходимых для объективного отражения финансового положения органов государственного управления, а также
- направлять все отчеты, предусмотренные Законом, в назначаемый парламентом комитет.

Некоторые конкретные требования к представлению фискальной отчетности, содержащиеся в Законе о бюджетной ответственности, таковы: публикация экономических и налогово-бюджетных известий в период от 42 до 14 дней до даты проведения любых всеобщих выборов; составление прогнозов тенденций в налогово-бюджетной сфере не менее чем на десятилетний период; представление отчетов о формальных обязательствах органов государственного управления и конкретных фискальных рисках, включая условные обязательства. См. <http://www.treasury.govt.nz/publications/>.

#### Аналогичное законодательство

Австралийская Хартия бюджетной честности и Кодекс налогово-бюджетной стабильности Соединенного Королевства в принципе аналогичны Закону о бюджетной ответственности. В Хартии бюджетной честности определенное внимание уделяется роли Австралийского статистического бюро в установлении стандартов для органов государственного управления всех уровней, что частично объясняется федеральным устройством страны. В Хартии также прямо требуется представлять каждые пять лет отчет о сравнениях между периодами, а также отчет о налоговых расходах. Некоторые из этих элементов, такие как отчетность о налоговых расходах, консолидируют и расширяют существующую административную практику, в то время как другие представляют собой новые требования.

# 3

## Открытость подготовки бюджета, его исполнения и отчетности

95. Поскольку годовой бюджет почти во всех случаях является основным инструментом налогово-бюджетной политики, бюджетный процесс и информация, содержащаяся в бюджете и представляемая вместе с ним, имеют важнейшее значение для прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Подготовка и исполнение бюджета должны быть открытыми в смысле доступности информации о том, как бюджет готовится и исполняется (например, бюджетные циркуляры и информация о бюджетном процессе должны быть доступны для общественности). В Кодексе отсутствуют специальные рекомендации относительно участия гражданского общества в бюджетном процессе, однако такие подходы не исключаются. Открытость также не подразумевает полного раскрытия информации для общественности на всех стадиях бюджетного процесса. Прозрачность в данном контексте неизбежно ограничивается соображениями, связанными с реакцией рынка, надлежащими процедурами выработки политики, а также соотношением между затратами на предоставление информации и ожидаемыми выгодами.

96. Принципы и практика в отношении открытости бюджетного процесса затрагивают бюджетную документацию, представление бюджета, порядок исполнения бюджета и фискальную отчетность. Наиболее существенными для данного раздела Кодекса являются Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике, в которых особое внимание уделяется прозрачности бюджета. Круг вопросов, которые охватываются Руководящими принципами ОЭСР, представлен во вставке 14. Поскольку эти принципы включают и многое из того, что уже содержится в Кодексе, в настоящем разделе рассматриваются лишь некоторые из них.

### Бюджетная документация

3.1. В бюджетной документации должны устанавливаться цели налогово-бюджетной политики, ее макроэкономическая основа, политическая основа бюджета и основные поддающиеся учету фискальные риски.

#### **Вставка 14. Оптимальная практика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета**

В сентябре 2000 года ОЭСР была опубликована «Оптимальная практика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета». Несмотря на то что Руководящие принципы по оптимальной практике ОЭСР и Кодекс по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере во многом дублируют друг друга, в центре внимания первого из документов находятся исключительно центральное правительство и бюджет, а не все фискальные и квазифискальные операции в целом.

Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике представлены в трех разделах.

В разделе I перечислены основные бюджетные отчеты и доклады, которые должны готовиться органами государственного управления, и их общее содержание: бюджет; предварительный бюджетный доклад; ежемесячные отчеты об исполнении бюджета; полугодовой отчет; годовой отчет; предвыборный отчет и долгосрочный отчет.

В разделе II описывается, какая конкретно информация должна раскрываться в отчетах и докладах: экономические предположения; налоговые расходы; финансовые обязательства и активы; нефинансовые активы; обязательства по пенсионному обеспечению наемных работников и условные обязательства.

В разделе III излагаются методы, которые обеспечивают достоверность отчетов: учетная политика; системы и распределение ответственности; аудит, а также общественная и парламентская проверка.

97. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении 1) целей налогово-бюджетной политики и ее устойчивости; 2) бюджетных и налоговых правил; 3) макроэкономической основы; 4) определения новых мер политики и 5) основных фискальных рисков.

### **Цели и устойчивость налогово-бюджетной политики**

3.1.1 Основой для годового бюджета должны являться заявление о целях налогово-бюджетной политики и оценка ее устойчивости.

#### **Цели налогово-бюджетной политики**

98. Несмотря на то что бюджет имеет годовую перспективу, его следует рассматривать в более широком контексте. Важно сделать четкое заявление об общих целях налогово-бюджетной политики и ее устойчивости на более продолжительный период времени. В самом минимальном варианте в бюджетной документации должно быть отражено, как годовой бюджет центрального правительства согласуется с более общими целями государства в области государственных финансов или финансов государственного сектора, а также с целевыми показателями дефицита и долга на более долгосрочную перспективу. Это может быть в основном качественное заявление, подкрепленное несколькими важнейшими количественными показателями. В таком случае его можно включить во вводную часть годового бюджета или в выступление по

бюджету. Однако подобные заявления являются более полезными, если они содержат подробную количественную информацию о государственных финансах или финансах государственного сектора, а также перспективы динамики состояния бюджетно-налоговой сферы на более продолжительный период. В этом случае указанные данные следует приводить во вспомогательных информационных материалах, являющихся частью бюджетной документации<sup>79</sup>.

99. В Руководящих принципах ОЭСР по оптимальной практике рекомендуется не позднее чем за один месяц до вынесения годового бюджета на обсуждение представлять предварительный бюджетный доклад, в котором указываются среднесрочные экономические и налогово-бюджетные цели органов государственного управления и особо выделяются совокупные доходы, расходы, дефицит или профицит и долг<sup>80</sup>. Такой отчет может облегчить проводимое в законодательных органах и в кругах широкой общественности обсуждение общих целей налогово-бюджетной политики и стратегии в налогово-бюджетной сфере до завершения подготовки бюджета исполнительным органом и представления подробных предложений по доходам и расходам в законодательные органы. Однако при этом никоим образом не предлагается, чтобы исполнительный орган посвящал общественность в полный процесс разработки бюджета. Органам государственного управления необходимо иметь защищенное пространство для проведения тщательного анализа и принятия решений до представления полной и детальной информации по предлагаемому бюджету законодательным органам и общественности. Это особенно важно в случае внесения изменений в налоговую политику. Тем не менее, в общем случае подробные бюджетные предложения должны представляться в законодательные органы заблаговременно, чтобы имелось достаточно времени для их детального обсуждения до принятия соответствующих законодательных актов. В Руководящих принципах ОЭСР по оптимальной практике рекомендуется представлять проект бюджета в законодательные органы не менее чем за три месяца до начала бюджетного года и утверждать бюджет до начала бюджетного года.

### **Анализ устойчивости налогово-бюджетной политики**

100. Несмотря на то что все страны должны представлять определенную информацию, указывающую на устойчивость налогово-бюджетной политики, для многих из них более формализованный анализ ее устойчивости является сложным требованием, особенно в связи с отсутствием четких и легко применимых на практике правил для определения устойчивости налогово-бюджетной политики.

101. Налогово-бюджетная политика является неустойчивой в том случае, если она приводит к накоплению чрезмерного долга, в результате чего возникает необходимость изменить текущую политику. Однако при этом трудно судить, какой именно долг является чрезмерным, и, в особенности, какие показатели отношения долга к ВВП считаются слишком высокими. В экономической теории трудно найти указания, которые позволяли бы решить этот вопрос. Поэтому распространенным подходом является использование простого правила, которое определяет, например, что отношение долга к ВВП не может расти или не может превышать установленное предельное значение. Однако данное и другие подобные ему правила носят произвольный характер и не по-

<sup>79</sup>В САР Гонконга годовая бюджетная документация содержит четкое заявление о целях налогово-бюджетной политики и оценку устойчивости в среднесрочной перспективе. См. пункт 32 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по САР Гонконга на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>.

<sup>80</sup>В Южно-Африканской Республике в парламенте за три месяца до дня официального представления бюджета делается заявление о среднесрочной бюджетной политике. В нем содержатся макроэкономические предположения, предложения по распределению средств между провинциями, ожидаемая функциональная классификация расходов, а также ожидаемое разделение расходов на капитальные и текущие расходы. См. работу Folscher (1999) на сайте <http://www.idasa.org.za>. Обсуждение этапа предварительных бюджетных консультаций в Канаде см. в OECD (1999).

<sup>81</sup>Следует также принимать в расчет возникновение новых обязательств, создающих задолженность, которые могут исключаться из текущих бюджетных прогнозов, например, условных обязательств, покрытие которых может потребоваться в будущем.

<sup>82</sup>Дальнейшее обсуждение подходов к оценке устойчивости налогово-бюджетной политики, в том числе в странах, где на такую оценку влияют особые обстоятельства, например, наличие невозобновляемых минеральных ресурсов, см. в работе Chalk and Hemming (2000).

<sup>83</sup>См. работу Chand and Jaeger (1996). Более того, бюджет США на 1999 год содержит подробную информацию о долгосрочных последствиях текущей налогово-бюджетной политики. В публикации «Аналитические перспективы», являющейся частью бюджетной документации, представлены прогнозы бюджета на период до 2070 года. В ней излагаются основные предположения, иллюстрируется чувствительность прогнозов по отношению к альтернативным предположениям и сценариям. В данной публикации также приводятся долгосрочные (75 лет) прогнозы доходов и расходов Трастовых фондов социального обеспечения и больничного страхования, в том числе данные о предполагаемом страховом сальдо Трастовых фондов на 75 лет в качестве сводного показателя их финансового состояния (см. <http://www.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>).

<sup>84</sup>В бюджете Соединенного Королевства на 2000 год содержится информация о составленных для Соединенного Королевства счетах с учетом различий в поколениях (включая сравнительные данные по другим странам) в контексте детального обсуждения устойчивости налогово-бюджетной политики в долгосрочной перспективе (см. <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2000/fsbr/annexa.htm>).

звоняют оценить, насколько опасным для макроэкономической стабильности может быть конкретное отношение долга к ВВП, может ли оно вызвать потерю доверия к налогово-бюджетной политике, стать причиной повышения надбавок к процентным ставкам и пр. При таких условиях оценка устойчивости налогово-бюджетной политики должна производиться с учетом индивидуальных особенностей каждой страны на основе конкретных данных о результатах проводимой в прошлом и планируемой на будущее налогово-бюджетной политики государства, а также о реакции рынка на нее. В связи с этим представление информации о рейтинге суверенного долга страны и изменениях этого рейтинга за последние годы является одним из полезных показателей устойчивости.

102. С практической точки зрения оценки устойчивости налогово-бюджетной политики предусматривают расчленение изменений в относительном показателе долга на составляющие, отражающие *первичное сальдо* (общее сальдо за вычетом выплаты процентов), процентную ставку по долгу, темпы роста экономики и первоначальную величину долга<sup>81</sup>. С точки зрения политики основное внимание уделяется изменению первичного сальдо, необходимого для достижения целевого показателя уровня долга (начиная с отношения долга к ВВП, которое считается чрезмерно высоким) или для поддержания суммы задолженности ниже предельного уровня в течение определенного периода времени. Такой подход дает указания на масштабы мер по упорядочению государственных финансов, необходимых для обеспечения устойчивости. Для разработчиков политики, несомненно, более важной является оценка величины требуемого дискреционного упорядочения государственных финансов, поэтому в краткосрочной и среднесрочной перспективе важно отличать возможную циклическую динамику в сводных налогово-бюджетных показателях от необходимых структурных изменений<sup>82</sup>.

103. В Руководящих принципах ОЭСР по оптимальной практике рекомендуется каждые пять лет публиковать долгосрочный отчет, содержащий оценку устойчивости текущей налогово-бюджетной политики, а в случае существенных изменений в политике в отношении доходов и расходов такие публикации должны готовиться чаще. В публикациях должны также приводиться предположения, лежащие в основе анализа, и альтернативные сценарии. В более долгосрочной перспективе помимо государственного долга важно надлежащим образом учитывать также и политические обязательства с финансовыми последствиями в будущем. В этой связи особое значение имеют государственные пенсионные программы, на расходной части которых негативно отразится старение населения. При подготовке оценки устойчивости политики одним из способов учета их влияния может быть совместный анализ государственного долга и *необеспеченных резервами обязательств по выплате государственных пенсий*<sup>83</sup>.

104. Альтернативным средством анализа более долгосрочных результатов налогово-бюджетной политики может быть использование *учета, связанного с различиями в поколениях*. При таком учете отражается чистое налоговое бремя, которое ложится на отдельные возрастные когорты в течение оставшегося периода жизни для каждой когорты. Сравнивая чистое налоговое бремя для различных когорт, можно проанализировать, насколько текущая политика приводит к трансфертам от одних поколений другим, и использовать полученную информацию в качестве основы для оценки устойчивости такой политики<sup>84</sup>.

## Бюджетные правила

3.1.2. Необходимо четкое представление любых принятых бюджетных правил (например, требования сбалансированности бюджета или лимитов на займы для органов государственного управления субнациональных уровней).

105. Бюджетные правила представляют собой формы соглашений (обычно закрепленных в законе), которые ограничивают действия органов государственного управления в сфере налогово-бюджетной политики. Примерами являются требование сбалансированности бюджета, лимиты на займы (например, на пользование финансированием центрального банка) для центрального правительства или органов государственного управления субнациональных уровней, «золотое правило» (государственные займы не могут превышать государственных инвестиций), критерии конвергенции в бюджетно-налоговой сфере в соответствии с Маастрихтским договором, а также требование стремиться к соблюдению баланса государственных доходов и расходов, содержащееся в «Пакте стабильности и роста». Любое правило, принятое органами государственного управления, необходимо облекать в определенную форму. Возникающая проблема в области прозрачности касается четкости формулировки правила и адекватности отчетности о выполнении этого правила. Например, «золотое правило» может по-разному интерпретироваться в зависимости от того, что считается государственными инвестициями, а потому должно подкрепляться четкой бюджетной классификацией. Очевидно, что для обеспечения долгосрочного использования бюджетного правила необходимо обеспечить некоторую гибкость при его применении в тех случаях, когда отход от правила оправдывается экономическими условиями. При этом требуется четкое разъяснение обстоятельств, при которых такой отход является оправданным. Отчетность о соблюдении правила должна также согласовываться с другой практикой, предусмотренной настоящим Кодексом<sup>85</sup>.

## Макроэкономическая основа

3.1.3. Годовой бюджет должен готовиться и представляться вместе с комплексной и согласованной количественно определенной макроэкономической основой; требуется также охарактеризовать ключевые предположения, лежащие в основе бюджета.

106. Это является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Его совокупное влияние на экономику и взаимосвязь с другими аспектами макроэкономической политики имеет важнейшее значение, поскольку оно является частью более широкого контекста, в рамках которого должна рассматриваться налогово-бюджетная политика. В большинстве стран существует определенная официальная методология макроэкономического прогнозирования и разработки политики, а страны с развитой экономикой в процессе подготовки бюджета используют сложные количественные модели. Информация о макроэкономической основе бюджета должна представляться в сопроводительных информационных материалах в составе бюджетной документации. Одним из возможных вариантов является объединенное представление этой информации вместе с анализом целей налогово-бюджетной политики и ее устойчивости в документе о перспективах развития налогово-бюджетной сферы и экономики в целом, и в этом контексте макроэкономическую основу бюджета следует расширить для ее использования в анализе устойчивости налогово-бюджетной политики.

<sup>85</sup>Налогово-бюджетные правила детально рассматриваются в работе Kopits and Symansky (1998).

<sup>86</sup>В САР Гонконга в качестве приложения к бюджетному выступлению готовится и публикуется среднесрочный прогноз (см. <http://www.info.gov.hk/fb/budget01-02/index.htm>). Среднесрочный прогноз включает перспективные оценки на бюджетный год и на последующие три года. В Венгрии также начато представление бюджета в контексте трехлетних перспектив состояния бюджета и экономики (см. <http://www.meh.hu/default.htm>), так же как и в Уганде — см. пункт 28 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Уганде на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

### **Среднесрочные основы бюджета**

107. Во многих странах уже представляются заявления об основных направлениях налогово-бюджетной и экономической политики. В этой связи необходимо отличать заявления, базирующиеся на среднесрочных прогнозах сводных бюджетных показателей, от заявлений, основу которых составляют комплексные, согласованные среднесрочные оценки в разбивке по конкретным бюджетным ведомствам. Последние часто называются *среднесрочной основой бюджета*, а среднесрочные прогнозы сводных бюджетных показателей представляют собой необходимый этап на пути к подготовке среднесрочных основ бюджета. Среднесрочные основы бюджета более подробно рассматриваются во вставке 15. Их составление требует значительной административной и политической работы, и они готовятся главным образом в странах с развитой экономикой. Однако успешное составление таких документов начато также и в некоторых других странах<sup>86</sup>.

108. Важное преимущество среднесрочной основы бюджета для развивающихся стран и стран с переходной экономикой связано с тем, что она помогает установить связь между бюджетами капитальных и текущих расходов. Без координации, которая обеспечивается за счет подобной связи, бюджетная информация имеет ограниченную полезность, а выделяемые средства на покрытие эксплуатационных расходов и расходов на техническое обслуживание часто оказываются недостаточными. Однако для многих развивающихся стран и стран с переходной экономикой возможно составление только прогнозов сводных показателей. Тем не менее, подобные прогнозы являются удобной точкой отсчета для рассмотрения среднесрочных изменений в бюджетной политике. Оптимальная практика заключается в том, что фундаментальной основой управления государственными финансами должна быть публикация комплексных скользящих среднесрочных основ бюджета (на 3–5 лет)<sup>87</sup>.

### **Определение новых мер политики**

3.1.4. Новые меры политики, вводимые в годовой бюджет, должны четко разъясняться.

109. Четкое разъяснение, в том числе тщательный расчет действующих государственных программ и новых мер политики, является принципиально важным элементом бюджетной дисциплины. Страны должны включать в состав бюджетной документации заявление, в котором излагаются проводимые изменения политики в отношении налогов и расходов и их ожидаемые фискальные результаты<sup>88</sup>. Это позволяет четко определить факторы, приводящие к отклонению результатов исполнения бюджета от запланированной величины расходов, и таким образом, повышает степень подконтрольности процесса реализации налогово-бюджетной политики. Это также создает основу для упорядоченного применения среднесрочных основ бюджета. Оптимальная практика состоит в том, чтобы общественности сообщались налогово-бюджетные последствия всех законодательных инициатив центрального правительства, в том числе их воздействие на расходы на субнациональных уровнях государственного управления<sup>89</sup>.

<sup>87</sup> Например, в **Германии** Закон о бюджетных принципах в явной форме предусматривает необходимость многолетнего финансового планирования органами государственного управления всех уровней. Для координации такой деятельности в 1968 году был создан Совет по финансовому планированию, в состав которого входят министр финансов (председатель), министр экономики, министры земель по финансовым делам, а также четыре представителя муниципалитетов.

<sup>88</sup> Хорошим примером может служить представление отчетности о бюджетных мерах в **Соединенном Королевстве**, где в бюджетном документе приводится сводная таблица новых бюджетных мер и их ожидаемых фискальных результатов, а в приложении дается более подробное изложение каждой из новых мер. Во **Франции** расходы, связанные с реализацией действующей политики («ассигнования на текущие услуги»), четко отделяются от «статей расходов, отражающих новые меры политики». Такое разграничение предусматривается положениями основного закона о бюджете, и в соответствии с этим законом ассигнования на текущие услуги должны утверждаться только одним голосованием в парламенте, тогда как статьи, связанные с новой политикой, должны проходить детальную процедуру утверждения посредством голосования. См. пункт 13 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Франции на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

## Основные фискальные риски

3.1.5. Необходимо определить и, где это возможно, количественно оценить основные фискальные риски, в том числе изменения экономических предположений и неопределенность издержек по конкретным расходным обязательствам (например, финансовой реструктуризации).

110. Бюджетные оценки и экономические прогнозы, лежащие в основе бюджета, подвержены влиянию различных видов риска, включая воздействие изменений в принятых предположениях и параметрах, составляющих основу макроэкономических прогнозов и оценок по конкретным программам, а также влиянию неопределенности издержек по конкретным расходным обязательствам<sup>90</sup>. Оптимальной практикой является включение в бюджетную документацию заявления о фискальных рисках, которое составляет основу для оценки степени надежности бюджета как документа, с высокой вероятностью содержащего информацию о будущих результатах налогово-бюджетных мер<sup>91</sup>. Во вставке 16 рассматриваются моменты, которые должны найти отражение в заявлении о фискальных рисках.

## Представление бюджета

3.2. Бюджетная информация должна представляться таким образом, чтобы упростить анализ экономической политики и способствовать подотчетности.

111. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении 1) классификации данных; 2) целей программ и 3) показателей состояния государственных финансов.

### Классификация данных

3.2.1. Бюджетные данные должны представляться на валовой основе, с разделением на доходы, расходы и финансирование, а расходы должны представляться по экономическим, функциональным и административным категориям. Данные о внебюджетных операциях должны представляться на той же основе.

112. Это требование является основным для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Бюджетные операции должны допускать возможность их анализа с точки зрения экономического воздействия, формы ассигнований, административного контроля и целей их проведения. Соответствующая перечисленным потребностям система отражения в учете и классификации бюджетных операций создает основу для представления бюджета, итоговых счетов и другой фискальной отчетности.

### Полнота охвата и совместимость с СГФ

113. Система классификации данных должна полностью охватывать бюджет в широком определении. Система классификации данных также должна быть совместима со стандартами классификации данных СГФ, так чтобы различия на уровне операций давали возможность составлять отчеты, совместимые с СГФ<sup>92</sup>. Использование СГФ или другой общепринятой системы классификации также является основным требованием для обеспе-

<sup>89</sup>В США Бюджетное управление Конгресса по закону обязано представлять в законодательные органы оценки издержек (и сообщать, на какой основе рассчитаны эти оценки), которые в рамках предлагаемого федерального законодательства будут возложены на органы управления штатов и местные органы управления (и на частный сектор). См. "About CBO" («О Бюджетном управлении Конгресса») на сайте <http://www.cbo.gov/respon.shtml>.

<sup>90</sup>Могут встречаться отдельные случаи, когда по оправданным причинам, связанным с государственной политикой, не следует проводить количественную оценку фискального риска. Такая ситуация может возникать, например, в том случае, если подобные действия будут приводить к ухудшению позиций государства на переговорах с третьими сторонами. Тем не менее, и в этом случае следует раскрывать информацию о наличии и характере риска.

<sup>91</sup>В последние годы в Греции была усовершенствована отчетность о фискальных рисках. Риски, связанные с изменениями макроэкономических предположений, условными обязательствами и неопределенностями иного характера, в настоящее время рассматриваются в бюджетном документе. См. <http://www.imf.org/external/np/roscc/index.htm.grc>, где в Отчете сотрудников МВФ по стране № 99/138 (стр. 49–53) обсуждается прозрачность в бюджетно-налоговой сфере в Греции. Примером представления исчерпывающей информации о фискальных рисках в годовом бюджете является Новая Зеландия. См. <http://www.treasury.govt.nz/forecasts/befu/2001/>.

<sup>92</sup>Обсуждение взаимосвязи между классификацией СГФ и различными формами фискальной отчетности см. во вставке 7.

### Вставка 15. Среднесрочные основы бюджета. Некоторые выводы из опыта отдельных стран ОЭСР

Строгое применение среднесрочных основ бюджета обеспечивает исключительно четкое представление о том, как скажется на доходах и расходах сохранение текущей государственной политики. Такие основы представляют собой также механизм контроля за введением новой политики и отслеживания исполнения бюджета за период более одного года. При этом создается прозрачная основа для контроля за деятельностью исполнительных органов и необходимый фундамент для более тщательной и результативной подготовки бюджета. Среднесрочные бюджетные основы успешно используются в **Германии, Соединенном Королевстве и Австралии**. Однако опыт этих и других стран показывает, что для получения выгод от применения среднесрочной основы бюджета в полной мере необходимо выполнение ряда жестких условий

#### Что представляет собой среднесрочная основа бюджета?

Основные составляющие среднесрочной основы бюджета:

- заявление о целях налогово-бюджетной политики;
- интегрированные среднесрочные макроэкономические и бюджетные прогнозы;
- оценки расходов и доходов министерств и ведомств за период от двух до четырех лет после бюджетного года;
- формальные «перспективные» или «внегодичные» оценки — первая внегодичная оценка расходов становится основой для бюджетных консультаций на следующий год;
- бюджетные ассигнования министерствам и ведомствам становятся жесткими бюджетными ограничениями.

Процесс составления перспективных оценок имеет существенные технические преимущества как для центральных ведомств, так и для отдельных бюджетных организаций. Для последних финансирование собственных программ становится в большей степени предсказуемым, а требование к организациям представлять многолетние оценки также обеспечивает большую ясность политики на уровне программ. Следует также отметить, что особенно в Соединенном Королевстве и в Австралии, введение в действие устойчивого процесса составления перспективных оценок было связано с гораздо большей гибкостью, предоставленной ве-

<sup>93</sup>Несмотря на то что СГФ не является единственным стандартом налогово-бюджетной статистической отчетности (СНС и ЕСС предлагают альтернативные, концептуально близкие варианты), действующее «Руководство по СГФ» предлагает наиболее распространенный международный эталон для целей классификации налогово-бюджетной статистики.

чения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Классификация по административным категориям имеет большое значение для целей внутреннего контроля. Классификации и подклассификации должны быть согласованы с аналитическими разграничениями категорий, проводимыми в действующем «Руководстве по СГФ»<sup>93</sup>. Однако следует подчеркнуть, что СГФ представляет собой стандарт представления налогово-бюджетной статистики и не является стандартом представления бухгалтерской или финансовой отчетности. Различия обсуждаются во вставке 17.

114. Помимо того, что СГФ представляет собой аналитическую систему, которая облегчает оценку совокупного влияния государственных операций на экономику, она является широко распространенным стандартом для *экономической классификации* доходов и расходов и в основе ее системы *функциональной классификации* лежит «Классификация функций органов государ-

домствам в использовании ресурсов в рамках совокупных лимитов и ограничений в пределах программ.

#### Некоторые уроки из накопленного опыта

Опыт трех упомянутых выше стран позволяет сделать следующие выводы в отношении среднесрочных основ бюджета:

- цели налогово-бюджетной политики и количественные целевые бюджетные показатели должны формулироваться и отстаиваться на самом высоком уровне государственного управления;
- принципиально важное значение имеют надежные прогнозы доходов, а целевые показатели уровня расходов должны быть жестко увязаны с макроэкономическими прогнозами на среднесрочную перспективу;
- бюджетные и перспективные оценки лучше формулировать в номинальном выражении, с тем чтобы обеспечить реакцию руководителей программ на изменения цен;
- среднесрочные основы бюджета должны опираться на четко определенные и подкрепленные полной калькуляцией издержек политические предложения;
- среднесрочные основы бюджета должны подкрепляться более активными мерами по анализу политики по конкретным статьям расходов и институциональных механизмов ее реализации.

Среднесрочные основы бюджета обеспечивают лучшие, более прозрачные инструменты разработки, оценки и реализации налогово-бюджетной политики, однако они будут эффективными только при условии действительного, стабильного, прозрачного и широко обнародованного обязательства государства по осуществлению контроля за состоянием налогово-бюджетной сферы. Среднесрочные основы бюджета должны также опираться на глубокое совершенствование организационно-правовых основ, стабильные политические обязательства, надлежащим образом подготовленное поэтапное введение усовершенствованных методов прогнозирования и строгой калькуляции издержек по программам, а также на дисциплинированное управление бюджетным процессом.

ственного управления» (КФОГУ)<sup>94</sup> ООН. Использование таких стандартов классификации облегчает проведение международных сравнений бюджетной отчетности и составляет основу для отслеживания влияния бюджета на экономику. Однако ни одна классификация не предназначена отвечать потребностям административного контроля или контроля за реализацией программ, для осуществления которого необходимо представление основных экономических и функциональных категорий расходов в разбивке по отдельным бюджетным организациям или программам.

115. Важно, чтобы все военные расходы учитывались и представлялись в рамках оборонной функциональной категории, в том числе и те, которые финансируются из внебюджетных источников или коммерческих источников поступлений. Несмотря на то что соображения национальной безопасности часто используются в качестве аргумента против прозрачности в этой сфере, многосторонний подход к большей открытости может снизить риск, связан-

<sup>94</sup>См. <http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>.

### Вставка 16. Заявление о фискальных рисках

К годовому бюджету должно прилагаться заявление, содержащее обзор всех существенных фискальных рисков, которые, по возможности, должны быть количественно оценены. Должны указываться случаи, когда для покрытия определенного риска в бюджете предусмотрен резерв на непредвиденные расходы. Заявление должно содержать информацию о рисках в разбивке на следующие категории.

1. **Изменения ключевых предположений, лежащих в основе прогнозов**, — фискальные результаты изменений ключевых предположений, составляющих основу макроэкономических прогнозов (например, воздействие на дефицит государственных финансов повышения или снижения на 1 процент роста ВВП, инфляции, процентных ставок или валютного курса по сравнению с центральным показателем, заложенным в бюджетный прогноз); фискальные результаты изменений ключевых предположений, составляющих основу прогнозов доходов и расходов бюджета (например, определенного изменения эффективных ставок налогообложения, роста заработной платы в государственном секторе или среднего числа лиц, подающих заявки на получение социальной помощи).
2. **Условные обязательства** — к ним могут относиться гарантии, гарантии защиты и гарантийные обязательства; неистребованный капитал (например, в международных финансовых учреждениях); а также судебные иски против органов государственного управления.
3. **Неопределенность размеров конкретных расходных обязательств** — информация о таком риске должна представляться в тех случаях, когда в бюджете предусмотрено положение о покрытии расходов по некоторой статье или виду деятельности, однако при этом ситуация характеризуется несколько большей, чем обычно, степенью неопределенности относительно размеров вероятных издержек. Например, органы государственного управления могли сделать заявление о полном возмещении сумм депозитов вкладчикам конкретного финансового учреждения, находящегося в тяжелом финансовом положении. Однако на момент окончательного оформления бюджета объем расходов по этому обязательству может по-прежнему быть в высокой степени неопределенным.
4. **Прочие статьи, не включенные в бюджет из-за неопределенности в отношении сроков, объемов или наступления соответствующих событий** — например, органы государственного управления могли заявить об общем намерении осуществить определенное изменение политики в отношении налогов или расходов, проработка которого была недостаточной для включения в бюджет.

ный с национальной безопасностью. Тем не менее, соображения безопасности могут служить оправданием для несколько иного подхода к подробному аудиту военных расходов<sup>95</sup>.

### **Согласованность с административной подотчетностью**

116. Система классификации должна также давать возможность четко проследить ответственность за сбор и использование государственных средств. С этой целью в большинстве стран существуют достаточно надежные адми-

<sup>95</sup>См. пункт 170.

нистративные классификации, часто до уровня подразделений государственных ведомств; однако в некоторых странах классификация не позволяет подробно определить распределение административной ответственности. Такая проблема в особенности характерна для стран с переходной экономикой, где в условиях бывшей плановой системы первичные бюджетные ассигнования распределялись по широким функциональным категориям, а ассигнования отдельным бюджетным единицам выделялись в течение года. В целях обеспечения административной подотчетности во многих из этих стран производится изменение систем классификации<sup>96</sup>.

## Цели программ

3.2.2. Необходимо представлять заявление о целях, которые должны быть достигнуты в результате реализации основных бюджетных программ (например, улучшение определенных социальных показателей).

117. Задача обеспечения прозрачности и подотчетности органов государственного управления требует, чтобы бюджет и счета ставились в соответствии с целями и результатами деятельности органов государственного управления, а не просто соотносились со статьями, на которые расходуются средства, как это принято в традиционном варианте *постатейного бюджетного процесса*. Современный бюджетный процесс ставит своей задачей по возможности определить цели государственной деятельности и оценить *результаты и отдачу* относительно этих целей. Важной составляющей начальной работы в этом направлении является классификация расходов по категориям «программ», «подпрограмм» и «видов деятельности», которые определяются с все большей степенью конкретизации для более детализированных уровней относительно четко определенного набора целей<sup>97</sup>. Так, расходы на программу «здравоохранения» могут быть увязаны с общими целями государства способствовать развитию профилактического здравоохранения, а более конкретные цели могут быть определены, например, в подпрограмме борьбы с малярией. В настоящее время широко практикуется классификация деятельности органов государственного управления по программам, и ее дальнейшее распространение будет способствовать повышению прозрачности. Однако следует отметить, что *классификация по программам* дополняет, а не заменяет традиционную административную классификацию, обсуждавшуюся в предыдущем разделе<sup>98</sup>. Элементы классификации по программам будут особенно важны для тех стран, которые стремятся выявить и проследить расходование средств, направляемых на снижение уровня бедности в связи с реализацией соглашений с МВФ по облегчению долгового бремени бедных стран с высоким уровнем задолженности или в связи с использованием механизмов финансирования программ снижения уровня бедности и экономического роста.

118. В предпринимавшихся в последнее время мерах в странах с развитой экономикой подчеркивалась необходимость расширить полномочия и стимулировать деятельность отраслевого руководства для достижения согласованных результатов. В ряде стран разрабатываются сложные системы бюджетного процесса и бухгалтерского учета, ориентированные на результаты. Эти усилия очень важны для повышения прозрачности стратегических и оперативных задач, которые ставятся в государственных бюджетах. Опти-

<sup>96</sup>Например, в бюджете **Украины** на 1998 год введена согласующаяся с СГФ стандартная экономическая классификация расходов и впервые показаны бюджетные ассигнования по основным бюджетным ведомствам.

<sup>97</sup>В середине 60-х годов самым ярким примером были **США** с их Системой планирования, программирования и составления бюджета.

<sup>98</sup>Следует отметить, что классификация по программам концептуально отличается от функциональной классификации СГФ/КФОГУ, поскольку цели государственных программ могут достигаться в результате деятельности в нескольких функциональных областях (например, подпрограмма по борьбе с малярией может включать образовательную составляющую, компонент, связанный с осушением сельскохозяйственных земель, а также медицинскую составляющую). Однако на практике ряд классификаций по программам был основан на КФОГУ на более высоких уровнях разбивки по категориям.

### Вставка 17. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и международные стандарты финансовой и фискальной отчетности

В целом ряде стран предпринимаются усилия, направленные на совершенствование стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Наряду с Кодексом, деятельность МФБ и предлагаемый пересмотренный вариант «Руководства по СГФ» представляют собой дальнейшие шаги по разработке стандартов, которые будут способствовать международной сопоставимости данных и внесут вклад в повышение прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Важно проводить различие между разными целями этих инициатив и как можно более тщательно координировать работу во всех трех сферах.

#### Исследование МФБ-КГС (<http://www.ifac.org>)

В мае 2000 года Комитет по государственному сектору (КГС) МФБ на сайте <http://www.ifac.org/Guidance/Pub-Download.tmp!PubID=960182179426> опубликовал результаты проведенного им исследования финансовой отчетности «Государственная финансовая отчетность», с тем чтобы помочь национальным органам государственного управления в подготовке финансовых отчетов, которые представляют данные о показателях финансовой деятельности органов государственного управления и состоянии государственных финансов. В исследовании обсуждаются принципы, составляющие основу международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности государственного сектора, которые в настоящее время разрабатываются КГС в рамках постоянной программы работ в области стандартов. КГС опубликовал первые восемь Международных стандартов учета в государственном секторе (МСУГС) и еще шесть предварительных проектов положений, на основании которых предполагается подготовить стандарты. МСУГС представляют собой преимущественно результат модификации предназначенных для частного сектора Стандартов международного бухгалтерского учета, измененных для обеспечения возможности их применения в государственном секторе. При этом в Предварительном проекте положения № 9 предлагается установить требования к финансовой отчетности в случае ведения учета на кассовой основе. Такие принципы будут иметь ценность для большинства органов государственного управления, использующих системы учета, близкие к учету на кассовой основе.

#### Пересмотр СГФ

СГФ не является стандартом бухгалтерского учета или финансовой отчетности, а представляет собой стандарт аналитического представления налогово-бюджетной статистики; в центре внимания СГФ находится воздействие на экономику, а не показатели деятельности учетных единиц. Желательно разработать классификацию государственных счетов и стандарты финансовой отчетности таким образом, чтобы они были совместимы с подготовкой подобных статистических отчетов, так чтобы единая информационная система могла удовлетворять

<sup>99</sup>Доступ к подробным разработкам этих проблем в ОЭСР и ссылки на сайты отдельных стран в Интернете организованы через сайт ОЭСР/СУГС <http://www.oecd.org/puma/links.htm>.

мальной практикой является классификация операций по видам деятельности или результату, а также по программам или отдаче. Подробная финансовая и нефинансовая информация по всем результатам/видам деятельности и программам/отдаче наряду с сопоставимыми данными для предшествующего года должна быть частью бюджетной документации<sup>99</sup>. Первостепенное внимание уделяется прозрачности на агрегированном уровне и формированию системы, которая способствует представлению все более

требованиям как ведения бухгалтерского учета, так и представления налогово-бюджетной информации. Важно также полностью согласовать документы фискальной отчетности СГФ с государственной бюджетной отчетностью и итоговыми счетами, с тем чтобы обеспечить гарантию надежности данных и полноту охвата бюджетных счетов. СГФ в настоящее время пересматривается, и полный проект Руководства можно получить на сайте <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>. Изменения учитывают растущую значимость принципов начисления в сфере учета в органах государственного управления и имеют своей целью полное согласование СГФ с другими международными системами финансовой статистики (в особенности, СНС), которые используют принцип начисления. Предлагаемые изменения не требуют от стран перехода к учету на основе принципа начисления: предусмотрен поэтапный переход, и страны могут корректировать данные своих счетов, составленных на кассовой основе, или же во многих случаях непосредственно использовать данные счетов, составленных на кассовой основе, если различия между результатами учета на кассовой основе и на основе принципа начисления не являются существенными.

#### **Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере**

Кодекс полностью поддерживает применение СГФ и МСУГС на основе принципа начисления. Для стран, ведущих учет в соответствии с принципами, близкими к учету на кассовой основе, крайне желательно, чтобы раскрытие информации о налогово-бюджетных операциях было шире простого отчета о движении кассовых средств. Как будет показано ниже, ряд основных требований Кодекса предусматривает представление данных, которые выходят далеко за рамки стандартов финансовой отчетности, представляемой только по кассовым средствам. Некоторые из этих видов данных предлагается представлять согласно предложенным стандартам МСУГС, предназначенным для учета на кассовой основе, в качестве дополнительно раскрываемой информации. Другие данные должны будут включаться в финансовую отчетность по мере перехода органов государственного управления к системе учета на основе принципа начисления. Однако Кодекс предназначен для применения безотносительно характера системы бухгалтерского учета. В качестве основных требований Кодекс подчеркивает, что 1) все страны представляют отчетность по финансовым активам и пассивам, внося тем самым некоторые элементы модифицированного стандарта учета на основе принципа начисления, и что 2) целью всех стран должно стать создание системы учета, которая позволяет представлять достоверные отчеты по просроченным платежам. В условиях системы учета на кассовой основе такие отчеты могут готовиться на уровне справочных статей. Необходимость перехода к системе учета на основе принципа начисления, когда кредиторская задолженность автоматически отражается в учете как расходы, должна определяться каждой страной в зависимости от текущих потребностей.

детальной информации о последствиях бюджетных решений. Многие из применяемых в странах с развитой экономикой методов требуют значительных административных ресурсов, а потому не подходят для развивающихся стран или стран с переходной экономикой. Однако во всех странах существует возможность сформулировать четкие цели, по крайней мере по основным направлениям деятельности государства.

### Показатели состояния государственных финансов

3.2.3. Общее сальдо сектора органов государственного управления должно быть стандартным сводным показателем состояния государственных финансов. В соответствующих случаях оно должно дополняться другими налогово-бюджетными показателями по сектору государственного управления (например, операционным сальдо, структурным балансом или первичным сальдо).

119. Несмотря на то что текущее определение СГФ общего сальдо органов государственного управления<sup>100</sup> не является общепринятым, оно представляет собой широко используемый ориентир для анализа налогово-бюджетной политики. Его цель — выявить те государственные операции, которые приводят к чистым займам у других экономических секторов (и являются «создающими дефицит или профицит», или статьями «над чертой»). Такое определение является ориентиром для анализа размеров дефицита/профицита и его составляющих, а также источников финансирования дефицита (или операций «под чертой»). Общее сальдо служит индикатором воздействия налогово-бюджетной политики на совокупный спрос. При этом компоненты финансирования дефицита указывают на более конкретные последствия налогово-бюджетной политики (например, влияние займов у центрального банка на денежную массу и инфляцию и воздействие внутренних займов на процентные ставки, инвестиции и экономический рост).

120. Хотя рекомендуется, чтобы анализ состояния государственных финансов основывался на общем сальдо сектора государственного управления, в этом отношении существует ряд оговорок. Во-первых, по практическим или конституционным соображениям во многих странах общее сальдо центрального правительства является стандартным показателем состояния государственных финансов. Во-вторых, в некоторых ситуациях сальдо центрального правительства или сектора государственного управления должно дополняться показателем более широкого *сальдо государственного сектора*<sup>101</sup>.

121. В-третьих, показатель общего сальдо в некоторых случаях имеет общепризнанные недостатки. Тем не менее, эти недостатки можно по большей части устранить, представив дополнительную информацию об альтернативных показателях сальдо, учитывая конкретные требования мер политики. Первичное сальдо должно всегда входить в текущую отчетность в странах со значительным государственным долгом или неблагоприятной динамикой задолженности. При высоких темпах инфляции в отчетность часто включается операционное сальдо (общее сальдо за вычетом той части обслуживания долга, которая представляет собой компенсацию держателям долговых обязательств в связи с инфляцией)<sup>102</sup>. В некоторых странах с развитой экономикой для оценки направленности налогово-бюджетной политики используется структурное сальдо или сальдо с циклическими поправками (которые в различных формах устраняют эффекты влияния циклических колебаний или экзогенных шоков на общее сальдо). Существуют также обстоятельства, при которых целесообразным может оказаться исключение определенных статей из общего сальдо, если такие статьи велики по объему и могут изменяться в значительных пределах, в результате чего общее сальдо становится дезориентирующим индикатором макроэкономического воздействия налогово-бюджетной политики и тенденций в бюджетно-налоговой сфере. Примерами являются общее сальдо за вычетом грантов и сальдо бюджета без учета статей, связанных с нефтью<sup>103</sup>.

<sup>100</sup>Фактически в действующем «Руководстве СГФ» используется термин «общий дефицит/профицит».

<sup>101</sup>Дальнейшее обсуждение сальдо государственного сектора см. в пункте 126.

<sup>102</sup>См. работу Tanzi, Bléjer, and Teijeiro (1993).

<sup>103</sup>Различные концепции сальдо бюджета рассматриваются в работе Bléjer and Cheasty (1993).

122. Кроме потребности в использовании таких дополнительных показателей, другая связанная с общим сальдо проблема состоит в том, что оно представляет собой рассчитываемый на кассовой основе показатель, который должным образом не отражает влияния балансовых операций. Например, обычно рекомендуется рассматривать поступления от продажи активов как финансирование, а не как доходы, отрицательные капитальные расходы или отрицательное чистое кредитование<sup>104</sup>. В более общем случае некоторые страны определяют «базовое сальдо» за вычетом продажи активов, с тем чтобы исключить эти поступления из статей «над чертой» при представлении сальдо на кассовой основе. Аналогичным образом, затраты на реструктуризацию банков, которые обычно представляют собой сочетание балансовых операций (передача государственных облигаций или принятие долга) и квазифискальных операций (кредиты центрального банка), воздействует на размер общего дефицита иначе, чем прямая бюджетная поддержка.

123. В случае использования в органах государственного управления интегрированной системы бухгалтерского учета на основе принципа начисления или модифицированного принципа начисления требуется согласование долговых операций с операционными счетами. При учете на кассовой основе МФБ рекомендует, чтобы раскрытие информации об активах и пассивах было исчерпывающим и позволяло проводить подобное согласование. Однако учет операций подобным образом необязательно дает истинное отражение их экономического воздействия, поскольку такие операции могут быть связаны с проводившейся ранее политикой. Так, необходимость провести рекапитализацию банка может быть накопленным следствием прошлых квазифискальных операций (например, предоставления целевых кредитов), так что воздействие мер фискального характера на экономику в прошлом окажется заниженным, а на момент проведения рекапитализации — завышенным. Несмотря на это, для целей прозрачности важно, чтобы государственные органы полностью представляли такие операции и делали информацию о них достоянием общественности.

124. Другим спорным вопросом является надлежащий метод учета грантов. В соответствии с действующим «Руководством по СГФ» они относятся к статьям «над чертой», или снижающим дефицит поступлениям. Однако поскольку такие потоки напрямую не связаны с направлением политики получающих их государств, существуют аргументы в пользу их классификации «под чертой» как статей финансирования. Для того чтобы обозначить потенциальные проблемы, связанные с такими поступлениями, в странах со значительным притоком грантов принято представлять общее сальдо с учетом и без учета грантов.

125. Многие из перечисленных проблем будут решены в случае перехода к использованию метода учета на основе начисления для составления фискальной отчетности, поскольку в таком учете полностью и надлежащим образом отражаются изменения в государственных активах и обязательствах. Несмотря на то что в течение значительного времени многие страны будут продолжать использовать общее сальдо, рассчитанное на кассовой основе, в пересмотренном «Руководстве по СГФ» для фискальной отчетности будут применяться стандарты на основе принципа начисления наряду с другими стандартами экономической статистики. Более того, необходимость дополнять финансовую отчетность на кассовой основе по крайней мере некоторыми элементами отчетности на основе принципа начисления получает повсеместное признание. Некоторые страны переходят к использованию

<sup>104</sup>См. работу Mackenzie (1998).

стандарта учета на основе принципа начисления или модифицированного принципа начисления<sup>105</sup>. Помимо использования общего сальдо и дополнительных показателей для макроэкономического анализа, важно, чтобы эти концепции четко применялись при представлении годового бюджета в законодательные органы и в ходе его общественного обсуждения. Во многих странах бюджетные оценки и итоговые счета представляются просто в формате учета на кассовой основе (с указанием валовых доходов и расходов). Чтобы обеспечить надежность данных в фискальной отчетности СГФ, общее сальдо должно представляться в бюджетных и бухгалтерских отчетах вместе с аналитической таблицей, в которой показано, как этот показатель рассчитывается на основе бюджетных данных.

### **Сальдо государственного сектора**

3.2.4. Сальдо государственного сектора следует представлять в тех случаях, когда неправительственные учреждения государственного сектора проводят значительные квазифискальные операции.

126. Как уже отмечалось, многие государственные органы осуществляют масштабные квазифискальные операции за пределами бюджета, и эта деятельность не находит отражения в традиционном показателе общего бюджетного сальдо. Это означает, что стандартные показатели состояния государственных финансов могут давать искаженное представление об объеме фискальных операций и приводить к снижению качества налогово-бюджетной политики. Это может также свидетельствовать о наличии стимулов к выведению фискальных операций за рамки органов государственного управления, чтобы состояние государственных финансов выглядело лучше, чем оно есть на самом деле. Поэтому публикация заявления о характере и масштабах квазифискальных операций является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Однако идентификация и количественное определение квазифискальных операций принципиальным образом зависят от представления высококачественной отчетности государственными финансовыми учреждениями и нефинансовыми государственными предприятиями. Учитывая, что совершенствование такой отчетности, как правило, невозможно обеспечить в короткие сроки, альтернативным подходом может стать создание системы отчетности, охватывающей более широкий государственный сектор, и использовать сальдо государственного сектора в качестве дополнительного показателя состояния государственных финансов. Это, безусловно, имеет смысл в тех случаях, когда квазифискальные операции считаются носящими масштабный характер, и желательно для любой страны, где государственный сектор значительно больше сектора государственного управления. Некоторые проблемы, связанные с представлением данных о сальдо государственного сектора, обсуждаются во вставке 18. Следует подчеркнуть, что представление сальдо государственного сектора не означает, что при этом больше не требуется четко разграничивать различные части государственного сектора, и что снижается потребность в идентификации квазифискальных операций и представлении по ним информации.

<sup>105</sup>См. ДССК по Австралии, Франции и Соединенному Королевству на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

### Вставка 18. Сальдо государственного сектора

Квазифискальная деятельность государственного сектора может осуществляться через центральный банк, государственные финансовые учреждения или нефинансовые государственные предприятия. Сравнительно небольшое расширение сферы охвата сальдо сектора государственного управления может производиться в тех случаях, когда основной целью является отражение квазифискальных операций центрального банка и государственных финансовых учреждений. В работе Mackenzie and Stella (1996) предлагается включать убытки центрального банка в скорректированный дефицит государственных финансов. Предлагаются и другие формы расширенного сальдо (см., например, работу Daniel, Davis, and Wolfe (1997)), с тем чтобы учесть балансовые операции, например, прием долговых обязательств, и некоторые из этих форм на практике используются в ряде программ МВФ. Тем не менее, с технической точки зрения в настоящее время считается более целесообразным поощрять представление более широкой отчетности на институциональной основе, вместо попыток составления гибридной категории сальдо.

Полностью консолидированное сальдо государственного сектора в принципе в состоянии отразить многие виды квазифискальных операций, где бы они ни осуществлялись, и представлять более точные оценки фискальных операций и макроэкономического воздействия органов государственного управления. Составление консолидированной отчетности также упростит перекрестный контроль потоков операций между отдельными элементами государственного сектора.

На практике наиболее полезной категорией расширенного сальдо является общее сальдо нефинансового государственного сектора. Во многих странах нефинансовые государственные предприятия используются для самых разнообразных квазифискальных целей. В подобных случаях следует представлять данные о сальдо нефинансового государственного сектора, которое рассчитывается путем прибавления к государственным доходам или расходам чистого сальдо государственных предприятий. Составление такого показателя особенно важно в странах, где имеются крупные нефинансовые государственные предприятия, где государство взимает налоги или перечисляет субсидии через эти предприятия; вытесняет с их помощью частный сектор (например, выплачивая проценты или заработную плату выше рыночного уровня) и накапливает долг или предоставляет кредиты через такие предприятия.

При включении в общее сальдо только нефинансового государственного сектора сохраняется раздельное представление объема финансирования органов государственного управления и нефинансовых государственных предприятий через центральный банк и/или государственные финансовые учреждения. В тех странах, где центральный банк и/или государственные финансовые учреждения также проводят активные квазифискальные операции, для некоторых аналитических целей может быть также желательно рассчитывать и представлять сальдо полностью консолидированного государственного сектора.

Общее сальдо нефинансового государственного сектора должно представляться наряду с общим сальдо сектора государственного управления. Это важно для выявления источников проблем в налогово-бюджетной сфере и сохранения принципиального разделения сектора государственного управления и нефинансовых государственных предприятий, которые хотя и используются в определенной степени для реализации налогово-бюджетной политики, обычно в первую очередь ориентированы на коммерческие цели. Раздельный учет подсекторов также помогает снизить вероятность того, что представление сальдо нефинансового государственного сектора будет истолковано в том смысле, что органы государственного управления в большей степени используют нефинансовые государственные предприятия для реализации целей налогово-бюджетной политики.

С другой стороны, тот факт, что органы государственного управления являются владельцами этих учреждений и имеют возможность отдавать им распоряжения о проведении квазифискальных операций — независимо от того, пользуются ли они такой возможностью в настоящее время, — указывает на значимость более общего представления дополнительной информации о сальдо нефинансового государственного сектора. Применение общепринятых стандартов бухгалтерского учета (которые уделяют основное внимание возможности контроля как критерия представления консолидированной отчетности) для финансовой отчетности органов государственного управления может в будущем придать дополнительный импульс представлению данных для полностью консолидированного государственного сектора с раздельной отчетностью по подсекторам.

## Порядок исполнения бюджета

3.3. Необходимо четко определить порядок исполнения и текущего контроля за утвержденными расходами, а также порядок сбора доходов.

127. В Кодексе представлена надлежащая практика в отношении 1) системы бухгалтерского учета; 2) государственных закупок и найма государственных служащих; 3) внутреннего аудита и 4) налоговой службы.

### Система бухгалтерского учета

3.3.1. Должна существовать комплексная интегрированная система бухгалтерского учета, которая создает надежную основу для оценки просроченных платежей.

128. Это требование является основным для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Системы бухгалтерского учета должны основываться на надежных системах внутреннего контроля, давать возможность сбора и отражения в учете информации на стадии принятия бюджетных обязательств, генерировать отчеты по просроченным платежам, своевременно отражать все финансируемые из внешних источников операции и вести учет *помощи в натуральной форме*. Оптимальной является такая практика, при которой система бухгалтерского учета позволяет вести учет и составлять отчетность на основе принципа начисления, а также готовить отчеты на кассовой основе.

### Системы внутреннего контроля

129. Системы внутреннего контроля призваны обеспечить выполнение поставленных руководством задач<sup>106</sup>. Поэтому ответственность за внутренний контроль возлагается на руководителя каждого отдельного государственного ведомства. При этом на центральное государственное ведомство может быть возложена ответственность за разработку единого подхода к реализации внутреннего контроля в рамках органов государственного управления в целом.

130. В соответствии с определением МОВРУ цели систем внутреннего контроля заключаются в том, чтобы содействовать упорядоченности, экономичности, эффективности и результативности операций; оградить ресурсы от потерь из-за расточительства, злоупотреблений, ошибок и мошенничества; обеспечить соблюдение законов, правил и руководящих директив; обеспечивать подготовку и ведение надежной финансовой и управленческой информации; раскрывать такую информацию в своевременно предоставляемых отчетах<sup>107</sup>. Для того чтобы системы внутреннего контроля были эффективными, они должны соответствовать ситуации, последовательно функционировать в соответствии с планом в течение всего оговоренного периода и быть экономически эффективными. Во вставке 19 в кратком изложении представлен набор руководящих принципов по стандартам внутреннего контроля, которые были опубликованы МОВРУ. Внутренние системы контроля во всех странах должны соответствовать руководящим принципам МОВРУ.

131. Примером единого подхода к внутреннему контролю в рамках всего сектора государственного управления является подход, принятый во **Франции**

<sup>106</sup>В соответствии с этим широким определением внутренний контроль включает механизмы административного контроля (процедуры, регулирующие процесс принятия решений) и бухгалтерского контроля (процедуры, определяющие достоверность данных финансового учета и отчетности).

<sup>107</sup>См. INTOSAI (1992).

### Вставка 19. Руководящие принципы МОВРУ по стандартам внутреннего контроля

МОВРУ опубликовала систему общих и детализированных стандартов, определяющих минимально приемлемый уровень системы внутреннего контроля.

#### Общие стандарты

- Для каждого из видов деятельности организации должны устанавливаться конкретные контрольные цели, которые должны соответствовать обстоятельствам, быть исчерпывающими и разумными и составлять неотъемлемую часть общих целей организации.
- Руководство и сотрудники должны постоянно поддерживать стандарты, а также быть честными и в достаточной мере компетентными для соблюдения стандартов.
- Система должна обеспечивать разумную гарантию того, что цели системы внутреннего контроля будут достигнуты.
- Руководство должно осуществлять постоянный контроль за своей деятельностью и при необходимости оперативно предпринимать коррективные меры.

#### Детализированные стандарты

- Должна представляться полная документация по всем операциям и по самой системе контроля.
- Операции и действия должны оперативно и надлежащим образом регистрироваться.
- Проведение операций и действий должно надлежащим образом санкционироваться.
- Ключевые обязанности на различных этапах операции должны распределяться между различными лицами.
- Для того чтобы гарантировать достижение целей в сфере контроля, необходимо обеспечить проведение квалифицированного надзора.
- Доступ к ресурсам и учетным документам должен ограничиваться группой уполномоченных лиц, которые будут нести ответственность за их сохранность или использование.

и в странах, использующих французскую административную систему. Согласно этому подходу законом устанавливается четкое разделение между государственным ведомством, выставляющим платежное требование, специальным подразделением министерства финансов, которое утверждает все расходы, и бухгалтерским управлением министерства финансов, которое производит все платежи<sup>108</sup>. В других системах также производится разделение права санкционировать принятие бюджетных обязательств и права производить платежи, однако такие системы более децентрализованы и в них с целью создания надежных условий для контроля подчеркивается ответственность руководства каждого отдельного государственного ведомства.

#### Оценка просроченной задолженности

132. Неспособность определить просроченную задолженность — по платежам или доходам — не только указывает на наличие серьезных недостатков

<sup>108</sup>Хорошим примером такой организации внутреннего контроля, следующей французской системе, является **Тунис**. См. раздел «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Тунису на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>.

### Вставка 20. Этапы платежа и просроченная задолженность по платежам

Просроченная задолженность по платежам возникает тогда, когда по счету или иному обязательству наступил срок платежа, но платеж до наступления этого срока не поступил. Для оценки просроченной задолженности необходимо установить как срок, когда по счету должен быть произведен платеж, так и факт совершения или несоблюдения платежа. При стандартном порядке проведения платежа для всех систем бухгалтерского учета характерны четыре основных этапа:

- **обязательство:** предполагаемый расход, возникающий в результате размещения заказа, подписания контракта или другого соглашения на предоставление товаров или услуг;
- **проверка:** подтверждение от правомочного агента-получателя факта получения заказанных товаров или услуг и, тем самым, факта признания обязательства и срока платежа;
- **выставление платежных документов:** выставление чека или платежного поручения на поставщика товаров или услуг, или для покрытия обязательства по переводу средств, срок которого наступил;
- **кассовый платеж:** платеж наличными средствами или перевод денежных средств поставщику или на счет получателя после предъявления и расчета по чеку или платежному поручению.

В странах с развитой экономикой многие поставщики товаров и услуг обычно предоставляют кредит на срок от 30 до 60 дней с момента проверки до этапа выставления платежных документов. То есть счета «выставляются к оплате» после проверки и являются «подлежащими оплате» по истечении соответствующего установленного срока кредита. Системы учета на кассовой основе и системы учета на модифицированной кассовой основе отражают и представляют данные о расходах на основании «выписки платежных документов» (или иногда на основании «кассового платежа»). Однако в менее развитых системах бухгалтерского учета часто трудно получить надежные оценки для более ранних этапов проведения платежа и счетов, подлежащих оплате. В системах учета на основе принципа начисления и модифицированного принципа начисления расходы отражаются и представляются в момент проверки, и в этих системах обычно ведется более полный учет всех этапов платежа. Поэтому при использовании последних систем проще производить оценку просроченной задолженности по платежам.

в управлении государственными финансами, но также может быть существенным препятствием для прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Если не представляются данные о просроченной задолженности, неверно показывается также и состояние государственных финансов. Действенные системы бухгалтерского учета в органах государственного управления должны предоставлять достаточную информацию для оценки размеров просроченной задолженности по платежам или налогам.

133. Учет на кассовой основе в органах государственного управления ведет к занижению реального дефицита государственного бюджета в случае наличия у органов государственного управления значительной или постоянной просроченной задолженности по платежам (например, поставщикам, работникам или пенсионерам). Просроченная задолженность по платежам редко является проблемой в странах с развитой экономикой, однако по причинам, указанным во вставке 20, чрезвычайно распространена в развивающихся странах

и странах с переходной экономикой. Данная проблема часто может быть обусловлена в большей степени несовершенством подготовки бюджета, чем недостатками системы бухгалтерского учета, но, тем не менее, надежная система учета всегда помогает решить данную проблему и избежать ее рецидивов.

134. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что отчетность на кассовой основе должна дополняться отчетностью — основанной на счетах бухгалтерского учета — о счетах, срок оплаты которых наступил, что требуется для оценки просроченной задолженности<sup>109</sup>. Из простой системы учета на кассовой основе невозможно непосредственно составить отчетность о просроченной задолженности, поэтому эти данные должны представляться в дополнительных отчетах. По этой причине всем органам государственного управления следует переходить к такому стандарту бухгалтерского учета, который облегчает составление отчетов на конец периода о счетах, срок платежа по которым наступил, а также отчетов на кассовой основе, независимо от того, какой метод используется для ведения учета. Система учета на основе принципа начисления или модифицированного принципа начисления позволит достичь этой цели, и ее использование может соответствовать условиям некоторых стран.

135. Что касается доходов, государственные органы также должны вести учет налогов и других доходов, которые не были своевременно получены<sup>110</sup>. Например, накопленная просроченная задолженность по налогам может быть значительной, однако при этом трудно определить, какая часть накопленного долга в действительности может быть взыскана, поскольку в большинстве стран списание безнадежных долгов не производится. Как и в случае расходов, важно, чтобы в налоговой системе и в системе бухгалтерского учета отражались и регистрировались платежи с наступившими сроками, и чтобы из этих систем по мере возможности представлялись данные о месячных и годовых потоках невыплаченных налогов, штрафов и процентов<sup>111</sup>.

### **Охват операций, финансируемых из внутренних и внешних источников**

136. Система бухгалтерского учета должна своевременно регистрировать все государственные операции и охватывать операции, финансируемые как из внутренних, так и из внешних источников. В развивающихся странах со значительным притоком внешней помощи многие операции, финансируемые из внешних источников, часто не учитываются системой учета органов государственного управления. Иногда такая ситуация является прямым следствием условий механизмов, через которые предоставляется донорское финансирование. Например, расходы могут непосредственно относиться на дебет счетов финансирующей организации или траста, и для гарантии подотчетности перед донорами могут создаваться специальные механизмы учета, обычно в ущерб прозрачности и подотчетности в стране-получателе. Во всех странах (при поддержке стран-доноров в тех случаях, когда это уместно) необходимо разработать комплексные и интегрированные системы бухгалтерского учета, охватывающие государственные операции независимо от источника финансирования. Такая цель может быть достигнута при ведении учета на кассовой основе, при этом основным требованием является принятие специальных мер, гарантирующих своевременный учет всех операций.

<sup>109</sup>Более подробное обсуждение этих проблем см. в работах Potter and Diamond (1998) и IFAC (2000a).

<sup>110</sup>Поскольку налоговые доходы представляют собой обязательные и некомпенсируемые платежи, по ним сложнее, чем по расходам, установить моменты, важные для определения налоговых обязательств. В IFAC (2000a) перечисляется ряд возможных моментов отражения в учете, которые могут применяться в системе учета на основе принципа начисления, и приводятся примеры моментов отражения в учете для различных налогов (пункты 517–528), но при этом также отмечается, что «из-за различий в законодательствах и административных системах разных стран, возможно, что в разных странах для аналогичных налогов будут использоваться различные моменты отражения в учете» (пункт 524).

<sup>111</sup>Хотя в целом для операций органов государственного управления не рекомендуется применять взаимозачеты, при оценке налоговых обязательств важно использовать унифицированный подход. Единый идентификационный номер налогоплательщика и сведенная воедино налоговая документация на каждого из них позволят проводить такую оценку; если у налогоплательщика имеется просроченная задолженность по одному виду налога, и одновременно с этим он имеет право на возврат средств по другому, то сумма подлежащего возврату налога может быть использована для погашения просроченной задолженности по налоговым платежам.

### **Помощь в натуральной форме**

137. Связанным с описанными выше и широко распространенным недостатком систем учета во многих развивающихся странах является также то, что помощь в неденежной форме редко отражается в учете в полном объеме. Это означает, что государственный бюджет не отражает ни истинного уровня использованных ресурсов, ни их распределения по секторам, организациям или регионам. В равной мере существенный недостаток подобной ситуации связан с тем, что созданные и приобретенные таким путем активы не отражаются в учете таким образом, чтобы способствовать определению долгосрочных потребностей в средствах на эксплуатацию и техническое обслуживание. В этом случае после завершения донорского финансирования перевод таких активов органам государственного управления может стать причиной непредвиденной напряженности в бюджете. Имеются также проблемы своевременной регистрации и стоимостной оценки такой помощи, и необходимо предпринять определенные меры по учету помощи в натуральной форме для повышения прозрачности. В общем случае системы учета на кассовой основе не в состоянии обеспечить отслеживание таких операций, и для того чтобы обеспечить в полной мере комплексный подход к учету нефинансовых активов, требуется система учета, полностью основанная на принципе начисления. Всем странам предлагается вести учет значительных поступлений помощи в натуральной форме по крайней мере на уровне справочных статей с отражением прогнозируемых доходов в бюджете, а прошедших аудит поступлений — в годовых счетах.

<sup>112</sup>Хорошим примером четкой, комплексной и прозрачной системы государственных закупок и проведения контрактных конкурсов для всех уровней сектора государственного управления является **Корея**. См. пункт 22 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Республике Корея на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>, paragraph 22.

<sup>113</sup>Руководящие принципы по проведению государственных закупок можно получить через сайт ОЭСР/СУГС в Интернете: <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm>, где приводятся соответствующие законодательные нормы в рамках многосторонних соглашений о торговле, такие как «Соглашение о государственных закупках» Всемирной торговой организации ([http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/final\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/final_e.htm)) и «Директивы о государственных закупках» Европейского Союза (<http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>), устанавливающие правовые обязательства для национальных систем и практики.

### **Государственные закупки и наем государственных служащих**

3.3.2. Нормативы, действующие в отношении государственных закупок и найма государственных служащих, должны быть стандартизованы, а информация о них — доступна для всех заинтересованных сторон.

### **Государственные закупки и проведение контрактных конкурсов**

138. Заключение контрактов на поставку товаров и оказание услуг, в особенности, в случае крупных контрактов, должно быть открытым и прозрачным процессом, чтобы создать гарантии того, что возможность коррупции сведена к минимуму, а государственные средства используются надлежащим образом. Аналогичными соображениями следует руководствоваться и при заключении контрактов на предоставление государственных услуг или выполнение определенных управленческих функций по субподряду, а также при приватизации.

139. Для контрактов, объем которых превышает определенное пороговое значение, должны быть установлены соответствующие механизмы проведения контрактных конкурсов, а правила осуществления государственных закупок должны наделять независимыми полномочиями конкурсный комитет или совет и предусматривать возможность проверки его решений<sup>112</sup>. В тех случаях, когда функции по оказанию услуг, ранее предоставлявшихся государством, передаются по контракту частному сектору, на используемые при этом процедуры должно распространяться действие таких же или аналогичных правил государственных закупок<sup>113</sup>. В этой сфере ОЭСР

и Всемирный банк оказали помощь целому ряду стран в создании современных систем государственных закупок, и в странах с переходной экономикой был достигнут значительный прогресс в разработке надежных и прозрачных систем государственных закупок. В некоторых странах были разработаны законы о государственных закупках, основанные на «Типовом законе о государственных закупках товаров, продукции строительства и услуг» Комиссии ООН по праву международной торговли (ЮНСИТРАЛ)<sup>114</sup>.

### **Занятость**

140. Процедуры, определяющие условия занятости в государственной службе, должны быть четко определены и общедоступны. Должны публиковаться все нормативные акты, регулирующие правила приема на работу и условия оплаты труда во всей системе государственной службы. Вакансии должны объявляться в открытых изданиях и заполняться на конкурсной основе в соответствии с четко определенными критериями отбора. В некоторых странах с развитой экономикой руководители государственных ведомств наделяются широкими полномочиями устанавливать собственную политику в области набора кадров и — в рамках различных ограничений — в сфере оплаты труда. Безусловно, основными требованиями остаются четкость и открытость всех процедур.

### **Внутренний аудит**

3.3.3. Исполнение бюджета должно проходить внутренний аудит, и процедуры такого аудита должны быть открыты для ознакомления.

141. Проводимый государственными ведомствами действенный внутренний аудит является одним из основных методов борьбы со злоупотреблениями и/или неадекватным управлением государственными средствами<sup>115</sup>. Он должен быть основан на надежной системе внутреннего контроля, и он не может рассматриваться как замена такой системы. Проверка со стороны внутренних аудиторов также дает ценный материал для оценки соответствия финансовым требованиям, которая проводится внешними ревизионными органами. Наличие и действенность системы внутреннего аудита должны подкрепляться требованием четкого описания процедур внутреннего аудита в доступной для общественности форме, а также возможностью проверки действенности таких процедур внешними аудиторами.

### **Налоговая служба**

3.3.4. Национальная налоговая служба должна быть законодательно защищена от политического воздействия и должна периодически отчитываться перед общественностью о своей деятельности.

142. Налоговая служба должна осуществлять свою деятельность справедливо, беспристрастно и без политического вмешательства, и должна стремиться к соответствующему восприятию своей деятельности общественностью. По этой причине руководители налоговой службы должны назначаться в законодательном порядке и пользоваться определенной правовой защитой от снятия с должности и от политического влияния

<sup>114</sup>См. <http://www.uncitral.org/english/texts/procurem/proc93.htm>.

Одной из таких стран является Польша, которая получала техническую помощь в рамках осуществляемой ОЭСР программы содействия совершенствованию государственного управления в странах Центральной и Восточной Европы — СИГМА. В стране используется крайне децентрализованная система государственных закупок, в которой центральное управление по государственным закупкам отвечает за разработку правил и положений.

<sup>115</sup>Внутренний аудит определяется в настоящем документе как внутренний по отношению к исполнительным органам, а независимый аудит — как внешний по отношению к исполнительным государственным органам. Поэтому внутренний аудит включает как ревизии в ведомстве, проводимые сотрудниками самого данного ведомства (в идеальном случае непосредственно подчиненными высшему руководству), так и аудит ведомства, осуществляемый другим ведомством (например, ревизионным органом, подконтрольным министерству финансов или премьер-министру).

в области интерпретации налогового законодательства. Законодательное назначение руководителей налоговой службы с четко определенным кругом полномочий по интерпретации налогового законодательства является одним из подходов, способствующих созданию гарантий добросовестности их работы. Сбор налогов также должен быть открытым процессом, и с этой целью ведомства, занятые сбором доходов, должны представлять в законодательные органы своевременный годовой отчет о своей деятельности в течение года. Такие отчеты наряду с сопроводительными данными о результатах деятельности налоговой службы, например, о фактическом сборе налогов в сравнении с предусмотренным в бюджете, должны содержать подробное изложение мер, направленных на повышение степени соблюдения налогового законодательства. В последнее время в некоторых странах с развитой экономикой требуется одновременно с новым или измененным налоговым законодательством публиковать доклад об издержках, связанных с соблюдением предлагаемых мер<sup>116</sup>.

## Фискальная отчетность

3.4. Законодательным органам и общественности должна регулярно представляться бюджетная отчетность.

143. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении 1) результатов исполнения бюджета и внебюджетной деятельности; 2) итоговых счетов и 3) результатов реализации программ.

### Результаты исполнения бюджета и внебюджетной деятельности

3.4.1. В законодательные органы должен представляться полугодовой отчет о ходе исполнения бюджета. Должны также публиковаться отчеты с более высокой периодичностью (по крайней мере ежеквартальные).

### Периодичность и своевременность

144. Это требование является основным для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Для эффективного управления государственными финансами требуется своевременная и надежная текущая информация о состоянии государственных финансов на протяжении года. Полугодовой бюджетный отчет должен содержать всесторонний анализ исполнения бюджета, включая сравнение всех основных статей доходов, расходов и финансирования с полугодовыми показателями за предыдущий год и полугодовыми бюджетными оценками. Должен также представляться обновленный прогноз результатов исполнения бюджета на текущий бюджетный год, с выделением основных факторов, которые являются причиной расхождения между бюджетом и ожидаемыми результатами его исполнения (например, изменение экономических предпосылок, новые меры политики, непредвиденные обстоятельства, изменения в сроках поступления доходов или осуществления расходов). Основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является представление такого отчета в законодательные органы в течение трех месяцев по окончании

<sup>116</sup>В Австралии эти документы называются «докладами о последствиях в величине издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства».

полугодия. Это согласуется с задачей обеспечения подотчетности за надлежащие действия в ответ на изменение экономических условий или положения в налогово-бюджетной сфере, а потому является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Руководящими принципами ОЭСР по оптимальной практике предлагается представлять полугодовой отчет в законодательные органы в течение шести недель по окончании полугодия. Необходимо выполнение стандартов ОСРД в отношении периодичности и своевременности представления другой фискальной отчетности центрального правительства перед общественностью (ежеквартально, с представлением отчетности в течение квартала, следующего за отчетным). Такая отчетность должна содержать подробную информацию о доходах, расходах, сальдо государственных финансов и финансировании в различной разбивке (соответственно условиям — по держателям долговых обязательств, инструментам, валюте). Приветствуется также отчетность о процентных выплатах. ССРД требует, чтобы ежемесячный бюджетный отчет публиковался с лагом в месяц, и такая практика является оптимальной<sup>117</sup>. Для удобства стандарты ОСРД и ССРД в отношении прозрачности в бюджетно-налоговой сфере представлены во вставке 21.

145. Еще одним основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является необходимость ежегодно в течение шести месяцев по окончании бюджетного года публиковать подробную информацию о долге и финансовых активах центрального правительства. Однако в случае значительных размеров государственного долга должна ставиться цель представления ежеквартальной отчетности. Отчетность о финансовых активах обычно должна представляться с той же периодичностью, что и данные о долге. Отчетность о долге должна содержать сведения о сумме непогашенного долга за текущий год и два предшествующих года, а также о расходах на обслуживание долга за тот же период. Оптимальная практика представления отчетности о долге отражена в требовании ССРД, предусматривающем ежеквартальную отчетность о долге центрального правительства, представляемую с лагом в один квартал<sup>118</sup>. В соответствии с ССРД также рекомендуется ежеквартально представлять прогнозы обслуживания долга для средне- и долгосрочной задолженности на предстоящие четыре квартала, а на последующий период — раз в год. Отчетность о прогнозируемом погашении краткосрочной задолженности всегда должна представляться на ежеквартальной основе.

### **Охват сектора государственного управления**

146. В идеальном случае ежеквартальная или полугодовая отчетность должна включать сведения о финансовом положении сектора государственного управления и создавать основу для оценки возможности достижения более общих целевых налогово-бюджетных показателей, которые определяют состояние бюджета. Тем не менее, как уже отмечалось выше, многие государства будут не в состоянии обеспечить полный и своевременный охват органов государственного управления субнациональных уровней в фискальной отчетности. Однако если органы государственного управления субнациональных уровней ведут значительную деятельность в налогово-бюджетной сфере, следует публиковать — при наличии реальной возможности — краткий сводный отчет об их финансовом положении, при необходимости

<sup>117</sup>В Швеции правительство по крайней мере дважды в год должно представлять в парламент отчет об ожидаемых результатах исполнения бюджета, государственном долге и отклонениях результатов исполнения бюджета от первоначальных бюджетных прогнозов. Подробные ежемесячные отчеты о результатах налогово-бюджетной деятельности публикуются на сайте Национального ведомства финансового управления в Интернете. См. пункт 17 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДСКК по Швеции на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosoc/swe/index.htm>.

<sup>118</sup>В соответствии с Руководящими принципами ОЭСР по оптимальной практике отчетность о долге должна представляться с лагом в один месяц.

### Вставка 21. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты на распространение данных

Стандарты охвата, периодичности и сроков распространения данных, принятые в Кодексе и Руководстве по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, в целом полностью соответствуют стандартам, установленным ССРД и ОСРД. При этом Кодекс, кроме того, предусматривает распространение данных в форме бюджетной документации и публикуемых итоговых счетов, прошедших аудит, которые непосредственно не охватываются ССРД/ОСРД. В Кодексе также уделяется большее внимание раскрытию информации об определенных элементах, например, условных обязательствах. В соответствии с терминологией Руководства по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере стандарты ССРД обычно соответствуют оптимальной практике, а стандарты ОСРД — основным требованиям. Ниже в таблице приведены стандарты ССРД/ОСРД в соответствующих областях.

Налогово-бюджетный сектор	ССРД	ОСРД
<b>Операции центрального правительства</b>		
Охват	А	А
Периодичность	Ежемесячно	Ежеквартально
Срок	Один месяц	Один квартал
<b>Долг центрального правительства</b>		
Охват	В	Д
Периодичность	Ежеквартально	Ежегодно — ежеквартально (приветствуется)
Срок	Один квартал	1–2 квартала
<b>Операции сектора государственного управления/государственного сектора</b>		
Охват	С	Е
Периодичность	Ежегодно	Е
Срок	Два квартала	Е

**А** Включает бюджет и внебюджетные фонды, отражает сальдо бюджета и основные составляющие дефицита/профицита и финансирования; приветствуется информация о процентных выплатах.

**В** Разбивка по срокам погашения; на внутренний/внешний; по валюте; выделение гарантированного долга (при наличии); приветствуется представление квартальных прогнозов обслуживания долга.

**С** Сектор государственного управления — так же, как и в А. В случае составления по государственному сектору, существуют самые различные варианты его определения.

**Д** Как в В; однако представление информации о гарантированной задолженности носит рекомендательный характер; не требуется представлять прогнозы обслуживания долга.

**Е** Рекомендуемое расширение требований ОСРД. Охват такой же, как в С, распространение в течение 6–9 месяцев.

используя неполные индикативные показатели их финансового состояния, например, данные о банковских займах или эмиссии облигаций. Оптимальная практика состоит в том, что надежная информация о результатах деятельности сектора государственного управления должна публиковаться в течение двенадцати месяцев по окончании года.

## Итоговые счета

3.4.2. Итоговые счета должны представляться в законодательные органы в течение года по окончании бюджетного года.

147. Это требование является основным для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Сфера охвата итоговых счетов и сроки их представления должны определяться в бюджетном законодательстве. Итоговые счета должны показывать соответствие бюджету, утвержденному законодательными органами; они должны быть детально согласованы с бюджетными ассигнованиями и содержать сводную таблицу, показывающую основные причины отклонений от первоначальных сумм ассигнований; они должны представляться в том же формате, как и бюджет, и отражать любые утвержденные законодательными органами в течение года изменения по сравнению с первоначальными бюджетными показателями; они также должны содержать сравнительные данные за два предыдущих бюджетных года. Как правило, итоговые счета для каждого из уровней государственного управления будут проверяться и представляться только в пределах соответствующей юрисдикции. Тем не менее, там, где деятельность органов государственного управления субнациональных уровней оказывает существенное воздействие на бюджетно-налоговую сферу, центральное правительство должно представить достоверную картину счетов органов государственного управления субнациональных уровней, а также подвести итоги исполнения бюджета для сектора государственного управления в целом. Оптимальной практикой является представление итоговых счетов центрального правительства в законодательные органы в течение шести месяцев по окончании бюджетного года.

## Результаты реализации программ

3.4.3. Отчет о результатах, достигнутых в реализации целей основных бюджетных программ, должен ежегодно представляться в законодательные органы.

148. Основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является представление отчета о целях основных бюджетных программ. Затем необходимо вести мониторинг результатов и отдачи от реализации государственных программ, а также в течение двенадцати месяцев по окончании года представлять в законодательные органы описание и оценку достигнутых результатов в сравнении с целями программ, определенными в бюджетной документации. Требуется представление сравнительных данных за два предшествующих бюджетных года. Оптимальной практикой является проведение независимого аудита достигнутых результатов в сравнении со всеми целевыми показателями реализации программ и представление этой информации в законодательные органы в течение шести месяцев по окончании бюджетного года.

# 4

## Гарантии достоверности

149. Для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере важно, чтобы предоставляемые органами государственного управления налогово-бюджетные данные соответствовали основным критериям, свидетельствующим об их качестве, и чтобы существовали механизмы, дающие законодательному органу и общественности гарантии достоверности данных. Принципы и практика в этом отношении касаются стандартов качества данных, а также общественной и независимой проверки налогово-бюджетных данных.

### Стандарты качества данных

4.1. Налогово-бюджетные данные должны соответствовать принятым стандартам качества данных.

150. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении 1) бюджетных данных; 2) метода бухгалтерского учета и 3) гарантий качества данных. Все указанные элементы надлежащей практики являются основными требованиями для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

### Бюджетные данные

4.1.1. Бюджетные данные должны отражать последние тенденции в динамике доходов и расходов, базовую динамику макроэкономических показателей и четко определенные политические обязательства.

151. Серьезные проблемы с исполнением бюджета — такие как использование специального краткосрочного нормирования кассовых средств, образование просроченной задолженности по платежам, производство не предусмотренных в бюджете расходов, частое использование дополнительных бюджетов — могут часто связываться с низким качеством подготовки бюджета. Для надежности бюджета, который бы функционировал как эффективный инструмент управления государственными финансами, прежде всего требуется высокое качество лежащих в его основе прогнозов доходов и оценок расходов. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что в информационных материалах, входящих в состав бюджетной документации, должна представляться сводная информация по

прогнозам доходов и оценкам расходов, и для независимой проверки должна быть доступна подробная базисная информация<sup>119</sup>.

152. Реалистичные прогнозы доходов особенно важны, поскольку сравнительно небольшие ошибки в прогнозировании столь значительного агрегата могут оказать заметное влияние на сальдо бюджета, поскольку расходы часто трудно скорректировать в случае недополучения доходов бюджета. Прогнозы доходов должны подробно разъясняться на основе последних тенденций в динамике доходов, вероятной динамики макроэкономических показателей и предполагаемого влияния на доходы любых возможных последствий действующей налоговой политики и любых новых изменений в системе налогообложения. Различные страны располагают разными возможностями по применению современных методов прогнозирования доходов. Однако во всех странах необходимо максимально точно указывать использованный метод. Различные подходы к прогнозированию доходов кратко рассматриваются во вставке 22.

153. На стороне расходов надежность оценок в большей степени зависит от точности калькуляции издержек и действенности механизмов контроля, чем от результатов прогнозирования. Несомненно, важную роль играют последние тенденции в динамике расходов (которые могут указывать на увеличение спроса на определенные услуги государства) и вероятная динамика макроэкономических показателей (которая будет сказываться на расходах по процентным платежам и на некоторых программах, реагирующих на изменения цен или на циклические колебания, например, пособия по безработице). Однако ключевым требованием для обеспечения надежности оценок расходов является включение в них всех прошлых и текущих обязательств государства по расходам. Постоянное возникновение просроченной задолженности по платежам, как правило, свидетельствует о неполном отражении существующих обязательств в бюджете, а следовательно, о наличии систематической проблемы с качеством данных. Частое и масштабное использование дополнительных бюджетов в течение года с большой вероятностью указывает на то, что первоначальный бюджет не полностью отражает базовые обязательства государства. Открытость бюджетного процесса и тщательная калькуляция издержек, связанных с реализацией мер бюджетной политики, обеспечивают общую гарантию того, что потребность в использовании дополнительных бюджетов не должна будет возникать.

## Метод бухгалтерского учета

4.1.2. В годовом бюджете и итоговых счетах должны указываться метод бухгалтерского учета (например, на кассовой основе или на основе принципа начисления) и стандарты, использованные при составлении и представлении бюджетных данных.

154. Несмотря на отсутствие принятых в международном масштабе стандартов бухгалтерского учета или финансовой отчетности для органов государственного управления, наблюдается существенный прогресс в деятельности КГС МФБ по разработке таких стандартов, как показано во вставке 17. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере заключается в обязательном указании признанных или общепринятых стандартов, в соответствии с которыми ведется учет<sup>120</sup>. Должна также

<sup>119</sup>См. пункты 174–176, в которых рассматривается независимая оценка налогово-бюджетных и макроэкономических прогнозов.

<sup>120</sup>Например, МСУГС, ОПБУ, которые применяются в Соединенном Королевстве и Новой Зеландии, или федеральные стандарты финансовой отчетности, применяемые федеральными органами государственного управления США (см. <http://www.financenet.gov/fasab.htm>).

## Вставка 22. Прогнозирование доходов

Существует четыре основных подхода к прогнозированию доходов.

**Метод эффективных налоговых ставок.** В соответствии с этим методом прогноз по каждому налогу рассчитывается путем умножения прогнозируемой налоговой базы на соответствующую эффективную налоговую ставку. Эффективная налоговая ставка рассчитывается путем деления суммы налога, собранного за последний период, для которого имеются данные, на расчетную базу налогообложения<sup>1</sup>. Как правило, эффективная налоговая ставка отличается от официально установленной из-за налоговых освобождений и неполного соблюдения налоговых правил налогоплательщиками. Данный метод может давать низкосортные результаты, если имеют место изменения налоговой базы, налоговых ставок, возможностей системы сбора налогов и масштабов несоблюдения налоговых правил налогоплательщиками. Для обеспечения прозрачности необходимо указывать способ расчета эффективной налоговой ставки, экономические предпосылки, лежащие в основе прогноза налоговой базы, а также все поправки, вносимые с целью отразить любые из перечисленных выше изменений.

**Метод эластичности.** В рамках данного метода устанавливается стабильная эмпирическая взаимосвязь между ростом доходов по каждому из налогов и увеличением соответствующей базы налогообложения. Эта связь представляется как эластичность. Затем прогнозируется рост доходов, для чего прогнозное значение роста налоговой базы умножается на эластичность, и результат корректируется с учетом оценки последствий, вызываемых изменениями в структуре налогов и системе сбора налогов/соблюдении налоговых норм. Для обеспечения прозрачности эти составляющие прогноза доходов должны указываться отдельно.

**Метод, основанный на моделях.** В некоторых странах с развитой экономикой для подготовки прогнозов доходов используются агрегированные модели общего экономического равновесия, в которых учитывается взаимная зависимость налоговой системы и экономики. В других странах используется выборка налоговых деклараций для построения микромоделей, которые описывают действующие положения налогового законодательства, затем такие модели применяются для составления прогнозов на микроуровне, которые впоследствии агрегируются. Подобные модели могут также использоваться в сочетании с двумя рассмотренными выше методами. Метод эффективных ставок или метод эластичности может применяться для составления прогнозов на основе текущей политики, а микромоделей могут быть использованы для подготовки оценок влияния изменений в налогах на объем доходов. Для обеспечения прозрачности необходимо представлять сведения об использованных моделях и значениях их различных параметров.

**Метод трендов и автокорреляций.** В некоторых случаях бывает трудно установить взаимосвязь между динамикой доходов и базовыми макроэкономическими переменными. Это в особенности характерно для неналоговых доходов, которые связаны с конкретными гонорарами и сборами, с прибылью предприятий или со стоимостью имущества. В таких случаях прошлые тенденции, дополненные конкретной информацией по каждому из источников дохода, могут представлять собой единственно возможную основу для прогнозирования. Для обеспечения прозрачности должен указываться метод, при помощи которого был определен базовый тренд, наряду с существенной конкретной информацией, сказывающейся на прогнозе.

<sup>1</sup>В идеальном случае используемая налоговая база должна близко соответствовать категории налоговых поступлений, для которой она применяется, однако в том случае, если такая информация недоступна, может потребоваться использование более общего показателя, например, ВВП.

указываться политика в области учета<sup>121</sup>. Должно быть четко определено, как распределяется внутри органов государственного управления ответственность за установление стандартов и политики в области бухгалтерского учета и отчетности, а также за текущий контроль и удостоверение факта соблюдения стандартов. Должна предоставляться информация о любых последних изменениях в методологии и практике бухгалтерского учета, а также указываться причины этих изменений и их воздействие на налогово-бюджетные агрегаты (чтобы облегчить сравнение данных за разные годы). Необходимо заранее уведомлять о любых планируемых существенных изменениях в политике и практике бухгалтерского учета. Оптимальная практика состоит в том, что должны быть созданы механизмы, обеспечивающие открытость процесса установления стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности для органов государственного управления и его независимость от органов государственного управления<sup>122</sup>.

### Гарантии качества данных

4.1.3. Качество налогово-бюджетных данных должно подкрепляться конкретными гарантиями. В частности, должно указываться, являются ли данные, содержащиеся в фискальных отчетах, внутренне непротиворечивыми, и были ли они согласованы с соответствующими данными из других источников.

155. Кодекс требует публичного принятия обязательств о своевременной публикации налогово-бюджетной информации. Термин «налогово-бюджетная информация» косвенно включает в себе принцип качества. Предполагается, что любые опубликованные данные должны быть как надежными, так и применимыми для налогово-бюджетного анализа. Однако стало очевидно, что на практике для обеспечения действительно высокого качества налогово-бюджетных данных необходимо установить более определенно изложенные стандарты. По этой причине в Кодекс были внесены изменения, с тем чтобы более четко определить все аспекты, связанные с качеством данных. Многие аспекты, рассмотренные в предыдущих разделах Кодекса, такие как классификация и охват, своевременность и периодичность, являются аспектами качества данных, однако они достаточно важны сами по себе, и поэтому заслуживают отдельного рассмотрения. В данном разделе Кодекса основное внимание уделяется непротиворечивости и согласованию налогово-бюджетных данных.

### Внутренняя согласованность

156. Необходимо проводить перекрестную проверку внутренней согласованности налогово-бюджетных данных и представлять отчеты о результативности таких процедур. Как указывалось во вставке 7, фискальные отчеты включают бюджетную документацию, внутригодовые бюджетные отчеты, итоговые счета, финансовые отчеты и фискальные отчеты СГФ. Принципиально важно, чтобы все эти отчеты соответствовали высоким стандартам надежности. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что итоговые счета должны быть полностью согласованы с бюджетными ассигнованиями, и каждый из них должен быть согласован с отчетами СГФ. Последнее требование дает гарантию того, что все соответствующие счета будут отражены в отчетах СГФ. Отчеты СГФ должны составляться параллельно с бюджетными отчетами

<sup>121</sup>«Политика в области учета — это совокупность принятых конкретных принципов, основ, условно принятых положений, правил и практики, используемых в процессе составления и представления финансовой отчетности»; см. пункт 7 IFAC (2000b). В основе бюджетных документов и финансовой отчетности могут лежать разные методы бухгалтерского учета, как, например, в США. Во Франции стандарты бухгалтерского учета, используемые при составлении итоговых счетов, недавно были изменены с целью отражения применения в некоторых областях принципов начисления, и в итоговых счетах дается четкое разъяснение этих стандартов — см. вставку 1 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Франции на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>. Некоторые из стран, перешедших к использованию в бюджетном процессе метода учета на основе принципа начисления, прошли через переходный период, когда отчетность готовилась на основе принципа начисления, а бюджетный процесс по-прежнему осуществлялся на кассовой основе.

<sup>122</sup>Например, в США Федеральный консультативный комитет по стандартам бухгалтерского учета отвечает за разработку предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и финансовой отчетности в федеральных органах государственного управления. В Новой Зеландии Закон о бюджетной ответственности требует от органов государственного управления подготовки и представления всех фискальных отчетов в соответствии с ОПБУ, то есть на основе принципа начисления. ОПБУ входят в сферу ответственности Совета по пересмотру стандартов бухгалтерского учета и отчетности Новой Зеландии — независимого от государства органа, устанавливающего стандарты бухгалтерского учета и отчетности для частного и государственного секторов.

и должны активно использоваться в процессе формулирования и оценки налогово-бюджетной политики. Еще одним основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является согласование изменений в величине долга (и финансовых активов) с объявленным сальдо бюджета. Ведение комплексного баланса органов государственного управления является систематическим методом отслеживания изменений в размере долга и активов, а потому может служить средством проверки общей надежности данных.

<sup>123</sup>Хороший пример регулярной отчетности на такой основе представляет собой Австралия. См. <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>.

<sup>124</sup>В Албании проводится согласование данных о финансировании бюджета с требованиями и обязательствами финансового сектора по отношению к органам государственного управления, а также согласование государственного долга и официальных потоков капитала с данными платежного баланса. См. выборку С приложения IV к работе Carol S. Carson “Toward a Framework for Assessing Data Quality,” на сайте [http://dsbb.imf.org/dqrs\\_work.htm](http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm).

<sup>125</sup>В Пакистане после значительных нарушений в процессах согласования счетов и выявления значительных несоответствий в налогово-бюджетных данных органы государственного управления начали заново формировать базовые процессы бухгалтерского учета и согласования. Создание межведомственного Комитета по налогово-бюджетному контролю и его активная поддержка со стороны правительства представляют собой важный шаг в направлении повышения качества данных, используемых для текущего наблюдения за результатами исполнения бюджета. Это также привело к совершенствованию деятельности по внутреннему согласованию данных и контролю. См. пункт 26 и текстовую вставку 1 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Пакистану на сайте <http://www.imf.org/external/np/ros/pak/fiscal.htm>.

157. Должны также предоставляться гарантии качества налогово-бюджетных данных во временном аспекте. Например, в случае представления в бюджетной документации сводных налогово-бюджетных данных за прошлые годы (что является предусмотренной Кодексом надлежащей практикой) необходимо указывать статус приведенных показателей (например, предварительные или итоговые). Должна предоставляться информация о любых изменениях в классификации или форме представления статей бюджета и фискальных отчетов из года в год, а также о причинах таких изменений и их предполагаемых фискальных последствиях. Пересмотр налогово-бюджетных данных должен производиться в соответствии с регулярным, утвержденным и опубликованным графиком.

158. Еще одним основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является включение в бюджетную документацию справочного документа с анализом расхождений между бюджетными прогнозами основных сводных бюджетных показателей и результатами исполнения бюджета за последние годы. Оптимальная практика состоит в полном согласовании бюджетных прогнозов и результатов исполнения бюджета с разъяснением всех существенных расхождений (желательно в упомянутом выше справочном документе). В частности, расхождения между бюджетными прогнозами и результатами исполнения бюджета следует разделять на следующие категории: расхождения, обусловленные воздействием макроэкономических факторов, отражающие издержки существующей и новой политики<sup>123</sup>. Если известно о внутренней противоречивости данных или о том, что необходимо согласование данных не было проведено, это должно быть четко указано.

### **Согласование с другими данными**

159. Необходимо производить согласование налогово-бюджетных данных и связанных с ними нефискальных данных — прежде всего денежно-кредитных данных, а также данных платежного баланса и национальных счетов<sup>124</sup>. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что должно проводиться строгое согласование налогово-бюджетных и денежно-кредитных данных, а в случае, если процессы согласования недостаточно действенны, необходимо своевременно обращать на это внимание общественности (например, в аудиторских заключениях)<sup>125</sup>. *Индивидуальные счета в главной бухгалтерской книге* органов государственного управления должны быть полностью согласованы с банковскими счетами. Общее сальдо, определяемое как разность между доходами и расходами, должно быть согласовано с данными по внутреннему и внешнему финансированию, представленными в отчетности как органов государственного управления, так и центрального банка, остальной части банковской системы и прочих кредиторов. Данные

по финансированию должны также согласовываться с подробной информацией об изменениях в размерах долга и финансовых активов. Все отчеты должны содержать информацию о любых необъясненных расхождениях между счетами в главной книге органов государственного управления и банковскими счетами.

160. Одним из способов, с помощью которого страны могут продемонстрировать свое стремление повысить качество налогово-бюджетных данных, является участие в ОСРД, и это является основным требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Ключевая цель ОСРД — поощрять деятельность стран-участниц, направленную на повышение качества данных. ОСРД содержит механизм для оценки потребностей в совершенствовании данных и установления приоритетов в этой области. Помимо прочих требований участники должны принять на себя обязательство по использованию ОСРД в качестве основы для развития статистики, а также готовить метаданные, характеризующие существующую практику составления и распространения официальной статистики, и обнародовать планы краткосрочного и долгосрочного совершенствования такой практики.

161. МВФ также систематически занимается решением общих вопросов качества данных путем разработки системы оценки качества данных, включающей общую систему и ряд специальных приложений для конкретных наборов данных<sup>126</sup>. Разрабатывается специальное приложение для налогово-бюджетных данных, которое согласовано с новой редакцией «Руководства по СГФ»<sup>127</sup>. Система оценки качества данных задает общую схему и универсальную терминологию для оценки качества данных. Она призвана быть гибким, разносторонним инструментом, который может использоваться в разнообразных ситуациях в различных странах как экспертами, так и неспециалистами. Цель системы — объединить оптимальную практику и принятые в международном масштабе статистические концепции и определения, в том числе используемые в «Фундаментальных принципах официальной статистики»<sup>128</sup> ООН, а также в ССРД и ОСРД.

162. Во вставке 23 приводится краткое изложение проекта общей системы оценки качества данных. Система имеет ступенчатую структуру, основанную на пяти основных параметрах, которые были определены как важнейшие составляющие качества данных. Для каждого из таких взаимосвязанных и в некоторой степени перекрывающих друг друга параметров система определяет показатели или наблюдаемые характеристики, которые могут использоваться для оценки качества. Такие показатели качества разбиваются на элементы (основные идентификаторы параметров качества) и далее, на более подробные и конкретные индикаторы (во вставке 23 не показаны).

163. В системе оценки качества данных признается тот факт, что качество конкретного набора данных, в данном случае статистики государственных финансов, неизбежно определяется качеством работы готовящего его учреждения. Это положение справедливо для всей системы оценки качества данных, однако оно наиболее четко проявляется в первых двух позициях во вставке 23. Проблемы качества работы учреждений в связи с подготовкой налогово-бюджетных данных обсуждаются в следующем разделе.

<sup>126</sup>Подробную информацию об этой системе, которая была разработана Статистическим управлением МВФ, см. в работе Carol S. Carson "Toward a Framework for Assessing Data Quality," (2000) на сайте [http://dsbb.imf.org/dqrs\\_work.htm](http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm).

<sup>127</sup>По системе оценки качества налогово-бюджетных данных идет активный процесс консультаций с международными экспертами и сотрудниками МВФ, а также проводятся испытания системы в реальных условиях.

<sup>128</sup>См. <http://www.un.org/Depts/unsd/statcom/1994docs/e1994.htm>. Для дальнейшего распространения этих принципов Статистической комиссией ООН была создана рабочая группа по разработке проекта кодекса оптимальной практики. См. United Nations Statistical Division, "Common Code of Statistical Practice in the United Nations Systems", Part I и Part II, April 1996, на сайте <http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tcnjun96/tony.htm>.

**Вставка 23. Система оценки качества данных.  
Основные параметры**

<b>Предварительные условия качества</b>	<b>Правовая и институциональная среда</b> обеспечивают поддержку статистики; <b>ресурсы</b> соизмеримы с потребностями статистических программ; <b>качество</b> считается фундаментальным требованием, предъявляемым к статистической работе.
<b>Достоверность</b>	<b>Профессионализм</b> является руководящим принципом в теории и практике статистики; теория и практика в области статистики являются <b>прозрачными</b> ; теория и практика регулируются <b>этическими нормами</b> .
<b>Методологическая обоснованность</b>	Используемые <b>понятия и определения</b> находятся в соответствии со стандартными системами статистики; <b>сфера охвата</b> статистики согласуется с принятыми в международном масштабе стандартами; системы <b>классификации и разделения на сектора</b> согласуются с принятыми в международном масштабе стандартами; потоки и запасы оцениваются и учитываются в соответствии с принятыми в международном масштабе стандартами ( <b>основа для отражения в учете</b> ).
<b>Точность и надежность</b>	Имеющиеся <b>исходные данные</b> создают надлежащую базу для составления статистики; используемые <b>статистические методы</b> соответствуют качественным статистическим процедурам; проводится периодическая <b>оценка и проверка достоверности</b> исходных данных.
<b>Удобство пользования</b>	Статистика охватывает <b>существенную</b> информацию в рассматриваемой области; <b>своевременность</b> и <b>периодичность</b> соответствуют принятым в международном масштабе стандартам распространения данных; статистические данные согласованы во времени, внутренне непротиворечивы и согласованы с другими основными системами данных, и <b>уточнение данных</b> производится в соответствии с планомерным и предсказуемым порядком.
<b>Доступность</b>	Статистические данные представляются в ясной и <b>доступной</b> форме, используются надлежащие формы распространения данных, и обеспечивается беспристрастность при предоставлении статистических данных; доступны современные и существенные <b>метаданные</b> ; существуют способы оказания оперативной и квалифицированной <b>помощи пользователям</b> .

## Общественная и независимая проверка

4.2. Налогово-бюджетная информация должна подвергаться независимой проверке.

164. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении 1) независимого аудита; 2) независимой оценки бюджетных и макроэкономических прогнозов и 3) достоверности налогово-бюджетной статистики.

## Независимый аудит

4.2.1. Национальный ревизионный орган или иная аналогичная организация, независимая от исполнительной власти, должны своевременно представлять отчеты законодательным органам и общественности о финансовой достоверности счетов органов государственного управления.

165. Это является основным требованием для обеспечения прозрачности в налогово-бюджетной сфере. Национальные ревизионные органы<sup>129</sup> существуют в большинстве стран, хотя конкретные формы и степень их независимости могут быть разными. При этом во многих странах с переходной экономикой требуется создание новых учреждений. Во франкоговорящих государствах такие учреждения носят название *Cour des Comptes* (Счетная палата), в государствах Содружества они часто называются National Audit Office (Национальное ревизионное управление) или Auditor-General's Office (Управление генерального ревизора)<sup>130</sup>, а в странах Латинской Америки принято название *Contraloría General* (Генеральная счетная палата). Основная функция этих органов заключается в поддержке и расширении публичной подотчетности государственных органов. Их роль может становиться все более значимой для обеспечения надлежащей публичной подотчетности по мере делегирования многими органами государственного управления полномочий в сфере принятия решений. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в том, что по законодательству должен быть создан национальный ревизионный орган.

166. Важнейшей составляющей ревизионной деятельности органов государственного управления является проверка на соответствие установленным нормам. Она включает аттестацию финансовой отчетности отдельных ведомств, включая оценку документов финансового учета, и подготовку заключений по финансовым отчетам; аттестацию финансовой отчетности органов государственного управления в целом; а также проверку финансовых систем и операций, механизмов внутреннего контроля и аудита, включая оценку соблюдения нормативных положений и законодательных актов.

167. После завершения проверки на соответствие установленным нормам ревизор готовит письменное заключение, содержащее его выводы. Безусловное заключение дается в тех случаях, когда ревизор убежден в том, что финансовая отчетность была подготовлена с использованием приемлемых основ бухгалтерского учета и в соответствии с последовательной политикой; отчеты соответствуют законодательным требованиям и положениям; картина, представленная в финансовых отчетах, не противоречит представлениям ревизора о проверяемом ведомстве; а также раскрывается достаточная информация по всем существенным вопросам, связанным с финансовой отчетностью.

168. Важной особенностью национальных ревизионных органов является то, что они не должны находиться под контролем действующих органов государственного управления. Главной целью «Лимской декларации руководящих принципов по правилам аудита» МОВРУ 1977 года был призыв к независимости аудита органов государственного управления. Руководящие принципы призывают к тому, чтобы создание высших ревизионных учреждений

<sup>129</sup>Эти организации называются также высшими ревизионными учреждениями. Национальный ревизионный орган является высшим ревизионным органом в стране.

<sup>130</sup>Для Счетной палаты Уганды были определены основные составляющие институциональной независимости. См. пункт 29 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Уганде на сайте: <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

было заложено в конституции, и чтобы их независимость защищалась Верховным Судом<sup>131</sup>. Установление независимой от исполнительных органов процедуры назначения и снятия главного ревизора является распространенным механизмом обеспечения независимости. Тем не менее, в ряде стран главные ревизоры назначаются президентом или премьер-министром и подчинены этому должностному лицу, а не законодательным органам. В таких случаях большую независимость главных ревизоров можно обеспечить, по крайней мере, за счет их назначения законодательным органом.

169. Главному ревизору должна быть предоставлена возможность отчитываться непосредственно перед законодательными органами<sup>132</sup>. Должно также предполагаться, что все отчеты национальных ревизионных органов автоматически становятся общедоступными после их представления законодательному органу — либо немедленно, либо в установленные сроки. В некоторых странах, напротив, отчет контрольно-ревизионного управления по итоговым счетам передается в законодательный орган или спикеру законодательного органа, но при этом может не выноситься на обсуждение законодателей и переходить в категорию общедоступной информации только по истечении достаточно продолжительного периода времени.

170. Одной из сфер, где отчеты внешних ревизоров часто не публикуются, являются военные расходы или расходы на безопасность. Соображения национальной безопасности могут служить основанием для использования специальных положений, ограничивающих публикацию аудиторских отчетов. Однако в подобных случаях важно, чтобы аудит всех военных расходов производился гражданским ведомством, и чтобы результаты аудита представлялись в законодательный орган, например, в комитет государственных счетов<sup>133</sup>.

171. Основное требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере состоит в наличии механизмов, позволяющих гарантировать принятие коррективных мер в случае неблагоприятных заключений в отчетах внешних аудиторов. Одним из механизмов может быть установленное нормативными положениями требование о том, что проверяемое ведомство должно представить публичное письменное заявление в ответ на заключения аудиторов и указать, какие ответные действия будут им предприняты. Другой механизм может состоять в проведении комитетом по государственным счетам проверки счетов государственного бюджета, рассмотрении отчета главного ревизора и возложении ответственности за исправление недостатков, выявленных в процессе аудиторской проверки, на исполнительные органы<sup>134</sup>.

172. Для того чтобы лишить исполнительные органы возможности препятствовать действенной работе национального ревизионного управления, не предоставляя ему надлежащего финансирования, ограничивая его кадровые обеспечивающие более активный, чем обычно, законодательный надзор за деятельностью управления. Один из механизмов может предусматривать возложение на законодательный комитет ответственности за подготовку предложений по годовому бюджету управления и определение широких приоритетных направлений работы управления, оставляя при этом за главными ревизорами некоторую свободу в инициировании деятельности по подготовке отчетов по любым вызывающим сомнения направлениям в пределах действующих полномочий. Важно, чтобы национальный ревизионный орган имел полный доступ ко всем необходимым данным, документам и персоналу. Введение соответствующих требований в законодательство будет способствовать сотрудничеству со стороны проверяемых ведомств.

<sup>131</sup>См. [http://www.intosai.org/2\\_LIMADe.html](http://www.intosai.org/2_LIMADe.html).

<sup>132</sup>В Индии независимый контролер и генеральный ревизор подотчетен только парламенту. Следует также отметить, что органы государственного управления штатов имеют собственных генеральных ревизоров — подчиненных генеральному контролеру и ревизору, — которые представляют аудиторские отчеты непосредственно законодательным органам штатов.

<sup>133</sup>Например, в Пакистане отчеты по оборонным ассигнованиям представляются в Комитет по государственным счетам, однако из соображений безопасности распространение этих документов ограничивается. См. пункт 30 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Пакистану на сайте: <http://www.imf.org/external/np/ros/pak/fiscal.htm>.

<sup>134</sup>Например, в Соединенном Королевстве Комитет по государственным счетам представляет свои заключения в парламент и в высшее должностное лицо, и затем казначейство должно представить в этот комитет отчет о принятых или не принятых ответных мерах. Такую же роль играет Комитет по государственным счетам в Индии.

173. Стандартная практика внешнего аудита должна соответствовать международным стандартам, например, стандартам, установленным МОВРУ<sup>135</sup>, которые описываются во вставке 24, или региональным органом. В штат национального ревизионного органа должна входить центральная группа профессионально подготовленных сотрудников, и ко всему персоналу должны предъявляться требования проявлять независимость суждений и действий при выполнении своих обязанностей. Должны быть обеспечены внутренние гарантии качества и независимой оценки деятельности управления. В некоторых странах с развитой экономикой национальным ревизионным органам поручается подготовка отчетов для общественности и законодательных органов по широкому спектру проблем, включая проверку информации о нефинансовых показателях деятельности в сравнении с заявленными контрольными показателями. Хотя ни в одной стране внедрение кодекса по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере еще не рассматривается в качестве официальной задачи в области аудита, большинство рассматриваемых в Кодексе элементов являются подходящими объектами для общего аудита показателей деятельности. Поэтому оптимальная практика заключается в том, чтобы национальные ревизионные органы или иные аналогичные организации отчитывались перед законодательными органами и общественностью по всем вопросам, касающимся объективности и прозрачности налогово-бюджетной политики.

#### Оценка бюджетных и макроэкономических прогнозов

4.2.2. Для оценки бюджетных прогнозов, лежащих в их основе макроэкономических прогнозов, а также всех базовых предположений должны приглашаться независимые эксперты.

174. Как отмечалось выше, бюджетные оценки должны опираться на логически последовательные и непротиворечивые макроэкономические прогнозы, а сами бюджетные прогнозы должны быть высококачественными. Публикация подробной информации об аналитической основе макроэкономических и бюджетных прогнозов представляет собой необходимый первый шаг, который позволяет проводить независимую оценку и общественное обсуждение качества прогнозов. Такая информация в обобщенном виде должна включаться в сопроводительный информационный документ, входящий в состав бюджетной документации. Более подробная обосновывающая информация должна представляться по требованию.

175. При этом необходимо также предпринять дополнительные меры, чтобы облегчить проведение независимой оценки. Представление вместе с бюджетными прогнозами заявления о распределении ответственности, разъясняющего, какими ведомствами были подготовлены бюджетные и макроэкономические прогнозы, даст возможность оценить прогнозы, имея четкую информацию о том, какие органы государственного управления несут ответственность за качество прогнозов<sup>136</sup>. Предметному обсуждению прогнозов будет также способствовать регулярная публикация в информационных материалах к бюджету оценок бюджетных и макроэкономических прогнозов для предыдущих бюджетов по фактическим данным, в сравнении с реальными результатами их исполнения. Регулярная публикация центральным банком своих макроэкономических прогнозов, включая их техническое обоснование, будет также способствовать предметному обсуждению надежности официальных макроэкономических прогнозов органов государственного управления<sup>137</sup>.

<sup>135</sup>См. INTOSAI (1995).

<sup>136</sup>Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике (статья 3.2) идут еще дальше и требуют, чтобы каждый фискальный отчет содержал заявление о принятии ответственности со стороны министра финансов и высшего должностного лица, ответственного за подготовку отчета.

<sup>137</sup>Банк Норвегии регулярно публикует макроэкономические прогнозы, составляемые его сотрудниками. Шведский Риксбанк публикует макроэкономические прогнозы, прошедшие утверждение его органом, ответственным за разработку и проведение политики, а не просто составленные его сотрудниками, что дополнительно способствует повышению прозрачности. Публикация центральным банком — в соответствии с установленным графиком — отчета о развитии макроэкономической ситуации является одним из требований кодекса по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике (статья 2.4.2.).

### Вставка 24. Стандарты аудита МОВРУ

Стандарты аудита МОВРУ состоят из четырех разделов: основные постулаты, общие стандарты, стандарты аудита на местах и стандарты отчетности.

**Основные постулаты:** создание надлежащих систем информации, контроля, оценки и отчетности в рамках органов государственного управления будет способствовать развитию подотчетности; соответствующие органы должны обеспечить распространение приемлемых стандартов бухгалтерского учета для финансовой отчетности и раскрытия информации в соответствии с потребностями органов государственного управления; каждый ревизионный орган должен сформулировать политику в отношении того, какие стандарты МОВРУ или другие специальные стандарты он будет соблюдать, с тем чтобы обеспечить высокое качество своей деятельности.

**Общие стандарты:** отдельные аудиторы и ревизионный орган должны быть независимы от исполнительных органов, от конкретной проверяемой организации и от любого политического воздействия; они должны обладать необходимым уровнем компетентности, и они обязаны уделять должное внимание соблюдению стандартов аудита МОВРУ.

**Стандарты аудита на местах:** аудиторы должны разработать процедуры проверки на соответствие установленным нормам, обеспечивающие разумные гарантии выявления ошибок, отклонений от норм и противозаконных действий, которые могли бы оказать прямое и существенное воздействие на показатели финансовой отчетности; аудиторы должны оценить степень надежности внутреннего контроля; целью проверки на соответствие установленным нормам должно быть обеспечение гарантий полноты и достоверности бюджета и счетов.

**Стандарты отчетности:** после каждой ревизии главный аудитор должен подготовить письменное заключение или отчет, в котором в доступной форме излагаются результаты проведенной проверки, приводя только ту информацию, которая подтверждена полученными в процессе ревизии авторитетными и релевантными свидетельствами; аудиторские отчеты должны быть независимыми, объективными, справедливыми и конструктивными (то есть в них должны рассматриваться будущие коррективные меры).

<sup>138</sup> В Южно-Африканской Республике макроэкономические предпосылки, на которых основаны бюджетные прогнозы, излагаются в Заявлении о бюджетной политике на среднесрочную перспективу, представляемом в парламент за три месяца до дня представления бюджета. См. работу Folscher (1999) на сайте <http://www.idasa.org.za>.

<sup>139</sup> Например, в Австралии с макроэкономической моделью казначейства можно ознакомиться на сайте <http://www.treasury.gov.au/> и приобрести ее в Австралийском бюро статистики. В Соединенном Королевстве закон обязывает казначейство обнародовать макроэкономическую модель.

Рабочие процедуры и предпосылки, использованные при подготовке бюджетных и макроэкономических прогнозов, должны обнародоваться не позднее момента представления годового бюджета в законодательные органы, а желательно за некоторое время до представления бюджета. Заблаговременное представление макроэкономических прогнозов дает законодателям, независимым разработчикам прогнозов и аналитикам, финансовой прессе и средствам массовой информации время для их детального изучения и подготовки комментариев в отношении их надежности<sup>138</sup>. Комитет законодательных органов по государственным счетам может иметь в своем распоряжении вспомогательный персонал, который способен оказать помощь в оценке прогнозов, и/или комитет может предложить независимым экспертам представить свои оценки.

176. Оптимальная практика состоит в создании организационно-правовых механизмов для предоставления общественности независимых гарантий высокого качества бюджетных и макроэкономических прогнозов. В частности, с этой целью бюджетные и макроэкономические модели могут представляться вниманию внешних экспертов<sup>139</sup>. Заложенные в бюджет

### Вставка 25. Фундаментальные принципы официальной статистики ООН

Для повышения степени достоверности налогово-бюджетной статистики особое значение имеют следующие характеристики Фундаментальных принципов ООН:

- официальная статистика должна составляться и предоставляться официальными статистическими органами непредвзято;
- методы и процедуры сбора, обработки, хранения и представления налогово-бюджетных данных должны определяться исключительно руководителем статистического ведомства в соответствии с профессиональными соображениями;
- статистические ведомства должны иметь право комментировать случаи ошибочной интерпретации и ненадлежащего использования статистических данных.

макроэкономические предпосылки могут также быть основаны на результатах прогнозирования, осуществляемого частным сектором<sup>140</sup>. В некоторых странах действуют механизмы формального анализа качества, проводимого экспертами, а затем результаты этого анализа представляются общественности<sup>141</sup>. В других странах задача критической оценки и подготовки отчета о качестве прогнозов возлагается на независимую государственную или общественную организацию<sup>142</sup>.

### Национальное статистическое ведомство

4.2.3 Для проверки качества налогово-бюджетных данных национальному статистическому ведомству должна предоставляться организационно-правовая независимость.

177. Национальное статистическое ведомство или иной главный официальный орган, ответственный за подготовку статистики государственных финансов, должен создаваться согласно законодательству, которое предоставляет ему операционную независимость в процессе составления и публикации официальной статистики<sup>143</sup>. Такой подход будет способствовать повышению качества и достоверности налогово-бюджетной и другой статистики. В бюджетно-налоговой сфере такой орган играет важнейшую роль, обеспечивая координацию процесса сбора основных налогово-бюджетных данных другими официальными органами и выполняя функции центрального звена в системе подготовки и распространения данных статистики государственных финансов.

178. Чтобы завоевать доверие пользователей официальной статистики, требуется также обеспечить прозрачность практики и процедур, применяемых национальным статистическим ведомством. В частности, для этого необходимо, чтобы статистическому ведомству предоставлялись все необходимые ему базовые данные; осуществляемый им процесс составления налогово-бюджетных данных должен быть непредвзятым; ведомство должно иметь право комментировать случаи ошибочной интерпретации и ненадлежащего

<sup>140</sup> В Канаде в качестве основы для закладываемых в бюджет экономических предпосылок используются средние значения экономических прогнозов частного сектора. См. OECD (1999).

<sup>141</sup> Например, во Франции макроэкономические прогнозы анализируются возглавляемой министром экономики и финансов Национальной комиссией по экономике, в состав которой входят двадцать два члена, отбираемых по уровню их квалификации в экономической и финансовой сфере. Деятельность Национальной комиссии по экономике поддерживается технической группой, которая занимается анализом макроэкономических прогнозов, подготовленных ключевыми независимыми учреждениями и банками. См. пункт 20 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Франции на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>. В Чешской Республике группа экспертов, включающая представителей частного сектора, два раза в год и перед опубликованием бюджетных прогнозов производит проверку макроэкономических предпосылок. См. пункт 19 раздела «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере» ДССК по Чешской Республике на сайте <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze.htm>.

<sup>142</sup> В США подчиненное непосредственно законодательным органам Бюджетное управление Конгресса осуществляет подготовку полного набора макроэкономических и налогово-бюджетных прогнозов для их рассмотрения наряду с содержащимися в представленном президентом проекте бюджета.

<sup>143</sup> В ряде стран, особенно в странах Латинской Америки, подготовкой и распространением налогово-бюджетных данных занимается центральный банк, а не национальное статистическое управление.

использования информации; он также должен сообщать обо всех фактах доступа органов государственного управления к налогово-бюджетным данным до их опубликования. Кроме того, должны обнародоваться условия подготовки и распространения налогово-бюджетных данных, а также должны быть четко сформулированы и преданы широкой гласности руководящие принципы поведения сотрудников статистического ведомства. Одним из методов повышения качества по перечисленным выше направлениям является соблюдение «Фундаментальных принципов официальной статистики» ООН — см. текстовую вставку 25, — а также выполнение требований стандартов достоверности данных, содержащихся в ССРД/ОСРД.

## Глоссарий

**Ассигнования.** Закрепленные в законе полномочия, которыми законодательные органы наделяют исполнительные органы, по расходованию государственных средств на оговоренные цели. **Годовые ассигнования** выделяются в соответствии с законом о годовом бюджете. **Дополнительные бюджеты/ассигнования** иногда выделяются после принятия закона о годовом бюджете в том случае, если годовых ассигнований недостаточно для достижения поставленной цели. Иногда используется термин «постоянное ассигнование» для обозначения полномочий, действующих в течение периода, превышающего один бюджетный год, которые устанавливаются специальными законодательными актами (например, законом о социальном обеспечении). В некоторых странах, например, в США, используется термин «санкция» для обозначения общего закона, который учреждает программу и допускает возможность ассигнований, но не предоставляет каких-либо конкретных полномочий по расходованию средств. В большинстве стран для принятия учреждением и ведомством расходных обязательств в рамках ассигнований необходима специальная санкция исполнительных органов («распределение, выделение или предписание»).

**Балансовый отчет органов государственного управления.** Полный отчет об активах, пассивах и чистой стоимости капитала (активы за вычетом обязательств) органов государственного управления на определенный момент времени, как правило, на конец года. На практике очень немногие органы государственного управления готовят отчеты о своем финансовом положении, которые можно считать балансовыми отчетами. Необходимыми предварительными условиями представления достоверных балансовых отчетов являются переход к учету на основе принципа начисления и использование общепринятых методов стоимостной оценки активов.

**Бюджетный процесс на основе программ/классификация по программам.** «Программы» представляют собой совокупность операций органов государственного управления, направленных на достижение конкретных государственных целей. В рамках классификации по программам этот принцип применяется в отношении всех видов деятельности органов государственного управления. В бюджетном процессе на основе программ делается попытка использовать анализ затрат и результатов для принятия решений по распределению средств, распределять расходы на основании программ и оценивать результаты реализации программ в сравнении с поставленными целями. Полностью система бюджетного процесса на основе программ (или последующие предложения, такие как **составление бюджета с нуля**) не была успешно реализована ни в одной из стран, что в основном объясняется высоким

уровнем требований к информации и сложностью организации управления подобными системами.

**Внебюджетные фонды.** Данным термином обычно называется совокупность операций органов государственного управления, которые не включаются в представляемый годовой бюджет. Они могут не подлежать столь же тщательной проверке, как годовой бюджет, и для них могут устанавливаться иные стандарты бухгалтерского учета. На практике используется широкий спектр различных внебюджетных механизмов, включая фонды (такие как фонды социального обеспечения), учрежденные в соответствии со специальным законодательством; товарные фонды, использующие поступления от товарной помощи; а также резервирование конкретных видов доходов на конкретные цели.

**Государственный сектор.** Классификация, составленная на основе классификации секторов и подсекторов СНС и включающая сектор государственного управления и государственные подсектора нефинансовых и финансовых корпораций. В основе классификации лежит принцип государственной собственности и/или контроля, а не функций (как в первичной классификации СНС). Для анализа бюджетно-налоговой сферы важной подкатегорией данного сектора является «нефинансовый государственный сектор», включающий сектор государственного управления и нефинансовые государственные предприятия.

**Дополнительные бюджеты/ассигнования** (см. *ассигнования*).

**Квазифискальные операции.** Операции центральных банков, государственных финансовых учреждений и нефинансовых государственных предприятий (осуществляемые по указанию органов государственного управления), которые носят фискальный характер — то есть в принципе они могли бы проводиться с помощью конкретных фискальных мер, таких как налоги, субсидии или другие прямые расходы, хотя в некоторых случаях может быть очень сложно провести их точную количественную оценку. Примерами могут служить субсидированный банковский кредит и некоммерческие общественные услуги, предоставляемые предприятием.

**Косвенные условные обязательства.** Обязательства, которые отражают неконтрактные обязательства государства (например, потенциальные обязательства, возникающие в связи с реструктуризацией финансового сектора).

**Метод бухгалтерского учета.** Определяется в IFAC (2000а) как «совокупность принципов бухгалтерского учета, которые устанавливают, в какой момент времени должны отражаться результаты операций или событий для целей финансовой отчетности. Им определяется время проведения оценок безотносительно существования этих оценок». Существует много вариантов методов бухгалтерского учета. МФБ устанавливает два основных ориентира (учет на кассовой основе и учет на основе принципа начисления) и два варианта (учет на модифицированной кассовой основе и учет на основе модифицированного принципа начисления).

**Моральный риск.** Вероятность того, что указание на возможную будущую государственную поддержку или ее ожидание может вызвать нежелательные изменения в поведении руководства предприятия или банка, выражающиеся, например, в участии в более рискованной деятельности, поскольку предпола-

гается, что государство фактически гарантирует возмещение некоторой части потенциальных убытков.

**Налоговые расходы.** Льготы или освобождения относительно «стандартной» структуры налогов, которые ведут к снижению величины собираемых государством доходов, и, поскольку цели государственной политики могли бы быть достигнуты альтернативным способом через предоставление субсидий или производство иных прямых расходов, льготы рассматриваются как эквивалент бюджетных расходов. Поэтому для точного определения и количественной оценки налоговых расходов необходимо определить нормальную базу налогообложения, а также установить наиболее адекватный способ оценки издержек (например, по упущенным доходам или по расходам, которые были бы необходимы для достижения данной цели политики).

**Необеспеченные резервами обязательства по выплате государственных пенсий.** Этим термином обозначаются будущие обязательства государства в рамках необеспеченных (распределительных) или частично обеспеченных резервами государственных пенсионных систем. Обязательства по таким системам обычно не отражаются в бухгалтерском учете до тех пор, пока не возникнет необходимость произвести платежи (см. IFAC, 2000a), хотя подход зависит от действующих в конкретных странах организационно-правовых механизмов. (Эти вопросы находятся в процессе постоянного рассмотрения КГС МФБ.) Такие будущие обязательства следует принимать во внимание при оценке долгосрочной устойчивости государственных финансов.

**Общее сальдо.** Данный термин соответствует принятому в СГФ термину «общий дефицит/профицит», который определяется как сумма доходов и полученных грантов за вычетом расходов и «кредитования минус погашение». Определяемое таким образом сальдо равняется (с обратным знаком) сумме чистых государственных займов плюс чистое уменьшение объема государственных кассовых средств, депозитов и ценных бумаг, хранимых для целей ликвидности. В основе такой концепции сальдо лежит тот факт, что государственная политика рассматривается как создающая дефицит или профицит, и таким образом, доходы или расходы, связанные с данной политикой, относятся к статьям «над чертой». При этом займы или уменьшение запасов ликвидных активов представляют собой финансирование дефицита, или являются статьями «под чертой». Следует отметить, что категория **кредитование минус погашение**, относящаяся в действующей СГФ к статьям «над чертой», охватывает государственные операции с долговыми требованиями и требованиями в отношении собственного капитала третьих сторон, которые проводятся для достижения целей государственной политики, а не для управления государственными ликвидными средствами или извлечения прибыли.

**Отдельные счета в главной книге бухгалтерского учета органов государственного управления.** Главная (или общая) бухгалтерская книга органов государственного управления представляет собой бухгалтерскую книгу, в которой по дебету или по кредиту регистрируются все операции центрального правительства. Главная бухгалтерская книга органов государственного управления обычно ведется главной государственной бухгалтерией. Каждая операция, затрагивающая конкретный банковский счет, отражается на соответствующем отдельном счете главной бухгалтерской книги, что создает возможность ее полного согласования с документами о состоянии банковских счетов.

**Отчетность на кассовой основе.** Отчетность, которая опирается на системы учета на кассовой основе.

**Отчетность на основе принципа начисления.** Отчетность, которая опирается на системы учета на основе принципа начисления.

**Первичное сальдо.** Общее сальдо за вычетом уплаты процентов. Поскольку уплата процентов представляет собой стоимость прошлой задолженности, а определяющими факторами для будущего долга, попадающими под политический контроль со стороны государства, являются другие показатели доходов и расходов, не включающие уплату процентов, первичное сальдо имеет особое значение как индикатор состояния государственных финансов в странах с высоким уровнем задолженности.

**Плата за пользование.** Платежи, осуществляемые потребителями поставщикам государственных услуг.

**Помощь в натуральной форме.** Потоки товаров и услуг, при которых отсутствуют встречные платежи в форме денежных средств или долговых инструментов. Иногда товары, получаемые в качестве «товарной помощи» (например, зерно), впоследствии продаются, а доходы используются в бюджете или, что более распространено, через специальный фонд идут на государственные расходы.

**Постатейный бюджетный процесс.** Общий термин, используемый для описания относительно бессистемного бюджетного плана счетов. В дополнение к стандартным позициям, по которым проводится голосование, или «статьям», таким как «заработная плата рабочих и служащих», по мере возникновения новых потребностей вводятся отдельные статьи, что ведет к созданию длительных специальных процедур для выделения ассигнований и учета расходов.

**Просроченная задолженность по налогам.** Причитающиеся, но не уплаченные государству налоги. Другие просроченные задолженности по доходам могут возникать из-за неплатежей по ссудам, выданным государством, или неплатежей по счетам за государственные услуги.

**Просроченная задолженность по платежам.** Суммы, не выплаченные к сроку, установленному в контракте, или в течение стандартного установленного в коммерческой практике периода для аналогичных операций. Просроченная задолженность по платежам может быть результатом неплатежа органов государственного управления, например, по счетам поставщиков с наступившим сроком платежа, заработной плате или трансфертам, подлежащим перечислению, или причитающимся выплатам в счет погашения или обслуживания долга.

**Расширенное сальдо.** Общее сальдо плюс любые убытки, понесенные центральным банком, и любые не включенные в общее сальдо выпуски государственных долговых обязательств в целях рекапитализации государственных финансовых учреждений.

**Результаты и отдача.** При оценке показателей деятельности органов государственного управления результаты определяются как произведенные государственными учреждениями товары или оказанные ими услуги (например, продолжительность проведенных учебных занятий, начисленные и выплаченные пособия по социальному обеспечению); отдача определяется как воздействие на социальные, экономические или другие показатели

вследствие произведенных результатов (например, повышение уровня образования студентов, социальная справедливость).

**Сальдо государственного сектора.** Общее сальдо государственного сектора. Этот показатель отличается от потребности государственного сектора в заемных средствах, которая представляет собой сумму общего сальдо сектора государственного управления и чистой потребности в заемных средствах нефинансовых государственных предприятий.

**Сектор государственного управления.** Определяется в СНС как совокупность следующих институциональных единиц-резидентов:

- a) все единицы центрального правительства, региональных и местных органов управления;
- b) все фонды социального обеспечения на каждом уровне государственного управления, а также
- c) все нерыночные, некоммерческие учреждения, которые контролируются и в основном финансируются государственными органами.

Сектор не включает государственные корпорации даже в тех случаях, когда весь капитал таких корпораций принадлежит государственным органам. Он также не включает квазикорпорации, которые принадлежат государственным органам и контролируются ими. Однако принадлежащие государственным институциональным единицам неинкорпорированные предприятия, не являющиеся квазикорпорациями, остаются неотъемлемой частью этих институциональных единиц, и потому должны включаться в состав сектора государственного управления.

**Система бухгалтерского учета.** Совокупность учетных процедур, внутренних механизмов контроля, журналов бухгалтерского учета, а также плана и схемы счетов, которые используются для проведения и отражения в учете финансовых операций, а также представления отчетности по ним. Системы должны включать учет по системе двойной записи, отражать все этапы процесса платежей и поступлений, необходимые для учета бухгалтерских операций, объединять счета активов и пассивов с операционными счетами и вести учет в форме, допускающей возможность аудита.

**Среднесрочные основы бюджета.** Система интеграции налогово-бюджетной политики и бюджетного процесса в среднесрочной перспективе путем увязки системы сводного налогово-бюджетного прогнозирования с упорядоченным процессом подготовки министерствами подробных среднесрочных бюджетных оценок, отражающих действующую государственную политику. Перспективные оценки расходов становятся основой бюджетных консультаций на годы, следующие за текущим бюджетным годом, и такие перспективные оценки согласовываются с итоговыми результатами, представленными в отчетах о результатах исполнения бюджета.

**Ссуда, гарантированная государством.** Ссуда, полученная неправительственным учреждением государственного сектора, с гарантией того, что государство выплатит любую непогашенную сумму ссуды в случае невыполнения заемщиком своих обязательств.

**Условные обязательства.** Обязательства, которые были приняты, однако время фактического возникновения и размер которых определяются наступлением некоторого непредвиденного события в будущем. Поэтому они еще не

являются фактическими обязательствами и могут никогда ими не стать, если не произойдет оговоренное непредвиденное событие.

**Учет на кассовой основе.** В системе учета на кассовой основе операции или события отражаются в момент получения или выплаты кассовых средств.

**Учет на модифицированной кассовой основе.** Учет на модифицированной кассовой основе отличается от учета на кассовой основе тем, что в нем отражаются принятые в течение бюджетного года формальные обязательства по доходам и выплатам, и отводится специальный период после завершения года для регистрации этих платежей в учете и в отчетности.

**Учет на основе модифицированного принципа начисления.** Учет на основе модифицированного принципа начисления отличается от учета на основе принципа начисления тем, что материальные активы относятся к расходам в момент их приобретения.

**Учет на основе принципа начисления.** В системах учета на основе принципа начисления операции или события отражаются в момент создания, преобразования, обмена, передачи или аннулирования экономической стоимости, при этом регистрируются все экономические потоки (а не только потоки кассовых средств).

**Учет, связанный с различиями в поколениях.** Счета поколений используются для оценки распределительных последствий налогово-бюджетной политики для различных возрастных когорт. Для этого проводится оценка текущей дисконтированной стоимости чистых налоговых платежей (уплаченные налоги минус полученные услуги и пособия) на протяжении жизни различных поколений в условиях действующей налоговой и бюджетной политики. Поколение определяется как совокупность всех лиц мужского и женского пола (с их отдельным учетом в связи с различиями в профиле их налогообложения и пособий), которые родились в один год. Такой метод требует значительного объема данных, и результаты его использования зависят от значительного количества упрощающих предположений. Как правило, он рассматривается как дополнительный метод для анализа устойчивости и распределения ресурсов между поколениями.

**Фонды или резервы на непредвиденные расходы.** Отдельный фонд или бюджетный резерв, выделенный для покрытия непредвиденных и неизбежных потребностей, которые могут возникнуть в течение бюджетного года. Определенные виды непредвиденных расходов (например, выполнение обязательств, связанных с гарантиями по ссудам) могут указываться в качестве возможных направлений использования таких средств.

**Формальные обязательства.** В терминологии бухгалтерского учета формальные обязательства относятся к тому этапу процесса расходования средств, на котором заключаются контракты или другие формы соглашений, как правило, о будущих поставках товаров или оказании услуг. Фактическое обязательство не отражается в учете до момента поставки товара, однако орган государственного управления несет формальную контрактную ответственность за выполнение обязательства, как только будет осуществлена поставка. Термин также используется в более общем, неконтрактном смысле для обозначения твердых обещаний органов государственного управления, сделанных в заявлениях о политике.

**Функциональная классификация.** Действующее «Руководство по СГФ» особо рассматривает Классификацию функций органов государственного управления (КФОГУ), которая представляет собой международный стандарт классификации расходов органов государственного управления в соответствии с общими целями, на достижение которых направлены проводимые операции. Данная классификация обычно используется для оценки объемов ресурсов, выделяемых государством для достижения различных целей и поддержки разнообразных видов деятельности (таких как здравоохранение, образование, транспорт и связь).

**Целевые налоги.** Налоги, собираемые и выделяемые на конкретные программы расходов, часто через внебюджетные фонды (*см. ниже*).

**Центральное правительство.** Все государственные подразделения, которые являются ведомствами или частью аппарата центрального руководства страны и деятельность которых покрывается или финансируется из бюджета или внебюджетных фондов этого уровня.

**Экономическая классификация.** Действующее «Руководство по СГФ» особо рассматривает «классификацию расходов по характеру операций, то есть двусторонние или односторонние, текущие или капитальные, по видам получаемых товаров или услуг, а также по секторам или подсекторам, являющимся в операциях получателями» (стр. 325 английского издания). Такая классификация обычно используется для выявления характера и экономических последствий операций органов государственного управления. Классификация доходов на текущие (налоговые и неналоговые), капитальные и в форме грантов служит аналогичным целям, хотя в СГФ она формально не называется «экономической».

## Литература

- Alesina, Alberto, and Roberto Perotti, 1995, "The Political Economy of Budget Deficits," *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 42 (March), pp.1–31.
- , 1999, "Budget Deficits and Budget Institutions," in *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, ed. by James M. Poterba and Jürgen von Hagen, National Bureau of Economic Research Conference Report (Chicago: University of Chicago Press).
- Basle Committee on Banking Supervision, 1997, "Basle Core Principles for Effective Banking Supervision," *International Legal Materials*, Vol. 36 (March), pp. 405–32.
- Bléjer, Mario I., and Adrienne Cheasty, eds., 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington: International Monetary Fund).
- Chalk, Nigel, and Richard Hemming, 2000, "Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice," in *Fiscal Sustainability*, papers presented at a Banca D'Italia Research Department Workshop, Perugia, Italy, January.
- Chand, Sheetal K., and Albert Jaeger, 1996, *Aging Populations and Public Pension Schemes*, IMF Occasional Paper No. 147 (Washington: International Monetary Fund).
- Daniel, James A., Jeffrey M. Davis, and Andrew M. Wolfe, 1997, "Fiscal Accounting of Bank Restructuring," IMF Paper on Policy Analysis and Assessment 97/5 (Washington: International Monetary Fund).
- Financial Stability Forum, Working Group on Deposit Insurance, 2000, "International Guidance on Deposit Insurance: A Consultative Process," June (Basel).
- Goldstein, Morris, 1997, "The Case for an International Banking Standard," *Policy Analyses in International Economics*, Vol. 47 (April), Institute for International Economics, pp. 14.
- Inter-american Development Bank, 1997, *Latin America After a Decade of Reforms: Economic and Social Progress in Latin America, 1997 Report* (Washington: Johns Hopkins University Press).
- International Federation of Accountants, 2000a, "Study 11-Governmental Financial Reporting," *International Public Sector Studies*, May (New York).
- , 2000b, "Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting," Exposure Draft No. 9, May (New York).
- International Monetary Fund, 1986, *A Manual on Government Finance Statistics* (Washington).
- , 1996, *Guide to the Data Dissemination Standards. Module 1: The Special Data Dissemination Standard* (Washington).
- , 1998a, *IMF Survey*, April 27, Vol. 27, pp. 122–24.
- , 1998b, *The General Data Dissemination System: Standards for the Dissemination by Countries of Economic and Financial Statistics* (Washington).
- International Organization of Supreme Audit Institutions, 1992, *Guidelines for Internal Control Standards*, Issued by the Internal Control Standards Committee, June (Vienna).

- , 1995, *Auditing Standards*, Issued by the Auditing Standards Committee at the XIVth Congress of INTOSAI in 1992 in Washington, D.C., as amended by the XVth Congress of INTOSAI in 1995 in Cairo (Vienna).
- Kopits, George, and Jon Craig, 1998, *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper No. 158 (Washington: International Monetary Fund).
- Kopits, George, and Steven Symansky, 1998, *Fiscal Policy Rules*, IMF Occasional Paper No. 162 (Washington: International Monetary Fund).
- Mackenzie, G.A., 1998, "The Macroeconomic Impact of Privatization," *Staff Papers*, International Monetary Fund, Vol. 45 (June), pp. 363–73.
- , and Peter Stella, 1996, *Quasi-fiscal Operations of Public Financial Institutions*, IMF Occasional Paper No. 142 (Washington: International Monetary Fund).
- New Zealand Treasury, 1995, *Fiscal Responsibility Act 1994: An Explanation* (Wellington).
- Organization for Economic Cooperation and Development, 1984, *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, report by the Committee on Fiscal Affairs (Paris).
- , 1988, *External Debt: Definition, Statistical Coverage, and Methodology*, report by an International Working Group on External Debt Statistics of the World Bank, International Monetary Fund, Bank for International Settlements, and Organization of Economic Cooperation and Development (Paris).
- , 1996, *Tax Expenditures: Recent Experiences*, prepared by the Working Party on Tax Policy Analysis and Tax Statistics of the Committee on Fiscal Affairs (Paris).
- , 1999, *Budgeting in Canada* (Paris).
- , 2000, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, PUMA/SBO(2000)6/FINAL (Paris).
- Polackova, Hana, 1999, "Contingent Government Liabilities: A Hidden Fiscal Risk," *Finance & Development*, Vol. 36 (March), pp. 46–49.
- Potter, B.H., and J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington: International Monetary Fund).
- Robinson, David J., and Peter Stella, 1993, "Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits," in *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. by Mario I. Bléjer and Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).
- Stein, Ernesto, Ernesto Talvi, and Alejandro Grisanti, 1998, "Institutional Arrangements and Fiscal Performance: the Latin American Experience," NBER Working Paper No. 6358 (Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research).
- Tanzi, Vito, Mario I. Bléjer, and Mario O. Teijeiro, 1993, "Effects of Inflation on Measurement of Fiscal Deficits: Conventional Versus Operational Measures," in *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. by Mario I. Bléjer and Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).
- United Nations, 1996, "Crime Prevention and Criminal Justice: Action Against Corruption," Note by the Secretariat, September 26, A/C.3/51/L.2 (New York).
- van der Westhuizen, Johan, 1998, "Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa," *Public Money and Management*, Vol. 18 (January–March), pp. 15–20.
- von Hagen, Jurgen, 1992, "Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities," Economic Papers No. 96 (Brussels: Commission of the European Communities Directorate General for Economic and Financial Affairs).

## Ссылки на сайты в Интернете

### **Австралия**

Бюджетные документы: <http://www.budget.gov.au/finaloutcome/>.

Казначейство: <http://www.treasury.gov.au/>.

### **Банк международных расчетов**

Базельский комитет по банковскому надзору: <http://www.bis.org/publ/bcbs30a.htm>.

### **Венгрия**

Основная страница правительства Венгрии: <http://www.meh.hu/default.htm>.

### **Всемирная торговая организация**

Государственное соглашение о закупках: [http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/final\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/final_e.htm).

### **Гонконг, SAR**

Бюджет: <http://www.info.gov.hk/budget01-02/index.htm>.

Европейская система счетов (ESA95): <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>.

### **Европейский союз**

Директивы по закупкам: <http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>.

### **Канада**

Налоговые расходы и оценки 2000: [http://www.fin.gc.ca/toce/2000/tadxexp\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2000/tadxexp_e.html).

### **Международный Валютный Фонд**

Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике — декларация принципов: <http://www.imf.org/external/np/mae/mfi/index.htm>.

ОСРД: <http://dsbb.imf.org/>

Руководство по СГФ: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

ДССК: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm>.

Гонконг, САР: <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>.

Греция: <http://www.imf.org/external/np/rosc/grc/index.htm>.

Мозамбик: <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>.

Пакистан: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>.

Республика Корея: <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>.

Тунис: <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>.

Уганда: <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>.

Франция: <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>.

Чешская Республика: <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze.htm>.

Швеция: <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>.

Стандарты и кодексы: <http://www.imf.org/external/standards/index.htm>.

Деятельность по разработке системы оценки качества данных: [http://dsbb.imf.org/dqrs\\_work.htm](http://dsbb.imf.org/dqrs_work.htm).

### **МОВРУ**

Кодекс этических норм для аудиторов в государственном секторе: [http://www.into-sai.org/3\\_ETHICe.html](http://www.into-sai.org/3_ETHICe.html).

Руководящие принципы оптимальной практики в области аудита приватизационных операций: <http://www.nao.gov.uk/intosai/wgap/bestprac.htm>.

Лимская декларация по руководящим принципам в области назначений аудита: [http://www.intosai.org/2\\_LIMADe.html](http://www.intosai.org/2_LIMADe.html).

**МФБ:** <http://www.ifac.org>.

Финансовая отчетность государственных органов: <http://www.ifac.org/Guidance/Public-Download.tmp?PubID=960182179426>.

#### **Новая Зеландия**

Годовые бюджетные прогнозы: <http://www.treasury.govt.nz/forecasts/befu/2001/>.

Казначейство: <http://www.treasury.govt.nz/publications/>.

#### **Организация Объединенных Наций**

Классификация функций органов государственного управления: <http://esa.un.org/unsd/cr/registry/regrt.asp>.

Комиссия по праву международной торговли. Типовой закон о закупках товаров, продукции строительства и услуг: <http://www.uncitral.org/english/texts/procurem/proc93.htm>.

Общий кодекс статистической практики: <http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tnjun96/tony.htm>.

Международный кодекс поведения государственных должностных лиц: <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

Статистический отдел: <http://www.un.org/Depts/unsd/statcom/1994docs/e1994.htm>.

**ОЭСР:** <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/ethics/>.

ОЭСР/СУГС: OECD Best Practices for Budget Transparency <http://www.oecd.org/olis/2000doc.nsf/87fae4004d4fa67ac125685d005300b3/c125692700623b74c1256a4d005c23be?OpenDocument>.

Руководящие принципы по государственным закупкам: <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb/pubs/pbno3.htm>.

Увязки: <http://www1.oecd.org/puma/likes.htm>.

Рекомендации по политике в области реформы регулирования: <http://www.oecd.org/subject/regreform/>.

#### **Совет таможенного сотрудничества**

Декларация Всемирной таможенной организации: <http://www.wcoomd.org/>.

#### **Соединенное Королевство**

Казначейство ЕВ: <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2001/fsbr/chapc.htm>.

#### **Соединенные Штаты**

Бюджет Соединенных Штатов: <http://www.access.gpo.gov/usbudget/fy2001/maindown.html>.

Бюджетное управление Конгресса: <http://www.cbo.gov/respon.shtml>.

Федеральный консультационный совет по вопросам учета: <http://www.financenet.gov/fasab.htm>.

Служба защиты интересов налогоплательщиков: [http://www.irs.gov/prod/ind\\_info/advocate.html](http://www.irs.gov/prod/ind_info/advocate.html).

#### **Южная Африка**

Институт демократии в Южной Африке: <http://www.idasa.org.za>.