

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ ВАЛЮТНЫЙ ФОНД

### Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год)

Содержание	Стр.
Сокращения и акронимы.....	3
Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере — Новая редакция (2007 год).....	4
Общий обзор.....	9
I. Четкость функций и обязанностей.....	22
II. Открытость бюджетных процессов.....	59
III. Доступность информации для общественности.....	97
IV. Гарантии достоверности.....	143
Таблицы	
1. Бюджетная документация и другие фискальные отчеты.....	100
2. Классификация доходов (РСГФ 2001 года).....	115
Рисунки	
1. Государственный сектор.....	24
Вставки	
1. Выборочные инициативы в отношении прозрачности.....	12
2. Нерыночные некоммерческие организации.....	26
3. Принципы корпоративного управления ОЭСР. Принцип V. Раскрытие информации и прозрачность.....	37
4. Характеристики прозрачных мер регулирования. Рекомендации ОЭСР в отношении политики.....	38
5. Механизмы ГЧП в Чили.....	52
6. Полномочия в отношении активов в форме природных ресурсов и заимствований, связанных с ресурсами.....	59
7. Прогнозирование доходов.....	65
8. Среднесрочные основы бюджета.....	66
9. Налогово-бюджетные правила, законы о бюджетной ответственности и законы о прозрачности бюджета.....	69

10.	Анализ бедности и социальных последствий .....	74
11.	Условные обязательства.....	79
12.	Система составления бюджета на основе результатов .....	82
13.	Внебюджетная деятельность и прозрачность в бюджетно-налоговой сфере .....	85
14.	Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и Международные стандарты учета в государственном секторе для финансовой и фискальной отчетности .....	89
15.	Этапы платежа и просроченная задолженность по платежам.....	92
16.	Отчетность о налоговых расходах .....	104
17.	Отчетность о гарантиях.....	106
18.	Условные обязательства: стоимостная оценка и порядок учета в балансе.....	107
19.	Виды квазифискальных операций.....	109
20.	Оценка фискальных результатов квазифискальных операций .....	113
21.	Заявление о фискальных рисках.....	114
22.	Балансы органов государственного управления: некоторые проблемы .....	118
23.	Закон о бюджете и прозрачность в бюджетно-налоговой сфере. Примеры отдельных стран .....	129
24.	Законы о свободе информации.....	139
25.	Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты распространения данных.....	141
26.	Основа оценки качества данных: основные параметры.....	150
27.	Кодекс поведения государственных должностных лиц.....	152
28.	Руководящие принципы ИНТОСАИ по стандартам внутреннего контроля ....	157
29.	Лимская декларация ИНТОСАИ и стандарты аудита.....	161
30.	<i>«Основные принципы официальной статистики» ООН.....</i>	<i>167</i>
Приложение		
	Сводная таблица принципов и основных требований для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере .....	168
	Глоссарий.....	170
	Литература.....	181
	Ссылки на сайты в Интернете .....	187
	Предметный указатель .....	191

## СОКРАЩЕНИЯ И АКРОНИМЫ

ВВП	Валовой внутренний продукт
ГААП	Общепринятые принципы бухгалтерского учета
ЕСС	Европейская система счетов
ИВА	Институт внутренних аудиторов
ИВРО	Институт высших ревизионных органов
ИНТОСАИ	Международная организация высших ревизионных учреждений
КФО	Квазифискальные операции
КФОГУ	Классификация функций органов государственного управления
МВФ	Международный Валютный Фонд
МСУГС	Международные стандарты учета в государственном секторе
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
ООКД	Основа оценки качества данных
ООН	Организация Объединенных Наций
ОСРД	Общая система распространения данных
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
РОСК	Доклад о соблюдении стандартов и кодексов
СГФ	Статистика государственных финансов
СНС	Система национальных счетов
ССРД	Специальный стандарт распространения данных
ПРСП	Документ по стратегии сокращения бедности
ФСАП	Программа оценки финансового сектора
ЮНСИТРАЛ	Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли
Кодекс	<i>«Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере»</i>
Пособие	<i>«Пособие по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов»</i>
Руководство	<i>«Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере»</i>

**КОДЕКС НАДЛЕЖАЩЕЙ ПРАКТИКИ ПО ОБЕСПЕЧЕНИЮ ПРОЗРАЧНОСТИ  
В БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ (2007 ГОД)**

**I. ЧЕТКОСТЬ ФУНКЦИЙ И ОБЯЗАННОСТЕЙ**

**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.**

- 1.1.1 Структура и функции органов государственного управления должны быть четко установлены.
- 1.1.2 Полномочия исполнительной, законодательной и судебной ветвей государственного управления в бюджетно-налоговой сфере должны быть ясно определены.
- 1.1.3 Обязанности органов государственного управления различных уровней и отношения между ними должны быть четко оговорены.
- 1.1.4 Отношения между органами государственного управления и государственными корпорациями должны основываться на четких правилах.
- 1.1.5 Отношения органов государственного управления с частным сектором должны быть открытыми и подчиняться четким правилам и процедурам.

**1.2 Должны существовать четкие и открытые правовые, нормативные и административные основы для управления бюджетно-налоговой сферой.**

- 1.2.1 Сбор, выделение и использование государственных средств должны регламентироваться исчерпывающими законами, нормативными актами и административными процедурами в отношении бюджета, налогообложения и иных вопросов государственных финансов.
- 1.2.2 Законы и нормативные акты, касающиеся сбора налоговых и неналоговых доходов, и критерии принятия административных решений по их применению должны быть доступными, четкими и понятными. Иски об обжаловании налоговых или неналоговых обязательств должны рассматриваться своевременно.
- 1.2.3 Должно выделяться достаточное время для консультаций в отношении предлагаемых изменений законов и нормативных актов, а также, когда это практически осуществимо, в отношении более общих изменений политики.
- 1.2.4 Условия контрактов между органами государственного управления и государственными или частными структурами, включая ресурсодобывающие компании и операторов государственных концессий, должны быть четкими и доступными для общественности.
- 1.2.5 Управление государственными обязательствами и активами, в том числе предоставление прав на использование или эксплуатацию государственных активов, должно иметь ясную правовую основу.

## **II. ОТКРЫТОСТЬ БЮДЖЕТНЫХ ПРОЦЕССОВ**

### **2.1 Подготовка бюджета должна осуществляться в соответствии с установленным графиком и направляться четко определенными целями макроэкономической и налогово-бюджетной политики.**

- 2.1.1 Следует определить и строго соблюдать бюджетный календарь. Следует предусмотреть достаточное время на рассмотрение проекта бюджета законодательными органами.
- 2.1.2 Годовой бюджет должен быть реалистичным, и его следует готовить и представлять в рамках комплексных среднесрочных основ макроэкономической и налогово-бюджетной политики. Следует четко формулировать и разъяснять целевые показатели налогово-бюджетной политики и любые существующие налогово-бюджетные правила.
- 2.1.3 Следует представлять описание основных мер в области расходов и доходов, а также их вклада в достижение целей политики. Следует также представлять оценки их текущего и будущего воздействия на бюджет и их более общих экономических последствий.
- 2.1.4 Бюджетная документация должна включать оценку устойчивости налогово-бюджетной политики. Основные допущения в отношении развития экономической ситуации и экономической политики должны быть реалистичными и четко оговоренными, требуется также представление анализа чувствительности.
- 2.1.5 Должны существовать четкие механизмы координации и регулирования бюджетной и внебюджетной деятельности в рамках общих основ налогово-бюджетной политики.

### **2.2 Должны существовать четкие процедуры исполнения и мониторинга бюджета и бюджетной отчетности.**

- 2.2.1 Система бухгалтерского учета должна обеспечивать надежную основу для отслеживания доходов, формальных обязательств, платежей, просроченной задолженности, пассивов и активов.
- 2.2.2 В законодательные органы должен представляться полугодовой отчет о ходе исполнения бюджета. Требуется публиковать и более частые, не реже чем ежеквартальные, обновления отчета.
- 2.2.3 Предложения о дополнительных доходах и расходах, вносимые в течение бюджетного года, должны представляться в законодательные органы в форме, согласующейся с представлением первоначального бюджета.
- 2.2.4 Проверенные аудиторами итоговые счета и аудиторские заключения, включая согласование с утвержденным бюджетом, должны представляться в законодательные органы и публиковаться в течение года, следующего за отчетным.

### **III. ДОСТУПНОСТЬ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ОБЩЕСТВЕННОСТИ**

#### **3.1 Общественности следует предоставлять исчерпывающую информацию о прошлой, текущей и прогнозируемой на будущее деятельности в бюджетно-налоговой сфере и об основных фискальных рисках.**

- 3.1.1 Бюджетная документация, в том числе итоговые счета, и другие публикуемые фискальные отчеты, должны охватывать всю бюджетную и внебюджетную деятельность центрального правительства.
- 3.1.2 Должна предоставляться сопоставимая с данными годового бюджета информация о результатах исполнения бюджета не менее чем за два предыдущих бюджетных года, а также прогнозы и анализ чувствительности основных сводных бюджетных показателей не менее чем на два последующих года.
- 3.1.3 В состав бюджетной документации должна входить информация о характере и бюджетной значимости налоговых расходов, условных обязательств и квазифискальной деятельности центрального правительства, а также оценка всех прочих крупных фискальных рисков.
- 3.1.4 В форме представления годового бюджета должны отдельно показываться поступления из всех основных источников доходов, включая направления деятельности, связанные с природными ресурсами, и иностранную помощь.
- 3.1.5 Центральное правительство должно публиковать информацию об уровне и структуре своей задолженности и финансовых активов, значительных обязательствах, не связанных с долгом (включая права на получение пенсий, сумму предоставленных гарантий и другие контрактные обязательства), и запасах природных ресурсов.
- 3.1.6 В бюджетной документации должны представляться данные о бюджетной позиции субнациональных органов государственного управления и финансах государственных корпораций.
- 3.1.7 Органы государственного управления должны публиковать периодический отчет о долгосрочном состоянии государственных финансов.

#### **3.2 Форма представления налогово-бюджетной информации должна облегчать анализ политики и способствовать подотчетности.**

- 3.2.1 Одновременно с годовым бюджетом следует широко распространять ясное и простое сводное пособие по бюджету.
- 3.2.2 Бюджетные данные должны представляться на валовой основе с выделением доходов, расходов и финансирования, а расходы должны классифицироваться по экономическим, функциональным и административным категориям.
- 3.2.3 Общее сальдо и валовая задолженность сектора государственного управления или их аналоги на базе начисления должны быть стандартными сводными показателями бюджетной позиции сектора государственного управления. В соответствующих случаях они должны дополняться другими бюджетными

- показателями, такими как первичное сальдо, сальдо государственного сектора и чистая задолженность.
- 3.2.4 Информация о результатах, достигнутых в реализации целей основных бюджетных программ, должна ежегодно представляться в законодательные органы.

### **3.3 Должно быть принято обязательство о своевременной публикации налогово-бюджетной информации.**

- 3.3.1 Своевременная публикация налогово-бюджетной информации должна быть юридическим обязательством органов государственного управления.
- 3.3.2 Следует объявлять и строго соблюдать календарный график публикации налогово-бюджетной информации.

## **IV. ГАРАНТИИ ДОСТОВЕРНОСТИ**

### **4.1 Налогово-бюджетные данные должны отвечать принятым стандартам качества данных.**

- 4.1.1 Бюджетные прогнозы и их обновления должны отражать последние тенденции в области доходов и расходов, динамику фундаментальных макроэкономических показателей и четко определенные обязательства в отношении политики.
- 4.1.2 Годовой бюджет и итоговые счета должны содержать указание о методе учета, использованном при составлении и представлении налогово-бюджетных данных. Должны соблюдаться общепринятые стандарты бухгалтерского учета.
- 4.1.3 Данные фискальных отчетов должны быть внутренне непротиворечивыми и согласованными с соответствующими данными из других источников. Следует разъяснять существенные уточнения налогово-бюджетных данных за прошлые периоды и любые изменения в классификации данных.

### **4.2 Деятельность в бюджетно-налоговой сфере должна подлежать действенному внутреннему контролю и обеспечиваться защитными механизмами.**

- 4.2.1 Должны быть четко определены и преданы широкой гласности этические нормы поведения государственных служащих.
- 4.2.2 Процедуры найма и условия занятости в государственном секторе должны быть документально оформлены и доступны заинтересованным сторонам.
- 4.2.3 Правила проведения государственных закупок, отвечающие международным стандартам, должны быть доступны и должны соблюдаться на практике.
- 4.2.4 Покупка и продажа государственных активов должна осуществляться открыто, а информация о крупных операциях должна представляться отдельно.
- 4.2.5 Деятельность и финансы органов государственного управления должны подвергаться внутренней ревизии, а порядок проведения такой ревизии должен быть открыт для ознакомления.

4.2.6 Национальная служба сбора государственных доходов должна обладать правовой защитой от директивного вмешательства со стороны политических структур, должна гарантировать соблюдение прав налогоплательщиков и регулярно отчитываться в своей деятельности перед общественностью.

#### **4.3 Налогово-бюджетная информация должна подвергаться внешней проверке.**

- 4.3.1 Государственные финансы и меры политики должны подлежать проверке со стороны национального ревизионного органа или равнозначной ему организации, обладающей независимостью от исполнительной власти.
- 4.3.2 Национальный ревизионный орган или равнозначная ему организация должны представлять все отчеты, в том числе годовой отчет, в законодательные органы и публиковать их. Должны существовать механизмы мониторинга мер, принимаемых по результатам проверки.
- 4.3.3 Для оценки бюджетных прогнозов, лежащих в их основе макроэкономических прогнозов, а также любых исходных предположений следует привлекать независимых экспертов.
- 4.3.4 Национальному статистическому органу должны быть предоставлена организационно-правовая независимость, чтобы он мог проверять качество налогово-бюджетных данных.



## ОБЩИЙ ОБЗОР

### История вопроса

1. В 1998 году Международный Валютный Фонд (МВФ) представил *«Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере»* (далее — Кодекс), результатом чего стала добровольная программа по подготовке оценок прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, названных модулями по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере Докладов о соблюдении стандартов и кодексов (далее — РОСК по бюджетно-налоговой сфере). Эти события отражали очевидное всеобщее согласие с тем, что прозрачность в бюджетно-налоговой сфере является ключевой составляющей надлежащего управления, которое играет ключевую роль в достижении макроэкономической стабильности и высококачественного роста. Чтобы раскрыть и разъяснить принципы Кодекса, а также способствовать подготовке РОСК по бюджетно-налоговой сфере, в тот же год была выпущена первая редакция настоящего *«Руководства по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере»* (далее — Руководство)<sup>1</sup>.

2. Первоначальные цели, которые направляли разработку программы по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, остаются значимыми и сегодня и лежат в основе пересмотренных редакций Кодекса и Руководства 2007 года. Во-первых, прозрачность в бюджетно-налоговой сфере предполагает предоставление исчерпывающей и надежной информации о прошлой, текущей и будущей деятельности органов государственного управления, и доступность такой информации способствует принятию более обоснованных и качественных решений по экономической политике. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере также помогает выявить потенциальные риски для перспективного состояния бюджетно-налоговой сферы, результатом чего должна стать более заблаговременная и гладкая корректировка налогово-бюджетной политики в ответ на изменения экономических условий и, соответственно, уменьшение частоты и остроты кризисов. Во-вторых, прозрачность в бюджетно-налоговой сфере полезна для граждан, поскольку они получают информацию, необходимую для обеспечения подотчетности органов государственного управления за выбранные ими меры политики. В-третьих, благодаря большей прозрачности своей деятельности органы государственного управления также получают доступ к международным рынкам капитала на более благоприятных условиях<sup>2</sup>. Усиление контроля со стороны гражданского общества и международных рынков еще более способствует реализации первой цели, создавая у органов государственного управления стимулы для проведения взвешенной экономической политики и достижения большей финансовой стабильности.

---

<sup>1</sup> Настоящая редакция Руководства (апрель 2007 года) заменяет собой предыдущие проекты, изначально размещенные на сайте МВФ в Интернете в ноябре 1998 года, апреле 1999 года и марте 2001 года.

<sup>2</sup> См. Nameed (2005), Glennerster and Shin (2003) и Gelos and Wei (2002).

3. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере является значимой целью для всех стран. Поэтому Кодекс определяет надлежащую практику, добиться следования которой способны страны, находящиеся на всех уровнях экономического развития. Кодекс является одним из 12 финансовых стандартов, признанных международным сообществом, по которым готовятся Доклады о соблюдении стандартов и кодексов (РОСК)<sup>3</sup>. Помимо вопросов прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, МВФ разработал стандарты, касающиеся данных, а также прозрачности денежно-кредитной и финансовой политики, что является неотъемлемой частью задач, преследуемых им в сфере надзора. Соблюдение государством-членом стандартов в отношении прозрачности дополняет собой осуществляемый МВФ надзор, который предусматривает мониторинг и консультации с официальными органами страны по широкому кругу вопросов экономической политики для оценки факторов экономической уязвимости.

4. Со времени появления Кодекса интерес к содействию прозрачности в бюджетно-налоговой сфере значительно возрос. Был развернут ряд инициатив в отношении прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, к которым относятся оптимальная практика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета, изданная в 2001 году; реализуемая рядом различных заинтересованных сторон Инициатива по обеспечению прозрачности в добывающих отраслях (ИОПДО), сформировавшаяся в 2002 году в целях решения вопросов прозрачности доходов от природных ресурсов в богатых ресурсами странах; а также опубликование в рамках Инициативы в отношении открытости бюджета оценок информации, предоставленной гражданам в основных бюджетных документах в 59 странах в 2005 году (см. вставку 1). Кроме того, для стран, получающих официальную помощь на цели развития, в рамках многодонорской Программы в области государственных расходов и финансовой подотчетности (ПЕФА) готовятся оценки, включающие ряд показателей деятельности, которые касаются различных аспектов прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, имеющих решающее значение для действенного государственного финансового управления, и которые частично взяты из Кодекса. Кодекс также использовался частным сектором как основа для оценки прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>4</sup>.

5. Учитывая уникальный комплекс проблем, с которыми сталкиваются страны, в которых значительная часть доходов государства приходится на поступления от природных ресурсов, МВФ в 2005 году выпустил *«Пособие по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов»* (далее — Пособие). В нем приведен краткий обзор общепризнанных элементов надлежащей или оптимальной практики в

---

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

<sup>4</sup> См. Petrie (2003). Одним из примеров использования Кодекса частным сектором является серия оценок прозрачности в денежно-кредитной и в бюджетно-налоговой сфере для 27 стран с формирующимся рынком, проведенных компанией Oxford Analytica для Пенсионной системы государственных служащих Калифорнии (CalPERS). <http://www.oxan.com/cr/projects/calpers.asp>.

области обеспечения прозрачности управления доходами от природных ресурсов, согласующихся с принципами Кодекса. Пособие, в котором представлены основы для рассмотрения вопросов, связанных с природными ресурсами, в рамках РОСК по бюджетно-налоговой сфере, было обновлено в соответствии с пересмотренными редакциями Кодекса и Руководства.

**РОСК по бюджетно-налоговой сфере (модули по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в Докладах о соблюдении стандартов и кодексов)**

6. Цель РОСК по бюджетно-налоговой сфере состоит в том, чтобы выявить сильные стороны и уязвимые места налогово-бюджетной сферы страны и установить приоритетные задачи по укреплению ее фискальных институтов для повышения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>5</sup>. Эти доклады выявляют важные фискальные риски и повышают осведомленность о них, и поэтому играют полезную роль в процессе надзора. Оценки и рекомендации, содержащиеся в РОСК по бюджетно-налоговой сфере, оказались полезны органам государственного управления в определении своих потребностей по укреплению потенциала и тем самым превратились в важный источник информации для установления приоритетов в отношении направлений возможной технической помощи со стороны МВФ и других организаций, предоставляющих такую помощь. В некоторых случаях страны могут также обращаться за технической помощью в сфере государственного финансового управления, системы сбора налогов или прозрачности в бюджетно-налоговой сфере до подготовки РОСК по бюджетно-налоговой сфере.

7. РОСК по бюджетно-налоговой сфере готовятся по запросу официальных органов страны. Решения о проведении оценки РОСК, а также о публикации доклада принимаются полностью добровольно. Публикация РОСК по бюджетно-налоговой сфере свидетельствует о намерении страны улучшить прозрачность в бюджетно-налоговой сфере. Такие улучшения могут периодически отмечаться в публикуемых обновлениях докладов или повторных оценках прозрачности в бюджетно-налоговой сфере и могут подкрепляться положительной реакцией на эти доклады со стороны частных рынков и доноров. Общеизвестно, что это способствует повышению доверия общества к управлению государственными финансами, а более информированное гражданское общество способно принимать и продвигать более эффективные решения в налогово-бюджетной сфере.

---

<sup>5</sup> Опубликованные РОСК по бюджетно-налоговой сфере см. по адресу:  
<http://www.imf.org/external/np/rosc/rosc.asp?sort=topic#FiscalTransparency>.

### **Вставка 1. Выборочные инициативы в отношении прозрачности**

#### **«Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» МВФ**

Следование Кодексу МВФ, новая редакция которого вышла в 2007 году, по своей природе является добровольным. В Кодексе представлена комплексная основа для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, и основное внимание уделяется четкости функций и обязанностей, прозрачности бюджетных процессов, доступности информации для общественности и гарантиям достоверности.

#### **Оптимальная практика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета**

Оптимальная практика ОЭСР, изданная в 2001 году, рассчитана на использование в качестве справочного руководства. В ней рекомендуется своевременно и систематически осуществлять полное раскрытие всей важной налогово-бюджетной информации и представлен набор принципов оптимальной практики, касающихся основных бюджетных отчетов, раскрытия конкретной информации, качества и достоверности.

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

#### **Арушская декларация Всемирной таможенной организации (ВТО)**

Арушская декларация с поправками 2003 года содержит рекомендации по ключевым элементам, необходимым для поддержки действенных национальных программ по обеспечению беспристрастности и неподкупности таможенных служб. Она включает специальный раздел по прозрачности, посвященный таможенному законодательству, правилам, процедурам, управлению, механизмам оценки и стандартам деятельности.

<http://www.wcoomd.org/ie/index.html>

#### **Инициатива в отношении открытости бюджета**

В публикации Open Budget Index (2005) представлены рейтинги открытости бюджетных материалов для граждан по 59 странам. Индекс открытости бюджета строится на основе результатов подробного и систематического обследования действующей практики местными экспертами. Индекс оценивает доступность основных бюджетных документов, объем предоставляемой в них информации и своевременность их обнародования для граждан, с тем чтобы представить надежную информацию о готовности каждой страны к обеспечению прозрачности бюджета и подотчетности. <http://www.openbudgetindex.org>

#### **Инициатива по обеспечению прозрачности в добывающих отраслях (ИОПДО)**

ИОПДО представляет собой инициативу ряда различных заинтересованных сторон, выдвинутую в 2002 году и призванную способствовать публикации регулярных отчетов о доходах, получаемых государством и выплачиваемых сектором добывающих отраслей, применительно к конкретным видам природных ресурсов. ИОПДО предполагает участие гражданского общества и наличие графика реализации требований ИОПДО. Отчеты будут проверяться независимым аудитором, и процесс проверки достоверности будет подтверждать статус страны. По выполнению критериев ИОПДО конкретным странам-кандидатам может присваиваться статус соблюдающих ИОПДО. <http://www.eitransparency.org>

8. Подготовка и публикация РОСК по бюджетно-налоговой сфере осуществляется в соответствии с установленным форматом. После подтверждения сотрудниками МВФ письменного запроса от официальных органов страны страна-участник заполняет и возвращает стандартный опросный лист по учреждениям бюджетно-налоговой сферы<sup>6</sup>. Затем страну посещает миссия сотрудников МВФ, обычно на срок примерно две недели, которая готовит проект доклада, в общих чертах описывающего соблюдение каждого из элементов надлежащей практики, установленных в Кодексе. В некоторых случаях готовится также модуль доклада о доходах от природных ресурсов. В комментариях сотрудников МВФ в проекте доклада РОСК представляется в сводной форме информация об успехах, достигнутых в соблюдении требований Кодекса, и приводятся рекомендации по улучшению прозрачности. Такие рекомендации формулируются с учетом ситуации в конкретной стране с указанием возможных сроков выполнения и приоритетов. Проект доклада обсуждается с официальными органами и до подготовки окончательной редакции подлежит внутренней проверке.

9. К концу 2006 года РОСК по бюджетно-налоговой сфере были подготовлены примерно для половины государств-членов МВФ, и почти все эти доклады были опубликованы на внешнем сайте МВФ в Интернете. Участники представляют все основные регионы мира и все уровни экономического развития. По мере укрепления странами своих учреждений бюджетной сферы и улучшения соблюдения надлежащей практики, сформулированной в Кодексе, все большее значение приобретает систематическая последующая работа в отношении РОСК по бюджетно-налоговой сфере, осуществляемая либо путем подготовки новых полных РОСК (которые называются повторными оценками РОСК по бюджетно-налоговой сфере), либо путем выпуска обновлений РОСК, часто проводимых в контексте миссий МВФ по надзору или по оказанию технической помощи. Публикация повторных оценок или обновлений РОСК на внешнем сайте МВФ в Интернете позволяет гарантировать, что информация остается точной, и отметить происходящее в конкретных странах повышение степени прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

10. Данные подготовленных к настоящему времени РОСК по бюджетно-налоговой сфере показывают, что некоторые аспекты надлежащей практики в целом адекватно отражены во всех странах. Например, информация о результатах исполнения годового бюджета обычно представляется своевременно. Также регулярно представляются исчерпывающие данные по государственному долгу. Многие страны, в том числе развивающиеся страны и страны с переходной экономикой, используют единую бюджетную классификацию, которая согласуется с требованиями Статистики государственных финансов.

11. Другие сильные и слабые стороны в том, что касается прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, обычно различаются в зависимости от региона и уровня

---

<sup>6</sup> <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm>.

экономического развития<sup>7</sup>. Существуют некоторые свидетельства того, что страны в пределах регионов учатся на опыте инициатив по проведению налогово-бюджетных реформ, реализуемых их соседями. Страны, находящиеся в процессе присоединения к Европейскому союзу, одними из первых проявили интерес к подготовке РОСК и достигли заметных успехов, которые были документально отражены в многочисленных обновлениях докладов по этим странам<sup>8</sup>. Активный интерес продемонстрировали также страны Латинской Америки и Содружества Независимых Государств. В последних наиболее значительные улучшения требовались в области определения функций органов государственного управления, а также выявления и сокращения масштабов квазифискальных операций государственных корпораций. Страны во всех регионах могли бы улучшить прозрачность в бюджетно-налоговой сфере путем повышения реализма бюджетов, упрощения налоговой системы и сокращения произвола в системе сбора налогов. Многим странам с формирующимся рынком также необходимо усовершенствовать отчетность об условных обязательствах и квазифискальных операциях, расширить охват сектора государственного управления и разработать среднесрочные основы, которые давали бы полную исходную информацию для годового бюджетного процесса. В странах с низкими доходами требуется решение более базовых проблем, связанных с составлением качественных данных и созданием более надежных функций внутреннего и внешнего аудита. Наконец, в странах с более высокой степенью децентрализации обычно требуется повышение прозрачности межбюджетных отношений.

### *Пересмотренный Кодекс (2007 год)*

12. Пересмотренный Кодекс 2007 года представляет собой обновленную редакцию Кодекса 2001 года. Он отражает несколько событий последнего времени. В июле 2005 года Исполнительные советы МВФ и Всемирного банка провели оценку Инициативы в отношении стандартов и кодексов, в том числе РОСК по бюджетно-налоговой сфере<sup>9</sup>. Директора МВФ отметили, что Инициатива в отношении стандартов и кодексов была особенно успешной в выявлении уязвимых мест и установлении приоритетных задач по укреплению национальных институтов, но пока не оказала заметного воздействия на фактическое проведение реформ. Вместе с тем, оценивая накопленный к настоящему времени опыт РОСК по бюджетно-налоговой сфере, сотрудники МВФ высказали мнение о том, что некоторые усовершенствования структуры и содержания Кодекса могли бы упростить оценки РОСК. Например, иной порядок представления фундаментальных элементов прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (при котором бюджетные процессы рассматриваются до вопросов предоставления информации общественности) мог бы сократить дублирование материала в ходе оценок РОСК. Кроме того, непосредственное представление в

---

<sup>7</sup> IMF (2003с).

<sup>8</sup> Рассмотрение вопросов прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в странах-кандидатах на вступление в ЕС см. в работе Allan and Parry (2003).

<sup>9</sup> PIN No. 05/106.

Кодексе некоторых материалов, которые ранее содержались только в Руководстве, должно повысить прозрачность всего процесса. В Кодекс могли бы быть внесены дополнительные изменения, с тем чтобы он более непосредственно поддерживал Пособие, в котором изложена надлежащая практика, касающаяся особенно сложных проблем прозрачности, с которыми сталкиваются страны со значительными доходами от природных ресурсов, и отражал изменения стандартов бухгалтерского учета и аудита в государственном секторе и проблемы, возникающие в сфере государственного финансового управления.

13. Проект пересмотренного Кодекса был опубликован для общественных консультаций в октябре 2006 года, а официальным органам стран, организациям, занимающимся вопросами развития, представителям научных кругов, пользователям РОСК по бюджетно-налоговой сфере в государственном и частном секторе и неправительственным организациям, работающим над вопросами прозрачности бюджета, был направлен опросный лист. Все материалы были размещены в открытом доступе на сайте МВФ в Интернете<sup>10</sup>. Затем в Кодекс были внесены дополнительные поправки с учетом полученных обширных комментариев. Была также использована возможность отразить предложения, выдвинутые в процессе общественных консультаций, в пересмотренных редакциях Руководства и Пособия.

14. Полученные от общественности замечания по пересмотренному Кодексу охватывали широкий круг вопросов. Респонденты в целом выражали активную поддержку более широкому упоминанию в распространяемом проекте Кодекса доходов от природных ресурсов, прозрачности государственных контрактов, а также раскрытия информации о расходах, связанных с государственными гарантиями и другими условными обязательствами. Кроме того, в процессе консультаций были получены предложения, которые повлекли за собой дальнейшие изменения в Кодексе. Они включали необходимость широкодоступной сводной информации, или «руководства для граждан» по бюджету, расширения сферы долгосрочного анализа за пределы лишь вопросов демографических изменений, а также включения в Кодекс прав налогоплательщиков. Среди других предложений, которые нашли свое отражение в поправках к Кодексу, можно назвать составление оценок более широкого экономического воздействия новых мер политики, разъяснение важности обеспечения доступа к информации о мерах политики и их фактической реализации, а также усиление роли национального ревизионного управления, в том числе мониторинг мер, принятых по результатам аудита. В процессе общественных консультаций был затронут ряд дополнительных тем, что привело к более подробному рассмотрению некоторых вопросов в пересмотренном Руководстве, в том числе в отношении уведомлений об изменениях налоговой политики, расширения охвата системы сбора налогов, значимости государственно-частных партнерств и необходимости решения вопросов прозрачности в бюджетно-налоговой сфере на субнациональном уровне государственного управления.

---

<sup>10</sup> <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2006/pr06223.htm>.

## Как изменился Кодекс?

15. Первоначальное определение прозрачности в бюджетно-налоговой сфере — акцент в котором делается на открытом представлении общественности 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. Четыре фундаментальных элемента<sup>11</sup> Кодекса также остались без изменений: единственным отличием является порядок их представления и некоторая реорганизация, призванная улучшить общую согласованность Кодекса.

16. Первый фундаментальный элемент Кодекса — *четкость функций и обязанностей* — включает два основных принципа практики, касающиеся четкого разграничения государственной и коммерческой деятельности и четкой правовой основы, регламентирующей управление бюджетно-налоговой сферой. Вспомогательные элементы практики в отношении четкой правовой системы были развернуты или укреплены, и в них более определенно рассматриваются вопросы прозрачности, касающиеся деятельности, связанной с природными ресурсами, и иные аналогичные вопросы, касающиеся условий контрактов между органами государственного управления и государственными или частными операторами. Практика в отношении внебюджетных фондов была перенесена во второй фундаментальный элемент Кодекса.

17. Были изменены порядок представления и название второго фундаментального элемента Кодекса — *открытость бюджетного процесса*, — он охватывает основные принципы практики в отношении прозрачной подготовки бюджета, его исполнения и мониторинга. Новые составляющие второго фундаментального элемента включают требование о выделении достаточного времени для консультаций по вопросам законодательства и усиление акцента на важности для обеспечения прозрачности качества предположений и реализма бюджета в целом, а также на представлении проверенных аудиторами итоговых счетов в законодательные органы. Некоторые части практики были перенесены в третий и четвертый фундаментальные элементы Кодекса.

18. Третий фундаментальный элемент — *доступность информации для общественности* — по-прежнему подчеркивает важность публикации исчерпывающей налогово-бюджетной информации. Теперь этот фундаментальный элемент предусматривает более полный перечень требований к информации, которую можно найти либо в бюджетной документации, либо в других фискальных отчетах, и охватывает ряд элементов практики, главным образом связанных с предоставлением информации, которые ранее относились к *открытости бюджетного процесса*. Была

---

<sup>11</sup> В первом издании Руководства фундаментальные элементы назывались «общими принципами».



уточнена или укреплена надлежащая практика, касающаяся фискальной отчетности, и добавлен новый элемент практики для охвата долгосрочных оценок.

19. Четвертый фундаментальный элемент — *гарантии достоверности* — связан с качеством налогово-бюджетных данных и необходимостью независимой проверки налогово-бюджетной информации. Ряд аспектов практики из других областей первоначальной редакции Кодекса были перенесены в данный фундаментальный элемент и для усиления акцента сгруппированы в рамках нового основного принципа в отношении внутреннего контроля и защитных механизмов.

20. Кодекс был укреплен за счет добавления некоторых новых элементов надлежащей практики и усиления других. Многие из этих изменений в Кодексе были призваны обеспечить более полное рассмотрение вопросов прозрачности доходов от природных ресурсов (1.2.4, 1.2.5, 3.1.4) и прозрачной системы сбора доходов (1.2.1, 1.2.2, 1.2.3, 4.2.6). К новым элементам практики относятся:

- выделение периода времени для общественных консультаций по предлагаемым изменениям политики или нормативной системы (1.2.3);
- четкость и доступность для общественности условий контрактов между органами государственного управления и государственными или частными структурами (1.2.4);
- наличие правовой базы в отношении практики управления обязательствами и активами, в том числе в отношении прав на использование или эксплуатацию государственных активов (1.2.5);
- наличие календаря подготовки бюджета, который соблюдается на практике и в котором отводится достаточное время для рассмотрения бюджета законодательными органами (2.1.1);
- представление предложений о дополнительных доходах или расходах и использованием классификации, согласующейся с первоначальным бюджетом (2.2.3);
- отдельное представление в бюджетной документации крупных поступлений доходов, в том числе от деятельности, связанной с природными ресурсами, и от иностранной помощи (3.1.4);
- публикация периодического отчета о долгосрочном состоянии государственных финансов (3.1.7);
- широкое распространение ясного и простого сводного изложения годового бюджета (3.2.1);

- открытость покупки и продажи государственных активов, а также отдельное представление информации о крупных операциях (4.2.4).

21. Другие внесенные в *Кодекс* поправки расширяют некоторые элементы практики, включая в них дополнительные требования, например: представление бюджета в рамках среднесрочных налогово-бюджетных основ (2.1.2), требование об аудите итоговых счетов (2.2.4), публикация отчетности о «значительных обязательствах, не связанных с долгом», в том числе о государственных гарантиях и необеспеченных резервах пенсионных обязательствах (3.1.5), разъяснение уточнений данных за прошлые периоды или изменений в классификации (4.1.3), а также механизм мониторинга, который должен обеспечить учет рекомендаций, содержащихся в заключениях внешнего аудита (4.3.2).

### **Роль Руководства**

22. Руководство призвано раскрыть и разъяснить фундаментальные элементы и принципы Кодекса, а также представить более полное и глубокое рассмотрение каждого элемента надлежащей практики. Улучшения в государственном финансовом управлении и системе сбора налогов обычно повышают прозрачность в бюджетно-налоговой сфере, и в знак признания такой положительной взаимосвязи в Руководстве приводятся соответствующие ссылки на эти важные проблемы. Однако оно не должно служить пособием по надлежащему финансовому управлению. Точно так же в Руководстве не дается общих рекомендаций по налогово-бюджетной политике, хотя и приводятся указания в отношении того, как повысить прозрачность некоторых видов деятельности. В ряде областей, таких как государственно-частные партнерства, внебюджетные фонды и законы о бюджетной ответственности, включение требований о прозрачности не следует считать одобрением самой этой практики. Хотя некоторые элементы надлежащей практики достаточно очевидны, другие требуют более подробного разъяснения. Поэтому объем обсуждения каждого элемента практики в Руководстве не следует воспринимать как указание на его большую или меньшую значимость.

23. Цель Руководства — служить источником информации для целого ряда различных сторон. Прежде всего, это официальные органы стран, заинтересованные в содействии прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, которые могут изучить подробные описания, страновые примеры и исследования и использовать их в качестве ориентира при разработке более надежной практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>12</sup>. Во-вторых, Руководство представляет собой

---

<sup>12</sup> Приведенное в Руководстве обсуждение возможных способов внедрения надлежащей практики, сформулированной в Кодексе, рассчитано на то, что его можно будет применить для большинства стран. Вместе с тем признается, что в силу институциональных, конституционных и правовых различий между странами конкретная желательная реализация надлежащей практики в той или иной стране может отличаться от варианта, изложенного в Руководстве.

комплексный инструмент для самого МВФ, помогающий сотрудникам в проведении оценок РОСК по бюджетно-налоговой сфере и иной деятельности по надзору за странами. В-третьих, организации гражданского общества используют Руководство для поддержки и дополнения своих усилий, направленных на содействие прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. В Руководстве также приводятся ссылки на другие инициативы в сфере прозрачности, дополняющие деятельность МВФ в этой области. В-четвертых, оно служит полезным справочным документом для научных кругов. Наконец, что весьма важно, Руководство является полезным инструментом, который помогает законодательным органам возложить на исполнительные органы ответственность за использование более прозрачной практики.

24. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере важна для всех уровней государственного управления. Большая часть Кодекса может равным образом применяться к субнациональным органам государственного управления, и следование ими надлежащей практике должно поощряться. Точно так же многие элементы надлежащей практики касаются и государственных корпораций, которые, в частности, должны вести свою деятельность открыто, публиковать годовые отчеты и подлежать ежегодному внешнему аудиту. Хотя основное внимание в Кодексе уделяется практике по обеспечению прозрачности для центрального правительства, он требует, чтобы отчеты по субнациональным органам государственного управления и государственным корпорациям представлялись центральному правительству, с тем чтобы оно могло следить за состоянием финансов сектора государственного управления и государственного сектора. Нельзя не признать, что это может быть непростой задачей в некоторых странах, особенно в тех, где органы государственного управления субнациональных уровней отличает низкое качество систем финансового управления. Поэтому применение некоторых элементов Кодекса в определенных случаях может быть ограничено, по крайней мере на начальном этапе, рамками центрального правительства. Нельзя также не признать, что конституционные отношения между центральным правительством и субнациональными органами государственного управления в некоторых странах ограничивают возможности представления центральным правительством отчетности о деятельности и финансах сектора государственного управления в целом.

25. Для многих стран внедрение всех элементов надлежащей практики, сформулированных в Кодексе, может оказаться сложной задачей ввиду слабого потенциала государственного финансового управления. Чтобы помочь таким странам в установлении приоритетов, в Руководстве изложены некоторые «основные требования» в отношении прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, которые должны способствовать созданию прочной базы для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Эти основные требования следует рассматривать не как устанавливающие некоторый минимальный стандарт, а как отправной пункт для внедрения всех принципов практики, определенных в Кодексе. В Руководстве также выделен ряд дополнительных элементов оптимальной практики для тех стран, которые уже соблюдают надлежащую практику и заинтересованы в дальнейшем повышении

прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>13</sup>. Тем странам, которые внедрили многие или большинство из элементов надлежащей практики, рекомендуется рассматривать оптимальную практику как конечную цель по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

### **Изменения, внесенные в Руководство**

26. Структура и большая часть основного содержания осталась без изменений, однако в различные разделы Руководства были внесены существенные поправки. Отчасти это было следствием реструктуризации или углубления некоторых материалов с целью привести их в соответствие с пересмотренной редакцией Кодекса. Но кроме того в текст были внесены детальные изменения, с тем чтобы более полно раскрыть содержание, привести дополнительные примеры, основанные на данных РОСК по различным странам, и добавить ссылки. Как и прежде, Кодекс и Руководство опираются на результаты работы других органов, устанавливающих стандарты, включая Совет по международным стандартам бухгалтерского учета, Международную федерацию бухгалтеров, Международную организацию высших ревизионных учреждений, а также на результаты деятельности международных организаций, таких как Организация Объединенных Наций, Всемирный банк, Европейский союз, Всемирная торговая организация и Организация экономического сотрудничества и развития. Руководство было расширено включением ссылок на Пособие и более подробным рассмотрением уникального комплекса проблем, встающих перед странами, получающими значительную часть доходов от природных ресурсов.

27. Приведенные в Руководстве практические примеры надлежащей и оптимальной практики, предназначенные для распространения среди государств-членов МВФ, были обновлены с учетом более современной информации. Также было упрощено определение основных требований для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (приложение I): в настоящее время цель состоит в том, чтобы указать общие принципы, которые должны соблюдаться, а не перечислять конкретные элементы надлежащей практики.

28. Как и прежде, в первой главе Руководства рассматриваются функции и обязанности и приводятся четкие определения государственного сектора и его частей, а также другие термины, используемые в тексте Кодекса и Руководства. При этом обсуждение и определение органов государственного управления было расширено, и оно согласуется с определением сектора государственного управления, приведенным в *«Руководстве по статистике государственных финансов»* МВФ (2001 года). Дополнительные материалы и вставки касаются нерыночных некоммерческих организаций, межструктурных отношений, государственно-частных партнерств, прозрачного управления долгом и активами, а также вопросов, связанных с прозрачностью доходов от природных ресурсов.

---

<sup>13</sup> Некоторыми примерами могут служить ОЭСР, ИНТОСАИ и Организация Объединенных Наций.

29. Вторая глава, которая теперь посвящена бюджетному процессу, начинается с нового материала о требованиях к бюджетному календарю, о необходимости бюджетного реализма и прозрачности дополнительных бюджетов. Были добавлены новые вставки, посвященные законам о бюджетной ответственности и прозрачности, анализу бедности и социальных последствий бюджетных мер, внебюджетной деятельности, бюджету, ориентированному на достижение результатов, и международным стандартам учета в государственном секторе.

30. Третья глава, в которой теперь рассматриваются требования к содержанию публикаций и отчетности, включает новый материал, касающийся отдельного представления крупных поступлений доходов, пособий по бюджету для граждан, видов обязательств, не связанных с долгом, прозрачности данных об активах в форме природных ресурсов, периодической отчетности о долгосрочных государственных финансах, государственных гарантий и законов о свободе информации.

31. В четвертой главе, как и прежде, излагаются вопросы, связанные с качеством данных и гарантиями достоверности, но теперь она включает новую информацию о стандартах бухгалтерского учета, прозрачности при уточнении данных за прошлые периоды или изменениях классификации, требованиях в отношении прозрачности при продаже государственных активов, включая приватизацию, Лимской декларации ИНТОСАИ и руководящих принципах ИНТОСАИ по стандартам внутреннего контроля.

## I. ЧЕТКОСТЬ ФУНКЦИЙ И ОБЯЗАННОСТЕЙ

32. В данной главе рассматриваются принципы и практика обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, которые касаются сферы охвата органов государственного управления и основ управления государственными финансами. Они имеют решающее значение как основа для установления подотчетности за разработку и проведение налогово-бюджетной политики. Идентификация всех структур, предоставляющих общественные блага или услуги, позволяет общественности понять истинную сферу охвата органов государственного управления. Правовая и административная система, четко закрепляющая за органами государственного управления функции и обязанности по сбору и использованию государственных ресурсов, способствует подотчетности и надлежащему управлению.

### Сфера охвата 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 обозначать функции в области политики и управления в рамках государственного сектора.**

33. Кодекс включает элементы надлежащей практики, касающиеся (1) структуры и функций органов государственного управления; (2) роли исполнительной, законодательной и судебной ветвей государственного управления; (3) обязанностей органов государственного управления различных уровней; (4) отношений между органами государственного управления и государственными корпорациями; (5) участия государства в работе частного сектора.

34. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать следующее:

- опубликованная институциональная таблица должна четко показывать структуру государственного сектора с представлением всех единиц органов государственного управления по уровням государственного управления и государственных корпораций;
- должны разъясняться масштабы и цель всех квазифискальных операций;
- должно быть предусмотрено четкое закрепление доходов и распределение обязанностей между органами государственного управления различных уровней.

## Структура и функции органов государственного управления

### 1.1.1 Структура и функции органов государственного управления должны быть четко установлены.

35. Государственный сектор состоит из сектора государственного управления и государственных корпораций<sup>14</sup>. Двумя основными видами государственных корпораций являются нефинансовые государственные корпорации и финансовые государственные корпорации, в число которых входят орган денежно-кредитного регулирования (центральный банк) и финансовые корпорации, не занимающиеся денежно-кредитным регулированием<sup>15</sup>. Отделение функций органов государственного управления от коммерческой и денежно-кредитной деятельности помогает установить четкую ответственность за осуществление этих очень различных видов деятельности и облегчает оценку макроэкономического воздействия налогово-бюджетных операций. Требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является публикация институциональной таблицы<sup>16</sup>, показывающей структуру органов государственного управления и остальной части государственного сектора — это способствует достижению ясности в описании структуры органов государственного управления. В институциональную таблицу должны быть включены структуры, образующие следующие подсекторы государственного сектора (рисунок 1):

---

<sup>14</sup> Термины и концепции, определяемые в данном разделе, основаны на определениях, которые представлены в главе II «Руководства по статистике государственных финансов» (РСГФ 2001 года) МВФ. Чтобы получить более глубокое представление, читателям предлагается обратиться к указанному Руководству и справочному материалу (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>).

<sup>15</sup> В РСГФ 2001 года во всех случаях вместо терминов «государственное предприятие» и «государственное финансовое учреждение» используется термин «государственная корпорация», такая практика применяется и в тексте настоящего документа.

<sup>16</sup> Примеры институциональных таблиц для выборочных стран можно найти в периодическом издании «Ежегодник статистики государственных финансов».

Рисунок 1. Государственный сектор



36. Первый важнейший шаг в направлении прозрачности в бюджетно-налоговой сфере заключается в идентификации всех структур, осуществляющих функции органов государственного управления. Функции органов государственного управления определяются как деятельность, связанная с проведением государственной политики путем предоставления нерыночных<sup>17</sup> услуг и перераспределения доходов и богатства, которая финансируется главным образом за счет налогов и других обязательных сборов с негосударственных секторов. Однако определение сферы охвата органов государственного управления, а также государственного сектора является сложной задачей, и ее решение представляет особые трудности в странах, претерпевающих быстрые изменения.

<sup>17</sup> Продукция определяется как нерыночная, если она предоставляется бесплатно или по ценам, которые не считаются экономически значимыми, чтобы повлиять на ее спрос или предложение. В РСГФ 2001 года (стр. 10 издания на английском языке) отмечается, что, когда структура продает свою продукцию, может быть трудно решить, следует ли классифицировать ее как орган государственного управления или как государственную корпорацию. Основным критерий для отнесения определенной структуры к числу государственных корпораций состоит в том, что она продает большую часть своей продукции или всю ее по рыночным ценам, однако для многих товаров и услуг, производимых государственным сектором, может быть трудно определить рыночную цену.



37. В Кодексе термин «органы государственного управления» используется для описания сектора государственного управления в соответствии с определением, приведенным в «Системе национальных счетов» 1993 года (СНС) Организации Объединенных Наций (ООН) и «Руководстве по статистике государственных финансов» (РСГФ 2001 года) МВФ<sup>18</sup>. В состав сектора государственного управления входят все единицы органов государственного управления и все нерыночные некоммерческие организации (НКО), которые контролируются и в основном финансируются органами государственного управления. К единицам органов государственного управления относятся все институциональные единицы национального и субнационального уровней, выполняющие функции органов государственного управления в качестве своего основного вида деятельности. В эту категорию входят любые структуры, получающие большую часть своих средств за счет трансфертов, целевых доходов или из других государственных источников на выполнение функций органов государственного управления, а также любое расходование государственных средств на налогово-бюджетные цели, даже если оно не охватывается конкретными институциональными механизмами<sup>19</sup>. Доходы и расходы, не включенные в состав годовых бюджетных ассигнований, называются «внебюджетными» и могут быть связаны с двумя видами учреждений, которые могут существовать на всех уровнях государственного управления и должны включаться в институциональную таблицу: «внебюджетными фондами» (дополнительную информацию см. во вставке 13 в главе II) и нерыночными некоммерческими организациями (НКО). Нерыночные НКО осуществляют деятельность на некоммерческой основе и финансируются в основном за счет трансфертов от органов государственного управления или целевых доходов, но могут иметь и другие источники доходов. Внебюджетные фонды и нерыночные НКО довольно широко распространены, однако, как объясняется во вставке 2, последние создают больше проблем для определения совокупности органов государственного управления (дополнительную информацию относительно нерыночных НКО см. также в РСГФ 2001 года). Как таковой сектор государственного управления можно определить как совокупность всех государственных институциональных единиц, которые являются нерыночными производителями. Единицы, которые контролируются органами государственного управления и являются рыночными производителями, не относятся к сектору государственного управления; они составляют остальной государственный сектор.

38. Надлежащая практика для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере требует, чтобы при рассмотрении органов государственного управления все эти

---

<sup>18</sup> См. РСГФ 2001 года по адресу: <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=15203>.

<sup>19</sup> Включая, в частности, единовременное или регулярное расходование государственных средств, которые не были выделены законодательным органом. Например, расходование поступлений от дополнительных выплат роялти за нефть, подлежит включению в доходы и расходы сектора государственного управления, даже если они не были предусмотрены в бюджете ни одной из структур органов государственного управления и не были включены в состав этих бюджетов.

виды деятельности входили в сферу охвата не только концептуально, за счет включения их в институциональную таблицу органов государственного управления, но и отражались в бюджетной документации и фискальной отчетности<sup>20</sup>. Кроме того, определение сектора государственного управления и институциональная таблица должны единообразно применяться всеми учреждениями, представляющими данные о деятельности органов государственного управления. Примером надлежащей практики при определении сферы охвата органов государственного управления является применение «Европейской системы счетов» 1995 года (ЕСС) при составлении экономической статистики в странах Европейского союза<sup>21</sup>.

### **Вставка 2. Нерыночные некоммерческие организации (НКО)**

Идентификация структур органов государственного управления в некоторых случаях является трудной задачей. Например, могут существовать структуры, которые являются независимыми юридическими лицами, обладают существенной автономией от исполнительных органов власти, в том числе правом самостоятельно принимать решения относительно структуры своих расходов, и имеют прямой источник дохода за счет трансфертов или целевых доходов. Тем не менее, если они занимаются нерыночной деятельностью, финансируются главным образом за счет налогов (или других обязательных трансфертов) и/или руководство ими осуществляет структура органов государственного управления, эти структуры фактически являются структурами органов государственного управления и должны включаться в формальное определение операций органов государственного управления. Такие структуры являются нерыночными некоммерческими организациями (НКО) и должны включаться в состав операций сектора государственного управления.

При осуществлении некоторых видов деятельности органы государственного управления могут использовать нерыночные НКО, а не государственные учреждения, поскольку НКО могут рассматриваться как обособленные, более объективные организации, в меньшей степени подверженные политическому давлению. Примерами являются учреждения, занимающиеся научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими разработками, а также установлением и поддержанием стандартов в сферах здравоохранения, безопасности, образования или охраны окружающей среды. Иногда нерыночные НКО могут создаваться из

<sup>20</sup> Примером надлежащей практики является **Гондурас**, где в новом законе о бюджетной системе, принятом в 2004 году, сектор государственного управления и государственный сектор определяются в соответствии с РСГФ 2001 года. Это повлекло за собой составление бюджетов и представление отчетности по децентрализованным некоммерческим учреждениям, которые ранее не включались в сферу охвата (см. **Honduras**, Fiscal ROSC-Update, 2005, пункт 4). **Сальвадор** — это еще одна страна, где существует достаточно четкое разграничение между децентрализованными государственными учреждениями, выполняющими некоммерческие функции, которые включаются в бюджет и статистику государственных финансов, и государственными учреждениями, выполняющими коммерческие функции, которые включаются только в статистику по государственному сектору. Вместе с тем в стране продолжают существовать некоторые внебюджетные расходы (см. **El Salvador**, Fiscal ROSC, 2005, пункт 2).

<sup>21</sup> См. <http://www.europa.eu.int/comm/eurostat>.

соображений эффективности, в том числе тогда, когда законодательные требования, применяемые в отношении органов государственного управления, в противном случае препятствовали бы их деятельности. Определение того, контролируют ли органы государственного управления деятельность структуры, требует субъективного заключения и исходит из того, имеют ли они возможность устанавливать общую политику, обладая правом назначать должностных лиц, осуществляющих руководство НКО, или используя для этого финансовые рычаги. В соответствии с РСГФ 2001 года, НКО в основном финансируется органом государственного управления, если большая часть ее операционных средств предоставляется единицей органов государственного управления или представляет собой целевые налоговые поступления.

Для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере требуется, чтобы все нерыночные НКО (иногда также называемые автономными структурами) полностью включались в бюджетную документацию и отчетность о деятельности сектора государственного управления. Данные, содержащиеся в РОСК по бюджетно-налоговой сфере, показывают, что в настоящее время многие страны не выполняют это требование. В некоторых из этих стран такие виды структур осуществляют значительный объем фискальных операций, и невключение их в статистику по сектору государственного управления серьезно искажает представление о масштабах деятельности и сфере охвата органов государственного управления и может вести к занижению степени участия органов государственного управления в работе ключевых секторов, таких как здравоохранение и образование. Кроме того, существование нерыночных НКО и автономных структур, занятых смешанными видами деятельности, одни из которых относятся к рыночным, а другие — к нерыночным, часто ведет к разным официальным определениям сектора государственного управления, которые используют различные государственные учреждения. Это может создавать особые трудности при интерпретации и согласовании различных статистических отчетов.

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

### **1.1.2 Полномочия исполнительной, законодательной и судебной ветвей государственного управления в бюджетно-налоговой сфере должны быть ясно определены.**

39. Кодекс требует четкого определения функций различных ветвей государственного управления в сфере управления государственными финансами, но в нем не рекомендуется какая-либо конкретная структура органов государственного управления, исходя из соображений управления государственными финансами. Отношения между различными ветвями государственной власти существенно различаются по странам и часто подвержены изменениям по мере развития политической и административной систем. Ряд недавних исследований свидетельствует о том, что бюджетные институты оказывают существенное влияние на результаты деятельности в налогово-бюджетной сфере<sup>22</sup>. Полномочия различных

---

<sup>22</sup> См., например, работы Alesina and Perotti (1995 и 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  
(продолжение на следующей странице)

ветвей государственного управления на разных стадиях бюджетного процесса должны четко определяться в законе о бюджетной системе или в конституции. Например, исполнительные органы могут быть наделены полномочиями по проведению налогово-бюджетной политики, если годовой бюджет не был принят законодательным органом до начала соответствующего бюджетного года.

40. Полномочия и лимиты для каждой из ветвей власти относительно внесения изменений в бюджет в течение бюджетного года должны быть четко определены в правовых основах. В президентских системах (в отличие от парламентских) более распространена практика внесения изменений в проект бюджета законодательными органами. В таких случаях проект бюджета, представленный исполнительными органами в законодательные, и окончательный вариант бюджета, утвержденный законодательными органами, должны предаваться гласности, с тем чтобы общественность имела возможность установить ответственность каждой из ветвей власти за соответствующую часть бюджетного процесса.

41. Законодательная и судебная ветви власти должны играть активную роль в обеспечении доступности и достоверности налогово-бюджетной информации<sup>23</sup>. В частности, в законодательном органе должен действовать активный комитет, призванный осуществлять надзор за проведением налогово-бюджетной политики и способствовать учету мнения гражданского общества при обсуждении бюджета (например, путем сбора предложений от общественности). Что касается судебной ветви власти, то налогоплательщики, а также получатели конкретных общественных услуг, государственных пенсий или иных выплат по социальному страхованию должны иметь возможность оспаривать законность принятых решений посредством обращения в суд. В некоторых случаях судебные решения могут оказывать значительное воздействие на налогово-бюджетную сферу.

## **Обязанности различных уровней государственного управления**

### **1.1.3 Обязанности органов государственного управления различных уровней и отношения между ними должны быть четко оговорены.**

42. Четкое разграничение функций в органах государственного управления является принципиально важным условием прозрачности. В наиболее общем плане необходимо четко определить распределение налоговых полномочий, полномочий по осуществлению заимствований или принятию долговых обязательств и функций по

---

сосредоточивают полномочия в руках исполнительной власти (а в рамках исполнительной власти — в министерстве финансов) и являются более прозрачными.

<sup>23</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.

расходованию средств между различными уровнями государственного управления. Структура отношений между органами государственного управления существенно различается по странам: от стран с федеративным устройством, в которых отдельные штаты или провинции наделены значительными полномочиями, до стран с унитарными формами правления. На местном уровне включение многих неформальных, а также формальных структур органов государственного управления может еще более усложнить картину. Даже в тех структурах органов государственного управления, которые кажутся сходными, существуют значительные различия в конкретном распределении полномочий в отношении доходов и финансирования и функций по расходованию средств. Оно также может существенно меняться с течением времени. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует, чтобы распределение полномочий и функций было основано на четких принципах, установленных в законе или конституции. Полномочия и функции каждого уровня государственного управления также должны осуществляться открыто и последовательно.

43. Там, где существуют распределяемые доходы и межструктурные трансферты, они должны быть четко определены, желательно на основе устойчивых критериев и формул, а не произвольных критериев или переговоров. К сожалению, трансферты часто согласуются ежегодно, что не является ни стабильной, ни прозрачной практикой. Наиболее прозрачный вариант распределения межструктурных бюджетных трансфертов обеспечивает использование формулы со строго определенными параметрами. Распределение по «потребностям», когда «потребности» точно не определены, создает возможности для субъективизма этого процесса и снижает его прозрачность. Гранты на проекты также носят более субъективный характер, однако прозрачность можно повысить, если обнародовать критерии и основания для принятия решений.

44. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере на субнациональных уровнях государственного управления и в отношениях между различными уровнями государственного управления особенно важна в тех случаях, когда в странах практикуется делегирование обязанностей в налогово-бюджетной сфере. Одной из популярных стратегий стала децентрализация, исходящая из предпосылки о том, что органы государственного управления нижестоящих уровней могут более эффективно удовлетворять местные потребности и нужды с меньшими затратами. В последнее время многие страны приняли законодательные акты, предусматривающие конкретное распределение или перераспределение обязанностей органов государственного управления различных уровней<sup>24</sup>. При таких обстоятельствах существуют обширные

---

<sup>24</sup> В **Мозамбике** недавно созданы новые институциональные основы межструктурных отношений с относительно четкими и простыми правилами (см. **Mozambique**, Fiscal ROSC, 2001, пункт 5). Законодательство **Колумбии** четко и прозрачно устанавливает объем средств, подлежащих перечислению, правила в отношении увеличения объема перечисляемых средств и критерии, применяемые при распределении средств между департаментами, округами и муниципалитетами (см. **Colombia**, Fiscal ROSC, 2003, вставка 1).

возможности дублирования обязанностей и нечеткого закрепления доходов или расходов. Кроме того, ввиду неравенства между регионами большинство стран, проводящих политику децентрализации, приняло новое законодательство о распределении налоговых доходов и о межструктурных трансфертах с целью преодоления такого неравенства. Наконец, действенность этой стратегии решающим образом зависит от наличия у граждан возможности привлекать государственных должностных лиц к ответственности. Подотчетность местных органов управления может зависеть от множества факторов, но одним принципиально важным фактором является качество и общедоступность налогово-бюджетных данных на местном уровне. Чем выше степень децентрализации решений о доходах и расходах, тем большую значимость приобретает обеспечение того, чтобы нижестоящие уровни государственного управления также следовали надлежащей практике по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

45. В случае стран, получающих значительные доходы от природных ресурсов, распределение средств между различными уровнями государственного управления связано с еще одним дополнительным аспектом. Механизмы закрепления или распределения доходов от этих ресурсов между центральным правительством и органами государственного управления нижестоящих уровней должны быть строго определены, и любое изменение системы должно осуществляться в соответствии с четкими правилами и процедурами<sup>25</sup>. Существует ряд доводов в пользу установления контроля над природными ресурсами на национальном уровне, например, возможность контролировать расходы и сберегать непредвиденные доходы, а также содействовать последовательности проводимой политики для достижения макроэкономических целей. Однако во многих случаях доходы от природных ресурсов либо контролируются субнациональными органами государственного управления, либо используются для финансирования их деятельности. В странах, где органы государственного управления субнациональных уровней обладают значительной независимостью, создание прозрачной системы распределения доходов, отвечающей всем целям, может быть сопряжено с трудностями.

46. Центральному правительству необходима адекватная информация о фискальных операциях органов государственного управления нижестоящих уровней, чтобы иметь полное представление о деятельности сектора государственного управления. Это особенно важно, когда субнациональные органы государственного управления имеют доступ к заимствованиям, в том числе от международных кредиторов. Во многих странах центральное правительство несет косвенные условные

---

<sup>25</sup> В **Нигерии** было достигнуто соглашение о формулах распределения доходов, связанных с нефтью и газом, между органами государственного управления федерального, регионального и местного уровней. Данные о выплатах всем структурам ежемесячно публикуются на сайте по адресу: <http://www.fmf.gov.ng>. В целях управления макроэкономическим воздействием нефтяных ресурсов было достигнуто соглашение о том, чтобы ограничить выделение бюджетам доходов от нефти, сберегая доходы, полученные за счет превышения предусмотренной в бюджете базовой цены на нефть.

обязательства по государственному долгу субнациональных структур, и мониторинг субнациональных органов государственного управления имеет в этих случаях особое значение. Осуществление такого мониторинга может быть весьма сложной задачей, поскольку многие органы государственного управления субнациональных уровней своевременно не предоставляют налогово-бюджетные данные надлежащего качества. Кроме того, у субнациональных органов государственного управления могут быть скрытые обязательства, например, неконтролируемая просроченная задолженность или условные обязательства за местные государственные корпорации. В некоторых странах законодательство о бюджетной ответственности содержит нормы о предоставлении отчетности и иные требования, действующие в отношении субнациональных органов государственного управления<sup>26</sup>. В тех случаях, когда субнациональные органы государственного управления накапливают чрезмерную задолженность и им необходима экстренная финансовая помощь со стороны центрального правительства, при предоставлении такой помощи с этими субнациональными органами обычно заключаются конкретные соглашения, призванные гарантировать улучшение их бюджетных позиций и в конечном счете — возврат средств центральному правительству. При заключении таких соглашений их условия должны доводиться до сведения общественности.

## **Отношения между органами государственного управления и государственными корпорациями**

### **1.1.4 Отношения между органами государственного управления и государственными корпорациями должны основываться на четких правилах.**

47. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует четкого формулирования финансовых отношений между органами государственного управления и государственными корпорациями. В частности, поскольку государственные корпорации полностью или частично принадлежат государству, необходимы четкие ожидания относительно того, как будут определяться перечисления прибыли или выплаты дивидендов органам государственного управления. Годовой отчет государственной корпорации должен содержать сведения о совокупной прибыли, нераспределенной прибыли и других направлениях ее использования, а также о сумме средств, перечисленных в бюджет, и эта информация также должна включаться в годовую бюджетную документацию. В некоторых странах прибыль может перечисляться во внебюджетные фонды, использоваться непосредственно для

---

<sup>26</sup> В Перу «Закон о бюджетной ответственности и прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» 2003 года требует, чтобы центральное правительство выступало гарантом по внешнему долгу административных органов субнационального уровня; такой внешний долг должен использоваться только для финансирования государственных инвестиций; отношение долга к текущим доходам и отношение годовых затрат на обслуживание долга к текущим доходам для каждого из субнациональных органов государственного управления не должны превышать, соответственно, 100 и 25 процентов, а среднее за три года первичное сальдо субнациональных органов государственного управления должно быть положительным.

финансирования или приобретения того или иного общественного блага, либо она может передаваться в натуральной форме для использования органами государственного управления. В целях обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере все платежи государственных корпораций, включая налоги, роялти, дивиденды или прибыль, должны отражаться в годовом отчете корпорации, а также в бюджетной документации. Все платежи в натуральной форме должны оцениваться в бюджете по их рыночной стоимости. И наоборот, если органы государственного управления производят трансферты государственным корпорациям, они должны отражаться в годовом бюджете. В этом случае также и в бюджете, и в годовых отчетах корпорации должны указываться трансферты органов государственного управления в пользу корпорации.

48. Некоторые функции, называемые квазифискальными операциями (КФО), от имени органов государственного управления осуществляются государственными корпорациями или, реже, частными структурами. КФО могут иметь значительные последствия для государственной политики и финансового положения сектора государственного управления, однако эти фискальные результаты обычно не находят отражения в бюджетной отчетности сектора государственного управления. Например, государство может обратиться с просьбой к финансовым или коммерческим учреждениям о предоставлении кредитов по субсидированным процентным ставкам, и тогда компонент субсидий представляет собой убытки учреждения. Вместе с тем, если бы государство напрямую субсидировало данную операцию, этот компонент отражался бы как субсидия в государственном бюджете, и расходы на проведение политики были бы очевидны. Таким образом, КФО представляют собой непрозрачный способ проведения налогово-бюджетной политики, который приносит значительный фискальный риск. Издержки, сопряженные с КФО, будет нести бюджет — либо вследствие меньших перечислений прибыли, либо, в конечном итоге, в силу необходимости субсидировать или рекапитализировать государственную корпорацию. Центральным моментом прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, таким образом, является открытость в осуществлении всех видов фискальных операций независимо от того, где и как проводятся эти операции.

49. В общем случае фискальные функции должны выполняться структурами органов государственного управления, но поскольку государственные корпорации также могут осуществлять некоммерческую деятельность от имени государства, прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует отдельного представления этих видов деятельности в годовых отчетах государственных корпораций. Такие КФО можно было бы устранить, включив расходы на их проведение в бюджет посредством четко определенного бюджетного трансферта государственной корпорации или прямой бюджетной субсидии на эти операции<sup>27</sup>. Расходы и связанный с ними

---

<sup>27</sup> В **Азербайджане** топливные субсидии, предоставляемые национальной нефтяной компанией ГНКАР, в конечном счете были включены в бюджет путем отражения в бюджете суммы этой субсидии, а ГНКАР получила налоговый кредит в счет покрытия причитающихся с нее налогов на такую же сумму (см. **Azerbaijan**, Fiscal ROSC-Update, 2005, раздел II).



трансферт органов государственного управления также должны быть в явной форме отражены в документах финансового учета и годовых отчетах государственной корпорации. Эти четкие правила уменьшают риск того, что неправительственные структуры государственного сектора, в особенности финансовые корпорации, потребуют оказания непредвиденной финансовой поддержки вследствие возложенных на них задач по достижению целей налогово-бюджетной политики.

50. Обратная этому ситуация может сложиться и там, где государственные учреждения предоставляют коммерческие услуги, а значит, получают доходы от взимания коммерческой платы. Такая практика была особенно широко распространена в странах с переходной экономикой, где централизованное планирование прежде размывало различие между деятельностью государственного и частного секторов. Если государственное учреждение выполняет банковские или коммерческие функции, обеспечение прозрачности в бюджетно-налоговой сфере предполагает идентификацию этих функций, а также целей налогово-бюджетной политики, на достижение которых направлена эта деятельность. В бюджете учреждения должны указываться как доходы от коммерческой деятельности, так и расходы на ее осуществление. Во многих случаях на учреждение возлагается регулятивный контроль за осуществляемой им коммерческой деятельностью. Чтобы избежать такого конфликта интересов и четко установить обязанности органов государственного управления в налогово-бюджетной сфере, коммерческую деятельность структур органов государственного управления следует приватизировать или передавать государственным корпорациям, не имеющим функций регулирования.

*Сектор государственного управления и центральный банк*<sup>28, 29</sup>

51. Основной обязанностью центрального банка является проведение государственной 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>30</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>31</sup>. В таких странах любая деятельность, осуществляемая для государства, ведется на коммерческой основе или по крайней мере предполагает возмещение издержек.

52. 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 целевые кредиты) или валютной системы (например, множественные обменные курсы и депозиты по импорту). Такие операции могут использоваться органами государственного управления вместо непосредственных налогово-бюджетных мер и будут иметь сходные экономические последствия. Они будут оказывать влияние на операционное сальдо центрального банка, а значит, должны учитываться при разъяснении и прогнозировании общего состояния государственных финансов. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует четкого определения институциональных взаимосвязей между денежно-кредитными и налогово-бюджетными операциями, а также четкого определения агентских функций, выполняемых центральным банком от имени государства. Более

---

<sup>28</sup> В Кодексе и далее в настоящем Руководстве категория «государственные финансовые корпорации» не включает центральный банк. Учитывая особое значение центрального банка для анализа налогово-бюджетной сферы, важно четко отделять его от других государственных финансовых корпораций.

<sup>29</sup> Отношения между центральным банком и органами государственного управления должны строиться в соответствии с принципами, изложенными в «Кодексе надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике» Международного Валютного Фонда.

<sup>30</sup> В **Швеции** центральный банк не проводит квазифискальных операций, и его независимость гарантирована поправками к *Закону о Национальном банке Швеции 1997 года* (см. **Sweden**, Fiscal ROSC, 2000, пункт 5).

<sup>31</sup> Некоторыми из таких примеров являются **Молдова, Монголия и Бразилия**. Даже в случае запрета на прямое финансирование центральный банк по-прежнему может 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).

подробную информацию см. в «*Кодексе надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике*»<sup>32</sup>.

### ***Сектор государственного управления и государственные финансовые корпорации***

53. Государственные финансовые корпорации часто создаются для оказания помощи квазифискального характера; примером может служить банк развития, предоставляющий кредиты определенным секторам по ставкам ниже рыночных. Органы государственного управления также используют государственные финансовые корпорации для оказания более специализированной квазифискальной помощи, например, для предоставления кредитов, определяемых задачами политики. Хотя в последние годы приватизируется все большее число банков, находящихся в собственности государства, на них по-прежнему приходится основная доля банковского сектора во многих развивающихся странах, и они могут проводить КФО<sup>33</sup>.

### ***Сектор государственного управления и нефинансовые государственные корпорации***

54. Нефинансовые государственные корпорации во многих странах предоставляют некоммерческие услуги, обычно за счет того, что от них требуется устанавливать цены, которые не возмещают издержек производства (примером является отпуск электроэнергии сельским потребителям по ценам ниже себестоимости). В ряде стран нефинансовые государственные корпорации также должны предоставлять социальные услуги. Эта некоммерческая деятельность может финансироваться путем перекрестного субсидирования различных групп потребителей и/или образования 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. Оптимальной практикой для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в этих случаях является отражение в бюджете прямого бюджетного трансферта государственным корпорациям, который покрывает расходы на соответствующие КФО. В некоторых странах орган государственного управления

---

<sup>32</sup> Подробное рассмотрение данного вопроса см. на сайте <http://www.imf.org/external/np/mae/mft/index.htm>.

<sup>33</sup> См. Goldstein (1997).

заключает соглашение с нефинансовой государственной корпорацией об оказании последней определенных некоммерческих услуг в обмен на прямые бюджетные трансферты, отражающие цену, которую орган государственного управления готов заплатить за данные услуги. Подобные контракты могут заключаться и с государственными финансовыми корпорациями.

55. Хотя Кодекс составлялся не для государственных корпораций, многие элементы практики, сформулированные в нем, могут и должны применяться в отношении таких корпораций. В частности, их деятельность должна быть открытой, а их проверенные аудиторами финансовые отчеты должны представляться исполнительными органами законодательным и публиковаться. Государственные корпорации должны применять признанные международные стандарты бухгалтерского учета<sup>34</sup>, так чтобы их счета могли надлежащим образом проверяться международными аудиторскими компаниями. Оптимальной практикой является соблюдение государственными корпорациями требований в отношении раскрытия существенной информации и прозрачности, установленных принципом V «Принципов корпоративного управления ОЭСР» (пересмотренная редакция 2004 года). Названные требования перечислены во вставке 3<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> В качестве основных примеров см. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (<http://www.iasb.org/Home.htm>) или Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>). Комитет по государственному сектору Международной федерации бухгалтеров (МФБ) выпустил Директиву, в которой устанавливается, что МСФО применимы к коммерческим структурам органов государственного управления.

<sup>35</sup> В **Соединенном Королевстве** нефинансовые государственные корпорации функционируют на коммерческой основе, а расходы на некоммерческую деятельность возмещаются из бюджета и отражаются в бюджете. В некоторых странах, таких как **Франция, Чили, Гондурас и Бразилия**, масштабы КФО были значительно сокращены за счет отражения в явной форме бюджетных трансфертов на определенные виды некоммерческой деятельности, осуществляемой государственными корпорациями (см. **France**, Fiscal ROSC, 2000, пункт 2; **Chile**, Fiscal ROSC-Update, 2003, пункт 5; **Honduras**, Fiscal ROSC-Update, 2005, пункт 4; **Brazil**, Fiscal ROSC, 2001, пункт 11).

### **Вставка 3. Принципы корпоративного управления ОЭСР. Принцип V. Раскрытие информации и прозрачность**

Основы корпоративного управления должны обеспечивать своевременное и точное раскрытие информации по всем существенным вопросам, касающимся корпорации, включая финансовое положение, результаты деятельности, права собственности и управление компанией.

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;
  - политику вознаграждения членов правления и основных должностных лиц в руководстве, а также информацию о членах правления, в том числе их квалификацию, процесс отбора, другие руководящие полномочия в компании и считаются ли они правлением независимыми;
  - поддающиеся прогнозированию факторы риска;
  - вопросы, связанные с наемными работниками и другими заинтересованными сторонами;
  - структуру и политику управления, в частности, содержание любого кодекса или любой политики корпоративного управления и процедур ее реализации.
2. Информация должна готовиться и раскрываться в соответствии с высокими стандартами в области учета и раскрытия финансовой и нефинансовой информации.
3. Ежегодно независимым, компетентным и квалифицированным аудитором должен проводиться аудит, 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.

#### ***Национальные ресурсодобывающие компании***

56. На национальные ресурсодобывающие компании (НРК) часто возлагается ответственность и за коммерческие операции, и за некоммерческую деятельность, такую как предоставление социальных или иных услуг, которые обычно предоставляются государством; выполнение особых требований в отношении найма работников; поставка продукции для внутреннего потребления по ценам, которые не возмещают издержек производства или ниже рыночных цен. Ясность налогово-бюджетной политики требует, чтобы министерство финансов осуществляло надзор за ведением такой некоммерческой деятельности. Кроме того, расходы, связанные с такой деятельностью и выражающиеся в уменьшении дивидендов и налоговых платежей, должны оцениваться количественно и доводиться до сведения общественности. Необходима также четкость определения функций НРК в области мер политики и регулирования относительно отраслевого министерства и министерства финансов. Надлежащей практикой является четкое разграничение коммерческих и некоммерческих функций НРК и возложение полномочий по надзору и принятию решений по вопросам политики, связанным с некоммерческой деятельностью, на государственные министерства.

57. Важно, чтобы национальные ресурсодобывающие компании придерживались тех же стандартов корпоративного управления, что и другие предприятия (см. вставку 4), в том числе обнародовали проверенную аудиторскими бухгалтерскими отчетность. В соответствии с оптимальной практикой, в отчетности должны четко указываться все платежи в бюджет в форме налогов, роялти, дивидендов или в иной, например, натуральной, форме<sup>36</sup>. Необходимо также раскрывать информацию о любых трансфертах органов государственного управления в пользу национальной ресурсодобывающей компании. Так, в некоторых странах органы государственного управления обязаны вносить свой вклад в покрытие производственных издержек совместных предприятий, созданных с частными компаниями (*требования о внесении средств*), через национальные ресурсодобывающие компании. Последние должны быть подотчетны за использование этих государственных взносов.

**Вставка 4. Характеристики прозрачных мер регулирования. Рекомендации ОЭСР в отношении политики**

- Меры регулирования должны иметь четко определенные цели политики, должны быть изложены понятным, простым языком и опираться на прочную правовую основу.
- Часто желательно 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

**Участие органов государственного управления в работе частного сектора**

**1.1.5 Отношения органов государственного управления с частным сектором должны быть открытыми и подчиняться четким правилам и процедурам.**

58. Органы государственного управления регулируют деятельность частного сектора самыми разнообразными способами, и прозрачность операций органов государственного управления может иметь ограниченную ценность, если отсутствует четкое представление обо всех направлениях регулятивного взаимодействия с частным сектором.

---

<sup>36</sup> Подробное обсуждение этих вопросов и дополнительные примеры КФО, осуществляемых национальными ресурсодобывающими компаниями, см. в «Пособии по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов».

### ***Регулирование небанковского частного сектора***

59. Органы государственного управления все больше признают необходимость прозрачности в практике регулирования. Этот аспект регулирования прямо отражен в «Рекомендациях ОЭСР по политике реформ в сфере регулирования», где также рассматривается вопрос об эффективности регулирования<sup>37</sup>. Оптимальной практикой является выполнение этих рекомендаций в полном объеме.

60. Есть и другие виды деятельности, осуществляемой 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, обязательные отчисления в пользу частных организаций, предоставляющих пенсии по старости, услуги здравоохранения и страхования, а также финансируемые частным сектором проекты развития инфраструктуры. Если изменения политики или норм регулирования возлагают на граждан или налогоплательщиков значительные издержки по соблюдению установленных требований, им должно быть предоставлено надлежащее время для исполнения новых законов или правил. С этой целью необходимо, чтобы разъяснительные материалы о применении новых законов или нормативных актов были общедоступны и чтобы существовали механизмы, посредством которых граждане могли бы получать ответы на свои вопросы (например, путем создания для этого специализированной службы). В последнее время в некоторых странах с развитой экономикой требуется сопровождать публикацию нового или измененного налогового законодательства документом об издержках, связанных с соблюдением предлагаемых мер<sup>38</sup>.

### ***Участие органов государственного управления в банковском секторе***

61. Государственное регулирование банковского сектора — и в более общем смысле финансового сектора — также должно основываться на четко сформулированных целях политики. Надлежащая система регулирования банковской деятельности, в особенности, система, представленная в разработанных *Базельским комитетом «Основных принципах действенного банковского надзора»*<sup>39</sup>, и большая прозрачность в представлении отчетности о государственном участии в работе

---

<sup>37</sup> Более подробно см. [http://www.oecd.org/topic/0,2686,en\\_2649\\_37421\\_1\\_1\\_1\\_1\\_37421,00.html](http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37421_1_1_1_1_37421,00.html).

<sup>38</sup> В Австралии эти документы называются «докладами о воздействии на величину издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства».

<sup>39</sup> См. Basel Committee on Banking Supervision (1997). Это один из основных стандартов, на внедрение которых направлено действие Программы оценки финансового сектора (ФСАП). В рамках ФСАП сотрудники Всемирного банка и МВФ рассматривают соблюдение соответствующих стандартов для финансового сектора, что составляет часть более общих исследований степени устойчивости финансового сектора.

банковской системы, включая обоснование каждого вида мер вмешательства, являются важными элементами системы, которая способствует повышению стабильности финансового сектора. Изданный МВФ *«Кодекс надлежащей практики 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.

### ***Прямые инвестиции в капитал***

62. Вмешательство государства также происходит в форме прямого приобретения принадлежащих частным владельцам долей участия в капитале компаний и коммерческих банков. Все государственные вложения в капитал должны указываться в бюджетной документации. Обсуждение прозрачности управления активами см. в элементе практики 1.2.5, а обсуждение требований к представлению отчетности о финансовых активах, включая инвестиции в капитал частных компаний, — в элементе практики 3.1.5. Приобретение или продажа долей участия в капитале должны четко разъясняться в бюджетной документации (см. также элемент практики 4.2.4), требуется также разъяснение целей политики, достижению которых служат государственные вложения в инструменты участия в капитале.

63. Распространенной практикой является прямое участие в капитале проектов разработки природных ресурсов, однако часто оно не очень прозрачно. Как отмечается в Пособии, доли участия могут приобретаться на стандартных коммерческих условиях или через льготные формы приобретения, включая передачу акций в счет погашения налоговых обязательств и другие, часто сложные сделки. Как правило, льготные условия участия государства предполагают компенсацию в других аспектах в форме уменьшения доли прибыли или налоговых поступлений. В этих случаях прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует не только раскрытия информации о долях участия, но и попытку в полном объеме оценить издержки, связанные с любыми компенсирующими уступками.

### **Основы управления бюджетно-налоговой сферой**

#### **1.2 Должны существовать четкие и открытые правовые, нормативные и административные основы для управления бюджетно-налоговой сферой.**

64. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении: (1) комплексного законодательства, нормативных актов и административных процедур; (2) сбора доходов; (3) комментариев от общественности по законодательным и нормативным изменениям; (4) контрактных положений; (5) управления обязательствами и активами.

65. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны гарантировать следующее:



- государственные средства могут расходоваться только при наличии общедоступного свидетельства того, что они были выделены законодательным органом;
- сбор доходов регламентируется четкими и легкодоступными законами и нормативными актами.

## **Комплексность законодательства, нормативных актов и административных процедур**

### **1.2.1 Сбор, выделение и использование государственных средств должно регламентироваться исчерпывающими законами, нормативными актами и административными процедурами в отношении бюджета, налогообложения и иных вопросов государственных финансов.**

66. Одним из принципиальных условий прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является необходимость создания прочных основ для проведения налогово-бюджетной политики. Этого можно добиться за счет наличия четко сформулированной цели и комплексной системы управления государственными финансами, включая законодательство, нормативные акты и администрацию. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует избегать чрезмерной сложности правовых основ фискальной деятельности и ограничивать возможности произвольного применения установленных положений должностными лицами. Как указывается в разделе 3.1.3, эти основы также должны предусматривать раскрытие информации о фискальных операциях и любых квазифискальных механизмах. Хотя четкие законы и нормативные акты имеют решающее значение для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, столь же важно, чтобы они соблюдались на практике. Опыт РОСК по бюджетно-налоговой сфере показывает, что основные недостатки часто связаны с действительностью применения законов и нормативных актов, а не с самими законами.

### ***Положительно выраженная правовая основа для сбора поступлений***

67. 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>40</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 процессуальными гарантиями, такими как права налогоплательщиков и порядок оспаривания налогов<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Термин «налог» в данном разделе используется для обозначения любого обязательного платежа, установленного законом, включая таможенные пошлины.

<sup>41</sup> Например, в **Республике Корея** налоги взимаются на жестких юридических основаниях, налоговое законодательство доступно и содержит подробное изложение прав налогоплательщиков, порядка оспаривания налогов и применения налогового (продолжение на следующей странице)

В налоговом законодательстве должны 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 *просроченной задолженности по налоговым платежам*. Налогоплательщики должны иметь право оспаривать оценку собственности или имущества или любое другое решение, касающееся налогообложения. Однако, как и в случае бюджетного законодательства, правовая система для налогообложения должна разрабатываться с учетом политического и административного потенциала страны.

68. Практика разных стран в отношении места административных положений в налоговом законодательстве существенно различается. В некоторых странах каждый самостоятельный налоговый закон (например, о налоге на доходы или налоге на добавленную стоимость) включает все положения, необходимые для сбора этого налога. В странах, где все налоговые законы сведены в единый кодекс, положения относительно сбора налогов могут составлять один или несколько разделов этого кодекса. В других странах существует документ, который можно назвать законом о налоговой службе или общим законом о налогообложении. При такой структуре общий закон о налоговой службе содержит административные положения, общие для всех налоговых законов, а каждый из самостоятельных налоговых законов — административные нормы, конкретно относящиеся к соответствующему налогу.

69. Налоговое законодательство должно иметь четкую структуру и включать все элементы, необходимые для определения налоговых обязательств и установления процедур сбора налогов. Для ограничения объема и сложности налогового законодательства, как правило, желательно представлять разъяснение полномочий налоговой службы в публикуемых административных руководствах, заявлениях о политике или решениях, а не включать этого в подробном изложении в налоговое законодательство (более подробное обсуждение см. в элементе практики 1.2.3).

70. Налоговое законодательство должно предоставлять налогоплательщикам следующие права, или гарантии: 1) конфиденциальность — право на то, чтобы обращение с личной информацией, предоставляемой в налоговые органы, было как можно более конфиденциальным; 2) уведомление — право на получение уведомлений о начислении налога, решении о рассмотрении дела в суде или о любом иске об обращении взыскания задолженности на активы налогоплательщика; 3) разъяснение — право на разъяснение используемого порядка исчисления налога и на разъяснение оснований для вынесения решения в судебном порядке; 4) обжалование — право на независимое обжалование в административном порядке и на обжалование окончательного решения; 5) представительство — право на то, чтобы интересы

---

законодательства. Налогоплательщики могут оспорить решения посредством внутренних процедур разрешения споров, обращения в Национальный налоговый трибунал и, наконец, обжалования в суде. (См. **Republic of Korea**, Fiscal ROSC, 2001, пункт 8).

налогоплательщика при любых взаимодействиях с налоговым органом представлял квалифицированный профессионал (адвокат, бухгалтер и т. д.). Эти права должны быть установлены законом, а также могут быть включены в хартию налогоплательщиков или иной равнозначный документ, который используется для информирования о правах налогоплательщиков и установления подотчетности ведомств за результаты их деятельности, в том числе за решения, принимаемые в административном порядке.

71. Сбор таможенных и неналоговых доходов, таких как пошлины, сборы и начисления, также должен иметь правовую основу. В этих законах тоже должны устанавливаться права граждан, процедуры разрешения споров, а также полномочия ведомств, занимающихся сбором этих доходов, и границы этих полномочий. Указанные меры по привлечению доходов должны быть легкодоступны для общественности и стабильны во времени, так чтобы их существование и цель были известны общественности.

### ***Фискальный режим для ресурсодобывающих секторов***

72. Органы государственного управления получают доходы от ресурсодобывающих компаний различными способами, в том числе через налог на доходы корпораций, а также роялти, выплаты подписных бонусов и/или «прибыльную нефть» в случае соглашений о разделе продукции. Сочетание различных инструментов для получения доходов называется фискальным режимом. На одном конце спектра фискальных режимов на ресурсодобывающие компании распространяется тот же режим, что и на компании других отраслей, дополняемый лишь взиманием роялти или иной равнозначной им платы. Включение в общее налоговое законодательство положений о налоге на корпорации, касающихся нефти, обеспечивает высокую степень прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. На другом конце спектра — применение различных инструментов и ставок на индивидуальной основе. В соответствии с «Пособием по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов» прозрачность в бюджетно-налоговой сфере предполагает четкое и исчерпывающее представление общественности основ государственной политики и законодательной базы налогообложения или соглашений о разделе продукции с ресурсодобывающими компаниями. Чем сложнее система и чем больше свободы она оставляет для дискреционных решений, тем труднее добиться прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

73. Инвесторы часто стремятся защитить себя от неблагоприятных изменений фискального режима, поэтому соглашения с частными компаниями нередко содержат положения о фискальной стабильности, которые «замораживают» налоговую систему, действующую на момент заключения соглашения, или гарантируют получение какой-либо компенсации в случае изменения налогов. Хотя такие положения уменьшают риск инвесторов и, возможно, увеличивают поток инвестиций, они ограничивают гибкость налоговой политики и могут сказываться на общем устройстве налоговой системы. Информация о существовании таких положений и их потенциальных последствиях должна раскрываться общественности.

### *Использование государственных средств и природных ресурсов*

74. Действенность бюджета зависит от прочности его законодательных основ, а также от вспомогательных нормативных актов и административной практики. Во многих странах существуют законы о бюджетной системе, которые обеспечивают правовую базу для разработки, утверждения и исполнения бюджета. В некоторых странах это основной закон, имеющий более высокий статус, чем обыкновенные законы. Относительная значимость кодифицированных законов о бюджете, нормативных актов и административной практики существенно различается по странам<sup>42</sup>. Несмотря на эти различия, существуют важные элементы, которые должны присутствовать во всех правовых/административных системах. Все расходы должны утверждаться законодательными органами в форме ассигнований; бюджет должен быть полным, охватывающим все операции центрального правительства (которые, тем не менее, могут проводиться через различные фонды); бюджетные операции должны отражаться на валовой основе; министр или некоторый официальный орган, 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.

75. Основные принципы управления бюджетным процессом обычно содержатся в 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. Там, где комплексная правовая система отсутствует, темпы ее разработки должны соответствовать политическому и административному потенциалу страны<sup>43</sup>. Недостаточность институционального и административного потенциала часто препятствует применению законов и нормативных положений. Кроме того, 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

---

<sup>42</sup> Более подробное обсуждение правовых традиций в отношении бюджетных систем см. в публикации OECD (2004b).

<sup>43</sup> Правовые системы многих развивающихся стран ведут свое начало либо от континентальной Европы, где законодательство в области управления государственными финансами опирается на бюджетные принципы и процедуры, подробно кодифицированные в законодательстве, либо от Британии, где законодательная модель, как правило, закрепляет в законе общие требования, а подробные бюджетные процедуры отражаются в нормативных положениях и административных инструкциях.

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.

76. Юридическое право собственности на природные ресурсы страны также должно быть отражено в базовой правовой основе. Такие права часто устанавливаются в конституции, но могут быть и предметом законодательных актов органов государственного управления национального или даже субнационального уровня. В большинстве стран ресурсы недр являются собственностью суверенного государства как такового, которое может предоставлять частным сторонам права на доступ к этим ресурсам. Как отмечается в Пособии, полномочия по предоставлению прав на разведку, добычу и продажу этих ресурсов должны быть четко установлены в законах, нормативных положениях и процедурах, охватывающих все этапы разработки ресурсов. Ясность правовой базы в данном отношении создает важные гарантии для частных инвесторов и способствует обеспечению того, чтобы разработка природных ресурсов приносила выгоду стране в целом. Законы и нормативные акты должны обеспечивать гарантии прозрачного управления ресурсами и накопленным богатством через бюджетный процесс. Оптимальная практика предусматривает установление в законодательстве стандарта соглашений и условий разведки, разработки и добычи с минимальными возможностями для принятия произвольных решений должностными лицами, разрешение споров посредством международного арбитража и раскрытие информации об отдельных соглашениях и контрактах на добычу.

## **Сбор доходов**

**1.2.2 Законы и нормативные акты, касающиеся сбора налоговых и неналоговых доходов, и критерии принятия административных решений по их применению должны быть доступными, четкими и понятными. Иски об обжаловании налоговых или неналоговых обязательств должны рассматриваться своевременно.**

### *Доступность и понятность*

77. Законодательство о доходах бюджета, нормативные акты и иные документы, связанные с административным толкованием этих законов, должны быть доступны широкой общественности. Налоговое законодательство и другие законы о сборе доходов должны быть не только общедоступными, но и понятными, а также не должны быть неоправданно сложными. Четкие, понятные налоговые правила и положения способствуют прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, ограничивая свободу их толкования. Однако налоговое и таможенное законодательство и правовые нормы по их применению могут быть очень сложными, особенно в том, что касается налога на доходы корпораций и расчета прибыли. Поэтому крайне важно обеспечивать налогоплательщиков отражающими последние изменения пояснительными материалами (например, инструкциями и брошюрами), которые обычно готовятся

налоговым ведомством. Сотрудники налоговой службы должны быть в состоянии предоставлять профессиональные консультации и оказывать содействие налогоплательщикам, с тем чтобы помочь им понять свои права, обязанности и полномочия, предусмотренные налоговым законодательством. Кроме того, во многих странах считается удобным предоставлять налогоплательщикам по их запросу предварительные решения о том, каким образом конкретные операции, которые предполагают провести налогоплательщики, будут рассматриваться при последующем исчислении суммы налога. В случае следования данной практике важно, чтобы такие решения предавались гласности.

78. Любые исключения в применении налогового законодательства также должны предаваться гласности. Общие освобождения от налогов, вычеты или специальные ставки обычно являются частью налогового законодательства, а значит, публикуются и становятся известны общественности. Однако чем больше число освобождений, тем выше сложность и больше простор для толкования закона, что снижает прозрачность. Кроме того, многие страны предлагают (или согласуют) специальный режим налогообложения для новых предприятий. Прозрачность требует, чтобы все такие налоговые стимулы предавались гласности — в идеальном случае вместе с оценкой упущенных доходов (см. обсуждение в разделе по элементу практики 3.1.3).

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

79. 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. Следует избегать налоговых стимулов, которые предполагают значительную степень административного усмотрения и индивидуальный подход к определению налоговых обязательств путем переговоров между должностными лицами и налогоплательщиками, поскольку такая практика страдает недостатком прозрачности и имеет потенциал для коррупции. Тем не менее необходимо предусмотреть соответствующие положения, обеспечивающие возможность установления особого режима для налогоплательщиков, которые не в состоянии соблюдать сложные правила, урегулирования исков по вопросам налогообложения, заключения соглашений о графиках платежей в рассрочку и списания безнадежных сумм; все эти положения должны подпадать под действие процедурных защитных механизмов. Точно так же, обязательства, не связанные с уплатой налогов, должны определяться прозрачным образом, а их применение не может являться предметом переговоров.

80. Таможенная служба — это еще одна область, в которой прозрачность имеет принципиальное значение, особенно с учетом по-прежнему высокой значимости импортных пошлин во многих развивающихся странах. В *«Арушской декларации Всемирной таможенной организации (Совета таможенного сотрудничества)»* (в редакции 2003 года)<sup>44</sup>, в которой изложены руководящие принципы программы,

---

<sup>44</sup> См. <http://www.wcoomd.org>.

направленной на достижение объективности работы таможенной службы, подчеркивается, что ясность и точность законодательства являются средством повышения прозрачности и объективности, а также борьбы с коррупцией применительно к таможенной службе. Другие ресурсы, доступные в Интернете, также могут способствовать большей прозрачности в работе таможенной службы<sup>45</sup>. Недостаток прозрачности часто отмечается при формулировании импортных тарифов, где могут существовать несколько перекрывающих друг друга перечней, применяемых к тому или иному конкретному виду импорта, или запутанная комбинация адвалорных и специфических сборов. Кроме того, определение таможенной стоимости часто основано не на точной оценке стоимости импорта, а на некоторой условной справочной цене или некорректной процедуре оценки. Это создает разрыв между номинальной и эффективной ставками адвалорных таможенных тарифов. Поэтому важно, чтобы у таможенной службы было четкое положение о тарифах и о том, как соотносятся друг с другом различные тарифы, применимые к одному и тому же виду импорта, а также точный метод оценки стоимости импорта. Аналогичные соображения относятся и к экспорту, хотя налоги на экспорт встречаются все реже и обычно играют незначительную роль в системах государственных доходов.

### ***Судебная апелляция по наложению налогов и нормативных требований***

81. Граждане и налогоплательщики должны иметь доступ к ясным регулятивным и административным процедурам, в том числе к четко функционирующей системе административного рассмотрения решений, а также возможность обжалования их в независимом суде. Надлежащее административное решение налоговых и таможенных вопросов посредством установления четких процедур является важным аспектом прозрачности. Внесение поправок в налоговые декларации налогоплательщиков (например, после проведения ревизии) должно сопровождаться предоставлением им ясных и полных отчетов о причинах поправок. В большинстве стран эти права существуют на бумаге, однако во многих случаях они соблюдаются не в полной мере. В частности, система обжалования решений может быть неспособна обеспечивать гарантии против произвольных административных действий и удерживать налоговую службу в рамках закона.

82. Должен быть создан справедливый механизм апелляции и вынесения судебных решений, если налогоплательщик не удовлетворен результатами процесса обжалования в административном порядке. Этот механизм должен предусматривать полное судебное разбирательство в рамках судебной системы для решения вопросов правовой интерпретации. Процесс апелляции не должен быть чрезмерно сложным или обременительным, решения по апелляциям должны выноситься своевременно и, с учетом аспектов конфиденциальности личной информации всех сторон спора, все решения должны оформляться в письменном виде. Правовые и нормативные основы должны содержать четкие положения относительно взыскания оспариваемого долга, в

---

<sup>45</sup> <http://www.wcoomd.org/ie/en/recommendations/recommendations.html>.

том числе его обжалуемой части, и призваны обеспечивать гарантии того, чтобы должники по налогам не отсрочивали платежи за счет подачи необоснованных протестов или апелляций. В ряде стран требуется выплата до половины причитающейся общей суммы долга. Если налогоплательщик уплатил налог, а в ходе апелляции установлено, что он не обязан был этого делать, данный налог должен возмещаться с процентами.

### *Служба сбора доходов*

83. Служба сбора доходов должна быть организована таким образом, чтобы свести к минимуму возможности сговора между налогоплательщиками и сотрудниками соответствующих органов. В этой связи административные функции должны быть распределены между различными подразделениями налоговой службы для внесения элемента самоконтроля, и таким образом деятельность сотрудников одного функционального подразделения является средством контроля деятельности сотрудников других функциональных подразделений.

84. В подкрепление этого деятельность службы сбора доходов должно поддерживать сильное главное управление, ответственное за разработку надежных рабочих процессов и годовых программ работы, а также за мониторинг достигнутых местными отделениями результатов их реализации. В современных налоговых системах налогоплательщики сами рассчитывают свои налоговые обязательства при минимальном вмешательстве со стороны сотрудников налоговых органов, а затем эти оценки по факту выборочно проверяются налоговой службой. Такая значительная опора на самостоятельное исчисление налогов в сочетании с адресным правоприменением является основной стратегией, которая позволяет налоговым службам во всем мире эффективно управлять системой сбора налогов и ограничивать возможности сговора между налогоплательщиками и сотрудниками налоговых органов.

85. 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.

86. 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. Передача информации о налогоплательщиках для целей правоприменения облегчается за счет использования современных идентификационных номеров



налогоплательщиков. Помимо доходов, собираемых налоговым и таможенным ведомствами, необходима четкая отчетность по взносам и отчислениям, взимаемым в рамках системы социального обеспечения (если их сбор не производится налоговым ведомством), а аудиторская информация по ним в соответствующих случаях должна предоставляться для пользования налоговым органам.

87. 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, чтобы не допустить злоупотреблений, и для этих операций должны применяться стандартные процедуры учета.

88. 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 должны создаваться системы внутреннего аудита. Несмотря на важность избегать сговора и договоренностей между сотрудниками налоговых органов и налогоплательщиками, в ходе аудита следует устранять потенциальные причины налоговых споров. Проводимые аудитором обсуждения с налогоплательщиками для уточнения фактов, сбор надлежащих доказательств и проверка с использованием данных, полученных от третьих сторон, часто могут исключить возникновение в процессе аудита споров по фактическим данным. Четкое разъяснение аудитором налогоплательщику закона, применяемого в отношении той или иной операции (в том числе предоставление текста закона и его формально-юридического толкования налоговой службой) часто позволяет избежать возникновения спора по вопросам интерпретации на этапе начисления налогов. Следует проводить надлежащее обучение аудиторов в отношении их обязанностей, подчеркивая, что основной задачей являются не переговоры, а накопление фактов и точное применение закона к этим фактам с целью проверки правильности самостоятельно исчисленного обязательства налогоплательщика.

### **Комментарии общественности по вопросам изменений в законодательстве или нормативных положениях**

**1.2.3 Должно выделяться достаточное время для консультаций в отношении предлагаемых изменений законов и нормативных актов, а также, когда это практически осуществимо, в отношении более общих предлагаемых изменений политики.**

89. Граждан следует информировать об основных предложениях относительно новых мер политики, и, если возможно, рекомендуется организовать процесс, позволяющий провести общественные консультации. Особенно важно, чтобы органы государственного управления уведомляли о законодательных или нормативных изменениях, связанных с основными программами расходов. В соответствии с

надлежащей практикой, необходимо предусмотреть срок уведомления об изменениях критериев соответствия требованиям важных программ расходов, таких как социальное страхование, социальное обеспечение или другие программы социальных трансфертов, которые затрагивают большое число лиц. Это дает общественности возможность обсудить и понять изменения, а в некоторых ситуациях общественные консультации могут привести к доработке предлагаемых изменений.

90. Следует также рассмотреть стимулы, создаваемые этими изменениями для деятельности по законному уменьшению налоговых обязательств. В тех случаях, когда ожидается, что такая деятельность будет носить масштабный характер, заблаговременное уведомление об изменениях, возможно, не будет отвечать интересам сбора налогов. После утверждения новых мер по привлечению доходов рекомендуется в достаточной степени предавать их гласности, с тем чтобы налогоплательщики понимали, каким образом эти меры могут их затронуть.

## **Контрактные положения**

### **1.2.4 Условия контрактов между органами государственного управления и государственными или частными структурами, включая ресурсодобывающие компании и операторов государственных концессий, должны быть четкими и доступными для общественности.**

91. Надлежащая практика требует раскрытия условий любых контрактов для общественной проверки путем публикации таких контрактов или, как минимум, раскрытия основных условий контракта. Некоторые страны движутся в направлении передачи частному сектору на условиях подряда различных видов деятельности по предоставлению общественных благ или услуг. Одной из форм такой передачи, которая приобретает все большее распространение, являются государственно-частные партнерства. Как и в случае решений о закупках, процесс определения поставщика и присуждения контракта должен быть открытым и прозрачным.

Для всех контрактов оптимальная практика раскрытия информации предусматривает следующее.

- Следует публично раскрывать информацию о контрактах, в том числе о любом их пересмотре. Желательно, чтобы контракты имели стандартную форму и были упрощены.
- Следует предоставлять отчетность о будущих платежах, предусмотренных существующими контрактами, и учитывать такие платежи при среднесрочном планировании.
- Следует в полном объеме раскрывать информацию о государственных гарантиях, связанных с государственно-частными партнерствами (ГЧП) или другими контрактными договоренностями.

- Если органы государственного управления несут большую часть рисков, связанных с проектом, активы следует считать государственными и учитывать их в бюджетных счетах.

### *Государственно-частные партнерства*

92. Государственно-частными партнерствами называют договоренности, по которым частный сектор предоставляет активы и услуги инфраструктуры, которые традиционно предоставлялись органами государственного управления<sup>46</sup>. Привлекательность ГЧП объясняется тем, что они могут увеличить инвестиции в инфраструктуру, а в некоторых случаях — принести дополнительные доходы государству. Считается также, что характерные для частного сектора более высокое качество управления и эффективность могут обеспечить предоставление более качественных услуг с меньшими затратами. Во вставке 5 описан пример действенного управления механизмами ГЧП в Чили.

---

<sup>46</sup> В ряде стран с развитой экономикой действуют хорошо зарекомендовавшие себя программы ГЧП. **Соединенное Королевство** приступило к реализации Инициативы частного финансирования в 1992 году, и в настоящее время на ее долю приходится примерно 14 процентов государственных инвестиций. В **Австралии** и других странах Европы, в том числе в **Германии, Греции, Ирландии, Испании, Италии, Нидерландах и Финляндии**, а также в **Канаде и Японии** тоже действуют программы ГЧП, но их доля в совокупных государственных инвестициях невелика. Страны Восточной Европы, в том числе **Венгрия, Польша и Чешская Республика**, также приступают к реализации программ ГЧП. Среди других стран с формирующимся рынком развитые программы ГЧП существуют в **Чили и Мексике**.

### Вставка 5. Механизмы ГЧП в Чили

Программа ГЧП в Чили в 2004 году охватывала 44 проекта (стоимостью 6,25 процента ВВП 2004 года), в основном касающиеся автострад, городских дорог и аэропортов. Чили является примером применения ряда принципов надлежащей практики в отношении ГЧП и прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Один важный вывод для других стран состоит в том, что до начала реализации программы ГЧП необходимо создать соответствующую институциональную основу. В Чили такая основа была заложена «Законом о концессиях» 1991 года, который требует проведения конкурсных торгов за право заключения концессионных договоров и устанавливает права и обязательства каждой из сторон, в том числе процедуры разрешения споров и аннулирования договоров. Еще одним принципом надлежащей практики является применение единых строгих методов оценки, включая анализ затрат и выгод, ко всем проектам государственных инвестиций, независимо от того, осуществляются ли они государственным сектором или передаются по контракту частному сектору. Кроме того, проекты также должны согласовываться с общим планом развития инфраструктуры и быть приемлемыми с точки зрения устойчивости налогово-бюджетной политики для обеспечения того, чтобы ГЧП не стали источником экономически неприемлемых обязательств.

Контракты ГЧП в Чили должны четко определять риски, которые несут органы государственного управления, и с октября 2003 года фактическая сумма условных обязательств органов государственного управления, связанных с гарантиями по концессионным договорам, отражается в «Отчете о государственных финансах». В отчете, в частности, представляется чистая приведенная стоимость ожидаемых минимальных и максимальных платежей по гарантиям доходов (за вычетом поступлений по соглашению о распределении доходов). Последние отчеты содержат детальное обсуждение используемого аналитического подхода и его недостатков. Кроме того, в Чили не только представляются данные о текущих кассовых платежах, которые осуществляются в пользу концессионных фирм и поступают от них, но и приведенная стоимость будущих платежей на период 2004–2030 годов. Это позволяет получить полное представление о долгосрочных издержках и рисках, связанных с ГЧП. Тем не менее прозрачность можно было бы дополнительно повысить за счет публикации полной информации о первоначальных и пересмотренных контрактах. Можно было бы разработать единую форму представления данных, чтобы резюмировать основные положения контрактов на сайте Министерства общественных работ в Интернете и в составе бюджетной документации.

Дополнительные целевые исследования ГЧП, в том числе ряд таких исследований в Восточной Европе, можно найти в издании Европейской комиссии “*Reference Book on PPP Case Studies*” («Справочник по целевым исследованиям ГЧП»), июнь 2004 года, размещенном по адресу: [http://europa.eu.int/comm/regional\\_policy/sources/docgener/guides/pppguide.htm](http://europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docgener/guides/pppguide.htm).

93. ГЧП обычно формируются по схеме «строительство–эксплуатация–передача», при которой органы государственного управления определяют, какие услуги они хотели бы получить, а частный поставщик осуществляет проектирование, строительство, финансирование и эксплуатацию объекта. Как правило, после окончания срока действия контракта на эксплуатацию актив передается государству, хотя возможны и другие варианты. Во многих случаях основным покупателем услуг ГЧП является государство, однако ГЧП могут продавать свои услуги и

непосредственно пользователям, как это обычно бывает в случае платных автодорог или железных дорог. Инвестиционные проекты с участием ГЧП сопряжены с различными видами риска, включая риск строительства/недостаточных результатов деятельности, финансовый риск (связанный с изменчивостью процентных ставок и обменных курсов), риск спроса (правильно ли оценивается спрос на услугу) и риск остаточной стоимости. Задача ГЧП заключается в том, чтобы по возможности передать часть этих рисков от государства частному сектору. Вместе с тем для большинства ГЧП характерен пересмотр контрактов, так что с течением времени распределение бремени рисков может меняться.

94. Одна из проблем, связанных с ГЧП, заключается в возможности их использования для вывода государственных инвестиций из бюджета, а долговых обязательств — из баланса органов государственного управления, иногда для того, чтобы обойти ограничения на общее сальдо бюджета или государственный долг. Кроме того, контрактное обязательство о приобретении услуг у частного оператора ГЧП имеет свои налогово-бюджетные последствия в среднесрочной перспективе, а это снижает гибкость расходов для органов государственного управления. Кроме того, использование гарантий для обеспечения частного финансирования может подвергать государство риску скрытых и, возможно, более высоких затрат, чем традиционное государственное финансирование.

95. Государственные гарантии могут использоваться для снижения или устранения рисков, которые в связи с ГЧП принимает на себя частный сектор. Следует раскрывать информацию обо всех формах гарантий, связанных с ГЧП, и оценивать связанные с ними вероятные издержки для бюджета. Кроме того, следует предоставлять информацию о назначении каждой гарантии в рамках государственной политики, классификации общей суммы гарантий по секторам и срокам действия, а также о предполагаемых бенефициарах. Гарантии по ссудам могут снизить риски финансирования частного сектора, а гарантии спроса или гарантированная оплата услуг, реализуемых государству, может уменьшить риск спроса<sup>47</sup>. Риск остаточной стоимости позволяют уменьшить гарантии цен, по которым государство будет приобретать активы после завершения срока действия контракта на эксплуатацию.

### ***Бухгалтерский учет для ГЧП***

96. Стандарт бюджетного учета и отчетности для ГЧП еще не разработан. В соответствии с руководящими принципами статистики и учета активы ГЧП обычно относятся к собственности либо государственного, либо частного партнера, в зависимости от установленного порядка распределения рисков между двумя секторами. Евростат издал решение, согласно которому предлагается считать, что баланс риска ГЧП ложится на частного партнера, если он несет большую часть риска строительства/недостаточных результатов деятельности или большую часть риска

---

<sup>47</sup> [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML).

спроса. Это решение часто подвергалось критике, поскольку в соответствии с ним активы ГЧП слишком часто относятся к частному сектору. Практика ряда стран предусматривает учет активов ГЧП как государственных активов, с отражением их в качестве государственных инвестиций или финансового лизинга.

97. Оценка передачи риска представляет собой трудную задачу, поскольку сложность контрактов ГЧП создает проблемы при их интерпретации. Кроме того, политическое давление на государство в пользу оказания экстренной финансовой помощи крупному (но убыточному) проекту или поставщику «жизненно важных» услуг означает, что государство фактически может нести больший риск, чем предполагает контракт<sup>48</sup>.

98. Согласно РСГФ 2001 года операции ГЧП должны учитываться следующим образом.

- *Договоры на эксплуатацию.* Платежи государства по контрактам на оказание услуг должны отражаться как расходы в государственном операционном счете.
- *Концессионные сборы и операционный лизинг.* Платежи частных операторов государству должны отражаться как доходы в операционном счете.
- *Финансовый лизинг.* Приобретение актива по финансовому лизингу отражается в операционном счете по его стоимости<sup>49</sup> вместе с принятием лизингового обязательства по отношению к частному сектору. Такие активы и обязательства отражаются в государственном балансе. Последующий износ, проценты и амортизация отражаются в операционном счете. По мере уменьшения лизингового обязательства стоимость актива в балансе увеличивается.
- *Передача активов ГЧП государству.* Если в контракте предусмотрено положение о передаче актива ГЧП государству по нулевой стоимости, он отражается как приобретение нефинансового актива по его остаточной стоимости в корреспонденции с капитальным трансфертом от частного собственника. Любая цена покупки, связанная с такой операцией, будет отражаться как расходы, и капитальный трансферт будет уменьшаться на соответствующую величину.

---

<sup>48</sup> Например, в работе Engel, Fischer, and Galetovic (2003) отмечается, что в Мексике было потрачено более 8 миллиардов долларов США из средств налогоплательщиков на оказание экстренной финансовой помощи владельцам франшиз и банкам, которые финансировали их проекты. В других странах, таких как **Чили** (см. вставку 5), программы ГЧП были успешными и прозрачными.

<sup>49</sup> Согласно ГААП, приобретение актива не включается с операционный счет, но рассматривается строго как балансовая операция. Однако в соответствии с представлением РСГФ 2001 года, операционное сальдо рассчитывается согласно ГААП, а затем приобретение нефинансовых активов вычитается из операционного сальдо, с тем чтобы получить чистое кредитование/заимствование.

99. В рамках учета на кассовой основе обязательство по финансовому лизингу отражается как долг государства. Проценты и амортизация отражаются как расходы и финансирование. При передаче актива ГЧП государству любая цена покупки отражается как инвестиции.

### ***Контракты на разработку природных ресурсов***

100. Несмотря на то что во многих странах существуют государственные компании по эксплуатации природных ресурсов, таких как нефть, минеральные ресурсы и древесина, предоставление частным фирмам лицензий на ведение такой деятельности также является распространенной практикой. Соглашения о разделе продукции — в соответствии с которыми компания берет на себя добычу и разработку природных ресурсов в обмен на долю продукции — становятся стандартной практикой в нефтяной и газовой отраслях<sup>50</sup>. Основными параметрами соглашений о разделе продукции в случае нефти являются объем «затратной нефти», остающийся в распоряжении подрядчика на покрытие понесенных затрат, объем «прибыльной нефти», представляющий собой весь остальной объем добычи, и согласованная формула для разделения «прибыльной нефти» между государством (или национальной ресурсодобывающей компанией) и подрядчиком. Вместе с тем в соглашениях о разделе продукции также могут определяться налоговые обязательства и/или обязательства по уплате роялти посредством установления индивидуальных ставок, шкал оплаты или других параметров. Хотя контракты могут быть основаны на типовом договоре, некоторые параметры определяются в индивидуальном порядке, и решения относительно них принимаются в ходе торгов или переговоров. Оптимальная практика предполагает публикацию не только типового договора, в котором содержится лишь ограниченная информация, но и фактически заключенных контрактов. Необходимо представлять общественности информацию обо всех ключевых параметрах таких соглашений, так же как и информацию о налоговых ставках, освобождениях и вычетах, особенно если соглашения о разделе продукции являются главным инструментом фискального режима. Для получения дополнительных сведений следует обратиться к «Пособию по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов».

101. Ясность и открытость процедур лицензирования является важнейшим условием прозрачности на всех этапах разработки природных ресурсов. Открытые торги с четко определенными процедурами и подачей запечатанных заявок являются оптимальной практикой и основой для предоставления лицензий на разработку природных ресурсов во многих странах с развитой экономикой. Система распределения контрактов на базе переговоров, получившая большее распространение в горнодобывающей

---

<sup>50</sup> В некоторых случаях соглашения о разделе продукции с частным инвестором может заключать национальная нефтяная компания. Это практически равнозначно предоставлению прав на государственные природные ресурсы, а потому на такие соглашения должны распространяться те же требования в отношении прозрачности.

промышленности, не предусматривает запечатанных заявок и фиксированного крайнего срока их подачи, и в этом случае государство пользуется значительной свободой действия при принятии решений относительно условий и в присуждении контрактов. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере предполагает ограничение сложности и полное раскрытие положений итоговых соглашений. Надлежащей практикой является, как минимум, последующая публикация сведений о присужденных контрактах<sup>51</sup>.

## **Управление обязательствами и активами**

### **1.2.5 Управление государственными обязательствами и активами, в том числе предоставление прав на использование или эксплуатацию государственных активов, должно иметь ясную правовую основу.**

102. Помимо охвата вопросов налогообложения и государственных расходов основы управления государственными финансами должны включать базовое законодательство, например, закон о бюджетной системе или закон об управлении долгом, действие которого распространяется на все операции, приводящие к изменению государственных активов или обязательств. Помимо юридического требования в отношении управления долгом и активами, должны быть предусмотрены и требования о прозрачном управлении обязательствами, не связанными с долгом, включая мониторинг государственных гарантий, не обеспеченных резервами пенсионных систем, просроченной задолженности и любых других контрактных обязательств государства. Указанные нормы в отношении раскрытия информации подробно обсуждаются в главе III в элементе практики 3.1.5.

### ***Управление долгом***

103. Законодательство об управлении долгом должно четко возлагать на одно лицо, обычно министра финансов, полномочия по выбору инструментов, необходимых для осуществления заимствований, разработке стратегии управления долгом, установлению лимитов долга (если никакие лимиты не установлены законом), обычно с учетом стратегии по обеспечению экономической приемлемости долга, созданию и контролю над деятельностью организации, ответственной за управление долгом (независимо от того, входит ли она в состав министерства или является отдельным ведомством), и по изданию правил, касающихся управления долгом. Право предоставлять государственные гарантии по закону должно возлагаться на одно лицо, обычно на министра финансов или главу ведомства, ответственного за управление долгом, и должно подчиняться четко установленным ограничениям. В некоторых странах все государственные гарантии должны утверждаться законодательными органами. Законодательство должно определять роль центрального банка как фискального агента государства, для того чтобы выпуск казначейских ценных бумаг

---

<sup>51</sup> Примером надлежащей практики служит **Египет**, где обнародуется информация обо всех контрактах, присуждаемых по итогам переговоров или посредством торгов.



нельзя было смешивать с операциями, проводимыми в рамках денежно-кредитной политики. Средства всех займов должны зачисляться на банковский счет, подконтрольный министерству финансов, и информация о принятых обязательствах и условиях займов должна полностью раскрываться общественности. Для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в законодательстве должны быть установлены требования о представлении законодателям и общественности ежегодной отчетности о запасах и потоках долга, включая данные о долге, гарантированном государством, хотя предпочтительна более частая отчетность. Оптимальной практикой является требование о ежегодном аудите операций по управлению долгом, проводимом внешним ревизионным учреждением<sup>52</sup>.

104. Законодательство о государственном долге должно распространяться на все долговые операции и гарантии, в том числе субнациональных органов государственного управления, внебюджетных фондов и государственных корпораций. Из-за потенциальных проблем при мониторинге долговых обязательств, принятых на себя этими структурами, некоторые страны уходят от такого фискального риска, просто запрещая таким структурам иметь долг, возможно, за исключением переуступки заемных средств центральным правительством. Некоторые страны, например США, проводят заслуживающую доверия политику отказа от предоставления экстренной финансовой помощи субнациональным органам государственного управления. Другие страны либо требуют разрешения центрального правительства на проведение операций, приводящих к образованию долга, либо устанавливают лимиты долга, который может быть принят субнациональными органами государственного управления или другими государственными структурами. В законе о государственном долге (или иных базовых законодательных актах) должны четко определяться все лимиты, устанавливаемые для субнациональных органов государственного управления, внебюджетных фондов и государственных корпораций, и, кроме того, в нем также должен оговариваться мониторинг (с помощью дополнительных правил) этих лимитов.

105. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует, чтобы управление государственным долгом опиралось на правовые основы, подкрепленные четкими дополнительными правилами. Правила могут иметь форму официального процедурного руководства или других инструкций, в которых детально рассматриваются процесс управления долгом, меры операционного контроля и механизмы отчетности. Они должны включать ограничения в отношении таких аспектов, как виды инструментов, которые могут быть использованы для управления долгом, параметры риска и содержание среднесрочной стратегии управления долгом; методы анализа условных обязательств и риска требований об исполнении государственных гарантий; а также обычные стандарты бухгалтерского учета и требования, касающиеся отчетности и аудита. Если законодательство не устанавливает

---

<sup>52</sup> Рекомендуются, чтобы практика управления долгом соответствовала «Руководящим принципам управления долгом» МВФ (IMF, 2003с).

лимитов на гарантированный долг, важно, чтобы эти правила предусматривали четкие критерии рассмотрения и утверждения гарантий.

106. Кроме того, в правилах должны быть определены обязанности подразделения по управлению долгом, независимо от того, входит ли эта структура в состав министерства финансов, центрального банка или является отдельным ведомством, а также должна быть четко сформулирована цель этого подразделения, которая должна предусматривать минимизацию затрат на обслуживание долга одновременно с принятием мер по управлению связанными с ним рисками. Глава этого подразделения может обладать делегированными министром финансов полномочиями по управлению внутренним и внешним долгом. В других странах, таких как Соединенное Королевство и Ирландия, орган по управлению долгом располагает широкими полномочиями и самостоятельностью, а мониторинг со стороны законодательной власти осуществляется путем проверки фактических результатов деятельности.

### *Управление активами*

107. Для стран, которые накапливают финансовые активы посредством инвестирования сбережений, крайне важно иметь открытую и четкую стратегию управления активами<sup>53</sup>. Страны, обладающие значительными активами в форме природных ресурсов, сталкиваются с серьезными проблемами в сфере управления долгом и активами, которые обсуждаются во вставке 6. Следует четко сформулировать цели сбережений, например, стабилизация или сохранение для будущих поколений либо иные соображения, например, инвестирование за рубежом, с тем чтобы не допустить повышения обменного курса. Изменения в политике управления активами должны быть четкими и доступными для общественности. Кроме того, функция управления активами должна осуществляться в соответствии с четкими руководящими указаниями в отношении инвестиций, изданными министерством финансов и доступными для общественности. Эти руководящие указания должны устанавливать лимиты на риск, виды активов и географическую или валютную структуру финансовых активов. Должна также предоставляться информация о том, каким образом будет обеспечиваться подотчетность управляющих активами, например, путем сравнения полученных результатов с контрольным портфелем. Общественность должна также располагать информацией о совокупных финансовых активах и о норме прибыли на инвестиции. Ведомство или компания, ответственные за управление активами, должны также подлежать внешнему аудиту.

---

<sup>53</sup> Государственный пенсионный фонд **Норвегии** Global считается примером оптимальной практики прозрачного управления активами. Во вставке 6 «Пособия по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов» приводится более подробная информация относительно рекомендаций по управлению активами, отчетности об этих активах и их аудита.

**Вставка 6. Полномочия в отношении активов в форме природных ресурсов и заимствований, связанных с ресурсами**

Участие органов государственного управления в деятельности, связанной с природными ресурсами, должно быть четко установлено в законе, а полномочия по предоставлению прав на разведку, добычу, продажу и покупку этих ресурсов должны быть точно определены в законах, нормативных актах и процедурах, охватывающих все этапы разработки природных ресурсов. В *Пособии* приводятся подробные руководящие принципы в этой сфере.

В отношении запасов финансовых активов, включая любые активы, связанные со сбережением и инвестированием доходов от природных ресурсов, должны применяться четкие правила раскрытия информации, независимо от того, кто является держателем этих активов: государственное ведомство, внебюджетный фонд или государственная компания. Эти активы должны рассматриваться как часть совокупных финансовых активов государства и должны отражаться в составе консолидированного баланса органов государственного управления, если таковой составляется.

Права по осуществлению заимствований на государственные цели должны входить в состав полномочий одного государственного министерства (обычно министерства финансов). Страны, обладающие значительными природными ресурсами, могут сталкиваться с дополнительными проблемами контроля над финансовыми активами и обязательствами и их прозрачности, поскольку займы могут предоставляться под залог будущих доходов от природных ресурсов. Условия таких займов обычно являются предметом переговоров и, как правило, не доводятся до сведения общественности, а на полномочия по осуществлению таких заимствований может не распространяться действие стандартных правил и процедур надзора. Для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере правовые основы должны включать требования о надлежащем раскрытии информации и контроле в отношении всех заимствований, а органам контроля, например, внешнему ревизионному органу, должны предоставляться достаточные полномочия и правоспособность для исполнения закона. Такие требования в равной мере должны применяться в отношении любых заимствований или залоговых механизмов национальной ресурсодобывающей компании.

108. Обязательна инвентаризация физических активов и мониторинг их продаж и покупок, так чтобы в любой момент времени был известен полный запас физических активов. При учете на основе принципа начисления баланс включает нефинансовые активы. Стоимостная оценка таких активов поднимает ряд вопросов в отношении прозрачности, что обсуждается в главе III.

## **II. ОТКРЫТОСТЬ БЮДЖЕТНЫХ ПРОЦЕССОВ**

109. Бюджетный процесс и информация, представляемая в бюджетной документации, имеют центральное значение для прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Почти во всех случаях годовой бюджет является основным инструментом, используемым органами государственного управления для выработки налогово-бюджетной политики. Он позволяет органам государственного управления

представить свои предложения по расходам, а также способы их финансирования в контексте подробных заявлений о целях политики. Бюджет включает не только формальный набор постатейных расходных ассигнований в разбивке по административным единицам, который составляет центральную часть информации, необходимой законодательному органу для проверки и утверждения расходов; органы государственного управления используют бюджет для детализации своих предложений относительно сбора доходов и заимствований, помещая их в исторический контекст, и разъясняют, каким образом эти предложения будут способствовать достижению поставленных ими целей.

110. Информация, представляемая вместе с годовым бюджетом, должна охватывать все фискальные операции, вне зависимости от институционального механизма, в рамках которого они осуществляются. Только в том случае, если в представление бюджета включаются такие элементы, как внебюджетные фонды, квазифискальные операции и налоговые расходы, можно в полной мере оценить, насколько распределение государственных ресурсов согласуется с объявленными целями политики и программами. Следует также обеспечить легкость доступа к информации о том, как осуществляется подготовка и исполнение бюджетов, в том числе о роли таких документов, как бюджетные циркуляры. Виды информации, необходимой для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, — включая представление данных в соответствии с функциональной и экономической классификациями, — подробно рассматриваются в главе III; в настоящей главе они будут упоминаться лишь выборочно.

111. Хотя принципы и практика, изложенные в настоящей главе, рассматриваются главным образом в контексте центрального правительства, аналоги им существуют и для субнациональных органов государственного управления тех уровней, которые наделены налоговыми полномочиями и функциями по расходованию средств, получают трансферты от центрального правительства или осуществляют трансферты в его пользу и, возможно, сами обладают полномочиями по привлечению займов. Соображения прозрачности касаются как необходимости предоставлять достаточный объем информации центральному правительству для выполнения им своих обязанностей по определению общей налогово-бюджетной и макроэкономической политики, так и оценки последствий для собственного бюджета органов управления данного уровня и остальной части государственного сектора, а также обеспечения их собственной подотчетности перед общественностью. Точно так же сформулированные в главе III положения относительно информации в значительной степени относятся и к субнациональным органам государственного управления.

112. Принципы и практика в отношении открытости бюджетного процесса касаются подготовки бюджета, бюджетной документации и представления бюджета, а также порядка исполнения бюджета, фискальной отчетности и аудита. Многие элементы *«Оптимальной практики по обеспечению прозрачности бюджета»* ОЭСР относятся именно к этому фундаментальному элементу Кодекса, и они упоминаются в тексте,

если их требования существенно превосходят требования надлежащей практики, изложенные в рамках данного фундаментального элемента<sup>54</sup>.

## **Процесс подготовки бюджета**

### **2.1 Подготовка бюджета должна осуществляться в соответствии с установленным графиком и направляться четко определенными целями макроэкономической и налогово-бюджетной политики.**

113. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении (1) бюджетного календаря; (2) среднесрочных основ; (3) новых мер политики; (4) устойчивости налогово-бюджетной политики и фискальных рисков; (5) координации внебюджетной деятельности.

114. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать, чтобы

- реалистичные бюджетные предложения представлялись в законодательные органы в соответствии с установленным графиком;
- четко разъяснялись вероятные расходы и результаты, связанные с реализацией новых мер в области доходов и расходов; и
- представлялись согласованные многолетние основы налогово-бюджетной политики, опирающиеся на реалистичные экономические предположения.

## **Бюджетный календарь**

### **2.1.1 Следует установить и строго соблюдать бюджетный календарь. Следует предусмотреть достаточное время на рассмотрение проекта бюджета законодательными органами.**

115. Важной особенностью прозрачного процесса подготовки бюджета является наличие заслуживающего доверия и общедоступного календаря, а также связанных с этим процессом процедур, которых строго придерживаются исполнительные органы. Это способствует обеспечению равноправного и полного доступа общественности к бюджетному процессу. Однако данные положения не означают, что исполнительные органы не должны оставлять себе времени для проведения тщательного анализа и

---

<sup>54</sup> Читатели могут также обратиться к «Руководящим принципам управления государственными расходами», размещенным по адресу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/index.htm>, и к «Справочнику по управлению государственными расходами» Всемирного банка, размещенному по адресу: [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1998/06/01/000009265\\_3980728144519/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1998/06/01/000009265_3980728144519/Rendered/PDF/multi_page.pdf).

принятия решений до представления полной и детальной информации по своим бюджетным предложениям законодательным органам и общественности. Это особенно важно в случае внесения изменений в налоговую политику. Вместе с тем должна быть обеспечена предсказуемость в отношении того, когда предложения исполнительных органов — в форме консультативного, проектного или окончательного документа — будут представлены общественности. Обычно проект самого бюджета должен обнародоваться тогда, когда исполнительные органы представляют свой бюджет для утверждения в законодательные органы.

116. В руководящих принципах ОЭСР по оптимальной практике рекомендуется представлять предварительный бюджетный доклад не позднее чем за один месяц до вынесения годового бюджета на обсуждение. В этом докладе должны указываться среднесрочные экономические и налогово-бюджетные цели органов государственного управления и особо выделяться совокупные доходы, расходы, дефицит или профицит и долг<sup>55</sup>. Такой доклад может успешно способствовать проводимому в законодательных органах и в кругах широкой общественности обсуждению общих целей налогово-бюджетной политики и стратегии в налогово-бюджетной сфере.

117. После официального представления проекта бюджета объем поправок, которые могут быть внесены законодательными органами, различается в зависимости от типа политической системы. Тем не менее, как правило, подробные бюджетные предложения должны представляться в законодательные органы заблаговременно, чтобы имелось достаточно времени для их детального обсуждения, в том числе комитетами и подкомитетами, если это предусматривается, до истечения установленных законом сроков принятия требуемого законодательного акта. 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<sup>56</sup>. В тех случаях,

---

<sup>55</sup> В **Южно-Африканской Республике** Заявление о бюджетной политике на среднесрочную перспективу представляется в парламент за период до четырех месяцев до дня представления бюджета. В нем содержатся макроэкономические предположения, предложения по распределению средств между провинциями, ожидаемая функциональная классификация расходов, а также ожидаемое разделение расходов на капитальные и текущие. Обсуждение этапа предварительных бюджетных консультаций в **Канаде** см. в OECD (1999).

<sup>56</sup> Действующая практика в отношении сроков, выделяемых для рассмотрения бюджета законодательными органами, различается по странам. В **Албании** на это отводится один месяц, и законодатели считают такой срок слишком коротким; в новом законодательстве, которое находится в стадии разработки, предполагается увеличить этот период по крайней мере до двух месяцев. В **Болгарии**, **Индонезии** и **Хорватии** выделяется от шести до восьми недель, а на **Кипре** и в **Колумбии** — три месяца. В большинстве стран с развитой экономикой на рассмотрение бюджета отводится не менее трех месяцев. Время, выделяемое на рассмотрение бюджета законодательными органами, во многих странах защищено положениями, которые предусматривают продолжение финансирования в том случае, если бюджет не будет принят до начала бюджетного года.

когда определенная роль в бюджетном процессе отводится субнациональным органам государственного управления, в календаре подготовки бюджета для субнациональных органов государственного управления должны быть предусмотрены достаточные сроки для проведения консультаций на местном уровне, а также своевременное предоставление информации, необходимой для бюджетного процесса центрального правительства.

## **Среднесрочные основы бюджета**

**2.1.2 Годовой бюджет должен быть реалистичным, и его следует готовить и представлять в рамках комплексных среднесрочных основ макроэкономической и налогово-бюджетной политики. Следует четко формулировать и разъяснять целевые показатели налогово-бюджетной политики и любые существующие налогово-бюджетные правила.**

118. Несмотря на то что бюджет готовится на один год, важно рассматривать его в контексте общих целей налогово-бюджетной политики и устойчивости налогово-бюджетной политики в более долгосрочной перспективе. Как минимум, в бюджетной документации должно быть отражено, как годовой государственный бюджет будет способствовать достижению более общих государственных целей в отношении государственных финансов и финансов государственного сектора, а также целевых показателей дефицита и долга на более долгосрочную перспективу. Подобные заявления являются более полезными, если они содержат подробную количественную информацию о государственных финансах или финансах государственного сектора, а также перспективы динамики ситуации в налогово-бюджетной сфере на более длительный период. В общем случае указанные данные следует приводить во вспомогательных информационных материалах, являющихся частью бюджетной документации<sup>57</sup>.

### ***Реалистичные бюджеты***

119. Реалистичность проекта бюджета определяется сочетанием целого ряда факторов. Принципиально важно, чтобы лежащие в его основании макроэкономические основы опирались на совокупность согласованных между собой предположений, которые должны быть правдоподобными, иметь разумную вероятность реализации и не должны содержать систематической ошибки. Это обеспечит прочную базу для прогнозирования бюджетных расходов на выполнение вытекающих из закона обязательств, таких как выплата пособий по безработице и других социальных пособий. Прогнозы доходов должны быть реалистичными в том

---

<sup>57</sup> В Гонконге (САР) годовая бюджетная документация содержит четкое заявление о целях налогово-бюджетной политики и оценку ее устойчивости в среднесрочной перспективе (см. **Hong Kong SAR, Fiscal ROSC, 1999**, пункт 32). В Молдове заявление о целях налогово-бюджетной политики учитывается как в параметрах расходов на среднесрочную перспективу, так и в годовом государственном бюджете (см. **Moldova, Fiscal ROSC, 2004**, пункт 36).

смысле, что они должны согласовываться с последними тенденциями, а повышение доходов за счет новых мер и/или административных улучшений должно быть заслуживающим доверия (вставка 7). Прогнозы должны в полной мере отражать воздействие как уже существующих, так и новых мер политики и программ, а также последствия деятельности любых внебюджетных фондов, значительных налоговых расходов и квазифискальных операций.

120. Особенно важно, чтобы бюджетные сметы не исходили из предполагаемого достижения оптимистичных «целевых показателей», на базе которых иногда строятся многолетние планы развития. Для разработки кратко- и среднесрочных основ макроэкономической политики необходимы реалистичные предположения, чтобы построить центральные прогнозы, вокруг которых можно сформулировать различные другие сценарии в качестве основы для оценки чувствительности и устойчивости.

### *Среднесрочные основы*

121. Принципиально важно, чтобы годовой бюджет составлялся и представлялся в рамках комплексных, взаимоувязанных и количественно выраженных базовых макроэкономических параметров. В их простейшей форме такие основы часто называют среднесрочными перспективами налогово-бюджетной сферы, и обычно они включают безусловные оценки последствий текущих мер политики на среднесрочную перспективу. Расширение этого подхода, предполагающее подготовку среднесрочных налогово-бюджетных основ (СНБО), требует также согласования комплексного заявления о целях налогово-бюджетной политики, по отношению к которым можно оценивать результаты исполнения бюджета. В частности, должны быть определены целевые налогово-бюджетные показатели, согласующиеся с макроэкономической стабильностью и устойчивостью налогово-бюджетной политики, и эти показатели должны быть включены в реалистичные и внутренне непротиворечивые среднесрочные макроэкономические прогнозы. При этом принципиально важно наличие тесной координации между основами государственного национального планирования или принятой программой развития (например, документом по стратегии сокращения бедности (ПРСП)) и среднесрочным бюджетом.

122. Дальнейшим развитием данного подхода является подготовка среднесрочных основ бюджета (ССОБ) и параметров расходов на среднесрочную перспективу (ПРСС). Эти два подхода по-разному определяются разными учреждениями и авторами. Для целей настоящего рассмотрения среднесрочные основы бюджета (ССОБ) включают прогнозы расходов и доходов по отдельным бюджетным организациям, которые распределяют ресурсы в соответствии со стратегическими приоритетами, согласующимися с общими СНБО. ПРСС еще более расширяет анализ расходов, предусматривая более подробную калькуляцию издержек и детализированные показатели деятельности (возможно, включая составление функционального бюджета и бюджета на основе результатов). Эта работа включает подготовку дезагрегированной структуры расходов на среднесрочную перспективу, в том числе (в более развитых вариантах) составление подробной сметы и установление



поддающихся контролю показателей деятельности на агрегированном уровне и на уровне отдельных секторов.

#### **Вставка 7. Прогнозирование доходов**

Существует четыре основных подхода к прогнозированию доходов.

**Метод эффективных налоговых ставок.** При этом подходе 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. Для обеспечения прозрачности необходимо указывать способ расчета эффективной налоговой ставки, экономические предпосылки, лежащие в основе прогноза налоговой базы, а также все поправки, вносимые для отражения любых из перечисленных выше изменений.

**Метод эластичности.** В рамках данного подхода устанавливается стабильная эмпирическая взаимосвязь между ростом доходов по каждому из налогов и увеличением соответствующей базы налогообложения. Эта связь представляется как эластичность. Затем составляется прогноз увеличения поступлений путем умножения прогнозного значения роста налоговой базы на эластичность, и результат корректируется с учетом оценки последствий, вызываемых изменениями в структуре налогов и системе сбора налогов, а также в 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; это может быть особенно полезно для прогнозирования доходов от добычи природных ресурсов. Метод эффективных налоговых ставок или метод эластичности может применяться для составления прогнозов на основе текущей политики, а микромодели 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.** Бывает трудно установить взаимосвязь между динамикой неналоговых доходов (источниками которых являются специфические сборы и платежи, прибыль корпораций или стоимость имущества) и базовыми макроэкономическими переменными. 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, а также существенная конкретная информация, оказывающая влияние на прогноз.

123. Важное преимущество ССПБ для развивающихся стран и стран с переходной экономикой связано с тем, что они помогают установить связь между бюджетами капитальных и текущих расходов. Без координации, которая обеспечивается за счет подобной связи, часто выделяется недостаточно средств на покрытие связанных с капиталовложениями расходов на последующее обеспечение текущей деятельности и техническое обслуживание создаваемых объектов. Для стран, только начинающих разрабатывать и внедрять среднесрочные основы, на первых этапах будет возможно составление только прогнозов сводных показателей. Тем не менее подобные прогнозы являются удобной точкой отсчета для рассмотрения среднесрочных изменений в бюджетной политике. Оптимальной практикой является публикация комплексных скользящих среднесрочных основ бюджета (охватывающих от трех до пяти лет) в качестве центральной базы управления государственными финансами<sup>58</sup>. Среднесрочные основы бюджета более подробно обсуждаются во вставке 8.

#### **Вставка 8. Среднесрочные основы бюджета**

Строгое применение системы среднесрочных основ бюджета позволяет получить исключительно четкое представление о том, как скажется на доходах и расходах продолжение текущей государственной политики. Такие основы также представляют собой механизм контроля за введением новых мер 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 подготовки более детального бюджета, ориентированного на результаты. Среднесрочные основы бюджета успешно используются в странах с развитой экономикой, таких как **Соединенное Королевство** и **Австралия**, а также в развивающихся странах и странах с формирующимся рынком, таких как **Чили** и **Бразилия**. Однако опыт этих и других стран показывает, что для получения выгод от применения среднесрочных основ бюджета в полной мере необходимо выполнение ряда жестких условий.

Основные составляющие среднесрочных основ бюджета:

- заявление о целях налогово-бюджетной политики;
- интегрированные среднесрочные макроэкономические и бюджетные прогнозы;
- оценки расходов и доходов министерств и ведомств на период от двух до четырех лет после окончания бюджетного года;
- формальные «перспективные» оценки или оценки «за пределы года» — первая оценка расходов «за пределы года» становится основой для бюджетных консультаций на следующий год; и
- жесткие бюджетные ограничения в форме бюджетных ассигнований министерствам и

<sup>58</sup> Например, в **Германии** «Закон о бюджетных принципах» в явной форме требует многолетнего финансового планирования органами государственного управления всех уровней (см. **Germany**, Fiscal ROSC, 2003, пункт 50). В **Бразилии** закон о бюджетной ответственности (ЗБО) требует подготовки всеми уровнями государственного управления многолетних основ, рассчитанных на трехлетний период (см. **Brazil**, Fiscal ROSC, 2001, вставка 1).

ведомствам.

Процесс составления перспективных оценок имеет существенные технические преимущества как для центральных ведомств, так и для отдельных бюджетных организаций. Для последних финансирование собственных программ становится более 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 ведомствам в использовании ресурсов в рамках совокупных лимитов и ограничений в пределах программ.

Накопленный к настоящему времени опыт позволяет сделать следующие выводы в отношении среднесрочных основ бюджета:

- цели налогово-бюджетной политики и количественные целевые налогово-бюджетные показатели должны формулироваться и проходить защиту на самом высоком уровне государственного управления;
- принципиальное 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 предложения по мерам политики; и
- 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, скорее всего, они будут эффективными только при условии действительного, стабильного, прозрачного и широко обнародованного обязательства государства по осуществлению контроля за состоянием налогово-бюджетной сферы. Во многих случаях среднесрочные основы бюджета должны также опираться на глубокие улучшения институциональной системы, стабильные политические обязательства, надлежащим образом подготовленное поэтапное введение усовершенствованных методов прогнозирования и строгой калькуляции издержек по программам, а также на дисциплинированное управление бюджетным процессом.

124. В ПРСС отражаются установленные в рамках отдельных секторов приоритеты и учитывается влияние реализации капитальных проектов на регулярные текущие расходы. К другим ключевым элементам ПРСС относятся прогнозы значительных программ социальных пособий, процентных платежей и перспективных затрат по крупным инвестиционным проектам. Включение их в бюджетный процесс влечет за собой фундаментальные изменения в том, как составляются бюджеты. Страны, находящиеся на разных этапах развития, могут рассматривать возможность применения различных моделей. Внедрение более современных методов должно осуществляться параллельно с необходимыми улучшениями административного потенциала. Каждый последующий этап должен строиться на основе предыдущего и соответствовать возможностям бюджетной системы. Поскольку более развитые варианты могут предъявлять более высокие требования как к административным механизмам, так и к политике, важно, чтобы совершенствование системы производилось темпами, соответствующими общему уровню развития потенциала<sup>59</sup>.

125. Среднесрочные основы бюджета приобретают дополнительную значимость в странах, богатых природными ресурсами. В частности, эти основы должны отражать предполагаемые темпы добычи природных ресурсов и управление доходами от природных ресурсов, которые должны согласовываться с соображениями макроэкономической стабильности и долгосрочной устойчивости. В таких основах требуется особый учет изменчивости, свойственной потокам доходов от природных ресурсов, и проблемы распределения между поколениями, связанные с невозобновляемыми ресурсами<sup>60</sup>.

### *Налогово-бюджетные правила и законы о бюджетной ответственности*

126. Налогово-бюджетные правила представляют собой формы ограничений на налогово-бюджетную политику (обычно установленных в законодательстве) на агрегированном уровне (вставка 9). Примерами численных, или автономных, налогово-бюджетных правил являются требования о сбалансированности бюджета, лимиты на заимствования центрального правительства или субнациональных органов государственного управления или лимиты на разрешенные темпы роста расходов. В некоторых случаях государственные заимствования ограничиваются уровнем государственных инвестиций («золотое правило») или ограничивается дефицит бюджета (примером этого служат критерии конвергенции в налогово-бюджетной

---

<sup>59</sup> В ряде стран, включая **Бразилию**, **Гонконг (САР)**, **Нидерланды**, **Словению** и **Чили**, среднесрочные основы интегрированы как в бюджетный процесс, так и в бюджетную документацию (см. **Brazil**, Fiscal ROSC, 2001, пункт 22; **Chile**, Fiscal ROSC, 2003, пункт 37; **Hong Kong SAR**, Fiscal ROSC, 2001, пункт 32; **Netherlands**, Fiscal ROSC, 2006, пункт 30; **Slovenia**, Fiscal ROSC, 2002, пункт 19). В **Молдове** среднесрочные основы обеспечивают комплексный анализ государственных финансов, включая фонды социального страхования, а также центральное правительство и местные органы управления (см. **Moldova**, Fiscal ROSC, 2004, пункт 33).

<sup>60</sup> См. «Пособие по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов».

сфере, предусмотренные *Маастрихтским договором* Европейского союза, или требование достижения приблизительного баланса государственных доходов и расходов, содержащееся в «*Пакте о стабильности и росте*» Европейского союза).

127. В целом, чтобы служить действенным инструментом информирования о целях государственной политики, такие правила должны быть простыми и прозрачными<sup>61</sup>. Для обеспечения прозрачности необходимо, чтобы налогово-бюджетные правила были четко определены и чтобы с самого начала были установлены ясно сформулированные требования к представлению отчетности, позволяющие без труда выявлять и устранять случаи несоблюдения установленных положений. Например, «золотое правило» может по-разному интерпретироваться в зависимости от того, что считается государственными инвестициями, и потому должно определяться в категориях бюджетной классификации. Если в правиле предусмотрена оговорка об освобождении от обязательств (например, когда отступление от правила оправдывается экономическими условиями), необходимо четко определить обстоятельства, при которых применяется такая оговорка. Отчетность о результатах, полученных относительно показателей, заложенных в правиле, должна также быть согласованной с другой практикой, предусмотренной Кодексом<sup>62</sup>.

#### **Вставка 9. Налогово-бюджетные правила, законы о бюджетной ответственности и законы о прозрачности бюджета**

За последние десять лет в целом ряде стран были введены налогово-бюджетные правила и законы о бюджетной ответственности (или прозрачности) как механизм улучшения бюджетной дисциплины и результатов проведения политики. Такие механизмы обычно способствуют повышению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, обеспечивая четкое заявление о целях политики и способах их достижения, включая информирование общественности о фискальных рисках. Одна из функций этих законов состоит в том, что они способствуют формированию поддержки бюджетной консолидации за счет повышения доверия к налогово-бюджетной политике и улучшения подотчетности.

#### **Автономные налогово-бюджетные правила**

Автономные налогово-бюджетные правила призваны повысить доверие к макроэкономической политике, ограничивая возможности для дискреционного вмешательства. Они включают такие положения, как сбалансированность бюджетных обязательств, лимиты расходов и лимиты долга. Например, в соответствии с *Маастрихтским договором*, страны, стремящиеся к введению единой валюты Европейского союза, согласились ограничить дефицит своих бюджетов и уровень долга, а также ввели лимиты на заимствования у центральных банков. Правила, принятые в самое последнее время, подкрепляются стандартом,

<sup>61</sup> Действительно, плохо продуманные или непоследовательно реализуемые налогово-бюджетные правила могут снизить прозрачность в бюджетно-налоговой сфере, поскольку они могут создавать вредные стимулы для принятия разовых мер или «творческого» подхода к учету.

<sup>62</sup> Подробное обсуждение налогово-бюджетных правил представлено в работе Kopits and Symansky (1998).

устанавливающим определенный уровень прозрачности, в форме надлежащих норм бухгалтерского учета, требований к отчетности и среднесрочных макроэкономических основ.

Многие страны с формирующимся рынком, недавно принявшие налогово-бюджетные правила, часто в большей степени полагаются на использование числовых контрольных значений. В **Чили** принято «правило в отношении структурного профицита», которое имеет своей целью ограничить профицит с циклическими поправками для центрального правительства одним процентом ВВП. Более того, оно законодательно обязывает правительство разяснять любые отклонения результатов исполнения бюджета от правила в отношении профицита. Данное правило обеспечивает полезный прогнозный ориентир для планов в области расходов; целевой показатель расходов используется, чтобы удерживать осуществляемые в течение года расходы в рамках обновленных прогнозов и при необходимости принять меры к сокращению расходов или увеличению доходов. **Болгария** устанавливает предельный уровень долга в форме отношения валовой задолженности сектора государственного управления к ВВП в *Законах о государственном долге*. **Молдова** использует закон о годовом бюджете, чтобы установить номинальные лимиты внешних и внутренних долговых обязательств, которые могут быть приняты в течение года, а *Закон о местных публичных финансах* требует обеспечения сбалансированности субнациональных бюджетов.

### **Законы о бюджетной ответственности**

Законы о бюджетной ответственности (ЗБО) были приняты в ряде стран в качестве постоянных институциональных механизмов, которые призваны способствовать улучшению бюджетной дисциплины предсказуемым, прозрачным и заслуживающим доверия образом. Иногда такие законы называют законами о прозрачности бюджета. Первые ЗБО были приняты несколькими промышленно развитыми странами в 1990-е годы, а позднее введены в действие в Латинской Америке, Европе и Азии. ЗБО могут включать процедурные или числовые правила или правила обоих типов.

*Процедурные налогово-бюджетные правила* обычно направлены на повышение прозрачности, подотчетности и эффективности управления государственными финансами, определяя качественные характеристики бюджетного процесса и взаимодействие между его участниками. Как правило, ЗБО предусматривают, что органы государственного управления предварительно берут на себя обязательство следовать поддающейся мониторингу стратегии в области налогово-бюджетной политики, обычно рассчитанной на несколько лет, а также регулярно представлять отчетность и обнародовать результаты деятельности в налогово-бюджетной сфере и изменения стратегии.

В ЗБО **Австралии**, **Новой Зеландии** и **Соединенного Королевства** процедурам уделяется большое внимание. В них излагаются принципы, касающиеся ответственного и прозрачного управления государственными финансами, требований к отчетности и подотчетности. ЗБО **Австралии** не устанавливает каких-либо числовых правил. Целью *Закона о бюджетной ответственности Новой Зеландии* является поддержание государственного долга на разумном уровне за счет надлежащих операционных сальдо. *Кодекс налогово-бюджетной стабильности Соединенного Королевства* дополняется двумя числовыми правилами, которые сформулированы за рамками самого кодекса («золотое правило», которое исключает возможность заимствований для финансирования текущих расходов на протяжении цикла, и «правило экономической приемлемости инвестиций», требующее поддержания разумных уровней отношений долга государственного сектора к ВВП).

**Числовые налогово-бюджетные правила** предназначены служить постоянным ограничением для налогово-бюджетной политики, и обычно для их формулировки используется тот или иной показатель общих результатов исполнения бюджета. Основные виды численных правил включают 1) правила в отношении дефицита (сбалансированность бюджета), 2) правила в отношении долга (предельные уровни), 3) правила в отношении заимствований (на **Кипре** запрещается финансирование центральным банком) и 4) правила в отношении расходов (в **Нидерландах** устанавливаются лимиты на совокупные расходы и их основные подкатегории).

Важнейшее значение для ЗБО имеют механизмы, способствующие соблюдению этих законов. В то время как некоторые страны Европы полагаются на стимулы, создаваемые опасностью потери репутации в случае несоблюдения установленных норм, для обеспечения доверия к этим законам может потребоваться принятие дополнительных мер, в том числе установление институциональных санкций для не соблюдающих установленные требования юрисдикций и/или персональных санкций для нарушающих предписания государственных должностных лиц с автоматическим применением этих санкций в случае невыполнения целевых налогово-бюджетных показателей и/или нарушения бюджетных процедур. Одним из примеров такого подхода является ЗБО **Бразилии**.

128. Доверие к числовым правилам и целевым показателям принципиальным образом зависит как от реализма бюджета, так и от качества оценки фискальных рисков и анализа чувствительности. В равной степени важным аспектом для обеспечения прозрачности является необходимость четкой стратегии в том случае, если в результате возникновения непредвиденных обстоятельств фактические расходы или дефицит превысят числовые целевые показатели. В такой ситуации могут применяться различные подходы, включая определение тех категорий расходов, которым следует присвоить статус защищенных, и тех, которые могут быть сокращены для достижения целевых показателей. Очевидно, что вклад налогово-бюджетных правил или законов о бюджетной ответственности в достижение поставленных целей решающим образом зависит как от политической воли, так и от тщательной разработки отдельных характеристик такой системы.

## **Воздействие бюджетных мер**

**2.1.3 Следует представлять описание основных мер в области расходов и доходов, а также их вклада в достижение целей политики. Следует также представлять оценки их текущего и будущего воздействия на бюджет и их более общих экономических последствий.**

### ***Составление смет по новым программам мобилизации доходов и программам расходов***

129. Бюджетная дисциплина требует четкого разъяснения и тщательного составления смет как по действующим государственным программам, так и по новым предложениям в отношении мер политики. В состав бюджетной документации страны всегда должно включаться заявление, в котором излагаются все важные изменения

налогово-бюджетной политики и ожидаемые от них последствия<sup>63</sup>. Такие заявления должны содержать оценки воздействия каждой отдельно взятой новой программы на доходы и расходы текущего года (которые в некоторых случаях могут особенно сильно зависеть от времени изменения политики или объявления о таком изменении). Это позволит получить четкое представление о факторах, которые могут вызвать отклонение результатов исполнения бюджета от запланированных расходов, и тем самым повысит подотчетность за проведение налогово-бюджетной политики. Необходимо также включать оценки текущей и будущей величины и воздействия налоговых расходов, а также будущего воздействия новых инициатив, которое может усилиться, когда они будут реализованы в полном объеме. Кроме того, могут возникать вопросы, связанные с устойчивостью в среднесрочной и более длительной перспективе.

130. Важно также, чтобы при любом обсуждении новых мер учитывались их последствия для субнациональных органов государственного управления с точки зрения потребностей в ресурсах и функций по расходованию средств. 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>64</sup>.

131. Для новых мер по привлечению доходов важно, чтобы прогнозы согласовывались с последними тенденциями и реалистичными предположениями. Кроме того, требуется четкое представление о текущей политике в области налоговых расходов. Несколько подходов к прогнозированию доходов представлено во вставке 7. В отношении мер в области расходов требуется строгий расчет издержек, с тем чтобы выделить отдельные эффекты изменений политики.

---

<sup>63</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 требуют утверждения только одним голосованием в парламенте, тогда как статьи, связанные с новыми мерами политики, должны проходить детальную процедуру утверждения посредством голосования (см. **France**, Fiscal ROSC, 2000, пункт 13). В **Нидерландах** бюджетные издержки, связанные с новыми политическими инициативами, отдельно представляются в бюджетном процессе и в бюджетной документации (см. **Netherlands**, Fiscal ROSC, 2006, пункт 34).

<sup>64</sup> В **США** Бюджетное управление Конгресса (БУК) по закону обязано представлять в законодательные органы оценки издержек (и сообщать, на какой основе рассчитаны эти оценки), которые вследствие предлагаемого федерального законодательства лягут на органы управления штатов и местные органы управления (и на частный сектор). См. <http://www.cbo.gov>.



***Более общие экономические последствия***

132. Новая политика или новые меры, призванные содействовать реализации текущей политики, могут характеризоваться различной результативностью и могут оказывать воздействие, выходящее за рамки конкретной цели, для достижения которой они предназначены, или конкретных лиц или групп, на которые они направлены. Реформы, ориентированные на сокращение бюджетного дефицита, повышение макроэкономической стабильности или эффективности, могут по-разному влиять на различные социальные группы и группы населения по уровню доходов, и ущерб или выгоды от этих мер для уязвимых и малообеспеченных групп населения могут оказаться более существенными, чем для любых других групп. Для обеспечения прозрачности важно включать в бюджетную документацию определенную оценку этих последствий.

133. Анализом бедности и социальных последствий (ПСИА) называется анализ распределительных эффектов мер политики и реформ политики для благосостояния различных групп, при котором особое внимание уделяется малоимущим и уязвимым слоям населения. Аналогичный анализ может проводиться и для других последствий (например, экологических) и может быть нацелен на другие части населения. Для его проведения могут использоваться различные подходы: от простейших до более сложных эконометрических методов (вставка 10). Надлежащая практика требует, чтобы бюджетная документация содержала, по крайней мере, простейший анализ дифференцированного воздействия новой политики и мер.

### Вставка 10. Анализ бедности и социальных последствий

Понимание воздействия политических вмешательств на различные группы населения крайне важно для разработки действенных стратегий в области мер политики. *Анализом бедности и социальных последствий (ПСИА)* называется анализ распределительных эффектов мер политики и реформ политики для благосостояния различных групп, при котором особое внимание уделяется малоимущим и уязвимым слоям населения. ПСИА позволяет:

- проанализировать связи между реформами политики и их воздействием на бедность или конкретные социальные группы;
- в явной форме рассмотреть компромиссы между реформами, исходя из их эффектов в области распределения;
- усилить положительное воздействие реформ и при этом свести к минимуму их негативные последствия;
- определить меры по смягчению негативных последствий и системы управления рисками; и
- оценить риски, связанные с реформами политики.

Несмотря на отсутствие единого методологического образца для анализа бедности и социальных последствий той или иной политики, можно выделить ключевые элементы, важные для надлежащей практики в отношении ПСИА. Главные вопросы заключаются в том, чтобы определить:

- группы, на которые реформа, скорее всего, окажет положительное или отрицательное воздействие;
- механизмы реализации, которые будут использованы для осуществления реформы;
- основные каналы передачи воздействия (занятость, цены, доступ к товарам и услугам, активы, трансферты и налоги);
- предположения, позволяющие оценить ожидаемую величину и направление воздействия на основные группы; и
- важнейшие риски, которые могут изменить ожидаемое воздействие реформы.

Существует несколько определений ПСИА. Самое элементарное относится просто к тем ситуациям, когда рассматриваются социальные последствия программ, даже если это делается только на качественной основе. Однако во многих случаях «ПСИА» называются работы, в которых анализ подкрепляется строгими аналитическими исследованиями. Они могут включать *анализ охвата*, в рамках которого обычно рассматривается воздействие изменений налоговой политики и политики в области государственных расходов на доходы или благосостояние домашних хозяйств, часто с применением эконометрических методов. Иногда для учета фундаментальных связей между производственными структурами, доходами различных групп населения и структурой спроса используются *вычислимые модели общего равновесия*. *Модели мультипликатора на базе матрицы счетов для анализа социальных процессов* обеспечивают комплексную, гибкую и согласованную систему организации социальных и национальных счетов страны за определенный период времени.

## Устойчивость налогово-бюджетной политики и фискальные риски

**2.1.4 Бюджетная документация должна включать оценку устойчивости налогово-бюджетной политики. Основные допущения в отношении развития экономической ситуации и экономической политики должны быть реалистичными и четко оговоренными, требуется также представление анализа чувствительности.**

### *Анализ устойчивости налогово-бюджетной политики*

134. Все страны должны представлять определенную информацию, свидетельствующую об устойчивости налогово-бюджетной политики, однако глубина и методология ее представления могут существенно различаться. Налогово-бюджетная политика считается неустойчивой, если текущая политика может привести к накоплению долга до чрезмерного уровня.

135. Могут возникать сложности с вынесением суждений о том, какой именно уровень долга является чрезмерным, и, в особенности, какие показатели отношения долга к ВВП считаются слишком высокими<sup>65</sup>. Широко распространенным подходом является использование правила, которое определяет, например, что отношение долга к ВВП не может расти или не может превышать установленное предельное значение. Это значение может зависеть от внешнего доверия к стране или проводимой ею политики или от глубины ее рынков долговых инструментов. Оценка устойчивости налогово-бюджетной политики должна производиться с учетом индивидуальных особенностей каждой страны на основе конкретной информации о результатах проводившейся 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.

136. С практической точки зрения оценки устойчивости налогово-бюджетной политики предусматривают разбивку изменений в относительном показателе долга на составляющие, отражающие *первичное сальдо* (общее сальдо за вычетом выплаты процентов), проценты по долгу, темпы роста экономики и первоначальную величину долга<sup>66</sup>. С точки зрения политики основное внимание уделяется изменению

---

<sup>65</sup> “Operational Framework for Debt Sustainability Assessments in Low-Income Countries—Further Considerations” («Операционная основа для оценки устойчивости долговой ситуации в странах с низкими доходами — дальнейшее обсуждение»), МВФ и Всемирный банк (май 2005 года); “Applying the Debt Sustainability Framework for Low-Income Countries Post Debt Relief” («Применение основы для обеспечения устойчивости долговой ситуации для стран с низкими доходами после облегчения бремени задолженности»), МВФ (ноябрь 2006 года).

<sup>66</sup> Следует также принимать в расчет возникновение новых обязательств, приводящих к образованию долга, которые могут не включаться в обычные текущие бюджетные прогнозы, например, условных обязательств, покрытие которых может потребоваться в будущем.

первичного сальдо, которое необходимо 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 представление о масштабах 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>67</sup>.

137. Вопросы, касающиеся устойчивости в средне- и долгосрочной перспективе, приобретают дополнительную значимость для стран, значительная часть доходов которых связана с природными ресурсами. Периоды относительно высоких цен на сырьевые товары могут приводить к давлению в сторону увеличения расходных обязательств бюджета, которые окажутся неприемлемыми, когда цены на сырьевые товары вновь вернутся к трендовым уровням или упадут ниже этих уровней; и оценка таких тенденций может оказаться особенно сложной задачей. Кроме того, при рассмотрении вопросов устойчивости налогово-бюджетной политики для таких стран следует принимать во внимание исчерпаемость ресурсов, а также изменчивость, свойственную ценам на сырьевые товары.

#### ***Реалистичные предположения и анализ чувствительности***

138. Как отмечалось выше, реализм предположений, на базе которых строятся макроэкономические основы политики, имеет решающее значение для реализма бюджета в целом. Поэтому эти предположения должны быть точно отражены в бюджетной документации и доступны для проверки внешними экспертами. Следует обеспечить прозрачность допущений относительно цен на природные ресурсы. Это уменьшит риск выбора чрезмерно оптимистичных предположений при прогнозировании экономического роста или инфляции, который нанесет ущерб объективности бюджетного процесса. В связи с этим для обеспечения прозрачности важно, чтобы предположения и данные, используемые для определения среднесрочных основ и при подготовке бюджета, насколько это возможно, были отражены во всех планах развития или документах об основах экономической политики, выпускаемых органами государственного управления (например, ПРСП). Более того, необходимо обеспечить прозрачную связь между этими двумя видами документов и четко разъяснить любые расхождения между ними.

139. Что касается ресурсов бюджета, то в некоторых странах министерство финансов устанавливает для налоговой службы годовой целевой показатель сбора

---

<sup>67</sup> Дальнейшее обсуждение подходов к оценке устойчивости налогово-бюджетной политики, в том числе в странах, в которых оценке сказываются особые обстоятельства, например, наличие невозобновляемых природных ресурсов, см. в работе Chalk and Hemming (2000).

государственных доходов. Это подрывает доверие к политике в области доходов и снижает прозрачность бюджетного процесса в целом.

140. Вопросы устойчивости касаются более долгосрочной перспективы, тогда как при анализе чувствительности рассматривается чувствительность краткосрочных результатов исполнения бюджета к различным источникам риска. Один важный для бюджета риск связан с основополагающими макроэкономическими допущениями. Даже в том случае, когда они являются реалистичными и прошли внешнюю проверку, свойственная им неопределенность все же может сказаться на исполнении бюджета. По существу, для директивных органов важно четко понимать, насколько вероятно, что правдоподобные изменения макроэкономических переменных смогут оказать столь сильное влияние на бюджет, чтобы его исполнение отклонилось от намеченной траектории. Например, результатом более низкого, чем ожидалось, реального экономического роста будут более низкие доходы и более высокие обязательства по программам социальной помощи по сравнению с суммами, выделенными в бюджете. Поэтому в странах со значительными доходами от природных ресурсов при проведении анализа чувствительности следует принимать в расчет вероятный диапазон изменений цен на сырьевые товары. Общеизвестна сложность прогнозирования расходов текущего года в рамках новых программ, и эту неопределенность также необходимо оценивать. Во всех случаях реализм бюджета повышается, если продемонстрировать наличие ассигнований на непредвиденные расходы и набора оговоренных ответных мер и приоритетов бюджета на случай, если динамика доходов или расходов отклонится от траектории, заложенной в бюджете.

### ***Фискальные риски***

141. Кроме отклонений от ключевых макроэкономических предположений, важно учитывать и другие источники фискального риска. Наиболее заметным источником риска являются условные обязательства. Они включают не только случаи, когда имеет место юридически обязывающий контракт (прямые обязательства), но и те случаи, когда предполагается, что возникающие издержки будут нести органы государственного управления, — даже в отсутствие конкретного соглашения об этом. Другие примеры приведены во вставке 11.

142. К категории явных условных обязательств относится целый ряд инструментов, включая государственные гарантии по ссудам государственным корпорациям, страхование депозитов и предусмотренные законом обязательства в форме прав на получение пособий (например, пенсий или социальных пособий). Гарантии защиты — это обязательства, по которым государство принимает на себя оговоренные риски. Например, при приватизации государственной корпорации государство иногда предоставляет покупателю гарантию защиты от конкретных рисков, например, от будущих судебных исков, связанных с существовавшими до приватизации обстоятельствами. Риск того, что может потребоваться исполнение таких обязательств, и объем подлежащих исполнению обязательств в известной мере поддается оценке, и этот вопрос обсуждается в главе III. Соглашения о государственно-частных

партнерства становятся все более значимым источником условных обязательств; они подробно рассматриваются в главе I и в главе III.

143. Важным источником фискального риска часто являются ссуды государственным корпорациям, гарантированные государством. Для многих органов государственного управления накопленная задолженность государственных корпораций, в особенности предприятий коммунального хозяйства, представляет собой значительный источник риска. Когда очевидно, что государственная корпорация не в состоянии выполнить обязательство по погашению долга, эта ссуда должна учитываться в составе государственного долга в качестве прямого, а не условного обязательства.

144. Потенциальные фискальные последствия косвенных гарантий могут быть не менее, а иногда и более значительными, чем в случае прямых условных обязательств. Например, даже при отсутствии прямого страхования депозитов можно ожидать, что органы государственного управления будут оказывать экстренную финансовую помощь коммерческим банкам — особенно в том случае, если такая практика использовалась в прошлом. Аналогичным косвенным обязательством можно считать ссуды, полученные государственными корпорациями и субнациональными органами государственного управления, даже при отсутствии государственных гарантий по этим ссудам. Важно учитывать наличие таких обязательств, осуществлять их мониторинг и, по возможности, оценивать их количественно. Хотя стихийные бедствия и сопряженная с ними необходимость помощи со стороны органов государственного управления обычно считаются непредвиденными событиями, во многих случаях они содержат элемент предсказуемости. Целый ряд явлений, происходящих в окружающей среде, таких как засухи и наводнения, носят повторяющийся характер, и их риск следует оценивать. Вероятность того, что органам государственного управления придется оказывать экстренную помощь или помощь на цели ликвидации последствий стихийных бедствий, количественно оценить сложнее. В более общем плане, для прозрачности бюджета существенное значение имеют требования к отчетности, изложенные во вставке 11.

### **Вставка 11. Условные обязательства**

Условные обязательства обычно возникают в результате прямых или косвенных гарантий, включая предусмотренные законом права других сторон на получение средств, которые обязывают органы государственного управления предоставлять определенные уровни поддержки. Ниже представлена краткая типология возможных условных обязательств.

#### **Прямые обязательства**

- Гарантии по депозитам в коммерческих банках и другие балансовые гарантии
- Государственные программы страхования (урожай, наводнения)
- Гарантии по ссудам (для других уровней государственного управления, государственных корпораций)
- Гарантии обменного курса
- Гарантии спроса/доходов в контрактах о государственно-частных партнерствах
- Не полностью обеспеченные резервами программы социальных выплат
- Неоплаченный капитал и другие потенциальные юридические обязательства
- Гарантии, предоставленные под возможные обязательства в области охраны окружающей среды

#### **Косвенные обязательства**

- Экстренная финансовая помощь банковской системе
- Покрытие обязательств приватизированных структур
- Провал инвестиционной стратегии не покрытых гарантиями пенсионных фондов, фондов занятости и социальной защиты
- Помощь на цели ликвидации ущерба окружающей среде и последствий стихийных бедствий
- Долговые обязательства субнациональных органов государственного управления

В состав бюджетной документации должны входить отчеты с описанием значимости и характера всех условных обязательств, включая следующую информацию:

- цели политики, преследуемые программами гарантий,
- общая сумма гарантий с классификацией по секторам и срокам,
- предполагаемые бенефициары,
- вероятность востребования гарантии к исполнению.

Оптимальной практикой является публикация количественных оценок потенциального фискального воздействия гарантий, основанных на вероятности востребования их к исполнению.

### ***Бюджетные программы и целевые показатели деятельности***

145. Задача обеспечения прозрачности и подотчетности органов государственного управления требует, чтобы представляемые бюджеты и счета содержали четкие

заявления о целях органов государственного управления, а также перечисление статей, на которые они расходуют средства (как это принято в традиционном варианте *постатейного бюджетного процесса*). Результаты проводившихся ранее мер политики также должны оцениваться в сравнении с объявленными целями этих мер. Современный бюджетный процесс ставит своей задачей определить, насколько это возможно, 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 со все большей степенью конкретизации для более детализированных уровней относительно четко установленного набора целей<sup>68</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. Вместе с тем следует отметить, что *классификация по программам* дополняет, а не заменяет традиционную административную классификацию, которая обсуждается в следующем разделе<sup>69</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 программ, на которые предоставляется помощь от международного сообщества<sup>70</sup>.

146. В предпринимавшихся в последнее время мерах в странах с развитой экономикой подчеркивалась необходимость расширить полномочия и стимулы для руководителей функциональных подразделений в целях достижения согласованных результатов. В ряде стран разрабатываются сложные системы бюджетного процесса и

---

<sup>68</sup> В середине 1960-х годов самым ярким примером этого были **США**, где была введена Система планирования, программирования и составления бюджета.

<sup>69</sup> Следует отметить, что классификация по программам концептуально отличается от функциональной классификации РСГФ 2001 года/Классификации функций органов государственного управления (КФОГУ), поскольку цели государственных программ могут достигаться в результате деятельности в нескольких функциональных областях (например, подпрограмма по борьбе с малярией может включать образовательный компонент, компонент, связанный с осушением сельскохозяйственных земель, а также медицинский компонент). Однако на практике ряд классификаций по программам был основан на КФОГУ на более высоких уровнях разбивки по категориям.

<sup>70</sup> **Нидерланды** ввели бюджетный процесс на основе программ в 2001 году, с тем чтобы представить парламенту в большей мере ориентированный на достижение целей политики и более прозрачный бюджетный документ. В соответствии с этой методологией, бюджеты отраслевых министерств формируются вокруг стратегических целей и областей политики, а затем увязываются с целевыми показателями деятельности (см. **Netherlands**, Fiscal ROSC, 2006, пункт 48).



бухгалтерского учета, ориентированного на результаты (или на показатели деятельности) (вставка 12). Эти усилия очень важны для повышения прозрачности стратегических и оперативных задач, которые ставятся в государственных бюджетах. Оптимальной практикой является классификация операций по видам деятельности или результату, а также по программам или отдаче. Подробная финансовая и нефинансовая информация по всем результатам и видам деятельности и по программам и отдаче, наряду с сопоставимыми данными для предшествующего года должна быть частью бюджетной документации<sup>71</sup>. Первостепенное внимание уделяется прозрачности на агрегированном уровне и формированию системы, которая способствует представлению все более детальной информации о последствиях бюджетных решений. Вместе с тем многие из применяемых в странах с развитой экономикой методов требуют значительных административных ресурсов, и в странах с более ограниченными ресурсами и менее развитыми институтами эти методы могут быть менее приоритетны. Однако во всех странах существует возможность формулировать четкие цели, по крайней мере, по основным направлениям деятельности государства.

---

<sup>71</sup> Доступ к подробным разработкам этих проблем в ОЭСР и ссылки на сайты отдельных стран в Интернете организованы через сайт ОЭСР, [http://www.oecd.org/topic/0,2686,en\\_2649\\_37405\\_1\\_1\\_1\\_1\\_37405.00.html](http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37405_1_1_1_1_37405.00.html).

### **Вставка 12. Система составления бюджета на основе результатов**

Системой составления бюджета на основе результатов называют процедуры или механизмы, направленные на укрепление связей между средствами, предоставленными структурам государственного сектора, и полученными результатами, что делается за счет использования информации о формальных показателях деятельности при принятии решений о распределении ресурсов<sup>1</sup>. Система составления бюджета на основе результатов предусматривает широкий спектр разнообразных реформ бюджетного процесса, которые различаются способом измерения показателей деятельности и увязки результатов с финансированием. Параллельные цели такой системы составления бюджета включают повышение эффективности распределения государственных расходов и управления ими, причем первое, по-видимому, имеет преобладающее значение в странах с переходной экономикой и развивающихся странах, а второе — в странах, которые были в числе первых реформаторов (Австралия, Новая Зеландия). Одним из основополагающих элементов этих реформ является предоставление большей управленческой свободы, при условии что это может обеспечить получение желаемых результатов или отдачи. Среди различных моделей составления бюджета на основе результатов можно назвать следующие.

- Бюджетный процесс на основе программ (на базе Системы планирования, программирования и составления бюджета, впервые внедренной в 1960-е годы), предусматривающий распределение средств по программам, а не по статьям, с тем чтобы обеспечить совместное рассмотрение и финансирование общих целей.
- Предельный анализ (самым известным примером которого является составление бюджета с нуля, реализованное федеральным правительством США в 1976 году), предполагающий разложение программ на пошаговые этапы (называемые пакетами решений), каждый из которых ранжируется в соответствии с его приоритетом, так что имеющееся финансирование выделяется на направления деятельности с самым высоким приоритетом.
- Системы, в которых делается попытка увязать уровень бюджетного финансирования с целевыми показателями деятельности, например, когда предоставление дополнительного финансирования ставится в зависимость от согласия ведомств на более жесткие целевые показатели результатов и/или отдачи (примером чего могут служить соглашения в системе государственной службы в Соединенном Королевстве).
- Финансирование на основе формул, отражающее ожидаемые результаты и/или затраты, связанные с получением этих результатов.
- Стимулы для исполнения бюджета, которые увязывают достигнутые в прошлом показатели деятельности с будущим финансированием ведомства в качестве побудительного мотива деятельности.
- Модель «покупатель-поставщик», в которой ведомства получают «плату» за достигнутые ими итоговые показатели (обычно результаты). Данная модель представляет собой сочетание финансирования на основе формул, отражающих затраты, и стимулов для достижения определенных результатов бюджета.

<sup>1</sup> Определения, которые сводят систему составления бюджета на основе результатов к механизмам финансирования, призванным обеспечить четкую связь между финансированием и результатами за счет использования формальных показателей деятельности, являются слишком узкими. В более общем плане информация о показателях деятельности может служить отправной точкой для принятия решений или может использоваться вместе с другими видами информации о показателях деятельности.

## Координация бюджетной и внебюджетной деятельности

### 2.1.5 Должны существовать четкие механизмы координации и регулирования бюджетной и внебюджетной деятельности в рамках общих основ налогово-бюджетной политики.

147. Ключевым вопросом является распределение обязанностей между центральными министерствами (например, министерствами финансов, экономики и планирования) и бюджетными министерствами, а также способ координации их деятельности. В разных странах используются различные подходы к решению этого вопроса. В тех странах, где традиционно осуществляется планирование в целях 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). В других странах разделение обязанностей производится путем возложения ответственности за выполнение различных функций управления государственными финансами (например, за макробюджетную политику, бюджетный процесс и учет) на конкретные министерства или ведомства. Страны также различаются по относительному уровню полномочий центральных и бюджетных министерств. Не существует единой модели организационной структуры, которую можно было бы применять повсеместно. Однако для обеспечения надлежащего контроля над государственными финансами разделение обязанностей в сфере управления государственными финансами должно быть четко определено.

148. Решающее значение имеет также то, как определяется бюджет. Хотя в некоторых странах слово «бюджет» может использоваться просто для обозначения смет, связанных с *годовыми ассигнованиями* средств законодательным органом, такая концепция является неполной. Аналогичным образом, хотя различные виды операций, определяемых вне процесса установления годовых ассигнований, могут называться *внебюджетными*, а управление некоторыми внебюджетными фондами (например, социального обеспечения) отличается от порядка управления общими фондами средств органов государственного управления, они должны быть включены в бюджетный процесс, так чтобы можно было получить комплексное представление о том, насколько все источники финансирования и запланированные расходы согласуются с обнародованными более общими заявлениями о политике и политических обязательствах (вставка 13)<sup>72</sup>.

149. Несмотря на то, что могут существовать веские основания для создания некоторых фондов за рамками процесса ассигнований, а также для выделения некоторых доходов целевым назначением, чрезмерное использование подобных механизмов может снизить степень прозрачности (а также ослабить контроль в

---

<sup>72</sup> В некоторых случаях внебюджетные фонды создаются с использованием целевых налоговых или неналоговых доходов.

налогово-бюджетной политике и уменьшить ее гибкость)<sup>73</sup>. Поэтому важно, чтобы деятельность внебюджетных фондов подчинялась той же дисциплине, которая действует в отношении бюджетных ассигнований. Должны существовать правила и положения, касающиеся подотчетности руководства внебюджетных фондов, а порядок учета и аудита внебюджетных фондов должен быть сравним с порядком, действующим в отношении остального бюджета. Даже в тех случаях, когда ресурсы для внебюджетных ведомств и фондов выделяются за рамками бюджетного процесса, надлежащей практикой является отражение их в бюджетной *документации*. По этой причине рекомендуется представлять отчетность о фондах социального обеспечения, несмотря на то что РСГФ 2001 года позволяет классифицировать их отдельно от центрального правительства.

---

<sup>73</sup> Перечисление целевых налогов во внебюджетные фонды является общепринятой практикой в случае тесной взаимосвязи между налогами и предоставляемыми за счет них услугами или пособиями. Акцентирование этой связи может сделать эти целевые налоги более приемлемыми, чем обычные налоги. 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.

### **Вставка 13. Внебюджетная деятельность и прозрачность в бюджетно-налоговой сфере<sup>1</sup>**

Внебюджетная деятельность представляет собой операции структур сектора государственного управления, не включенные в законы об ассигнованиях бюджета центрального правительства или субнациональных органов государственного управления. Примерами могут служить нерыночные некоммерческие организации (НКО), полностью или частично финансируемые за счет государственных трансфертов или целевых доходов; операции, связанные с коммерческой деятельностью государственных ведомств (плата за пользование), которая не учитывается в их бюджетных доходах и расходах; а также фонды социального обеспечения, которые объявляются внебюджетными на том основании, что соответствующие обязательства и их финансирование рассматриваются как отдельная и особая деятельность. Взятые вместе, эти виды деятельности часто составляют существенную долю фискальных расходов<sup>2</sup>. Внебюджетные фонды обычно учреждаются на основании закона, в котором определяется их назначение, финансирование, управление и другие организационные механизмы. Управление ими могут осуществлять министерство финансов, отраслевые министерства или другие бюджетные организации, или они могут обладать полной самостоятельностью.

Внебюджетные фонды могут снижать степень прозрачности, поскольку решения относительно расходов принимаются за рамками бюджетного процесса, что приводит к отклонению в распределении ресурсов от траектории, намеченной в заявлении о политике. Признавая, что во многих странах осуществляются те или иные виды внебюджетной деятельности, важно обеспечить прозрачность ее роли в проведении государственной политики и распространить на нее действие тех же норм в отношении подотчетности, которые применяются к другим предусмотренным в бюджете расходам. Ниже представлены требования для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

- Внебюджетная деятельность должна указываться в годовом бюджете или в приложении к бюджету, наряду с заявлением о ее цели или обоснованием с точки зрения политики.
- Фискальные операции, финансируемые из средств внебюджетных фондов, должны включаться в бюджетный процесс, даже если они остаются за рамками бюджетных ассигнований, с тем чтобы обеспечить унифицированный контроль за налогово-бюджетной политикой и избежать возникновения проблем, связанных с координацией расходов. В общем случае ресурсы для внебюджетных фондов должны распределяться через бюджет, а расходы должны подлежать утверждению парламентом, даже если они остаются за рамками процесса годовых ассигнований.
- Правила и операции внебюджетного фонда должны быть прозрачными и свободными от политического вмешательства. Это предполагает регулярное раскрытие информации и представление данных о принципах, регламентирующих деятельность фонда.
- Внебюджетные фонды должны подлежать аудиту и должны публиковать финансовые отчеты, охватывающие все притоки и оттоки средств и, в соответствующих случаях, данные о распределении активов и норме прибыли на активы.
- Прозрачность требует 1) включения в состав бюджетной документации подробных отчетов о внебюджетной деятельности и 2) представления отчетности о внебюджетной деятельности на тех же основах, что и бюджетной отчетности (на валовой основе, с выделением доходов, расходов и финансирования и с классификацией расходов по экономическим, функциональным и административным категориям).

<sup>1</sup> Allen and Radev (2006).

<sup>2</sup> По данным «Ежегодника статистики государственных финансов» МВФ за 2005 год в странах, в которых действуют внебюджетные фонды, на их долю приходилось до 44 процентов совокупных расходов центрального правительства.

150. Нередко государственным учреждениям разрешается использовать поступления в форме гонораров и платы за услуги непосредственно на финансирование расходов (например, больничные сборы, которые используются администрацией системы здравоохранения без предварительного их перечисления в общий фонд средств органов государственного управления). В странах ОЭСР *плата за пользование* все более широко применяется 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 и в полном объеме установить масштабы деятельности органов государственного управления.

151. Во многих развивающихся странах встают вопросы в отношении прозрачности, поднимаемые взаимосвязями между внутренним бюджетом и расходами, финансируемыми за счет внешних источников. 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 за счет внешних источников, включаются в процесс принятия решений по бюджету и в бюджетную отчетность.

152. Использование внебюджетных фондов — в том числе формируемых за счет доходов, связанных с природными ресурсами, — может снизить степень прозрачности и затушевать связь между фискальными операциями и провозглашенными целями политики, особенно, если создаваемые фонды по закону наделяются полномочиями по самостоятельному осуществлению расходов за рамками стандартного бюджетного процесса. Хотя Государственный пенсионный фонд Норвегии Global считается успешным и прозрачным, эта характеристика отражает тот факт, что он является составной частью последовательной стратегии в области налогово-бюджетной политики в стране с хорошо развитой институциональной системой, давними традициями прозрачности и широкой доходной базой. Независимо от того, обладает ли внебюджетный фонд юридическими полномочиями по самостоятельному осуществлению расходов, правовая основа должна содержать четкое требование о том, чтобы цель расходов, осуществляемых за счет средств этих фондов, была четко определена и подлежала парламентскому рассмотрению. Надлежащая практика по обеспечению прозрачности требует, чтобы в рамках бюджетного процесса органам государственного управления представлялись прогнозы операций фонда; кроме того, вместе со стандартной бюджетной отчетностью в парламент — либо, что предпочтительнее, в составе консолидированных счетов органов государственного управления — должны представляться также счета, содержащие подробную информацию о фактических расходах, активах и обязательствах фонда.

153. Более общим моментом является то, что вся фискальная деятельность должна подвергаться анализу и проходить через процедуру установления приоритетов в

рамках бюджетного процесса<sup>74</sup>. Она также должна быть открыта 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>75</sup>.

## **Порядок исполнения бюджета, мониторинга и отчетности**

### **2.2 Должны существовать четкие процедуры исполнения и мониторинга бюджета и бюджетной отчетности.**

154. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении: (1) системы бухгалтерского учета и оценки просроченной задолженности; (2) внутригодовой отчетности; (3) дополнительных бюджетов; (4) представления проверенных аудиторами итоговых счетов в парламент.

155. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать:

- возможность действенного отслеживания доходов, формальных обязательств, платежей и просроченной задолженности; и
- представление проверенных аудиторами итоговых счетов и аудиторских заключений в законодательные органы и их публикацию в течение года, следующего за отчетным.

## **Бухгалтерский учет**

### **2.2.1 Система бухгалтерского учета должна обеспечивать надежную основу для отслеживания доходов, формальных обязательств, платежей, просроченной задолженности, пассивов и активов.**

156. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует наличия комплексной, интегрированной системы бухгалтерского учета, обеспечивающей надежную основу для оценки просроченной задолженности по платежам. Прозрачное исполнение бюджета опирается на существование действенной системы бухгалтерского учета, обеспечивающей полный охват фискальных операций, а также на наличие действенного внутреннего контроля. Даже если система бухгалтерского учета основана на кассовом методе, для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере необходимо, чтобы в целях результативного мониторинга просроченной

---

<sup>74</sup> Либо подвергаться более глубокому анализу, связанному со среднесрочными бюджетными целевыми показателями или устойчивостью в более долгосрочной перспективе.

<sup>75</sup> Новое бюджетное законодательство **Молдовы и Латвии** даже предусматривает включение бывших внебюджетных фондов в годовой бюджет в качестве специальных фондов.

задолженности в этой системе учитывались и формальные обязательства, и платежи. В равной степени важно, что независимо от метода бухгалтерского учета система должна позволять отслеживать активы и обязательства и их изменения (вставка 14).

### *Система бухгалтерского учета*

157. Исключительно важным условием обеспечения прозрачности является точный учет расходов. 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.

158. Различия в правилах бухгалтерского учета, используемых органами государственного управления, центральным банком и государственными предприятиями, могут ограничивать возможности консолидации и снижать степень прозрачности. Нередко, например, центральный банк составляет отчетность на основе принципа начисления в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), тогда как органы государственного управления продолжают готовить отчетность на кассовой основе. При таких обстоятельствах для любой прибыли от переоценки, отраженной центральным банком по своим валютным резервам после снижения курса национальной валюты, будет отсутствовать корреспондирующая запись в форме нереализованных убытков по внешним обязательствам органов государственного управления. Поэтому органы государственного управления могут одновременно наблюдать непредвиденные доходы в форме более высокой прибыли центрального банка и не учитывать нереализованные убытки по своим собственным долговым обязательствам. Аналогичные проблемы могут возникать в связи с различиями в методах бухгалтерского учета, применяемых государственными предприятиями и органами государственного управления. В идеальном случае стандарты бухгалтерского учета, используемые органами государственного управления, центральным банком и государственными предприятиями, должны быть взаимно согласованы и не препятствовать представлению консолидированной отчетности.



#### **Вставка 14. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и Международные стандарты учета в государственном секторе для финансовой и фискальной отчетности**

##### **РСГФ 2001 года**

РСГФ 2001 года не является финансовым стандартом или стандартом бухгалтерского учета, а представляет собой стандарт аналитического представления данных налогово-бюджетной статистики; в центре внимания СГФ находится воздействие на экономику, а не показатели деятельности учетных структур. Изменения, внесенные в СГФ в 2001 году, учитывают растущую значимость принципов начисления в сфере учета в органах государственного управления и необходимость полного согласования СГФ с другими международными статистическими системами (в особенности, с «Системой национальных счетов»), которые используют принцип начисления. Эти изменения непосредственно не требуют от стран введения системы учета на основе принципа начисления, а предусматривают поэтапный переход, в процессе которого страны могут корректировать данные своих счетов, составленных на кассовой основе, или непосредственно использовать данные счетов, составленных на кассовой основе, если различия между результатами учета на основе принципа начисления и на кассовой основе не являются существенными.

В Кодексе подчеркивается важность того, чтобы 1) все страны представляли отчетность о финансовых активах и обязательствах, внося тем самым некоторые элементы стандартов учета на основе модифицированного принципа начисления, и чтобы 2) целью всех стран было создание системы учета, позволяющей готовить надежные отчеты о просроченной задолженности по платежам и о расходных обязательствах. В условиях системы учета на кассовой основе такие отчеты должны регулярно готовиться на уровне справочных статей.

Существенные успехи были достигнуты в разработке стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, направленных на улучшение международной сопоставимости данных и повышение прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Наряду с Кодексом, деятельность Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и выпуск в 2001 году пересмотренной редакции РСГФ 2001 года представляют собой важные шаги в этом направлении. Несмотря на разные цели этих инициатив, координация работы во всех трех сферах дает положительные результаты.

##### **МСУГС МФБ**

Совет по международным стандартам учета в государственном секторе (МСУГС) функционирует под эгидой МФБ как независимый устанавливающий стандарты орган, ответственный за разработку высококачественных стандартов бухгалтерского учета для использования их структурами государственного сектора при подготовке финансовых отчетов общего назначения. С этой целью к февралю 2007 года МСУГС выпустил 24 стандарта учета на основе принципа начисления, или МСУГС. ([www.ifac.org](http://www.ifac.org))

МСУГС преимущественно основаны на Международных стандартах бухгалтерского учета, предназначенных для частного сектора и измененных с тем, чтобы создать возможность их применения в государственном секторе. Хотя МСУГС призывает органы государственного управления переходить к учету на основе принципа начисления, он также выпустил комплексный МСУГС на кассовой основе «*Финансовая отчетность при кассовом методе учета*». Этот МСУГС устанавливает требования к подготовке и представлению

данных о кассовых поступлениях и платежах и содержит рекомендации по раскрытию информации, призванные улучшить отчетность на кассовой основе. В отдельном исследовании представлены руководящие принципы для стран, осуществляющих переход от учета на кассовой основе к учету на основе принципа начисления.

Среди опубликованных в последнее время важных МСУГС можно назвать стандарты, посвященные раскрытию финансовой информации о секторах государственного управления, доходам от необменных операций (налогов и трансфертов) и представлению бюджетной информации в финансовых отчетах для учета как по методу начисления, так и по кассовому методу. Ведется работа над стандартами, касающимися отчетности по обязательствам в рамках социальной политики, концессий на услуги (государственно-частных партнерств) и концептуальной основы финансовой отчетности в государственном секторе.

### **Кодекс**

Хотя Кодекс согласуется с применением учета на основе принципа начисления, использование этого метода не требуется. 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. Ряд требований Кодекса предусматривает представление данных, которые выходят за рамки стандартов отчетности, представляемой только по кассовым средствам. Некоторые виды таких данных в соответствии со стандартами МСУГС, предназначенными для учета на кассовой основе, предлагается представлять в качестве дополнительно раскрываемой информации, а другие данные будут включаться в финансовую отчетность по мере перехода органов государственного управления к системе учета на основе принципа начисления.

### ***Банковские счета***

159. Прозрачность требует регулярного (обычно ежемесячного) согласования документов о состоянии банковских счетов с данными учета органов государственного управления. Для обеспечения прозрачности полномочиями по открытию или закрытию банковских счетов должен обладать только министр финансов, так чтобы все счета были подтверждены документами и никакие операции не проводились в обход министерства финансов. Оптимальной практикой считается единый банковский счет казначейства, дополняемый главной книгой казначейства, поскольку любые банковские счета, кроме единых счетов, ежедневно расчищаются.

### *Оценка просроченной задолженности*

160. Неспособность определить просроченную задолженность — по платежам или доходам — не только указывает на наличие серьезных недостатков 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 и состояние государственных финансов на основе принципа начисления. Действенные системы бухгалтерского учета в органах государственного управления должны предоставлять достаточную информацию для оценки размеров просроченной задолженности по платежам или налогам.

161. 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 15, чаще встречается в развивающихся странах и в странах с переходной экономикой. Данная проблема нередко может быть обусловлена в большей степени несовершенством подготовки бюджета или даже решениями по вопросам политики, чем недостатками системы бухгалтерского учета, но, тем не менее, надежная система учета реально помогает решить данную проблему и предотвратить ее рецидивы.

162. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует, чтобы отчетность на кассовой основе дополнялась отчетностью — основанной на счетах бухгалтерского учета — о счетах с наступившим сроком платежа, что требуется для оценки просроченной задолженности<sup>76</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.

163. На стороне доходов органы государственного управления также должны вести учет налогов и других доходов, которые не были своевременно получены<sup>77</sup>. Например,

---

<sup>76</sup> Более подробное обсуждение этих проблем см. в работах Potter and Diamond (1998) и IFAC (2000a).

<sup>77</sup> Поскольку налоговые доходы представляют собой обязательные и некомпенсируемые платежи, по ним сложнее, чем по расходам, установить моменты, важные для определения  
(продолжение на следующей странице)

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 (вставка 15). Как и в случае расходов, важно, чтобы в налоговой системе и в системе бухгалтерского учета отражались и регистрировались платежи с наступившими сроками, и чтобы эти системы, насколько это возможно, позволяли представлять данные о месячных и годовых потоках невыплаченных налогов, штрафов и процентов<sup>78</sup>.

#### **Вставка 15. 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 был произведен. 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 обработки чека или платежного поручения.

---

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 законодательных и административных системах разных стран, возможно, что в разных странах для аналогичных налогов будут использоваться различные моменты отражения в учете» (пункт 524).

<sup>78</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 налоговая документация на каждого из них позволят проводить такую оценку; если у налогоплательщика есть 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.

164. 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. В системах учета на кассовой основе и в системах *учета на модифицированной кассовой основе* расходы отражаются и представляются 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.

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

165. 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 отражаются системой учета органов государственного управления. Иногда такая ситуация является прямым следствием условий, предусмотренных в механизмах предоставления донорского финансирования. Например, расходы могут непосредственно списываться со 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 по кассовому методу, при этом основным требованием является принятие специальных мер, гарантирующих своевременный учет всех операций.

#### ***Помощь в натуральной форме***

166. 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 заключается в том, что созданные и приобретенные таким путем активы не отражаются в учете таким образом, чтобы способствовать определению долгосрочных потребностей в средствах на эксплуатацию, амортизацию капитала и техническое обслуживание. В этом случае после завершения донорского финансирования передача таких активов органам государственного управления может

стать причиной непредвиденной напряженности в бюджете. Существуют также проблемы, связанные со своевременной регистрацией и стоимостной оценкой такой помощи, и необходимо принять 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 гарантировать 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.

### *Доходы, связанные с природными ресурсами*

167. Доходы от природных ресурсов должны учитываться в рамках той же системы и по тем же правилам, что и другие доходы и расходы, причем система учета должна базироваться на устоявшемся механизме внутреннего контроля. Оптимальная практика обеспечивается использованием такой системы бухгалтерского учета, которая позволяет вести учет и представлять отчетность одновременно на основе принципа начисления и на кассовой основе. В отдельных ресурсодобывающих секторах, таких как нефтяной сектор, может оказаться недостаточно использования только существующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В таких случаях для повышения прозрачности потоков доходов, связанных с природными ресурсами, может потребоваться создание специальных механизмов и учреждений для проверки и согласования данных.

### **Внутригодовые отчеты**

**2.2.2 В законодательные органы должен представляться полугодовой отчет о ходе исполнения бюджета. Требуется публиковать и более частые, не реже чем ежеквартальные, обновления отчета.**

168. 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. Информация о любых последствиях любых других государственных решений или иных обстоятельствах, которые могут оказать существенное воздействие на бюджет, должна доводиться до сведения законодательных органов. Должен также представляться обновленный прогноз результатов исполнения бюджета на текущий бюджетный год с выделением основных факторов, которые являются причиной расхождений между бюджетом и ожидаемыми результатами его исполнения (например, изменение экономических допущений, новые меры политики, непредвиденные обстоятельства и изменения в сроках поступления доходов или осуществления расходов).

169. Ключевым требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является представление такого отчета в законодательные органы в течение трех месяцев после окончания полугодия. Это отвечает задаче обеспечения подотчетности за надлежащие действия в ответ на изменение экономических условий или положения в налогово-бюджетной сфере и имеет важнейшее значение для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. В течение бюджетного года следует также публиковать более частые обновления отчета. Они должны готовиться по крайней мере ежеквартально; оптимальной практикой является публикация ежемесячных отчетов в течение месяца, следующего за отчетным.

170. Руководящими принципами ОЭСР по оптимальной практике предлагается представлять полугодовой отчет в законодательные органы в течение шести недель после окончания полугодия. Как обсуждается в принципе 3.3, необходимо выполнение стандартов Общей системы распространения данных (ОСРД) в отношении периодичности и своевременности представления общественности другой фискальной отчетности центрального правительства (ежеквартально, с представлением отчетности в течение квартала, следующего за отчетным).

## **Дополнительные бюджеты**

### **2.2.3 Предложения о дополнительных доходах и расходах, вносимые в течение бюджетного года, должны представляться в законодательные органы в форме, согласующейся с представлением первоначального бюджета.**

171. 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, если стоит задача 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*. Подобная практика, как правило, ведет к уменьшению прозрачности с точки зрения как общего контроля, так и определения стратегических приоритетов.

172. Дополнительные бюджеты, представляемые 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.

173. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует, чтобы любые изменения, вносимые в бюджет в течение года и требующие утверждения законодательными органами, оценивались так же тщательно, как и годовой бюджет, и чтобы

утвержденный дополнительный бюджет публиковался вместе со сводной информацией об основных изменениях. Разные страны по-разному подходят к вопросу о предоставлении исполнительным органам полномочий по переносу расходов из одной статьи в другую. В законодательных основах управления государственными финансами — часто представленных законом о бюджетной системе — должны четко определяться лимиты, в рамках которых исполнительные органы могут вносить изменения в бюджет в течение бюджетного года, и оговариваться те изменения, которые требуют законодательного утверждения посредством дополнительного бюджета. Как отмечалось при обсуждении вопроса о бюджетном реализме, в идеальном случае, для того чтобы бюджет рассматривался как подлинное заявление о планах в области расходов и заимствований, в бюджет должны вноситься минимальные изменения. Там, где используются дополнительные бюджеты (даже при частом их использовании), для обеспечения прозрачности важно, чтобы изменения целиком рассматривались в контексте бюджета и объявленных целей политики.

174. Резервы на непредвиденные расходы (или резервные фонды) также часто предоставляют возможности для нарушений закона 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.

## **Проверенные аудиторами счета**

### **2.2.4 Проверенные аудиторами итоговые счета и аудиторские заключения, включая согласование с утвержденным бюджетом, должны представляться в законодательные органы и публиковаться в течение года, следующего за отчетным.**

175. Годовой отчет позволяет органам государственного управления продемонстрировать основные достигнутые результаты и кратко представить полный обзор всех государственных финансовых активов и пассивов, а также условных обязательств. В нем должны разъясняться любые отклонения от уровня доходов и расходов, утвержденного законодательными органами в бюджете. Если это возможно, в нем также должна содержаться информация о показателях деятельности, отражающая фактические результаты достижения первоначально сформулированных целевых показателей. В идеальном случае годовой отчет должен обеспечивать подробное согласование с предыдущими бюджетными документами.

176. Сфера охвата итоговых счетов и сроки их представления должны определяться в бюджетном законодательстве. В итоговых счетах должны указываться любые



отклонения от бюджета, утвержденного 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, что 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. Однако там, где деятельность органов государственного управления субнациональных уровней оказывает существенное воздействие на налогово-бюджетную сферу, центральное правительство должно представлять достоверную картину счетов органов государственного управления субнациональных уровней, а также подводить итоги исполнения бюджета для сектора государственного управления в целом. Оптимальной практикой является представление итоговых счетов центрального правительства в законодательные органы в течение шести месяцев после окончания бюджетного года<sup>79</sup>.

### **III. Доступность информации для общественности**

177. Предоставление общественности бюджетной информации является определяющей характеристикой прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>80</sup>. Принципы и практика в этом отношении касаются предоставления исчерпывающей информации о фискальных операциях и целях органов государственного управления и представления этой информации в такой форме, которая облегчает анализ политики и способствует подотчетности.

178. Фундаментальным условием обеспечения своевременной и равной доступности налогово-бюджетной информации является возможность быстрого и бесплатного получения ее через Интернет.

#### **Предоставление исчерпывающей информации о деятельности в бюджетно-налоговой сфере и целях органов государственного управления**

##### **3.1 Общественности следует предоставлять исчерпывающую информацию о прошлой, текущей и прогнозируемой деятельности**

---

<sup>79</sup> Например, в **Молдове** проверенные аудиторами итоговые счета представляются в течение четырех месяцев после окончания бюджетного года, в **Нидерландах** — в течение пяти месяцев, а в **Болгарии** — в течение девяти месяцев.

<sup>80</sup> Для стран, язык которых не имеет широкого международного распространения, и в особенности для тех стран, которые стремятся получить доступ к международным рынкам капитала, полезно, чтобы налогово-бюджетная и другая экономическая информация переводилась, по возможности одновременно, на какой-либо международный язык.

## **в бюджетно-налоговой сфере и об основных фискальных рисках.**

179. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении: (1) охвата бюджетной документации; (2) информации о прошлых, текущих и будущих показателях деятельности; (3) фискальных рисков, условных обязательств, квазифискальных операций и налоговых расходов; (4) указания источников доходов; (5) долга и финансовых активов; (6) субнациональных органов государственного управления и государственных корпораций; (7) долгосрочных отчетов.

180. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать, чтобы:

- бюджетная документация содержала данные обо всей бюджетной и внебюджетной деятельности центрального правительства, о состоянии бюджета субнациональных органов государственного управления и финансах государственных корпораций;
- информация, публикуемая относительно центрального правительства, включала подробные сведения о его долге, значительных финансовых активах и активах в форме природных ресурсов, обязательствах, не связанных с долгом, и условных обязательствах.

## **Охват бюджетной документации**

### **3.1.1 Бюджетная документация, в том числе итоговые счета, и другие публикуемые фискальные отчеты, должны охватывать всю бюджетную и внебюджетную деятельность центрального правительства.**

181. Требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является включение в бюджетную документацию информации обо всех фискальных операциях, проводимых центральным правительством или для него. Отчетность должна содержать подробные отчеты обо всей бюджетной и внебюджетной деятельности, например, автономных ведомств центрального правительства, и о сводной бюджетной позиции центрального правительства<sup>81</sup>. Степень детализации, используемая при описании любого конкретного элемента расходов или доходов, может различаться в зависимости от масштабов и значения соответствующей

---

<sup>81</sup> Например, в **Канаде** (на федеральном уровне) бюджет охватывает все бюджетные и внебюджетные фонды, а во **Франции** в бюджет включены многие фонды, ранее считавшиеся внебюджетными (см. **Canada**, Fiscal ROSC, 2002, пункт 18; **France**, Fiscal ROSC, 2000, пункт 9).

деятельности, но не от институционального механизма, в рамках которого осуществляется управление этой деятельностью<sup>82</sup>.

182. В таблице 1 представлена типология набора фискальных отчетов, который включает стандартную бюджетную документацию и другие важнейшие вспомогательные материалы, представляемые на протяжении бюджетного года. Стандартная *бюджетная документация* подразделяется на четыре основных категории. «*Представление годового бюджета*», центральное место в котором занимают подробные счета ассигнований, подлежащие утверждению законодательным органом, является главным средством, позволяющим органам государственного управления изложить основные цели и параметры своей налогово-бюджетной и макроэкономической политики. Эти цели и параметры конкретизируются в «*сопроводительной документации к бюджету*», в которой разъясняются основания для предложений органов государственного управления, указываются основные фискальные риски и подробно описываются все виды внебюджетной деятельности, оказывающие влияние на налогово-бюджетную сферу. Для оценки успехов, достигнутых в течение года, и выявления потребности в каких-либо промежуточных корректировках можно сравнить полученные результаты с первоначальными прогнозами, используя для этого «*внутригодовые бюджетные отчеты*». В максимально короткий срок после окончания бюджетного года должен проводиться аудит «*итоговых счетов*» и вместе с аудиторским заключением они должны представляться в законодательные органы. Кроме того, органы государственного управления все чаще выпускают и другие финансовые отчеты, с тем чтобы предоставить дополнительную информацию о финансовом положении и показателях деятельности органов государственного управления в форме, согласующейся с представлением бюджета<sup>83</sup>, а также отчеты, составленные на основе РСГФ 2001 года.

183. Вопросы классификации более подробно обсуждаются в элементе практики 3.2.2. Взаимосвязь между финансовой отчетностью, фискальной отчетностью и отчетностью в рамках РСГФ 2001 года рассматривается во вставке 14.

---

<sup>82</sup> Например, в **Греции** на пенсии и учреждения здравоохранения — не входящие в охват бюджета, — по оценкам, в 2004 году приходилось примерно 36 процентов расходов сектора государственного управления (см. **Greece**, Fiscal ROSC, 2006, вставка 1).

<sup>83</sup> В странах, где государственные бюджеты составляются на основе принципа начисления, таких как **Австралия**, **Новая Зеландия** и **Франция**, эти финансовые отчеты также выполняют функцию отчетности о соблюдении утвержденных бюджетных ассигнований. В других странах (например, в **США**) *отчетность на основе принципа начисления* отделена от бюджетного процесса, который основан, главным образом, на кассовом принципе.

<b>Таблица 1. Бюджетная документация и другие фискальные отчеты</b>			
	<b>Отчет/ документ</b>	<b>Комментарии</b>	<b>Взаимосвязь с РСГФ 2001 года</b>
<b>Бюджетная документация</b>	<b>Представление  годового  бюджета</b>	Включает детальные прогнозы доходов, расходов, сальдо и заимствований; предлагаемые фискальные меры; а также счета ассигнований, содержащие подробные данные о расходах, которые утверждены или подлежат утверждению законодательным органом в законе о бюджете (бюджетных ассигнованиях). Операции, как правило, классифицируются по административным единицам и по статьям расходов.	РСГФ 2001 года не применяется повсеместно, но использование РСГФ 2001 года облегчает составление национальных счетов и фискальных отчетов.
	<b>Сопроводительная  документация  к  бюджету</b>	Включает различные отчеты (например, содержащие подробную информацию о внебюджетных фондах, независимых ведомствах, квазифискальных операциях и фискальных рисках) и информационные материалы (например, о перспективах развития налогово-бюджетной сферы и экономики в целом).	Представление <i>общего сальдо</i> в формате РСГФ 2001 года является более предпочтительным, и его следует согласовывать с формой представления данных в годовом бюджете.
	<b>Внутри-  годовые  бюджетные  отчеты</b>	Отчеты о результатах деятельности в налогово-бюджетной сфере, составляемые ежемесячно или (как минимум) ежеквартально на основе бюджетных и внебюджетных счетов и включающие данные о долге.	Общепринята форма представления данных по административным единицам (как в годовом бюджете), однако для текущего наблюдения за положением в налогово-бюджетной сфере предпочтительна модель сводных данных РСГФ 2001 года.
	<b>Итоговые  счета</b>	Проверенные аудиторами итоговые счета в конце года предоставляются в законодательные органы для обеспечения гарантий их соответствия установленным правилам и утвержденным ассигнованиям.	Как и в случае годового бюджета, сводные данные в формате РСГФ 2001 года представляются редко.
<b>Другие отчеты</b>	<b>Финансовые отчеты</b>	Все шире распространяется практика предоставления отчетов общего назначения о финансовом положении и результатах деятельности органов государственного управления. Такие отчеты более	Сводные данные в формате РСГФ 2001 года предоставляются редко, но в некоторых странах финансовые отчеты удовле-

		характерны для <i>учета на основе принципа начисления</i> , однако СМСГУС МФБ были разработаны стандарты отчетности, применимые к <i>учету на кассовой основе</i> (см. IFAC, 2000b).	творяют некоторым аналитическим потребностям, включая предоставление отчетности в формате РСГФ 2001 года.
	<b>Отчеты РСГФ 2001 года</b>	Отчеты, предоставляющие аналитическую информацию о государственных финансах в формате РСГФ 2001 года. Такие отчеты могут готовиться на основе данных, составляемых для одного из описанных выше отчетов, однако в связи с тем, что РСГФ 2001 года предусматривает ведение учета на основе принципа начисления, и этот метод все шире применяется в органах государственного управления, вероятно, будет наблюдаться постепенный переход к использованию во всех фискальных отчетах единой классификации.	

### **Информация о прошлых, текущих и будущих результатах деятельности в налогово-бюджетной сфере**

#### **3.1.2 Должна предоставляться сопоставимая с данными годового бюджета информация о результатах исполнения бюджета не менее чем за два предыдущих бюджетных года, а также прогнозы и анализ чувствительности основных сводных бюджетных показателей не менее чем на два последующих года.**

184. Для получения более полной картины текущего состояния бюджета в представлении годового бюджета должна содержаться составленная на основе той же классификации, что и бюджет, информация о результатах исполнения бюджета в прошлом, которая должна подкрепляться данными в какой-либо иной бюджетной документации<sup>84</sup>.

185. В годовой бюджет должны включаться первоначальные и уточненные бюджетные оценки не менее чем за два предыдущих года, а также данные о фактических результатах исполнения бюджета (или ожидаемых результатах, если окончательные показатели исполнения бюджета за текущий год отсутствуют). В него должны также включаться прогнозы не менее чем на два последующих года, построенные на основе реалистичных предположений относительно динамики макроэкономической ситуации в будущем и согласующиеся с заявленными целями политики на среднесрочную перспективу<sup>85</sup>. Оптимальной практикой является

<sup>84</sup> Хорошим примером служит **Чили**, где Бюджетный директорат публикует исчерпывающую информацию и базы данных, относящиеся к государственному сектору, на сайте <http://www.dipres.cl>.

<sup>85</sup> В **Чили** в бюджетной документации на 2006 год представлена информация об основных сводных налогово-бюджетных показателях за четыре предшествующие бюджетному года и на три следующих за ним года. Проект Закона о бюджете включает окончательные показатели исполнения бюджета за четыре предшествующих года по министерствам и программам,  
(продолжение на следующей странице)

представление в бюджетной документации сводных бюджетных прогнозов на 5–10 лет вперед<sup>86</sup>. Эта информация должна содержать как основные сводные налогово-бюджетные показатели, так и более подробные сведения о субагрегатах (статья расходов, назначение и — при наличии данных — название программы или определенный результат).

186. Должен указываться также статус информации о результатах исполнения бюджета (например, предварительная и не прошедшая аудиторскую проверку, окончательная и прошедшая аудиторскую проверку). Это позволяет провести сравнительную оценку последних фактических показателей и бюджета, а также может привлечь внимание к существенным факторам риска в области прогнозирования, мер политики или макроэкономики 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, одновременно указывая причины этих изменений (см. элемент практики 4.1.3).

### **Фискальные риски, условные обязательства, квазифискальные операции и налоговые расходы**

#### **3.1.3 В состав бюджетной документации должна входить информация о характере и бюджетной значимости налоговых расходов, условных обязательств и квазифискальной деятельности центрального правительства, а также оценка всех прочих крупных фискальных рисков.**

##### ***Налоговые расходы***

187. Налоговые расходы представляют собой доходы, упущенные в результате действия отдельных положений налогового кодекса. Они могут включать 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 используются вместо сформулированных в явном виде программ расходов. Они также могут быть адресно

---

составленные с той же степенью детализации, что и бюджет. В годовых отчетах государственного Генерального контрольного управления (*Contraloria General de la Republica*) приводится сравнение с соответствующим бюджетом. Ежегодник по статистике государственных финансов содержит сводные показатели по центральному правительству, сектору государственного управления и нефинансовому государственному сектору за предыдущие девять лет. С 2000 года, в соответствии с требованиями закона о бюджетной ответственности Чили, сопроводительные документы к бюджету включают финансовые прогнозы составленных на макроэкономическом уровне совокупных налогово-бюджетных показателей бюджетных организаций центрального правительства за три следующих за бюджетным года (см. **Chile**, Fiscal ROSC-Update, 2003, пункт 30).

<sup>86</sup> Среднесрочные бюджетные прогнозы более подробно рассматриваются в главе II.

ориентированы на конкретные виды расходов или на конкретные категории отдельных лиц, семей или компаний в зависимости от структуры их имущества, доходов или расходов либо иных характеристик. Важное отличие от программ расходов заключается в том, что налоговые расходы не требуют официального ежегодного утверждения законодательным органом (хотя для некоторых из них могут устанавливаться ограничения срока действия); они остаются в силе до тех пор, пока не будут внесены изменения в налоговое законодательство, и поэтому не подвергаются столь же тщательной регулярной проверке, как фактические расходы. Следовательно, увеличение налоговых расходов может привести к значительному снижению прозрачности.

188. Должно быть установлено требование о включении в бюджет или связанную с ним фискальную документацию отчета об основных налоговых расходах центрального правительства, в котором указывается назначение каждого положения в рамках государственной политики, срок его действия и предполагаемые бенефициары. За исключением особенно сложных случаев, значительные налоговые расходы следует определять количественно<sup>87</sup>. В идеале следует также представлять оценки результатов прошлых налоговых расходов по сравнению с их назначением в рамках политики, с тем чтобы можно было оценить их действенность относительно положений, касающихся расходов.

189. Представление 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 таких издержек может быть сопряжена с серьезными трудностями, представление данных о приблизительных издержках, связанных с налоговыми расходами, а также описание принципов, на основе которых проводились эти оценки, может существенно повысить прозрачность<sup>88</sup>. Ряд стран ОЭСР регулярно публикует оценки налоговых расходов. Вставка 16 содержит информацию о практике, используемой в отдельных странах.

---

<sup>87</sup> В особых случаях, которые выходят за рамки обычного определения налоговых расходов, органы государственного управления или государственные корпорации 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>88</sup> Количественное определение налоговых расходов представляет особые трудности. Оно требует определения контрольной структуры налогов в отсутствие налоговых расходов, а также, в рамках более сложных подходов к их количественной оценке, принятия определенных допущений о воздействии налоговых расходов на поведение экономических субъектов (см. OECD, 1984 и 1996; и Government of Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2000*, по адресу: [http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html)).

### **Вставка 16. Отчетность о налоговых расходах**

**Германия** и **США** были первыми странами, которые начали представлять данные о налоговых расходах в конце 1960-х годов, и в настоящее время эта практика распространилась на большинство стран ОЭСР, а также на многие страны с формирующимся рынком, такие как **Бразилия**, и развивающиеся страны.

В **Германии** информация о налоговых расходах представляется федеральным законодательным органам в составе «отчета о субсидиях» и подлежит проверке со стороны Федерального ревизионного суда. Большинство земель представляют законодательным органам земель аналогичные отчеты о субсидиях. Эти отчеты содержат информацию как о прямых, так и о налоговых расходах. 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 классифицируются по секторам промышленности, а в рамках секторов — по видам налогов. Чтобы воспрепятствовать превращению некоторых видов налоговых расходов в постоянные элементы налоговой системы, при разработке налоговых расходов может предусматриваться постепенное прекращение их действия со временем (например, налоговых стимулов для инвестиций в восточной Германии). Независимые научно-исследовательские экономические институты проводят собственный анализ экономических результатов и эффективности субсидий и собственные расчеты величины налоговых расходов (и в более общем случае — субсидий).

### ***Условные обязательства***

190. Требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является представление органами государственного управления общенациональных уровней публичной отчетности о характере и значимости своих условных обязательств. Как указывалось в главе II, условные обязательства представляют собой издержки, которые государство должно будет покрыть в случае наступления определенного события. Поэтому они еще не отражаются как обязательства<sup>89</sup>. К ним относятся прямые или косвенные государственные гарантии, в том числе неоплаченный капитал и другие потенциальные юридические обязательства.

191. Условные обязательства затрудняют управление государственными финансами вследствие свойственной таким обязательствам неопределенности их воздействия на налогово-бюджетную сферу. Во многих странах объемы предоставляемых гарантий с

---

<sup>89</sup> Точнее, СМСУГС 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 корпорации, либо (b) существующее обязательство, которое является результатом прошлых событий, но не отражается как обязательство, поскольку: (i) маловероятно, что для его погашения потребуются отток ресурсов, заключающих в себе экономические блага, или (ii) размер обязательства не может быть измерен с достаточной степенью надежности».



течением времени росли, что привело к значительному «скрытому дефициту», который не находит отражения в отчетности<sup>90</sup>. (См. вставку 11 в главе II.)

192. В состав бюджетной документации должен входить отчет, в котором указывается назначение в рамках государственной политики каждого положения, в результате которого возникает условное обязательство центрального правительства, срок его действия и предполагаемые бенефициары<sup>91</sup>. За исключением крайних случаев, когда количественное определение не представляется возможным, 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 к государству в прошлом требованиях по исполнению условных обязательств<sup>92, 93</sup>. Сведения относительно отчетности о гарантиях и их стоимостной оценке приводятся во вставках 17 и 18.

---

<sup>90</sup> См. Polackova (1999).

<sup>91</sup> Раскрытие информации об условных обязательствах должно включаться в более широкий отчет о фискальных рисках. Отчетность об условных обязательствах требует разработки базовой информационной системы для их отражения в учете.

<sup>92</sup> **Чешская Республика** служит хорошим примером страны, в которой существуют значительные условные обязательства в форме гарантий, и в которой были приняты меры для представления информации о гарантиях в бюджетных документах (см. **Czech Republic, Fiscal ROSC, 2000**, вставка 2).

<sup>93</sup> Раздел 7.6. «*Кодекса надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике*» содержит 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.

### **Вставка 17. Отчетность о гарантиях**

Независимо от того, какой метод используется для ведения учета, информация о гарантиях должна раскрываться в бюджетных документах, внутригодовых фискальных отчетах и годовых финансовых отчетах. В идеальном случае данные о гарантиях должны представляться в более полном «*Отчете об условных обязательствах*», который входит в состав бюджетной документации и прилагается к финансовым отчетам, а обновления которого приводятся в фискальных отчетах.

По каждой гарантии или программе гарантий должен раскрываться следующий обязательный минимум информации.

- Краткое описание ее характера, предполагаемого назначения, бенефициаров и ожидаемого срока действия.
- Валовая величина финансового риска органов государственного управления и, если это практически возможно, оценка вероятных налогово-бюджетных издержек, связанных с востребованными к исполнению гарантиями.
- Произведенные платежи, возмещения расходов, возвраты, финансовые требования к бенефициарам, а также любые отказы от таких требований.
- Комиссии за предоставление гарантий или иные полученные от них доходы.

Кроме того, в бюджетных документах должны содержаться:

- сведения о предусмотренном в бюджете резерве под ожидаемые требования об исполнении гарантий и форме этого резерва (например, ассигнование, средства на непредвиденные расходы);
- прогноз и объяснение общей суммы новых гарантий, предоставленных в течение бюджетного года.

В течение года по мере выдачи гарантий должны публиковаться подробные сведения о новых предоставленных гарантиях (например, в официальной правительственной газете). Внутригодовые фискальные отчеты должны содержать данные о новых гарантиях, выданных за период, о платежах, произведенных по востребованным гарантиям, и о статусе требований к бенефициарам, а также обновление прогноза относительно новых гарантий, которые будут предоставлены в течение бюджетного года, и оценки вероятных налогово-бюджетных издержек, связанных с востребованными к исполнению гарантиями.

Наконец, должны предоставляться данные о согласовании изменения в объеме государственного долга за период между началом и концом года, и при этом необходимо отдельно указывать ту часть изменения, которая обусловлена принятием долговых обязательств в результате востребования гарантий к исполнению.

**Вставка 18. Условные обязательства: стоимостная оценка и порядок учета в балансе**

***Стоимостная оценка***

Основная трудность, связанная с учетом и представлением отчетности об условных обязательствах, заключается в определении стоимостной величины государственных гарантий. Например, в **Чили** правительству необходимо оценивать величину гарантий минимального дохода и обменного курса, предлагаемых им в рамках соглашений о государственно-частных партнерствах. Оно использует анализ на основе имитационного моделирования по методу Монте-Карло для оценки величины своих условных обязательств, являющихся результатом гарантий минимального дохода и распределения доходов, а также формулу Блэка-Шоулза для определения цены опционов для оценки величины своих гарантий обменного курса. Эти оценки представляются в Отчете о государственных финансах, который входит в состав бюджетной документации. Подробное описание этих методов приводится в работах Irwin (2003) и Arthur Anderson (2000).

***Порядок учета в балансе***

При учете на кассовой основе гарантии регистрируются в фискальных счетах только тогда, когда наступает покрываемое гарантией непредвиденное событие и производится платеж, и это может оказаться единственным моментом времени, в который становится очевидным существование гарантии. При учете на основе принципа начисления необходимо принять решение о том, следует ли рассматривать гарантию как обязательство. В соответствии с международными стандартами, она считается обязательством только в том случае, если вероятность осуществления платежа по ней превышает 50 процентов и есть возможность провести приемлемую оценку. Если имеется возможность с приемлемой степенью надежности оценить ожидаемые расходы по востребованным к исполнению гарантиям, органы государственного управления, которые готовят бюджеты, фискальные отчеты и финансовые отчеты на основе принципа начисления, должны отражать в учете ожидаемые расходы как обязательство в момент выдачи гарантии.

193. В рамках учета на кассовой основе условные обязательства отражаются только в том случае, когда фактически наступает непредвиденное событие и производится платеж. Таким образом, тогда как государственная ссуда отражается в момент ее предоставления, 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 побуждает органы государственного управления финансировать деятельность посредством ссуд под гарантии государства, вместо того чтобы брать на себя обязательство по ее финансированию путем осуществления прямых расходов. Даже в рамках учета на основе принципа начисления многие условные обязательства не отражаются как обязательства, за исключением случаев, когда они могут быть определены количественно и считается, что они с большой вероятностью потребуют будущей

выплаты со стороны государства<sup>94</sup>. Вместо этого информация по ним представляется в дополнительных отчетах<sup>95</sup>.

### ***Квазифискальные операции***

194. Существует ряд причин, по которым важно определять и представлять информацию о квазифискальных операциях, а там, где это возможно, количественно оценивать эти операции. Во-первых, существование значительных по масштабам квазифискальных операций затрудняет разработку налогово-бюджетной политики. Это снижает полезность показателя сальдо бюджета как индикатора состояния государственных финансов и означает, что представленная в отчетности величина государственных доходов и расходов не дает надлежащего представления о фактических масштабах деятельности органов государственного управления. Нераскрытие информации о КФО может вызвать усиление стимулов для вывода фискальных операций за рамки органов государственного управления, с тем чтобы состояние государственных финансов выглядело лучше, чем оно есть на самом деле. Во-вторых, квазифискальные операции могут привести к возникновению косвенных условных обязательств. Если, например, государственная финансовая корпорация предоставляет гарантию по ссуде без коммерческого обоснования, и невыполнение обязательств по этой ссуде может существенно снизить рентабельность и жизнеспособность данной корпорации в будущем, в конечном итоге это может потребовать вливания капитала со стороны государства. В-третьих, поскольку квазифискальные операции часто имеют перераспределительный эффект, их воздействие должно подвергаться детальному общественному рассмотрению. В-четвертых, они препятствуют процессу результативного и гибкого установления приоритетов деятельности органов государственного управления и усложняют задачу оценки эффективности и результативности использования ресурсов. Различные виды квазифискальных операций представлены во вставке 19.

---

<sup>94</sup> При наличии портфеля близких по форме 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 более достоверно оценить ожидаемые расходы по программе гарантий. Эта оценка затем может быть включена в состав расходов бюджета.

<sup>95</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)).

### **Вставка 19. Виды квазифискальных операций**

#### **Операции, относящиеся к финансовой системе**

- Субсидируемое кредитование
- Обязательные резервы, проценты по которым начисляются по сниженной ставке
- Верхние пределы для кредитов
- Операции по оказанию экстренной финансовой помощи

#### **Операции, относящиеся к валютной системе и системе внешней торговли**

- Множественные обменные курсы
- Импортные депозиты
- Депозиты по операциям приобретения иностранных активов
- Гарантии обменного курса
- Субсидированное страхование валютного риска
- Нетарифные барьеры

#### **Операции, относящиеся к сектору коммерческих предприятий**

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

195. Однако представление отчетности о квазифискальных операциях является сложной задачей и поднимает ряд проблем. Например, в случае нефинансовых государственных корпораций многие субсидии могут носить косвенный характер, и их финансовое и распределительное воздействие может не быть заметным вследствие влияния других дублирующих (а иногда и нейтрализующих) их мер. 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.

196. Выявление и количественное определение квазифискальных операций центрального банка также может быть трудной задачей. 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>96</sup>. Но даже в этом случае обнаруживается непрозрачность влияния отдельных операций на распределение ресурсов в экономике, фискальные риски или государственное распределение приоритетов между различными мерами политики.

---

<sup>96</sup> В некоторых случаях доход, полученный центральным банком в результате проведения квазифискальных операций, может непосредственно перечисляться в бюджет (например, доходы, полученные в результате действия системы множественных обменных курсов).

197. С точки зрения оценки финансовой прозрачности этот факт имеет ряд последствий.

- 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 отсутствует информация о валовых потоках, лежащих в основе отчетных данных<sup>97, 98</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>99</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>100</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 приравниваемых к ней доходов<sup>101</sup>. Кроме того, условные обязательства

---

<sup>97</sup> Кроме того, когда стерилизация проводится для достижения целей денежно-кредитной политики (и потому не является квазифискальной мерой), важно, чтобы ее финансовые последствия отдельно указывались в годовом отчете центрального банка.

<sup>98</sup> В дополнение к этому, 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>99</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>100</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>101</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  
(продолжение на следующей странице)

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.

198. Отчеты о квазифискальных операциях должны включаться в состав бюджетной документации, и в них, как минимум, должны указываться цель каждой квазифискальной операции в рамках государственной политики, срок ее действия и предполагаемые бенефициары. Отчеты о квазифискальных операциях могут составляться ответственным за бюджет центральным министерством на основе информации, представляемой ведомствами государственного сектора, которые проводят квазифискальные операции, включая центральный банк<sup>102</sup>. В годовых отчетах отдельных государственных корпораций также должны отражаться некоммерческие услуги, предоставляемые ими по требованию государства, а государственные финансовые корпорации должны обнародовать информацию о любом связанном кредитовании других организаций, находящихся в государственной собственности, в том числе о любых необслуживаемых ссудах. В годовом отчете центрального банка должна отражаться любая не относящаяся к денежно-кредитной политике деятельность, осуществляемая им от имени государства.

199. Отчеты о квазифискальных операциях должны включать достаточную информацию, которая позволяла бы по крайней мере приблизительно оценить потенциальную фискальную значимость каждой квазифискальной операции<sup>103</sup>, а основные квазифискальные операции по возможности должны быть определены количественно. Вместе с тем, хотя часто имеется возможность указать порядок величины фискальных результатов, как показано во вставке 20, их точное количественное определение может представлять собой сложную задачу, особенно если они связаны с условными обязательствами, такими как гарантии по ссудам<sup>104</sup>. Если подобная оценка представляется в документации, следует также указывать, на чем она основана.

---

меру следует рассматривать неначисление (или начисление по сниженной ставке) процентов на обязательные резервы, что при высоких процентных ставках может представлять собой значительный налог на финансовые корпорации.

<sup>102</sup> Основой для представления такой информации центральным банком является «*Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике*».

<sup>103</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, предоставленной нефинансовой государственной корпорацией, может содержать по меньшей мере некоторое указание на расхождение между назначенной ценой и ценой, основанной на полном возмещении издержек.

<sup>104</sup> Подробное рассмотрение вопросов оценки объема квазифискальных операций см. в работе Mackenzie and Stella (1996).

200. Вопрос о том, следует ли включать в отчеты о квазифискальных операциях данные по частному сектору, 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. Однако информация о гарантиях или гарантиях защиты, предоставляемых государством в связи с деятельностью частного сектора (например, в связи с частными проектами развития инфраструктуры), должна раскрываться в отчете об условных обязательствах<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> В пункте 7 обновления РОСК по бюджетно-налоговой сфере **Чили** (Chile, Fiscal ROSC-Update, 2005) указывается: «Отчет о государственных финансах (которым сопровождается бюджет, представляемый в конгресс) с 2003 года включает главы, посвященные условным обязательствам. В этих главах содержатся годовые прогнозы расходов по гарантиям минимального пенсионного обеспечения и оценки приведенной величины ожидаемых налогово-бюджетных издержек, связанных с будущей деятельностью всех государственно-частных партнерств («концессий»), существовавших на дату публикации. Отчеты включают краткое описание методологии, использованной при проведении этого расчета».



### **Вставка 20. Оценка фискальных результатов квазифискальных операций**

Оценить фискальные результаты некоторых видов квазифискальной деятельности достаточно просто. Необходимая информация может содержаться в данных учета (например, издержки нефинансовой государственной корпорации на предоставление социальных услуг). Однако количественная оценка воздействия других операций сопряжена с большими трудностями. Ниже рассматриваются примеры, призванные проиллюстрировать количественную оценку квазифискальных операций в двух сравнительно простых случаях.

#### *Пример 1. Субсидированная ссуда, предоставленная государственной финансовой корпорацией*

Банк, находящийся в государственной собственности, предоставляет ссуду в размере 10 миллионов долларов США по ставке 5 процентов. Коммерческие процентные ставки по аналогичным ссудам колеблются в пределах от 15 до 20 процентов в зависимости от конкретных факторов, сказывающихся на кредитном риске. Годовую субсидию следует оценить в диапазоне от 1 до 1,5 миллиона долларов США. 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 США.

#### *Пример 2. Множественные обменные курсы*

Центральным банком установлен специальный завышенный обменный курс на уровне 2,75 единицы местной валюты (ЕМВ) за доллар для экспорта полезных ископаемых и 2 ЕМВ за доллар для импорта основных продовольственных товаров. Центральный обменный курс составляет 3 ЕМВ за доллар, 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 центральный банк получает прибыль в размере 450 миллионов ЕМВ. Результаты данной квазифискальной операции могут быть оценены и отражены в отчетности следующим образом.

Квазифискальный налог на экспорт минерального сырья = Рыночная стоимость поступлений в иностранной валюте за вычетом предоставленной национальной валюты = 9 миллиардов ЕМВ минус 8,25 миллиарда ЕМВ = 750 миллионов ЕМВ.

Квазифискальная субсидия на импорт продуктов питания = Рыночная стоимость предоставленной иностранной валюты за вычетом поступлений в национальной валюте = 900 миллионов ЕМВ минус 600 миллионов ЕМВ = 300 миллионов ЕМВ.

201. Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике не касаются отчетности о квазифискальных операциях. Однако оптимальной практикой является предоставление количественных оценок фискальной значимости квазифискальных операций, а также информации о том, на основании чего был произведен их количественный расчет.

### ***Фискальные риски***

202. В бюджетной документации должны четко указываться основные риски для представленных бюджетных оценок. Данные об этих рисках полезно объединять в едином «отчете о фискальном риске», представление которого предусмотрено

оптимальной практикой и элементы которого перечислены во вставке 21. Важнейшими компонентами этого отчета являются чувствительность оценок к изменению экономических предположений и условные обязательства.

#### **Вставка 21. Заявление о фискальных рисках**

К годовому бюджету должно прилагаться заявление, содержащее анализ чувствительности и 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.

**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 процентный пункт предполагаемых темпов роста ВВП или инфляции, или уровня процентных ставок, или валютного курса либо специфических колебаний импортных и экспортных цен, доходов от природных ресурсов или сроков значимых событий, таких как приватизация или инвестиционные проекты, по сравнению с предположениями, заложенными в бюджетный прогноз), а также 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).

**Условные обязательства** — к ним могут относиться гарантии, гарантии защиты и гарантийные обязательства; неполаченный капитал (например, в международных финансовых учреждениях); а также судебные иски против органов государственного управления.

**Неопределенность размеров конкретных расходных обязательств** — информация о таком риске должна представляться в тех случаях, когда в бюджете предусмотрены ассигнования для покрытия расходов по некоторой статье или виду деятельности, но 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 формирования бюджета объем расходов по этому обязательству может по-прежнему быть в высокой степени неопределенным.

**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.

**3.1.4 В форме представления годового бюджета должны отдельно показываться поступления из всех основных источников доходов, включая направления деятельности, связанные с природными ресурсами, и иностранную помощь.**

203. Документация должна давать возможность определения как ведомства, осуществляющего сбор доходов (например, налогового или таможенного органа или ведомств местных органов управления), так и источника доходов (например, налог на доходы, взносы/отчисления на социальные нужды или гранты) в соответствии с классификацией РСГФ 2001 года (таблица 2) или какой-либо иной стандартной международной классификацией.

204. В некоторых странах требуются дополнительные классификации источников доходов, в зависимости от структуры доходов и уровня государственного управления, на котором они собираются. В тех случаях, когда значительную часть совокупных поступлений составляют доходы от нефти или других природных ресурсов, они должны показываться отдельно. Такие доходы могут поступать от налогов на доходы, сборов, роялти, бонусов, соглашений о распределении доходов или трансфертов от государственных корпораций либо из других источников, таких как лицензии на поисково-разведочные работы (в том числе геологоразведочные, разведку запасов нефти, рыбных запасов и т.д.) и налоги на экспорт. При классификации доходов в более общем смысле следует подразделять категорию «другие доходы», выделяя в ее составе такие отдельные статьи, как проценты, дивиденды, отчисления из доходов государственных корпораций, доходы от собственности, рента и роялти. Данные о доходах, полученных от продажи активов, товаров и услуг, включая поступления от лицензий, концессий или приватизации, следует представлять в развернутом виде<sup>106</sup>.

<b>Таблица 2. Классификация доходов (РСГФ 2001 года)</b>	
<b>1</b>	<b>Доходы</b>
<b>11</b>	<b>Налоги</b>
111	Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала
112	Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу
113	Налоги на собственность
114	Налоги на товары и услуги
115	Налоги на международную торговлю и операции
116	Другие налоги
<b>12</b>	<b>Взносы/отчисления на социальные нужды</b>
121	Взносы/отчисления на социальное обеспечение
122	Другие взносы/отчисления на социальные нужды

<sup>106</sup> Для облегчения интерпретации общих тенденций изменения доходов полезно указывать любые статьи доходов, отражающие конкретные единовременные события, такие как продажа активов, предоставление крупных концессий на природные ресурсы или поступления необычно крупных иностранных грантов.

<b>13</b>	<b>Гранты</b>
131	От правительств иностранных государств
132	От международных организаций
133	От других единиц сектора государственного управления
<b>14</b>	<b>Другие доходы</b>
141	Доходы от собственности
142	Продажа товаров и услуг
143	Штрафы, пени и неустойки
145	Прочие и неидентифицируемые доходы

205. Гранты должны включаться в отчетность о доходах в соответствии с классификациями РСГФ 2001 года вместе с дополнительной информацией в форме фискального операционного отчета и с разделением грантов на текущие и капитальные. Оптимальная практика предполагает представление полной информации о донорах в разбивке по секторам и программам.

206. Оптимальная практика представлена такой системой бухгалтерского учета, которая позволяет вести учет и представлять отчетность одновременно на основе принципа начисления и на кассовой основе. Информация, подготовленная на основе принципа начисления, которая может ограничиваться несколькими источниками доходов, должна отражать реалистичную оценку коэффициентов сбора доходов, включая вероятность несоблюдения установленных норм. В тех случаях, когда органы государственного управления одного уровня собирают доходы от имени органов государственного управления другого уровня, они должны указываться в качестве источника доходов, а перечисление этих доходов должно быть четко видно в бюджете и других фискальных отчетах.

## **Долг и финансовые активы**

**3.1.5 Центральное правительство должно публиковать информацию об уровне и структуре своей задолженности и финансовых активов, значительных обязательствах, не связанных с долгом (включая права на получение пенсий, сумму предоставленных гарантий и другие контрактные обязательства), и о запасах природных ресурсов.**

### ***Отчетность о долге***

207. Полная информация об уровне и структуре государственного долга и финансовых активов обеспечивает надежную основу для проведения анализа устойчивости налогово-бюджетной политики. Оптимальной практикой предоставления информации относительно обязательств и финансовых активов является публикация *балансового отчета органов государственного управления* в составе бюджетной документации. Как показано во вставке 22, при подготовке такого балансового отчета требуется решить ряд сложных вопросов. В случае публикации балансового отчета органов государственного управления он в идеале должен включать не только финансовые обязательства и активы, но и нефинансовые активы. При этом, когда нефинансовые активы не включаются в балансовый отчет,

необходимо вести реестр нефинансовых активов, а перечень нефинансовых активов и обязательств, не связанных с долгом, должен представляться в составе бюджетной документации.

208. Необходимо ежегодно в течение шести месяцев после окончания бюджетного года публиковать подробную информацию о долге и финансовых активах центрального правительства. Однако в случае значительных размеров государственного долга или финансовых активов должна ставиться цель представления ежеквартальной отчетности. 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 Специального стандарта распространения данных (ССРД), которое предусматривает ежеквартальную отчетность о долге центрального правительства, представляемую с лагом в один квартал и включающую данные о долге под гарантии государства (в качестве справочной статьи)<sup>107</sup>. В ССРД также рекомендуется ежеквартально представлять прогнозы обслуживания средне- и долгосрочного долга на предстоящие четыре квартала и раз в год — на последующий период с указанием и основной суммы долга, и процентов. Отчетность о прогнозируемом погашении краткосрочной задолженности всегда должна представляться на ежеквартальной основе.

209. В отчетность должны включаться полные данные о долге центрального правительства, в том числе в форме ценных бумаг, займов и депозитов<sup>108</sup>. Необходимо раскрывать информацию об уровне долга на отчетную дату и предыдущую отчетную дату (с целью сравнения). Методы и практика стоимостной оценки (например, переоценки индексированного долга)<sup>109</sup>, вместе с особыми характеристиками

---

<sup>107</sup> В соответствии с руководящими принципами ОЭСР по оптимальной практике отчетность о долге должна представляться с лагом в один месяц.

<sup>108</sup> Изложенные здесь стандарты отчетности о долге основаны на стандартах, содержащихся в ОСРД и ССРД (<http://dsbb.imf.org/Applications/web/gdds/gddshome>). Обсуждение проблем отчетности о государственном долге и финансовых активах см. в IFAC (2000a).

<sup>109</sup> Индексированный долг — это долг, выраженный в национальной валюте, но при этом его номинальная стоимость индексирована по курсу иностранной валюты, уровню инфляции или цене какого-либо товара (например, цене на нефть или золото).

## **Вставка 22. Балансы органов государственного управления: некоторые проблемы**

В отношении представления балансовой информации оптимальной практикой является публикация одновременно с годовым бюджетом и итоговыми счетами полного балансового отчета, в котором отражены все обязательства, а также все финансовые и нефинансовые активы центрального правительства.

Органы государственного управления обычно имеют значительные обязательства помимо государственного долга. Одним из важных примеров являются будущие обязательства по выплате пенсий государственным служащим в соответствии с действующими контрактными или юридическими положениями. Эти обязательства, как правило, не полностью обеспечены резервами, и при учете на основе принципа начисления необеспеченные обязательства обычно отражаются в балансовом отчете как пассивы. Указываются ключевые допущения, лежащие в основе стоимостной оценки такого обязательства, а также информация об изменении обязательства по сравнению с предшествующим годом и разъяснение основных причин этого изменения. Другие обязательства включают прочую кредиторскую задолженность, например, начисленную, но еще не выплаченную заработную плату, подлежащие перечислению трансфертные платежи и иные подобные статьи<sup>1</sup>.

При учете на основе принципа начисления ряд дополнительно раскрываемых данных обычно представляется в сопроводительных пояснениях. В них отражается информация об условных и формальных обязательствах. Формальные обязательства представляют собой действующие 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 сопроводительные пояснения также включается информация о невыбранной части предоставленных кредитных линий.

При полном учете на основе принципа начисления производится стоимостная оценка всех физических активов и отражение их в балансовом отчете. Решение этой задачи связано с серьезными и сложными проблемами стоимостной оценки, и промышленно развитые страны заняли различные позиции в отношении того, насколько оправданы расходы, связанные с применением такой практики. Некоторые страны используют *учет на основе модифицированного принципа начисления*, который предусматривает отражение расходов на физические активы в момент их покупки; 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, содержит далеко не всю значимую информацию о ресурсах и обязательствах органов государственного управления. Например, согласно РСГФ 2001 года, в балансовом отчете не требуется отражать обязательства по программам компенсационных выплат при несчастных случаях и обязательства в области охраны окружающей среды. Более того, некоторые важные обязательства органов государственного управления, 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 признаются только суммы,

подлежащие выплате на 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 расходов.

<sup>1</sup> Обсуждение вопроса определения и отражения в учете 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.whitehouse.gov/omb/budget>

долговых инструментов или любых обязательств, не вошедших в отчетность, должны указываться в справочных статьях. Классификация и определение долга должны соответствовать принятой международной практике (например, РСГФ 2001 года или практике, изложенной в издании OECD, 1988). Следует также представлять информацию о любых фондах погашения, созданных для амортизации долга. Отчет о государственном долге должен содержать информацию о любом прямом или косвенном обременении будущих доходов от природных ресурсов, например, в форме принятых ранее обязательств перед кредиторами о поставке им добываемых ресурсов. Должны обнародоваться данные обо всех контрактных рисках и обязательствах органов государственного управления, вытекающих из задолженности, связанной с природными ресурсами.

210. Долг должен представляться в разбивке по срокам, оставшимся до погашения, и классифицироваться по категориям: краткосрочный (менее 12 месяцев), среднесрочный и долгосрочный<sup>110</sup>. В применимых случаях должны также представляться разбивки долга по внутренним и иностранным компонентам на основании резидентной принадлежности держателей, по валютам 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 и других операциях по управлению долгом.

<sup>110</sup> Если информация о сроке, оставшемся до погашения, отсутствует, возможно представление данных по первоначальному сроку погашения.

211. Долг следует представлять на валовой основе. Для РСГФ 2001 года при наличии значительных расхождений требуется проводить стоимостную оценку как по номинальной, так и по рыночной стоимости.

### ***Отчетность о финансовых активах***

212. 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 принципах бухгалтерского учета, на основании которых осуществлялась стоимостная оценка активов.

213. Финансовые активы включают финансовые требования, дающие органам государственного управления право на получение от должника одного или нескольких платежей, а также монетарное золото и специальные права заимствования. Финансовые активы, подлежащие отражению в отчетности, включают кассовые средства и их эквиваленты, другие денежные активы, такие как золото и инвестиции, а также ссуды и авансы<sup>111</sup>. Кроме представления отчетности о финансовых активах в соответствии с указанными категориями, необходимо проводить дополнительные разбивки 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 и жилищные ссуды) и по основным программам ссуд в рамках каждого сектора.

214. 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).

215. 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

---

<sup>111</sup> Кассовые средства и их эквиваленты включают кассовую наличность, депозиты до востребования и краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко конвертируемые в кассовые средства.



указываться в справочных статьях. Необходимо также указывать все финансовые активы, не включенные в отчетность.

216. Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике предусматривают 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.

#### ***Значительные обязательства, не связанные с долгом***

217. Органы государственного управления имеют значительные обязательства помимо долга, что может оказывать серьезное воздействие на устойчивость налогово-бюджетной политики. Раскрытие информации о потенциальных издержках, связанных с необеспеченными резервами государственными пенсионными фондами, а также с государственными гарантиями и другими контрактными обязательствами (такими как формальные обязательства в рамках ГЧП), является важным элементом обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

#### ***Необеспеченные резервами государственные пенсионные фонды***

218. Как системы пенсионного обеспечения работников, так и программы социального страхования могут быть источником существенных обязательств для органов государственного управления. Пенсионные пособия нынешним и бывшим государственным служащим представляют собой контрактные обязательства и могут иметь значительную величину по сравнению с текущими и будущими финансовыми возможностями государства. Фискальная документация должна содержать актуарные оценки как начисленных к настоящему времени чистых пенсионных обязательств, так и будущих чистых обязательств по выплате пенсионных пособий (последние должны представляться в форме чистой приведенной стоимости и в форме кассовых потоков). Отчетность должна охватывать пенсии для государственных гражданских служащих и военнослужащих, а также выплачиваемые пенсионерам пособия по медицинскому страхованию; при этом такие суммы могут быть существенными и на общенациональном, и на субнациональном уровнях. Программы социального страхования могут также иметь значительные налогово-бюджетные последствия, которые должны отражаться органами налогово-бюджетного регулирования в альтернативных демографических и экономических сценариях — в особенности с учетом эффектов старения населения, которые в настоящее время сказываются на большинстве промышленно развитых стран и приобретают все большее значение в странах со средними доходами.

219. Крайне важна точная отчетность в отношении пенсионных программ как с установленным размером пособий, так и с установленным размером взносов/отчислений. В случае программ с установленным размером пособий важно представлять точную оценку не только величины текущих пенсионных обязательств бюджета, но и начисленных на настоящий момент обязательств, страхового сальдо и

долгосрочных прогнозов кассовых потоков. Даже в рамках программ с установленным размером взносов/отчислений у органов государственного управления может существовать некоторое косвенное обязательство гарантировать достижение определенного минимального уровня пенсий.

220. В РСГФ 2001 года необеспеченные резервами системы государственного пенсионного обеспечения работников считаются контрактным обязательством. Поступления в форме взносов/отчислений и выпуск ценных бумаг для финансирования пособий считаются увеличением обязательств, а выплата пособий — уменьшением обязательств. Существуют различные подходы к отчетности. В то время как в РСГФ 2001 года рекомендуется представлять данные о таких обязательствах в счетах органов государственного управления, другие организации, такие как Евростат, рекомендуют включать эти сведения в дополнительные счета.

221. В соответствии с Оптимальной практикой ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета, обязательства по выплате пенсий работникам должны раскрываться в бюджете, полугодовом отчете и годовом отчете, при этом обязательствами по выплате пенсий работникам считается разница между пособиями, начисленными в связи с прошлой службой, и взносами/отчислениями, произведенными органами государственного управления для покрытия этих пособий. В ряде стран, включая США, в составе бюджетной документации представляются обоснованные актуарные прогнозы затрат по программам социального страхования.

### *Государственные гарантии и другие контрактные обязательства*

222. В силу неопределенности, связанной с налогово-бюджетными последствиями государственных гарантий, надлежащей практикой для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере является раскрытие информации о государственных гарантиях<sup>112</sup>. Информация о таких гарантиях должна раскрываться в отчете об условных обязательствах, входящем в состав бюджета, а дополнительная информация, представляемая в отчетах о долге, позволит улучшить качество рассмотрения бюджета. Стоимостная оценка гарантий поднимает много существенных проблем (см. вставку 18).

223. Поскольку основные налогово-бюджетные последствия государственно-частных партнерств связаны с гарантиями, все эти гарантии должны идентифицироваться, подробно описываться и обнародоваться в отчетах о долге (в

---

<sup>112</sup> Во избежание риска гарантии используются для поддержки частного сектора и органов государственного управления других уровней. Примерами являются гарантии по ссудам, предоставленные частному или государственному сектору; другие финансовые гарантии, такие как торговые гарантии и гарантии обменного курса; гарантии доходов, прибыли и нормы прибыли; а также минимальные пенсионные гарантии. Обычно эти риски, если они материализуются, сопряжены с издержками для органов государственного управления, поэтому рекомендуется тщательно их контролировать.

качестве справочных статей). Если это возможно, следует описывать и количественно оценивать дополнительные обязательства, связанные с ГЧП.

224. Существует ряд других видов обязательств, которые могут повлечь за собой предъявление требований к органам государственного управления. Среди них можно назвать производные финансовые инструменты, просроченную задолженность и различные виды условных контрактов. Операции по проведению экологической очистки после добычи природных ресурсов также могут быть сопряжены с будущими налогово-бюджетными издержками, особенно в случае неисполнения обязательств ресурсодобывающими компаниями. Производные финансовые инструменты могут включать выпущенные или приобретенные органами государственного управления свопы, опционы или фьючерсы, привязанные к какому-либо базовому финансовому индексу, ценам на товары или обменному курсу и т.д. Данные по основным категориям просроченной задолженности должны указываться отдельно. Наконец, другие условные контракты (помимо гарантий и потенциальных требований в рамках ГЧП) могут быть обусловлены аккредитивами, кредитными линиями, гарантиями возмещения издержек в связи с непредвиденными налоговыми обязательствами, возникающими по контрактам органов государственного управления с другими единицами, а также требованиями о возмещении ущерба или юридическими требованиями к органам государственного управления по судебным делам, находящимся на стадии рассмотрения.

### ***Запасы природных ресурсов***

225. Представление отчетности о стоимости запасов природных ресурсов должно осуществляться в соответствии с рекомендациями, изложенными в *«Пособии по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов»*. В подробном годовом отчете должна оцениваться стоимость несельскохозяйственных природных ресурсов, которые являются значительным или потенциально значительным источником государственных доходов, включая углеводородное и минеральное сырье, древесину и другие ресурсы. Прогнозы доходов от природных ресурсов, насколько это возможно, должны согласовываться с такими стоимостными оценками.

226. Оценка стоимости запасов природных ресурсов сопряжена со значительными сложностями и проблемами, которые чрезвычайно сильно зависят от выбора определений и параметров. В тех областях, где существуют международные стандарты, в *«Пособии по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов»* предлагается применять такие стандарты и публиковать используемую методологию. Следует пытаться представить в отчетах детальную информацию об объеме запасов, их стоимости в краткосрочной перспективе (исходя из текущих цен) и в долгосрочной перспективе (исходя из указанных предположений о долгосрочной динамике цен и

темпах добычи). В тех случаях, когда это возможно, рекомендуется представлять оценки по отдельным месторождениям<sup>113</sup>.

### **Субнациональные органы государственного управления и государственные корпорации**

#### **3.1.6 В бюджетной документации должны представляться данные о бюджетной позиции субнациональных органов государственного управления и финансах государственных корпораций.**

#### *Субнациональные органы государственного управления*

227. Следует представлять основанную на фактических данных информацию о бюджетной позиции субнациональных органов государственного управления и о сводном состоянии финансов сектора государственного управления. Это может быть сделано посредством отчетности, основанной на системе национальных счетов, при условии что эта отчетность отражает фактические результаты исполнения бюджета различных частей сектора государственного управления<sup>114</sup>. Консолидация данных о финансовом состоянии субнациональных органов государственного управления дает особенно ценную информацию в том случае, когда субнациональные органы государственного управления наделены широкими налоговыми полномочиями, функциями по расходованию средств и/или располагают значительными возможностями заимствования и/или получают крупные трансферты от центрального правительства. Кроме того, органы государственного управления субнациональных уровней должны представлять публичную отчетность о своей внебюджетной деятельности, долге, финансовых активах, условных обязательствах и налоговых расходах, а также о квазифискальной деятельности государственных корпораций, находящихся под их контролем.

228. Оптимальной практикой является публикация в течение шести месяцев после окончания года надежной информации о результатах деятельности сектора государственного управления, отражающей данные по центральному правительству, консолидированному сектору государственного управления и субнациональным органам государственного управления (региональным и местным). Различные страны по-разному выполняют это обязательство. Например, в некоторых странах органы государственного управления всех уровней составляют исчерпывающие налогово-

---

<sup>113</sup> Следует четко разъяснять методологии и критерии, используемые при оценке запасов, а также другие предположения.

<sup>114</sup> В случае субнациональных органов государственного управления составление данных не обязательно должно основываться на фактических результатах исполнения бюджета всех отдельных органов государственного 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.

бюджетные данные на основе единой классификации, и сводная информация о состоянии финансов сектора государственного управления представляется вместе с годовым бюджетом центрального правительства. В других странах, в которых органы государственного управления субнациональных уровней являются независимыми фискальными агентствами, они придерживаются того же стандарта прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, что и центральное правительство<sup>115</sup>.

229. В идеальном случае ежеквартальная или полугодовая бюджетная 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. Вместе с тем нельзя не признать, что часто существуют проблемы с предоставлением бюджетных данных по органам государственного управления субнациональных уровней одновременно с представлением бюджета центрального правительства или в установленные сроки в течение бюджетного года. Такая ситуация может наблюдаться в тех случаях, когда органы государственного управления субнациональных уровней не обязаны координировать представление своих бюджетов с представлением бюджета центрального правительства. Кроме того, могут существовать и практические ограничения для своевременного сбора бюджетных данных, если структура органов государственного управления субнациональных уровней достаточно сложна или если отсутствует стандартная бюджетная и бухгалтерская классификация для различных органов государственного управления.

### *Государственные корпорации*

230. Хотя многие государственные корпорации функционируют в значительной степени на коммерческой основе, в случае, если они будут нести постоянные убытки и накопят чрезмерную задолженность, финансовое состояние государственных корпораций может существенно повлиять на общую экономическую ситуацию, а их финансовые обязательства могут лечь на центральное правительство. Многие

---

<sup>115</sup> **Австралия** является еще одним примером сочетания, в широком смысле, обоих этих подходов. Штаты страны являются самостоятельными суверенными фискальными агентами и представляют свои бюджеты независимо от центрального правительства. Однако штаты во многом зависят от грантов центрального правительства. Поэтому, для того чтобы можно было сместить фокус налогово-бюджетной политики на сектор государственного управления в целом, были предприняты значительные усилия по стандартизации статистического представления данных в соответствии с международными стандартами для всех юрисдикций. **США** представляют собой хороший пример опоры на рыночные силы (и добровольное саморегулирование) для повышения финансовой дисциплины органов управления нижних уровней. Степень независимости органов государственного управления штатов обуславливает сосредоточение общенациональной налогово-бюджетной политики на федеральном бюджете. Высокие стандарты прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в целом соблюдаются на всех уровнях государственного управления. Федеральные органы управления составляют консолидированную информацию по сектору государственного управления на основе фактических данных.

государственные корпорации также осуществляют масштабные квазифискальные операции за пределами бюджета, и эта деятельность не находит отражения в традиционном показателе общего сальдо сектора государственного управления. Поэтому кроме других требований в отношении прозрачности, предъявляемых к государственным корпорациям (включая распространение проверенных независимыми аудиторами финансовых отчетов вскоре после окончания каждого финансового года), важно включать в бюджетную документацию информацию об их финансах, в том числе операционных сальдо, с той степенью детализации, которая позволяет надлежащим образом оценить фискальные риски.

## Долгосрочные отчеты

### **3.1.7 Органы государственного управления должны публиковать периодический отчет о долгосрочном состоянии государственных финансов.**

231. Значимость долгосрочных прогнозов налогово-бюджетных переменных в некоторых странах повысилась из-за таких проблем, как старение населения, ограниченность природных ресурсов и потенциальные последствия изменения климата. Устойчивость налогово-бюджетной политики в развитых странах может все больше зависеть от своевременного принятия мер, призванных обеспечить выполнение будущих обязательств по выплате пенсий и осуществлению социальных расходов в интересах пожилых людей, доля которых в общем населении постоянно возрастает. Прозрачность улучшит понимание будущих затрат, связанных с текущими решениями в области политики, будет способствовать управлению рисками, усилит поддержку взвешенной макроэкономической политики в органах государственного управления и позволит повысить уровень доверия на финансовых рынках. Свидетельства эффективного распределения бюджетных ресурсов для обеспечения достаточного финансирования и инвестиций в инфраструктуру должны уменьшать неопределенность в частном секторе<sup>116</sup>.

232. В руководящих принципах ОЭСР по оптимальной практике рекомендуется каждые пять лет публиковать долгосрочный отчет (прогноз на 10–40 лет), содержащий оценку устойчивости текущей налогово-бюджетной политики, а в случае существенных изменений политики в отношении доходов или расходов такие публикации должны готовиться чаще. В этих отчетах 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*

---

<sup>116</sup> На основе работы Ulla (2006).

*резервами обязательств по выплате государственных пенсий*<sup>117</sup>. Кроме того, следует рассматривать и включать в прогнозы и другие долгосрочные эффекты, такие как налогово-бюджетные последствия истощения природных ресурсов, изменений в торговле или технологиях, которые могут сказаться на экономике (например, в странах со значительным сельскохозяйственным экспортом вхождение страны в зоны свободной торговли или воздействие биотехнологий на экспорт продукции сельского хозяйства), или изменение климата.

233. Альтернативным способом анализа более долгосрочных результатов налогово-бюджетной политики может быть использование *учета по поколениям*. При таком учете отражается чистое налоговое бремя, которое ложится на отдельные возрастные когорты в течение оставшегося периода жизни каждой когорты. Сравнивая чистое налоговое бремя для различных когорт, можно проанализировать, в какой степени текущая политика приводит к трансфертам от одних поколений другим, и использовать полученную информацию в качестве основы для оценки устойчивости такой политики<sup>118</sup>.

234. Для оценки последствий текущей политики в более долгосрочной перспективе, когда часто возникают дополнительные факторы, важно выйти за рамки среднесрочных основ (налогово-бюджетных, бюджетных, расходов). Например, во многих промышленно развитых странах произойдет существенное увеличение доли пожилого населения, а это может означать, что текущая политика в области доходов и расходов, которую можно было бы расценить как устойчивую в ближайшей и среднесрочной перспективе, в действительности не является устойчивой в более долгосрочном плане. Удлинение временного горизонта связано с большими трудностями, чем простое увеличение числа лет прогнозирования. Вместо этого

---

<sup>117</sup> См. Chand and Jaeger (1996). Более того, бюджет США содержит подробную информацию о долгосрочных последствиях текущей налогово-бюджетной политики. В публикации “Analytical Perspectives” («Аналитические перспективы»), являющейся частью бюджетной документации, представляются прогнозы бюджета на 50-летний период после текущего года. В ней излагаются основные предположения и показывается чувствительность прогнозов по отношению к альтернативным предположениям и сценариям. В данной публикации также приводятся долгосрочные (75-летние) прогнозы доходов и расходов трастовых фондов социального обеспечения и программ медицинского страхования Medicare и Medicaid, в том числе данные о предполагаемом страховом сальдо трастовых фондов на 75 лет в качестве сводного показателя их финансового состояния (см. раздел “Economic Assumptions and Analyses” в публикации “Analytical Perspectives” по адресу: <http://www.whitehouse.gov/omb/budget>).

<sup>118</sup> В бюджет Соединенного Королевства регулярно включается информация о счетах поколений (в том числе сравнительные данные по другим странам) в контексте детального обсуждения устойчивости налогово-бюджетной политики в долгосрочной перспективе (см. <http://www.hm-treasury.gov.uk/budget>). Для оценки устойчивости налогово-бюджетной политики и ее воздействия на различные поколения Кодекс требует, чтобы органы государственного управления публиковали иллюстративные долгосрочные бюджетные прогнозы на период не менее 10 лет. На практике принят 30-летний горизонт.

необходимо расширить фокус оценок устойчивости, так чтобы «директивные органы и общественность имели возможность оценить величину фискального разрыва, риску возникновения которого подвержены органы государственного управления»<sup>119</sup>.

235. Более долгосрочные прогнозы подвержены дополнительной неопределенности, отчасти обусловленной взаимодействием между мерами политики, экономическими переменными и демографическими факторами. Необходимо четко показать, что одно и то же обязательство в отношении политики связано с резко различающимся бременем для разных поколений. Реализм исходных предположений и надлежащий охват анализа чувствительности, также приобретают дополнительную значимость для прозрачности. Принципиально важно и то, чтобы долгосрочные прогнозы учитывали весь спектр фискальных операций, включая налоговые расходы, внебюджетные фонды и условные обязательства.

236. Хотя большинство промышленно развитых стран включили в бюджетный процесс среднесрочные основы бюджета или среднесрочные экономические основы, обычно они охватывают всего 4–6 лет. Включение в бюджетный процесс более долгосрочных вопросов, таких как демографические изменения, является менее распространенной практикой.

237. Австралия, Новая Зеландия (вставка 23), Соединенное Королевство и США относятся к тем немногим странам, которые приняли взвешенный подход к анализу долгосрочных проблем. В конце 2002 года Казначейство Соединенного Королевства выпустило “*Long Term Public Finance Report*” («Отчет о долгосрочном состоянии государственных финансов»), в котором представлен комплексный анализ долгосрочной динамики экономической и демографической ситуации и ее воздействия на государственные финансы. «Хартия бюджетной честности» Австралии содержит требование о том, чтобы среднесрочная стратегия в области налогово-бюджетной политики дополнялась более долгосрочным отчетом о воздействии на различные поколения, охватывающим период в 40 лет, для оценки устойчивости текущей государственной политики в более долгосрочной перспективе, включая налогово-бюджетные и финансовые последствия изменений демографической ситуации<sup>120</sup>. В США долгосрочные вопросы рассматриваются в бюджетном процессе индивидуально по мере их возникновения. Хотя бюджет составляется в рамках 5-летних основ,

---

<sup>119</sup> Peter Heller, *Who Will Pay?* (Питер Хеллер, «Кто будет платить?») IMF (2003).

<sup>120</sup> Treasury of the Commonwealth of Australia, *Intergenerational Report 2002-03*, Budget Paper No. 5.



**Вставка 23. Закон о бюджете и прозрачность в бюджетно-налоговой сфере. Примеры отдельных стран**

**Новая Зеландия**

«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.

«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; и 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 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 и долгосрочные налогово-бюджетные цели на финансовый год, начинающийся 1 июля;
- представлять информацию о воздействии решений в налогово-бюджетной сфере на трехлетний горизонт прогнозирования в регулярных «экономических и налогово-бюджетных известиях»;
- представлять всю финансовую информацию в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета. Это требует представления полного набора прогнозных финансовых счетов и отчетности — операционного счета, балансового отчета, отчета о потоках денежных средств, отчета о займах и любых других документов, необходимых для объективного отражения финансового положения органов государственного управления;
- направлять все отчеты, предусмотренные Законом, в назначенный парламентом комитет.

Некоторыми из конкретных требований к представлению фискальной отчетности, содержащимися в Законе о бюджетной ответственности, являются 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 10-летний период; представление отчетов о формальных обязательствах органов государственного управления и конкретных фискальных рисках, включая условные

обязательства. (См. <http://www.treasury.govt.nz/publications>)

### **Австралия и Соединенное Королевство**

Австралийская «Хартия бюджетной честности» и «Кодекс налогово-бюджетной стабильности» Соединенного Королевства в принципе аналогичны «Закону о бюджетной ответственности» Новой Зеландии. В «Хартии бюджетной честности» определенное внимание уделяется роли статистического бюро Австралии в установлении стандартов фискальной отчетности для органов государственного управления всех уровней, что частично объясняется федеральным устройством страны. В Хартии также прямо требуется представлять каждые пять лет отчет о воздействии бюджета на различные поколения, 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.

как правило, раздел «Аналитических перспектив», посвященный активам и обязательствам под управлением государства, содержит прогнозы на 75 лет, в том числе прогнозы для программ социального страхования, которые обычно считаются внебюджетной статьей. В феврале 2006 года в рамках регулярной деятельности по бюджетному надзору Европейский союз опубликовал первый отчет «Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union» («Долгосрочная устойчивость государственных финансов в Европейском союзе»). Важнейшие предположения включали продолжение текущей политики, демографические прогнозы, предоставленные Евростатом, и конкретные макроэкономические прогнозы.

### **Представление информации**

#### **3.2 Форма представления налогово-бюджетной информации должна облегчать анализ политики и способствовать подотчетности.**

238. Кодекс содержит надлежащую практику в отношении (1) пособий для граждан; (2) критериев представления данных; (3) бюджетных показателей; (4) отчетности о целях бюджетных программ.

239. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать, чтобы:

- основные предложения и экономическое обоснование бюджета четко разъяснялись широкой общественности;
- данные о доходах, расходах и финансировании представлялись на валовой основе, а расходы классифицировались по экономическим, функциональным и административным категориям;
- результаты реализации программ центрального правительства представлялись на рассмотрение законодательных органов.

## **Пособие для граждан**

### **3.2.1 Одновременно с годовым бюджетом следует широко распространять ясное и простое сводное пособие по бюджету.**

240. Кроме подробных материалов по бюджету, которые имеют существенное значение для действенного анализа и проверки со стороны законодательных органов и осведомленной общественности, органы государственного управления также должны публиковать «пособие для граждан», с тем чтобы разъяснить главные особенности бюджета в объективной, заслуживающей доверия, подходящей и легкой для понимания форме. В написанном простым и доступным языком пособии должны кратко излагаться последние изменения в экономике, разъясняться основные цели бюджета, перечисляться важнейшие предлагаемые изменения и/или меры политики, а также демонстрироваться методы мобилизации доходов, порядок выделения расходов и способы привлечения финансирования.

## **Критерии представления данных**

### **3.2.2 Бюджетные данные должны представляться на валовой основе с выделением доходов, расходов и финансирования, а расходы должны классифицироваться по экономическим, функциональным и административным категориям.**

241. 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. Важной особенностью является то, что данные о расходах отражаются в учете на валовой основе, с тем чтобы можно было надлежащим образом установить масштабы деятельности органов государственного управления в полном объеме. Для этого необходимо, чтобы плата за пользование и сборы, подобные тем, что используются в некоторых клиниках и больницах для непосредственного покрытия затрат на медицинское обслуживание, учитывались отдельно в качестве государственных доходов, даже если они не перечисляются в казну.

## ***Полнота охвата и совместимость с РСГФ 2001 года***

242. Система классификации данных должна полностью охватывать бюджет в широком определении. Система классификации данных также должна быть совместима со стандартами классификации данных РСГФ 2001 года, так чтобы различия на уровне операций давали возможность составлять отчеты, совместимые с

РСГФ 2001 года<sup>121</sup>. Классификация по административным категориям имеет большое значение для целей внутреннего контроля. Классификации и подклассификации должны быть согласованы с аналитическими разграничениями категорий, проводимыми в действующем РСГФ 2001 года<sup>122</sup>. Вместе с тем следует подчеркнуть, что РСГФ 2001 года является стандартом фискальной отчетности, а не стандартом бухгалтерского учета или финансовой отчетности. Различия обсуждаются во вставке 14 (глава II). Помимо того что РСГФ 2001 года представляет собой аналитическую основу, которая облегчает оценку совокупного влияния государственных операций на экономику, оно является широко распространенным стандартом *экономической классификации* доходов и расходов, и в основе ее системы *функциональной классификации* лежит «Классификация функций органов государственного управления» (КФОГУ) ООН<sup>123</sup>. Использование таких стандартов классификации облегчает проведение международных сопоставлений данных бюджетной отчетности и составляет базу для отслеживания влияния бюджета на экономику. Однако ни одна из классификаций 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.

243. 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 уменьшить риск, связанный с национальной безопасностью. Вместе с тем соображения безопасности могут служить оправданием для несколько иного подхода к подробному аудиту военных расходов.

#### ***Согласованность с административной подотчетностью***

244. Система классификации должна также давать возможность четко проследить ответственность за сбор и использование государственных средств. С этой целью в большинстве стран существуют достаточно надежные административные классификации, часто до уровня подразделений государственных ведомств; однако в

---

<sup>121</sup> Обсуждение взаимосвязи между классификацией РСГФ 2001 года и различными формами фискальной отчетности см. в таблице 1.

<sup>122</sup> Несмотря на то что РСГФ 2001 года не является единственным стандартом налогово-бюджетной статистической отчетности (СНС и ЕСС предлагают альтернативные, концептуально близкие варианты), действующее РСГФ 2001 года предлагает наиболее распространенный международный эталон для целей классификации налогово-бюджетной статистики.

<sup>123</sup> См. <http://unstats.un.org/unsd/cr/family2.asp?CI=4>.

некоторых странах классификация не позволяет подробно определить распределение административной ответственности. Такая проблема особенно 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. Для повышения административной подотчетности во многих из этих стран производится изменение систем классификации<sup>124</sup>.

## **Бюджетные показатели**

**3.2.3 Общее сальдо и валовая задолженность сектора государственного управления или их аналоги на базе начисления должны быть стандартными сводными показателями бюджетной позиции сектора государственного управления. В соответствующих случаях они должны дополняться другими бюджетными показателями, такими как первичное сальдо, сальдо государственного сектора и чистая задолженность.**

### *Общее сальдо*

245. Общее сальдо<sup>125</sup> сектора государственного управления представляет собой широко используемый ориентир для анализа налогово-бюджетной политики. Измеряемое на кассовой основе, оно является емким показателем воздействия налогово-бюджетной политики на совокупный спрос: например, более крупный дефицит обычно свидетельствует о более экспансионистском характере налогово-

---

<sup>124</sup> В пункте 22 Fiscal ROSC, 2004 по **Беларуси** указывается, что данные в соответствии с экономической классификацией составляются ежемесячно для республиканского правительства и ежеквартально — для консолидированного сектора государственного управления. Бюджетная классификация в целом совместима с РСГФ 2001 года, за исключением некоторых частей функциональной классификации. До 2003 года поступления от приватизации отражались в учете как доходы.

<sup>125</sup> В РСГФ 1986 года общее сальдо (или общий дефицит/профицит) определяется на кассовой основе как совокупные доходы и гранты за вычетом расходов и статьи «кредитование минус погашение». В альтернативном определении общего сальдо в РСГФ 1986 года в расчет данного показателя могут не включаться некоторые операции с активами и обязательствами (например, поступления от приватизации), которые в таком случае классифицируются «под чертой». В РСГФ 2001 года «общий профицит/дефицит денежных средств» определяется как совокупные доходы (включая гранты) минус расходы минус операции с нефинансовыми активами; все операции с финансовыми активами (включая «кредитование и погашение») и обязательства отражаются «под чертой». Согласно альтернативному определению РСГФ 2001 года, профицит/дефицит денежных средств и рассчитанное на основе принципа начисления чистое кредитование/заимствование представляют собой «общее сальдо бюджета», которое предусматривает изменение классификации некоторых операций с активами и обязательствами, проведенных для целей государственной политики (например, субсидии в форме кредитов отражаются как расходы, тогда как поступления от приватизации — включая продажу основных фондов — отражаются как финансирование).

бюджетной политики. Цель общего сальдо — выявить те операции органов государственного управления, которые приводят к чистым займам у других экономических секторов (и являются «создающими дефицит или профицит», или статьями «над чертой»). Анализ размеров дефицита или профицита и его составляющих, а также источников финансирования дефицита (или операций «под чертой») также имеет большое значение при оценке последствий налогово-бюджетной политики для экономики (например, влияния займов у центрального банка на денежную массу и инфляцию и воздействия внутренних займов на процентные ставки, инвестиции и экономический рост). В общем смысле в рамках РСГФ 2001 года сальдо чистого кредитования/заимствования может рассматриваться как рассчитанный на основе принципа начисления аналог общего сальдо.

246. Хотя обычно анализ состояния государственных финансов полезно начинать с оценки общего сальдо сектора государственного управления, в этом отношении следует сделать ряд оговорок. Во-первых, по практическим или конституционным соображениям во многих странах стандартным показателем состояния государственных финансов является общее сальдо центрального правительства, а не сектора государственного управления. Это может отражать степень независимости субнациональных органов государственного управления или отсутствие согласованных данных. Во-вторых, в тех случаях, когда финансовое состояние некоторых государственных корпораций может оказывать макроэкономическое воздействие или напрямую зависеть от решений центрального правительства, сальдо центрального правительства или сектора государственного управления должно дополняться показателем более широкого сальдо государственного сектора или его аналогами, предусмотренными в РСГФ 2001 года и рассчитываемыми на основе принципа начисления, или показателями, которые объединяют с данными по сектору государственного управления данные о финансовом состоянии тех государственных корпораций, которые являются источником фискальных рисков.

247. В-третьих, в тех случаях, когда показатель общего сальдо имеет общепризнанные недостатки, необходимо представлять дополнительную информацию об альтернативных показателях сальдо, учитывая конкретные требования политики. Например, первичное сальдо (общее сальдо за вычетом выплаты процентов) должно всегда входить в отчетность в странах со значительным государственным долгом или неблагоприятной динамикой задолженности. При высоких темпах инфляции в отчетность также часто включается операционное сальдо (общее сальдо за вычетом той части обслуживания долга, которая представляет собой компенсацию держателям долговых обязательств в связи с инфляцией)<sup>126</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 воздействие циклических колебаний или экзогенных шоков на общее сальдо). Существуют также обстоятельства, при которых целесообразным может оказаться представление дополнительных показателей общего сальдо, из

---

<sup>126</sup> См. Tanzi, Bléjer, and Teijeiro (1993) и Davis, Ossowski, and Fedelino (2003).

которых исключаются определенные статьи, величина которых подвержена значительным колебаниям. Например, в странах с крупными и изменчивыми доходами от нефти изменения сальдо бюджета без учета нефти служат полезным индикатором воздействия направленности налогово-бюджетной политики на внутренний спрос<sup>127</sup>.

248. Кроме необходимости в таких дополнительных показателях, 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>128</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), влияют на размер общего дефицита иначе, чем прямая бюджетная поддержка. В тех случаях, когда два указанных вида операций осуществляются в значительных масштабах, помимо общего сальдо необходимо представлять и данные по расширенному сальдо, в которых учитываются эти эффекты.

249. При использовании в органах государственного управления интегрированной системы бухгалтерского учета на основе принципа начисления или модифицированного принципа начисления требуется согласование долговых операций с операционными счетами. В рамках учета на кассовой основе МФБ рекомендует, чтобы раскрытие информации об активах и обязательствах было исчерпывающим и позволяло проводить такое согласование. Однако учет операций подобным образом необязательно дает истинное представление об их экономическом воздействии, поскольку оно может являться отражением проводившейся ранее политики. Так, необходимость в рекапитализации банка может быть накопленным следствием прошлых квазифискальных операций (например, предоставления целевых кредитов), поэтому воздействие мер фискального характера на экономику в прошлом окажется заниженным, а на момент проведения рекапитализации — завышенным. Несмотря на это, для целей прозрачности важно, чтобы органы государственного управления полностью представляли такие операции и доводили информацию о них до сведения общественности.

250. Другим спорным вопросом является надлежащий метод учета грантов. В соответствии как с РСГФ 1986 года, так и действующим РСГФ 2001 года гранты относятся к статьям «над чертой», или снижающим дефицит поступлениям. Однако поскольку такие потоки напрямую не связаны с направлением политики получающих

---

<sup>127</sup> Различные концепции сальдо бюджета рассматриваются в работе Bléjer and Cheasty (1993).

<sup>128</sup> См. Mackenzie (1998) и РСГФ 2001 года.

их государств, существуют аргументы в пользу их классификации «под чертой» как статей финансирования. Поскольку информация «под чертой», как правило, в меньшей степени доступна для общественности, отнесение грантов к статьям «над чертой» способствует повышению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. 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, а также общее сальдо с учетом грантов.

251. Многие из перечисленных проблем будут решены в случае перехода к представлению фискальной отчетности на основе принципа начисления, поскольку он обеспечивает полное и точное отражение изменений в государственных активах и обязательствах. Несмотря на то что в течение какого-то времени многие страны будут продолжать использовать общее сальдо, рассчитанное на кассовой основе, в пересмотренном РСГФ 2001 года рекомендуется применять для фискальной отчетности учет на основе принципа начисления, в соответствии с другими стандартами экономической статистики. Более того, необходимость дополнять финансовую отчетность на кассовой основе по крайней мере некоторыми элементами отчетности на основе принципа начисления находит все более широкое признание. Некоторые страны переходят к использованию систем учета на основе принципа начисления или модифицированного принципа начисления<sup>129</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, составленной в соответствии с РСГФ 2001 года, общее сальдо должно представляться в бюджетных и бухгалтерских отчетах вместе с аналитической таблицей, в которой отражен порядок расчета этого показателя на основе бюджетных данных. Оптимальной практикой является публикация показателей, составленных как на основе принципа начисления, так и на кассовой основе.

### **Отчетность о целях бюджетных программ**

#### **3.2.4 Информация о результатах, достигнутых в реализации целей основных бюджетных программ, должна ежегодно представляться в законодательные органы.**

252. Следует представлять отчет о целях основных бюджетных программ, по возможности, подкрепленный использованием количественных социальных показателей. Затем необходимо вести мониторинг результатов и отдачи от реализации государственных программ, а также в течение 12 месяцев после окончания года представлять в законодательные органы описание и оценку достигнутых результатов в

---

<sup>129</sup> См. **Australia**, Fiscal ROSC, 1999; **United Kingdom**, Fiscal ROSC, 1999.



сравнении с целями программ, определенными в бюджетной документации. Требуется представление сравнительных данных по крайней мере за несколько предшествующих бюджетных лет. Оптимальная практика ОЭСР призывает к тому, чтобы эта оценка проверялась независимыми аудиторами и представлялась в законодательные органы в течение шести месяцев после окончания бюджетного года.

## **Своевременность публикации**

### **3.3 Должно быть принято обязательство о своевременной публикации налогово-бюджетной информации.**

253. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении юридических обязательств, касающихся (1) публикации данных и (2) календарей выпуска данных.

254. Основное требование, предусмотренное данным принципом, заключается в обеспечении того, чтобы

- существовало юридическое обязательство о своевременной публикации налогово-бюджетной информации.

## **Юридическое обязательство**

### **3.3.1 Своевременная публикация налогово-бюджетной информации должна быть юридическим обязательством органов государственного управления.**

255. Основу прозрачности в бюджетно-налоговой сфере составляет доступность для общественности широкого спектра оперативной информации, которая предоставляется предсказуемым и своевременным образом. Для уверенности в том, что такая практика будет соблюдаться, необходимо четкое юридическое обязательство органов государственного управления. Произвольность решений о публикации, сроках предоставления налогово-бюджетной информации, степени ее детализации или направлениях ее распространения наносит ущерб как репутации органов государственного управления, так и доверию к самой этой информации, поскольку 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.

256. Размещение налогово-бюджетной информации в свободном доступе в Интернете стало важным элементом, гарантирующим равноправный и своевременный доступ к информации. Даже в странах с низкими уровнями использования населением Интернета публикация там соответствующих материалов позволяет повысить результативность функционирования других средств массовой информации и неформальных методов распространения данных. Официальные бюллетени и другие

отчетные публикации должны размещаться на легко идентифицируемом и доступном сайте в Интернете сразу же после их подготовки. Подобные меры должны дополнять, а не заменять собой традиционные методы распространения информации, такие как публикация в печатном виде и прямые сообщения для прессы и других средств массовой информации.

257. В руководствах по ОСРД и ССРД отмечается, что своевременность данных (то есть период времени между концом отчетного периода — или отчетной датой — и распространением данных) связана с множеством факторов, в том числе зависящих от институциональной организации, например, от подготовки сопроводительного комментария и направления документации в печать. В них содержатся рекомендации, касающиеся надлежащих целей в отношении своевременности различных категорий налогово-бюджетных данных, а также отмечается важность того, чтобы при этом не ухудшались другие параметры качества данных.

258. Юридическое обязательство органов государственного управления о публикации налогово-бюджетной информации является требованием для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. Оптимальная практика заключается в наличии законодательного требования о публикации широкого спектра налогово-бюджетной информации (включая официальные документы об экономической политике) с четко определенными и обоснованными исключениями. Примеры национального законодательства, представляющие оптимальную практику по установлению четких стандартов в отношении фискальной отчетности, обсуждаются во вставке 23. Различные формы фискальной отчетности, выпускаемой в связи с бюджетом, описаны в таблице 1.

259. В некоторых странах существует также законодательство о свободе информации, требующее от государственных ведомств предоставления общественности, по запросу, любой имеющейся у них информации (вставка 24), с установлением четко определенных исключений (которые обычно включают информацию, относящуюся к сфере национальной безопасности, международных отношений и национальных экономических интересов, случаи, когда есть обязательства соблюдать конфиденциальность информации перед третьими сторонами, информацию правоохранительных органов и ограничения, связанные с неприкосновенностью личной жизни). 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 отвечает интересам общественности<sup>130</sup>.

---

<sup>130</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 на ненадлежащую работу административных органов) на решение любого государственного ведомства не предоставлять информацию. В **Таиланде**  
(продолжение на следующей странице)

## Календари выпуска данных

### 3.3.2 Следует объявлять и строго соблюдать календарный график публикации налогово-бюджетной информации.

#### *Сроки публикации информации*

260. В соответствии с ОСРД и ССРД (вставка 25) должны объявляться календари выпуска данных на год вперед, в которых должны указываться, как минимум, сроки публикации годовых отчетов и временной диапазон — для отчетов, публикуемых с большей периодичностью<sup>131</sup>. Например, может представляться уведомление о том,

#### **Вставка 24. Законы о свободе информации**

Законы о свободе информации обеспечивают доступ общественности к учетным документам и информации органов государственного управления, что облегчает обсуждение государственной политики и способствует повышению подотчетности органов государственного управления. Такой усиленный контроль со стороны общественности создает у органов государственного управления более значительные стимулы для эффективной работы и усложняет задачу сокрытия низкокачественных решений, нарушений или других проблем. Более пристальное наблюдение со стороны общественности может не только содействовать предупреждению случаев злоупотреблений, ненадлежащего управления и коррупции, но и помочь органам государственного управления за счет укрепления общественного доверия и поддержки трудных решений.

Более 50 стран во всем мире, включая развивающиеся страны и страны с формирующимся рынком, приняли комплексные законы о свободе информации (ЗСИ), чтобы облегчить доступ общественности к данным учета государственных учреждений, и более половины из этих законов введены в действие в последние 10–15 лет. Кроме того, многие крупные страны Южной Америки, Азии, Европы и Африки (главным образом страны Британского Содружества) в настоящее время рассматривают вопрос о принятии ЗСИ. Однако в некоторых странах законы о свободе информации существуют лишь номинально, поскольку в действительности они ограничивают доступ к данным учета государственных учреждений.

#### ***Общие черты***

Главной особенностью всех ЗСИ является наличие у отдельных лиц возможности запрашивать информацию у любого государственного органа, однако определения того, какая информация может запрашиваться, различаются. Более новые законы обычно содержат более широкое определение информации. Правом направлять запросы наделяются граждане и, как правило, постоянные жители и корпорации страны. Многие страны в настоящее время разрешают

---

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

<sup>131</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.

запрашивать информацию любому лицу в мире.

Еще одной общей чертой ЗСИ является требование о том, чтобы государственные ведомства регулярно публиковали определенные виды информации, например, организационную структуру, функции, правила, годовые отчеты и другие сведения. Некоторые ЗСИ требуют размещения информации в Интернете.

### ***Сфера охвата***

ЗСИ обычно применяются в отношении почти всех структур органов государственного управления, включая местный и региональный уровни государственного управления. Иногда действие этих законов также распространяется на неправительственные организации, получающие государственное финансирование, и компании, которые осуществляют проекты или предоставляют услуги, финансируемые государством. В некоторых случаях органы государственного управления создают комиссии для принятия решений относительно конкретных мер политики, и на эти комиссии не распространяются требования ЗСИ.

Все ЗСИ предусматривают определенные виды исключений. Во многих случаях из сферы действия таких законов исключаются определенные государственные учреждения, в том числе суды; законодательные органы; а также учреждения, предоставляющие услуги в области обороны, международных отношений и разведки. В рамках парламентских систем из сферы действия закона обычно исключаются документы, представляемые для принятия решений кабинетом и протоколы заседаний кабинета. Другие часто встречающиеся исключения связаны с неприкосновенностью личной жизни, конфиденциальностью коммерческой информации, правоприменением, иной информацией, полученной в конфиденциальном порядке, а также информацией, относящейся к внутренним обсуждениям. Большинство законов обязывает органы государственного управления обосновывать ущерб, который причинит опубликование информации, прежде чем ее можно будет не раскрывать общественности. Некоторые страны сравнивают такой ущерб с выгодами от осведомленности общественности и могут требовать обнародования информации, если считается, что эти выгоды превосходят ущерб, наносимый публикацией. Такое положение часто применяется в целях выявления нарушений или коррупции либо для того, чтобы не допустить причинения вреда отдельным лицам или окружающей среде.

### ***Обеспечение соблюдения закона и обжалование решений***

Принятие ЗСИ — это только начальный шаг. Наличие у общественности действительного доступа к информации определяется исполнительными распоряжениями по применению данного закона. Широкое применение исключений, таких требований, как доказательство правового интереса, длительные задержки с предоставлением информации и чрезмерно высокие сборы, могут воспрепятствовать использованию закона для получения информации. Кроме того, если независимым органам надзора не будут выделены достаточные ресурсы, процесс обжалования может оказаться очень медленным.

Соблюдение ЗСИ обычно обеспечивается при помощи органов надзора, а также посредством проверки административных решений. Во многих странах учреждены должности или органы внешнего контроля, такие как омбудсмен, контрольные комиссии или уполномоченные по вопросам информации, к которым можно обращаться с просьбами о пересмотре решений о непредоставлении информации. Несмотря на возможную влияние таких контролеров, часто они не уполномочены выносить обязательные для исполнения решения. Почти во всех странах окончательной инстанцией для обжалования решений является обращение в национальные суды,

которые могут принимать обязательные для исполнения решения. В некоторых странах суды являются единственной инстанцией внешнего контроля.

Дополнительную информацию см.: <http://www.freedominfo.org>;  
[http://www.freedominfo.org/documents/global\\_survey2004.pdf](http://www.freedominfo.org/documents/global_survey2004.pdf);  
[http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd\[342\]\[\]=c-1-Freedom+of+Information&als\[theme\]=Freedom%20of%20Information&conds\[1\]\[category.....\]=Freedom%20of%20Information](http://www.privacyinternational.org/index.shtml?cmd[342][]=c-1-Freedom+of+Information&als[theme]=Freedom%20of%20Information&conds[1][category.....]=Freedom%20of%20Information)

### **Вставка 25. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты распространения данных**

Кодекс и Руководство в целом отражают стандарты в отношении охвата, периодичности и своевременности распространения данных, установленные Специальным стандартом распространения данных (ССРД) и Общей системой распространения данных (ОСРД). Стандарты, предусмотренные ССРД, обычно соответствуют оптимальной практике. В тех областях, которые не входят в сферу охвата ССРД и ОСРД, таких как распространение данных посредством бюджетной документации и опубликованных проверенных аудиторами итоговых счетов, а также в тех вопросах, которым уделяется повышенное внимание, например, условные обязательства, Кодекс устанавливает собственные стандарты. Соответствующие стандарты ССРД/ОСРД представлены в следующей таблице.

<b>Налогово-бюджетный сектор</b>	<b>ССРД</b>	<b>ОСРД</b>
<b>Операции центрального правительства</b> Охват Периодичность Срок	<b>A</b> Ежемесячно 1 месяц	<b>A</b> Ежеквартально 1 квартал
<b>Долг центрального правительства</b> Охват Периодичность Срок	<b>B</b> Ежеквартально 1 квартал	<b>D</b> Ежегодно (приветствуется — ежеквартально) 1–2 квартала
<b>Операции сектора государственного управления/государственного сектора</b> Охват Периодичность Срок	<b>C</b> Ежегодно 2 квартала	<b>E</b> Ежегодно 2–3 квартала

- A** Все единицы центрального правительства и внебюджетные фонды представляют данные о доходах, расходах, дефиците, профиците и основных компонентах дефицита или профицита и финансирования; приветствуется раскрытие информации о процентных платежах.
- B** Обязательства всех единиц центрального правительства и внебюджетных фондов с разбивкой по срокам погашения, резидентной принадлежности (внешние/внутренние), валютам; гарантированный долг (в соответствующих случаях); приветствуется представление квартальных прогнозов обслуживания долга<sup>1</sup>.
- C** Все единицы центрального правительства, внебюджетные фонды, региональные и местные органы управления (при наличии таковых), а также фонды социального обеспечения. Если государственный сектор, то сектор государственного управления плюс государственные нефинансовые корпорации.
- D** Как в B.
- E** Как в C.

В ССРД и ОСРД предусмотрены и другие параметры данных, имеющие существенное значение для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

**Доступ для общественности.** ССРД требует предоставлять общественности, в том числе участникам рынка, беспрепятственный и равноправный доступ к данным. Страны, присоединяющиеся к ССРД, обязаны:

- *предварительно распространять календари выпуска данных;*
- *представлять данные одновременно всем заинтересованным сторонам.*

**Достоверность.** Отмечая, что доверие к статистике в конечном итоге зависит от доверия к объективности и профессионализму ведомства, составляющего статистику, и что прозрачность практики и процедур является ключевым фактором формирования такого доверия, ССРД требует от присоединяющихся к нему стран:

- *распространять информацию об условиях подготовки официальной статистики, в том числе относящихся к конфиденциальности информации, индивидуальную принадлежность которой можно определить;*
- *указывать порядок доступа к данным в рамках круга государственных учреждений до их выпуска;*
- *представлять комментарии министерств, сделанные в связи с выпуском статистических материалов;*
- *предоставлять информацию о пересмотре данных и заранее уведомлять о существенных изменениях в методологии.*

**Качество.** Набор стандартов, регламентирующий охват, периодичность и своевременность данных, также должен быть направлен на обеспечение качества статистики. Хотя качество с трудом поддается оценке, могут использоваться контролируемые замещающие параметры, призванные сосредоточивать внимание на той информации, которая необходима пользователям для оценки качества. ССРД требует от присоединяющихся к нему стран:

- *распространять документацию по методологии и источникам, используемым при подготовке статистики;*
- *распространять информацию о компонентах данных, согласовании данных со связанными с ними сведениями и о статистических основах, позволяющих проводить перекрестные проверки и подтверждать обоснованность информации.*

<sup>1</sup> Для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере разбивка по валютам имеет большее значение, поскольку она позволяет количественно измерить потенциальное воздействие колебаний обменного курса.

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 или 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 будут предоставляться одновременно всем заинтересованным сторонам.

Оптимальная практика представлена более строгими требованиями ССРД<sup>132</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 выпуска данных на следующей неделе.

#### IV. ГАРАНТИИ ДОСТОВЕРНОСТИ

261. 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 законодательным органам и общественности гарантии достоверности данных. Необходимы механизмы внутреннего контроля за поведением государственных должностных лиц, наймом на государственную службу, внутренним аудитом, проведением государственных закупок, покупкой и продажей государственных активов, а также за национальной службой сбора государственных доходов. Механизмы внешнего контроля также обеспечивают гарантии достоверности данных благодаря существованию независимого национального ревизионного органа, национального статистического органа и привлечению независимых внешних экспертов.

#### Стандарты качества данных

##### 4.1 Налогово-бюджетные данные должны отвечать принятым стандартам качества данных<sup>133</sup>.

262. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении (1) реализма бюджетных данных, (2) стандартов бухгалтерского учета и (3) непротиворечивости и согласования данных.

263. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать, чтобы

- принципы бухгалтерского учета соответствовали общепринятым стандартам бухгалтерского учета;

---

<sup>132</sup> Обсуждение предварительных календарных графиков публикации см. в IMF (1996 и 1998b).

<sup>133</sup> Всестороннее рассмотрение данного вопроса можно найти в опубликованном МВФ в июле 2003 года документе “Data Quality Assessment Framework and Data Quality Program” («Основа оценки качества данных и программа в отношении качества данных»), который размещен по адресу: <http://www.imf.org/external/np/sta/dsbb/2003/eng/dqaf.htm>.

- итоговые счета полностью согласовались с бюджетными ассигнованиями, а сводные результаты исполнения бюджета соотносились со сделанными ранее прогнозами;
- страны присоединялись к Общей системе распространения данных (ОСРД), если они не в состоянии обеспечить соблюдение требований Специального стандарта распространения данных (ССРД).

## Реализм бюджетных данных

### **4.1.1 Бюджетные прогнозы и их обновления должны отражать последние тенденции в области доходов и расходов, динамику фундаментальных макроэкономических показателей и четко определенные обязательства в отношении политики.**

264. Важно, чтобы бюджетные оценки и прогнозы учитывали всю информацию, имеющуюся на момент их представления, в том числе последние прогнозы будущего экономического развития и самые свежие данные о расходах, доходах и финансировании<sup>134</sup>. При обновлении бюджетных оценок в течение года иногда может быть трудно определить, обусловлены ли расхождения между первоначальными прогнозами и тенденциями, о которых свидетельствует последняя информация об исполнении бюджета, отклонениями в макроэкономических предположениях или же в параметрах прогнозирования, например, в коэффициентах исполнения планов капиталовложений или нормах собираемости налогов. Необходимо оценивать сравнительное качество различных источников информации и проводить согласование противоречащих друг другу элементов данных. В тех случаях, когда в бюджетные оценки вносятся существенные уточнения, следует представлять их разъяснения, с тем чтобы гарантировать целостность процесса прогнозирования. Необходимо также четко выделять эффекты любых изменений в политических обязательствах.

## Стандарты бухгалтерского учета

### **4.1.2 Годовой бюджет и итоговые счета должны содержать указание о методе учета, использованном при составлении и представлении налогово-бюджетных данных. Должны соблюдаться общепринятые стандарты бухгалтерского учета.**

265. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере требует представления ссылок на проводимую политику в области учета<sup>135</sup> и соблюдения общепринятых стандартов

---

<sup>134</sup> В пункте 60 РОСК по бюджетно-налоговой сфере **Нидерландов (Netherlands, Fiscal ROSC, 2006)** указывается, что бюджетные данные являются надежными и что расхождение между бюджетом и фактическими результатами его исполнения доводится до сведения общественности с указанием причин расхождения.

<sup>135</sup> «Политика в области учета — это совокупность конкретных принципов, основ, общепринятых положений, правил и практики, используемых структурой при составлении и  
(продолжение на следующей странице)



бухгалтерского учета<sup>136</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 должны указываться причины этих изменений и их воздействие на сводные налогово-бюджетные показатели (чтобы облегчить сравнение данных за разные годы). При подготовке внутригодовых отчетов должен использоваться тот же метод бухгалтерского учета, что и при подготовке первоначального бюджета. Необходимо заранее уведомлять о любых планируемых существенных изменениях в политике и практике бухгалтерского учета. Оптимальная практика предполагает наличие открытых и независимых от государства механизмов установления стандартов учета и финансовой отчетности для органов государственного управления<sup>137</sup>.

266. СМСУГС МФБ (Совет по международным стандартам учета в государственном секторе Международной федерации бухгалтеров) разработал директивные стандарты и некоторые связанные с ними директивные руководящие указания в отношении существующей практики учета в органах государственного управления (см. вставку 14).

---

представлении финансовой отчетности» (см. глоссарий определяемых терминов МФБ 2003 года по адресу: <http://www.ifac.org/publicsector>). В основе бюджетных документов и финансовой отчетности могут лежать разные методы бухгалтерского учета, как, например, в США. Некоторые из стран при внедрении в бюджетный процесс 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>136</sup> Например, МСУГС, ГААП, которые применяются в **Соединенном Королевстве и Новой Зеландии**, или Федеральные стандарты финансовой отчетности, применяемые федеральными органами государственного управления **США** (см. <http://www.fasab.gov>).

<sup>137</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 общепринятыми принципами бухгалтерского учета (ГААП), то есть на основе принципа начисления. ГААП входят в сферу ответственности Совета по пересмотру стандартов бухгалтерского учета и отчетности Новой Зеландии (<http://www.asrb.co.nz>) — независимого от государства органа, устанавливающего стандарты бухгалтерского учета и отчетности для частного и государственного секторов.

## **Непротиворечивость и согласование данных**

**4.1.3 Данные фискальных отчетов должны быть внутренне непротиворечивыми и согласованными с соответствующими данными из других источников. Следует разъяснить существенные уточнения налогово-бюджетных данных за прошлые периоды и любые изменения в классификации данных.**

### ***Внутренняя непротиворечивость***

267. Предпосылкой надежности всех фискальных отчетов, перечисленных в таблице 1, является составление их на основе внутренне непротиворечивых данных. Необходимо проводить перекрестные проверки внутренней согласованности налогово-бюджетных данных и представлять отчеты о результативности таких процедур. Следует также обеспечивать защиту данных.

268. Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере предполагает полное согласование итоговых счетов с бюджетными ассигнованиями, а также согласование этих счетов и ассигнований с отчетами, готовящимися согласно РСГФ 2001 года. Последнее требование дает гарантию того, что все соответствующие счета будут отражены в отчетах РСГФ 2001 года. Отчеты РСГФ 2001 года должны составляться параллельно с бюджетными отчетами и активно использоваться в процессе формулирования и оценки налогово-бюджетной политики. Изменение в объеме долга (и финансовых активов) должно согласовываться 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.

269. В состав бюджетной документации должен включаться справочный документ с анализом расхождений между прогнозами основных сводных налогово-бюджетных показателей, приведенных в бюджетах за предыдущие годы, и соответствующей информацией об исполнении бюджетов. В частности, расхождения между сделанными ранее бюджетными прогнозами и результатами исполнения бюджета следует разделять на расхождения, обусловленные макроэкономическими факторами, которые повлияли на прогнозы доходов и расходов, например, факторами, связанными с поддержкой доходов, и расхождения, отражающие воздействие других факторов, включая непредвиденные изменения спроса на государственные услуги, стихийные и иные бедствия, войны или гражданские конфликты. Если известно о внутренней противоречивости данных или о том, что согласование данных, необходимое для подтверждения их непротиворечивости, не было проведено, это должно четко указываться.

### *Согласование с другими данными*

270. 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>138</sup>. Налогово-бюджетные и денежно-кредитные данные следует строго согласовывать, а если процессы согласования недостаточно действенны, следует своевременно обращать на это внимание общественности (например, в аудиторских отчетах). Общее сальдо, определяемое как разность между доходами и расходами, должно быть согласовано с данными о финансировании, представленными в отчетности как органов государственного управления, так и его контрагентов — центрального банка, остальной части банковской системы и прочих внутренних и внешних кредиторов. Данные о финансировании государства 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.

271. Одним из способов, позволяющих странам продемонстрировать свое стремление повысить качество налогово-бюджетных данных, является участие в ОСРД. Ключевая цель ОСРД — помочь странам в развитии их статистических систем до такой стадии, на которой они смогут регулярно распространять для общественности своевременные и надежные данные. Это необходимо для стран, не присоединившихся к ССРД. 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<sup>139</sup>, характеризующие существующую практику составления и распространения официальной статистики, и обнародовать планы краткосрочного и долгосрочного совершенствования такой практики.

272. МВФ разработал общую Основу оценки качества данных (ООКД)<sup>140</sup>. Она охватывает различные аспекты качества сбора, обработки и распространения данных в

---

<sup>138</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. Annex IV, Sample C в работе Carson (2001).

<sup>139</sup> Предусматривается наличие документации в отношении концепций, сферы охвата, классификаций, основы отражения в учете, источников данных и статистических методов, а также представление сопроводительных примечаний об отклонениях от принятых на международном уровне стандартов, руководящих принципов или надлежащей практики. Уровни детализации адаптируются к потребностям предполагаемой аудитории.

<sup>140</sup> Подробную информацию, подготовленную Статистическим департаментом МВФ, см. на справочном сайте по вопросам качества данных (ССКД).

рамках общей ООКД МВФ. Подготовлено специальное приложение для налогово-бюджетных данных, которое согласовано с новой редакцией РСГФ 2001 года. ООКД задает общую схему и универсальную терминологию для оценки качества данных. Она призвана быть гибким, комплексным инструментом, который может использоваться в разнообразных ситуациях в различных странах как экспертами, так и неспециалистами. Цель этой основы — объединить оптимальную практику и принятые на международном уровне статистические концепции и определения, в том числе используемые в «*Основных принципах официальной статистики*» ООН<sup>141</sup>, а также в ССРД и ОСРД.

273. Краткое изложение общей ООКД приводится во вставке 26. ООКД имеет каскадную структуру, опирающуюся на предпосылки качества данных и основные параметры, которые были определены как важнейшие составляющие качества данных. В основе определяются показатели или наблюдаемые характеристики, которые могут использоваться для оценки качества. Эти показатели качества разбиваются на элементы (основные идентификаторы параметров качества) и далее — на более подробные и конкретные индикаторы (во вставке 26 не показаны). В ООКД признается тот факт, что качество конкретного набора данных неизбежно определяется качеством работы готовящего его учреждения.

#### *Согласованность с данными за прошлые периоды*

274. Необходимо разъяснять существенные уточнения налогово-бюджетных данных за прошлые годы. Должны также предоставляться гарантии согласованности качества данных, относящихся к разным периодам времени. Например, в случае представления в бюджетной документации сводных налогово-бюджетных данных за прошлые годы должно быть понятно, вносились ли изменения в классификацию и являются ли представленные данные предварительными или окончательными. Любые изменения в классификации операций и порядке их отражения в учете должны сопровождаться согласованием между прежним и новым представлениями данных за прошлые периоды. Необходимо также разъяснять причины таких изменений и их приблизительные фискальные последствия. Пересмотр налогово-бюджетных данных должен производиться в соответствии с регулярным, установленным и опубликованным графиком.

### **Контроль**

#### **4.2. Деятельность в бюджетно-налоговой сфере должна подлежать действительному внутреннему контролю и обеспечиваться защитными механизмами.**

275. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении (1) этических норм; (2) процедур найма; (3) правил проведения государственных закупок; (4) покупки и

---

<sup>141</sup> См. <http://unstats.un.org/unsd/goodprac/bpabout.asp>

продажи активов; (5) систем внутреннего аудита; (6) национальных служб сбора государственных доходов.

276. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать:

- четкость, доступность для общественности и соблюдение стандартов проведения государственных закупок, финансовых операций с участием государственного сектора и этики поведения государственных служащих;
- четкость и соблюдение процедур внутреннего аудита.

<b>Вставка 26. Основа оценки качества данных: основные параметры</b>	
<b>Предпосылки качества</b>	<b>Правовая и институциональная среда</b> обеспечивает поддержку статистики; <b>ресурсы</b> соизмеримы с потребностями статистических программ; статистика отражает <b>существенную</b> информацию; <b>качество</b> считается фундаментальным требованием, предъявляемым к статистической работе.
<b>Беспристрастность</b>	<b>Профессионализм</b> является руководящим принципом политики и практики в области статистики; это предполагает <b>прозрачность</b> статистической политики и наличие рекомендаций в отношении <b>этических норм</b> .
<b>Методологическая обоснованность</b>	Используемые <b>концепции и определения</b> находятся в соответствии со стандартными системами статистики; соблюдаются принятые на международном уровне стандарты в отношении <b>сферы охвата</b> статистики, <b>классификации</b> систем и их <b>разделения на секторы</b> , а также стоимостной оценки и отражения в учете потоков и запасов ( <b>основа отражения в учете</b> ).
<b>Точность и достоверность</b>	<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>исследования уточнений</b> служат показателем надежности данных.
<b>Практическая пригодность</b>	Проводится предсказуемая политика уточнения статистических данных, характеризующаяся <b>периодичностью и своевременностью</b> , соблюдаются принятые на международном уровне стандарты распространения статистики, статистические данные <b>согласованы</b> во времени и с другими основными наборами данных; <b>политика и практика уточнения данных</b> предусматривают следование планомерной и обнародованной процедуре.
<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> .

## Этические нормы

### 4.2.1 Должны быть четко определены и преданы широкой гласности этические нормы поведения государственных служащих.

277. В государстве должны существовать действенные организационно-правовые механизмы, способствующие следованию ценностям государственного сектора, и четкий, доступный и обнародованный этический кодекс или свод руководящих принципов надлежащего поведения государственных должностных лиц. Часто такой кодекс или свод подкрепляется механизмами, призванными обеспечить поддержку этих этических норм со стороны государственных служащих в соответствующих ведомствах или министерствах.

278. 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. Некоторые аспекты такого кодекса могут включаться в бюджетное и налоговое законодательство, другие аспекты могут требовать отдельной политики, законодательного акта или нормативных положений. *«Международный кодекс поведения государственных должностных лиц»* Организации Объединенных Наций<sup>142</sup>, кратко изложенный во вставке 27, составляет основу для введения этических норм и укрепления действующих норм<sup>143</sup>. Оптимальная практика состоит в соблюдении принципов управленческой этики в государственном секторе (разработанных Директоратом государственного управления и территориального развития ОЭСР)<sup>144</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 и активное поощрение этичного поведения. В публикации *“Observatory on Ethics Codes and Codes of Conduct in OECD Countries”* (*«Соблюдение этических кодексов и кодексов поведения в странах ОЭСР»*)<sup>145</sup> приводятся примеры недавно принятых кодексов поведения и этических кодексов.

---

<sup>142</sup> См. <http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.

<sup>143</sup> Международная организация высших ревизионных учреждений (ИНТОСАИ) опубликовала *«Этический кодекс ИНТОСАИ для аудиторов в государственном секторе»*. См. <http://www.intosai.org>.

<sup>144</sup> См. <http://www.oecd.org>.

<sup>145</sup> См. [http://www.oecd.org/document/12/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_35532108\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,2340,en_2649_201185_35532108_1_1_1_1,00.html). В число рассматриваемых стран входят Австралия, Бразилия, Греция, Испания, Италия, Канада, Корея, Новая Зеландия, Польша, Соединенное Королевство и США.

### **Вставка 27. Кодекс поведения государственных должностных лиц**

*«Международный кодекс поведения государственных должностных лиц»*, принятый Организацией Объединенных Наций 12 декабря 1996 года, исходит из того, что государственная должность — это должность, основанная на доверии, предполагающая обязанность действовать в государственных интересах. Кодекс содержит следующие положения:

- государственные должностные лица избегают конфликтов 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;
- государственные должностные лица не участвуют в политической деятельности вне рамок своих официальных обязанностей, чтобы не подрывать веру общества в беспристрастное выполнение ими своих обязанностей.

279. Несмотря на то что кодекс поведения представляет собой важный компонент, способствующий объективности в налогово-бюджетных вопросах, простого наличия такого кодекса недостаточно. Кодекс должен подкрепляться программой активного поощрения и просвещения, чтобы расширить диалог и улучшить понимание надлежащих ценностей и этики государственного сектора. Все увеличивается число стран, где в органах государственного управления существует одна или более независимых функций омбудсмена, куда государственные должностные лица имеют возможность безопасно обратиться, чтобы поднять вызывающие их обеспокоенность вопросы относительно того, что они считают нарушениями. Эти функциональные подразделения уполномочены расследовать дела и предлагать коррективные меры. Помимо этого в некоторых странах созданы правовые и институциональные механизмы, призванные обеспечивать этическое поведение государственных должностных лиц<sup>146</sup>. Кроме того, часто проводятся комплексные обследования работников, с тем чтобы получить отклики по вопросам объективности, морали и условий работы.

---

<sup>146</sup> Отдельные страны учредили независимые органы или комиссии, выполняющие функции надзора за соблюдением кодекса поведения; некоторые из них также отчитываются перед законодательными органами.



## Процедуры найма

### **4.2.2 Процедуры найма и условия занятости в государственном секторе должны быть документально оформлены и доступны заинтересованным сторонам.**

280. Отбор на основе деловых качеств является основой компетентной, профессиональной, беспристрастной государственной службы. Необходимо четкое применение принципов заслуг<sup>147</sup> при приеме на работу и продвижении государственных служащих. Процедуры, регламентирующие наем и продвижение сотрудников в системе государственной службы, должны быть четко определены и общедоступны. Условия занятости должны публиковаться. Вакансии должны объявляться в открытых изданиях и заполняться на конкурсной основе в соответствии с четко определенными и справедливыми критериями отбора, которые должны базироваться на заслугах.

281. В ряде развитых и некоторых из развивающихся стран отдельные ведомства наделяются широкими полномочиями в отношении условий занятости. Таким ведомствам разрешается устанавливать собственную политику в области набора кадров и определять оплату труда (при соблюдении различных ограничений) за рамками общей сферы полномочий центрального ведомства по найму государственных служащих. Такими правами наделены некоторые органы сбора государственных доходов в развивающихся странах, которые в настоящее время освобождены от ограничений, накладываемых кодексом государственной службы. Одной из побудительных причин было представление о том, что коррупцию, и в особенности стимулы для сговора с налогоплательщиками, можно ослабить за счет гибкой оплаты труда — позволяющей хорошо подготовленным чиновникам, занимающимся сбором государственных доходов, получать более высокую заработную плату, чем где-либо еще в системе государственной службы, — которая подкрепляется жесткими кодексами поведения. Основными требованиями являются четкость и открытость процедур управления кадровыми ресурсами, включая условия занятости.

---

<sup>147</sup> Под «принципом заслуг» обычно понимается требование о том, чтобы назначения производились беспристрастно, а процесс отбора не зависел от принадлежности к политическим партиям и бюрократических взаимосвязей и чтобы они исходили из компетентности и способности выполнять соответствующую работу. См. <http://www.hrtoolkit.gov.bc.ca>.

## Правила проведения государственных закупок

### 4.2.3 Правила проведения государственных закупок, отвечающие международным стандартам, должны быть доступны и должны соблюдаться на практике.

282. Порядок заключения контрактов на поставку товаров и оказание услуг, особенно в случае крупных контрактов, должен быть открытым и общедоступным, 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. Строгое соблюдение правил проведения государственных закупок является необходимым предварительным условием существования надежной системы государственных закупок<sup>148</sup>.

283. Для контрактов, объем которых превышает определенное пороговое значение, должны быть установлены соответствующие и прозрачные механизмы проведения конкурсов на получение контрактов, а правила осуществления государственных закупок должны наделять независимыми полномочиями конкурсный комитет или совет и предусматривать возможность проверки его решений<sup>149</sup>. В тех случаях, когда функции по оказанию услуг, ранее предоставлявшиеся государством, передаются по контракту частному сектору, на используемые при этом процедуры должно распространяться действие таких же или аналогичных правил государственных закупок<sup>150</sup>. В некоторых странах были разработаны законы о государственных закупках, основанные на *«Типовом законе о государственных закупках товаров»*,

---

<sup>148</sup> Важным базовым документом является методология измерения и мониторинга результатов закупок в государственном секторе, сформулированная ОЭСР и Всемирным банком; см. [http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en\\_2649\\_19101395\\_34337309\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_19101395_34337309_1_1_1_1,00.html).

<sup>149</sup> В пункте 29 РОСК 2007 года по бюджетно-налоговой сфере **Венгрии** (Hungary, Fiscal ROSC, 2007) приведен хороший пример соблюдения оптимальной международной практики проведения государственных закупок в рамках инициативы «стеклянных карманов», развернутой в середине 2003 года. Эта инициатива предусматривает увеличение полномочий Государственного ревизионного управления в области проверки и аудита, требование о том, чтобы ключевые акционеры государственных корпораций декларировали свои активы, и расширение объема общедоступной информации о контрактах.

<sup>150</sup> Руководящие принципы по проведению государственных закупок размещены на сайте ОЭСР в Интернете, где кратко излагаются соответствующие законодательные нормы в рамках многосторонних соглашений о торговле, такие как *«Соглашение о государственных закупках»* Всемирной торговой организации (<http://www.jurisint.org/pub/06/en/doc/30.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.

продукции строительства и услуг» Комиссии ООН по праву международной торговли (ЮНСИТРАЛ)<sup>151</sup>.

## **Покупка и продажа активов**

### **4.2.4 Покупка и продажа государственных активов должна осуществляться открыто, а информация о крупных операциях должна представляться отдельно.**

284. Покупка и продажа активов и обязательств посредством приватизации или других механизмов должна проводиться открыто<sup>152</sup>. Процессы принятия решений с использованием стандартных правил должны четко предусматривать проверку. Особую озабоченность с точки зрения прозрачности вызывает способ приватизации государственных корпораций. Все аспекты этого процесса должны регламентироваться обоснованными маркетинговыми соображениями, включая необходимость открытого проведения конкурсов и заключения контрактов, а также определение порядка предоставления льгот. Покупка и продажа всех государственных активов должна подлежать независимому аудиту (например, национальным ревизионным органом), чтобы гарантировать проведение операций в соответствии с законом, правильную оценку стоимости предприятия и наличие конкуренции между участниками конкурса на получение контракта. Должна также раскрываться информация о предоставленных покупателям гарантиях защиты (и включаться в отчетность об условных обязательствах). Международной организацией высших ревизионных учреждений (ИНТОСАИ) были опубликованы *«Руководящие принципы по оптимальной практике аудита приватизационных операций»*<sup>153</sup>.

285. Продажа активов иногда может делать картину состояния государственных финансов менее четкой. Поэтому важно, чтобы в системе отчетности в полном объеме были отражены разовые операции и чтобы было ясно показано их воздействие на сальдо бюджета.

## **Системы внутреннего аудита**

### **4.2.5 Деятельность и финансы органов государственного управления должны подвергаться внутренней ревизии, а порядок проведения такой ревизии должен быть открыт для ознакомления.**

286. С точки зрения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере одна из целей системы внутреннего контроля заключается в формировании и ведении надежных

---

<sup>151</sup> См.

[http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral\\_texts/procurement\\_infrastructure/1994Model.html](http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/procurement_infrastructure/1994Model.html).

<sup>152</sup> В отношении требований к отчетности об основных статьях доходов см. элемент практики 3.1.4.

<sup>153</sup> См. <http://www.intosai.org>.

финансовых данных и своевременном раскрытии этих данных. ИНТОСАИ определила цели систем внутреннего контроля следующим образом: содействовать упорядоченности, экономичности, эффективности и результативности операций; ограждать ресурсы от потерь, связанных с расточительством, злоупотреблениями, ненадлежащим управлением, ошибками и мошенничеством; обеспечивать соблюдение законов, нормативных актов и руководящих директив; обеспечивать подготовку и ведение надежной финансовой и управленческой информации; раскрывать такую информацию в своевременно представляемых отчетах. Для того чтобы системы внутреннего контроля были действенными, они должны соответствовать ситуации, последовательно функционировать согласно плану в течение всего оговоренного периода и быть экономически эффективными. Во вставке 28 в кратком изложении представлен набор руководящих принципов по стандартам внутреннего контроля, которые были опубликованы ИНТОСАИ. Системы внутреннего контроля во всех странах должны соответствовать руководящим принципам ИНТОСАИ.

287. Одной из важнейших составляющих систем внутреннего контроля является внутренний аудит. Проводимый государственными ведомствами действенный внутренний аудит является одним из основных методов борьбы со злоупотреблениями и/или неадекватным управлением государственными средствами<sup>154</sup>. Он должен быть основан на надежной системе внутреннего контроля и не может рассматриваться как замена такой системы. Проверка со стороны внутренних аудиторов также дает ценный материал для оценки соблюдения финансовых требований, 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. Кроме того, независимость внутреннего аудита от текущего управления гарантирует объективность его оценок. Стандарты внутреннего аудита должны соответствовать международным стандартам, таким как стандарты Института внутренних аудиторов (ИВА)<sup>155</sup>. ИВА разработал комплексный набор стандартов практики внутреннего аудита, стандартов качественных характеристик и стандартов деятельности.

---

<sup>154</sup> Внутренний аудит определяется 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 этого ведомства (в идеальном случае — непосредственно подчиненными высшему руководству), так и аудит ведомства, осуществляемый другим ведомством (например, ревизионным органом, подконтрольным министерству финансов или премьер-министру).

<sup>155</sup> <http://www.theiia.org>.

### **Вставка 28. Руководящие принципы ИНТОСАИ по стандартам внутреннего контроля**

Международная организация высших ревизионных органов (ИНТОСАИ) 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 принимать 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 осуществление квалифицированного надзора.
- Доступ к ресурсам и учетным документам должен ограничиваться группой уполномоченных лиц, ответственных за их сохранность или использование.

288. Системы внутреннего аудита призваны обеспечить выполнение поставленных руководством задач<sup>156</sup>. Они предоставляют руководству объективные оценки

---

<sup>156</sup> В соответствии с этим широким определением, внутренний аудит включает механизмы административного контроля (процедуры, регламентирующие процессы принятия решений) и бухгалтерского контроля (процедуры, определяющие надежность данных финансового учета и отчетности).

структуры и применения практических методов управления, а также «объективные гарантии адекватности и функционирования процессов управления рисками, контроля и управления в организации»<sup>157</sup>. Внутренний аудит способствует реализации непрерывной программы совершенствования управления и подотчетности<sup>158</sup>. Поэтому ответственность за внутренний аудит возлагается на руководителя каждого отдельного государственного ведомства. При этом на центральное государственное ведомство может быть возложена ответственность за разработку единого подхода к реализации внутреннего аудита в рамках органов государственного управления в целом. В некоторых странах внутренние аудиторские отчеты также представляются национальному ревизионному органу.

### **Национальная служба сбора государственных доходов**

**4.2.6 Национальная служба сбора государственных доходов должна обладать правовой защитой от директивного вмешательства со стороны политических структур, должна гарантировать соблюдение прав налогоплательщиков и регулярно отчитываться в своей деятельности перед общественностью.**

#### *Независимость национальных служб сбора государственных доходов*

289. Законодательство, в соответствии с которым создаются национальные службы сбора государственных доходов, должно предусматривать их независимость, призванную обеспечить справедливое и беспристрастное рассмотрение вопросов без политического вмешательства. По этой причине руководители таких служб должны назначаться в законодательном порядке и пользоваться определенной правовой защитой от снятия с должности и от политических указаний относительно толкования законодательства о государственных доходах. Законодательное назначение руководителей службы сбора государственных доходов с четко определенным кругом полномочий по интерпретации законов и нормативных актов, касающихся сбора налоговых, таможенных и любых других доходов, является одним из подходов, способствующих обеспечению гарантий добросовестности их работы.

290. Сбор налогов также должен быть открытым процессом, и с этой целью ведомства, занятые сбором доходов, должны представлять в законодательные органы своевременные годовые отчеты о своей деятельности и ее результатах. В таких отчетах должны подробно излагаться меры, принимаемые для улучшения соблюдения налогового законодательства, а также содержаться данные о результатах деятельности ведомства, например, о фактическом сборе доходов в сравнении с предусмотренным в бюджете.

---

<sup>157</sup> См. <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/01pac05e.html>.

<sup>158</sup> В пункте 31 РОСК по бюджетно-налоговой сфере **Канады** (Canada, Fiscal ROSC 2002) кратко излагается политика, стандарты и система управления в области внутреннего аудита.

291. В равной мере важными аспектами прозрачности законов и нормативных актов, касающихся сбора государственных доходов, и их применения являются открытость системы для анализа административных решений, а также то, в какой степени органы государственного управления обязаны информировать налогоплательщиков об их правах. Права налогоплательщиков обсуждаются в элементе практики 1.2.2.

## **Проверка налогово-бюджетной информации**

### **4.3 Налогово-бюджетная информация должна подвергаться внешней проверке.**

292. В Кодексе приводится надлежащая практика в отношении (1) национального ревизионного органа; (2) аудиторских отчетов и механизмов мониторинга мер, принимаемых по результатам проверки; (3) независимых оценок прогнозов и предположений; (4) независимости проверки

293. Основные требования, предусмотренные данным принципом, должны обеспечивать, чтобы

- национальный ревизионный орган, обладающий независимостью от исполнительной власти, своевременно предоставлял законодательным органам и общественности отчеты о финансовой достоверности государственных счетов.

## **Национальный ревизионный орган**

### **4.3.1 Государственные финансы и меры политики должны подлежать проверке со стороны национального ревизионного органа или равнозначной ему организации, обладающей независимостью от исполнительной власти.**

294. Национальные ревизионные органы должны создаваться в законодательном порядке. Национальные ревизионные органы, называемые также высшими ревизионными учреждениями (ВРУ), только в том случае могут «выполнять свои задачи объективно и результативно, если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния»<sup>159</sup>. Во франкоязычных странах такие учреждения носят название *Cour des Comptes* (Счетная палата), в государствах Британского Содружества они часто называются *National Audit Office* (Национальное ревизионное управление) или *Auditor-General's Office* (Управление генерального ревизора)<sup>160</sup>, а в странах Латинской Америки принято название *Contraloria General*

---

<sup>159</sup> Раздел 5.1 «Лимской декларации»; см. <http://www.intosai.org>.

<sup>160</sup> В Иране Высший ревизионный суд (ВРС) проверяет счета бюджетных ведомств и представляет в парламент отчеты об исполнении государственного бюджета. Полномочия ВРС определены в «Законе о Высшем ревизионном суде», он обладает независимостью от исполнительной власти и отчитывается перед парламентом. Его юрисдикция распространяется  
(продолжение на следующей странице)

(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. В *«Лимской декларации руководящих принципов аудита»* ИНТОСАИ приведен исчерпывающий перечень всех задач и вопросов, касающихся аудита органов государственного управления (см. вставку 29).

295. Стандартная практика внешнего аудита должна соответствовать международным стандартам, например, стандартам, установленным ИНТОСАИ, которые описываются во вставке 29. 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 такого органа. 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 целевыми показателями. Поэтому оптимальная практика заключается в том, чтобы национальные ревизионные органы или иные равнозначные им организации отчитывались перед законодательными органами и общественностью по всем вопросам государственного финансового управления, касающимся объективности и прозрачности налогово-бюджетной политики. В идеальном случае должен проводиться внешний аудит результатов деятельности органов государственного управления по бюджетным программам.

---

на «все министерства, государственные учреждения и компании, а также на другие организации, тем или иным образом получающие средства из общего бюджета» (статья 55 Конституции). ВРС независим в финансовом и административном отношении (см. **Iran**, Fiscal ROSC, 2002, пункт 46).



## **Вставка 29. Лимская декларация ИНТОСАИ и стандарты аудита**

### **Лимская декларация руководящих принципов аудита**

Главной целью «Лимской декларации» является призыв к проведению независимого аудита деятельности органов государственного управления. В декларации, принятой на IX конгрессе Международной организации высших ревизионных учреждений (ИНТОСАИ) в октябре 1977 года, определяются следующие важнейшие характеристики полномочий и функционирования высших ревизионных учреждений (ВРУ).

**Независимость:** должна быть установлена конституцией для высшего ревизионного учреждения и входящих в него организаций и распространяться на финансирование его деятельности.

**Отношения с парламентом, органами государственного управления и администрацией:** должны быть четко определены в конституции.

**Полномочия высшего ревизионного учреждения:** должны включать полномочия по расследованию, принудительному принятию мер по выводам ВРУ и использованию экспертных заключений ВРУ; нормы регулирования процедур бухгалтерского учета должны согласовываться с ВРУ.

**Методы аудита, аудиторский персонал и свобода международного обмена опытом:** ВРУ должны обладать возможностью и независимостью самостоятельно определять программу своей работы, методы найма и подготовку персонала.

**Отчетность:** ВРУ должны быть уполномочены представлять в парламент и общественности отчеты о результатах своих проверок.

### **Стандарты аудита**

**Основные принципы:** 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 ИНТОСАИ или другие специальные стандарты он будет соблюдать для обеспечения высокого качества своей деятельности.

**Общие стандарты:** отдельные аудиторы и ревизионный орган должны быть независимы от исполнительных органов, от конкретной проверяемой организации и от любого политического влияния; они должны обладать необходимым уровнем компетентности; они должны избегать конфликтов интересов, и они обязаны уделять должное внимание соблюдению стандартов аудита ИНТОСАИ или других специальных стандартов аудита.

**Стандарты аудита на местах:** аудиторы должны надлежащим образом планировать проверки и разработать процедуры для проведения проверки на соответствие

установленным нормам, обеспечивающие разумные гарантии выявления ошибок, отклонений от норм и противозаконных действий, которые могут оказывать прямое и существенное воздействие на показатели финансовой отчетности; аудиторы должны оценивать степень надежности внутреннего контроля; проверка на соответствие установленным нормам должна обеспечивать гарантии полноты и достоверности бюджета и счетов; работа аудиторского персонала должна надлежащим образом контролироваться.

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

Источник: <http://www.intosai.org>

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

297. После завершения проверки на соответствие установленным нормам ревизор готовит письменное заключение, содержащее его выводы. Безусловно положительное 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 нормативным положениям; картина, представленная в финансовых отчетах, не противоречит представлениям ревизора о проверяемом ведомстве; раскрывается достаточная информация по всем существенным вопросам, связанным с финансовой отчетностью.

#### **Аудиторские отчеты и механизмы мониторинга мер, принимаемых по результатам проверки**

**4.3.2 Национальный ревизионный орган или равнозначная ему организация должны представлять все отчеты, в том числе годовой отчет, в законодательные органы и публиковать их. Должны существовать механизмы мониторинга мер, принимаемых по результатам проверки.**

298. Руководящие принципы «Лимской декларации» призывают к тому, чтобы создание ВРУ было предусмотрено конституцией и чтобы их независимость защищалась верховным судом. Установление независимой от исполнительных органов

процедуры назначения и отстранения от должности главного ревизора является распространенным механизмом обеспечения независимости. Практика ряда стран, где главный ревизор назначается президентом или премьер-министром и подотчетен этому должностному лицу, ставит под угрозу независимость данного учреждения.

299. Главный ревизор должен отчитываться непосредственно перед законодательными органами<sup>161</sup>. Должно также предполагаться, что все отчеты национальных ревизионных органов автоматически становятся общедоступными после их представления законодательному органу — либо немедленно, либо в установленные сроки. ВРУ должен отчитываться перед законодательными органами по крайней мере раз в год. Некоторые страны в настоящее время не выполняют это требование для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, поскольку отчет 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.

300. 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 проводился гражданским ведомством и чтобы результаты аудита представлялись в законодательный орган, например, в комитет по государственным счетам<sup>162</sup>.

301. Должны существовать механизмы, позволяющие гарантировать принятие коррективных мер в случае неблагоприятных выводов в отчетах внешних аудиторов. Одним из механизмов может быть установленное нормативными актами требование о том, что проверяемое ведомство должно представить публичное письменное заявление в ответ на выводы 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>163</sup>.

---

<sup>161</sup> В **Индии** независимый генеральный контролер и ревизор подотчетен только парламенту. Следует также отметить, что органы государственного управления штатов имеют собственных руководителей финансовой службы, подчиненных генеральному контролеру, и генеральных ревизоров, представляющих аудиторские отчеты непосредственно законодательным органам штатов (см. **India**, Fiscal ROSC, 2001, пункт 26).

<sup>162</sup> Например, в **Пакистане** отчеты по оборонным ассигнованиям представляются в Комитет по государственным счетам, однако из соображений безопасности распространение этих документов ограничивается (см. **Pakistan**, Fiscal ROSC, 2000, пункт 30).

<sup>163</sup> В **Индии** (Fiscal ROSC, 2001, пункт 26) отчеты Генерального контролера и ревизора (ГКА) представляются в центральные законодательные органы и законодательные органы штатов и  
(продолжение на следующей странице)

Прозрачный мониторинг мер, принятых по результатам внешнего аудита, является важной характеристикой, способствующей принятию конкретных действий для улучшения сложившейся ситуации.

302. Для того чтобы гарантировать отсутствие у исполнительных органов возможностей препятствовать действенной работе национального ревизионного управления, не предоставляя ему надлежащего финансирования, ограничивая его кадровые ресурсы или откладывая рассмотрение его отчетов, — проблемы, характерные для некоторых стран, — должны существовать процедурные механизмы, обеспечивающие более активный, чем обычно, законодательный надзор за деятельностью управления. Одним из механизмов является возложение на законодательный комитет ответственности за подготовку предложений по годовому бюджету управления и определение широких приоритетов в направлениях его работы, при этом главным ревизорам предоставляется некоторая свобода в инициировании мероприятий, направленных на подготовку отчетов по любым вызывающим сомнения вопросам в пределах их компетенции. Важно, чтобы национальный ревизионный орган имел полный доступ ко всем необходимым учетным данным, документам и персоналу. Введение соответствующих требований в законодательство способствует сотрудничеству со стороны проверяемых ведомств.

### **Независимые оценки прогнозов и предположений**

#### **4.3. Для оценки бюджетных прогнозов, лежащих в их основе макроэкономических прогнозов, а также любых исходных предположений следует привлекать независимых экспертов.**

303. Необходимо принять ряд мер, чтобы облегчить проведение независимой оценки бюджетных прогнозов. Представление вместе с бюджетными прогнозами заявления о распределении ответственности, разъясняющего, какими ведомствами были подготовлены бюджетные и макроэкономические прогнозы, облегчит оценку прогнозов благодаря наличию четкой информации о том, какие органы государственного управления несут ответственность за качество прогнозов<sup>164</sup>. Предметному обсуждению прогнозов гражданами и специалистами 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 либо статистическими или экономическими ведомствами своих макроэкономических прогнозов, включая их

---

рассматриваются соответствующими Комитетами по государственным счетам и Комитетами по государственным обязательствам. Затем министерства обязаны представить в соответствующий комитет через ГКА «Справки о принятых мерах».

<sup>164</sup> Руководящие принципы ОЭСР по оптимальной практике 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.

техническое обоснование, будет также способствовать предметному обсуждению надежности официальных макроэкономических прогнозов органов государственного управления<sup>165</sup>. Рабочие процедуры и предположения, использованные при подготовке бюджетных и макроэкономических прогнозов, должны обнародоваться одновременно с представлением годового бюджета в законодательные органы, а желательно — за некоторое время до представления бюджета. Заблаговременное представление макроэкономических прогнозов дает директивным органам, независимым разработчикам прогнозов и аналитикам, финансовой прессе и средствам массовой информации время для их детального изучения и подготовки комментариев в отношении их надежности<sup>166</sup>.

304. Оптимальная практика состоит в создании организационно-правовых механизмов для предоставления общественности независимых гарантий высокого качества бюджетных и макроэкономических прогнозов<sup>167</sup>. В частности, с этой целью бюджетные и макроэкономические модели могут представляться вниманию внешних экспертов<sup>168</sup>. Заложенные в бюджет макроэкономические предположения могут также быть основаны на результатах прогнозирования, осуществляемого частным сектором<sup>169</sup>. В некоторых странах действуют механизмы формального анализа качества, который проводится экспертами и результаты которого затем обнародуются. В других странах задача критической оценки и подготовки отчета о качестве прогнозов возлагается на независимое государственное ведомство<sup>170</sup>.

---

<sup>165</sup> Банк Норвегии регулярно публикует макроэкономические прогнозы, составляемые его сотрудниками. Национальный банк Швеции публикует макроэкономические прогнозы, прошедшие утверждение его органом, ответственным за разработку и проведение политики.

<sup>166</sup> В **Южно-Африканской Республике** набор макроэкономических предположений включается в Заявление о бюджетной политике на среднесрочную перспективу (ЗБПСС), и представляемый в парламент бюджет базируется на дальнейшем обновлении макроэкономических основ.

<sup>167</sup> См. основные выводы обследования независимых налогово-бюджетных институтов ЕС в публикации Public Finances in EMU, No. 3, 2006 ([http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/european\\_economy/public\\_finances2006\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm)).

<sup>168</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. В **Чили** органы государственного управления используют макроэкономические прогнозы, подготовленные комитетом независимых экспертов.

<sup>169</sup> В **Канаде** федеральное правительство готовит свои бюджетные прогнозы на основе средних значений экономических прогнозов частного сектора с использованием коэффициента благоразумия для учета экономического риска и резерва на непредвиденные расходы для покрытия рисков, связанных с неточностью прогнозов и непредсказуемыми событиями (см. **Canada**, Fiscal ROSC, 2002, пункт 34).

<sup>170</sup> В **США** в бюджетной документации четко представляются бюджетные прогнозы и раскрываются все основные макроэкономические предположения (см. **United States**, Fiscal ROSC, 2003, пункт 49). Приветствуется внешняя проверка макроэкономических моделей и  
(продолжение на следующей странице)

## Независимость проверки данных

### 4.3.4 Национальному статистическому органу должна быть предоставлена организационно-правовая независимость, чтобы он мог проверять качество налогово-бюджетных данных.

305. Национальное статистическое ведомство или другое равнозначное ему учреждение должно быть защищено законодательством, предоставляющим ему операционную независимость в процессе проверки составления и публикации официальной статистики<sup>171</sup>. Национальные статистические ведомства могут играть важнейшую роль в повышении степени достоверности налогово-бюджетных и других статистических данных, обеспечивая координацию сбора основных налогово-бюджетных данных другими официальными органами и выполняя функции центрального звена в системе подготовки и распространения данных статистики государственных финансов.

306. 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 «*Основных принципов официальной статистики*» ООН<sup>172</sup> (вставка 30), а также выполнение требований стандартов достоверности данных, содержащихся в ССРД/ОСРД.

---

допущений, в особенности потому, что исполнительная и законодательная ветви государственного управления разрабатывают свои собственные независимые прогнозы. Официальная внешняя проверка используемых моделей не проводится. Кроме того, в США существует множество частных разработчиков макроэкономических прогнозов, которые проводят дополнительную проверку прогнозов органов государственного управления. В прошлом результаты Бюджетного управления Конгресса (БУК) в прогнозировании реального экономического роста в целом в течение почти 30 лет с момента создания БУК превосходили точность средних значений прогнозов частного сектора. Прогнозы исполнительных органов за тот же период были приблизительно столь же точными.

<sup>171</sup> В ряде стран, включая некоторые страны Латинской Америки, подготовкой и распространением налогово-бюджетных данных занимается центральный банк, а не национальное статистическое управление.

<sup>172</sup> «*Основные принципы официальной статистики*» были приняты на специальной сессии Организации Объединенных Наций в 1994 году. Эти принципы призваны служить руководством для составителей официальной статистики при исполнении ими своих обязательств и информировать пользователей статистики о том, что им следует ожидать.

**Вставка 30. «Основные принципы официальной статистики» ООН**

Для повышения степени достоверности налогово-бюджетной статистики особое значение имеют следующие характеристики «*Основных принципов официальной статистики*» ООН:

- официальная статистика должна составляться и представляться 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.

Источник: <http://unstats.un.org/unsd/goodprac/bpabout.asp> .

307. Чтобы завоевать доверие пользователей официальной статистики, требуется также обеспечить прозрачность практики и процедур, применяемых национальным статистическим ведомством. В частности, это предполагает, что статистическому ведомству должны предоставляться 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 использования информации; оно также должно сообщать обо всех фактах доступа органов государственного управления к налогово-бюджетным данным до их опубликования. В тех случаях, когда национальное статистическое ведомство не обладает квалификацией для проверки качества налогово-бюджетных данных, странам рекомендуется привлекать внешнюю помощь.

**СВОДНАЯ ТАБЛИЦА ПРИНЦИПОВ И ОСНОВНЫХ ТРЕБОВАНИЙ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
ПРОЗРАЧНОСТИ В БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ**

<b>ПРИНЦИПЫ</b>	<b>ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ</b>
<b>Четкость функций и обязанностей</b>	
<b>1.1</b> 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.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Опубликованная институциональная таблица четко показывает структуру государственного сектора, при этом в ней указаны все единицы органов государственного управления по уровням государственного управления и государственные корпорации.</li> <li>Разъясняются масштабы и цель всех квазифискальных операций.</li> <li>Предусмотрено четкое закрепление доходов и распределение обязанностей между органами государственного управления различных уровней.</li> </ul>
<b>1.2</b> Должна существовать четкая и открытая правовая, нормативная и административная система для управления бюджетно-налоговой сферой.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Государственные средства могут расходоваться только при наличии общедоступного подтверждения того, что они были выделены законодательным органом.</li> <li>Сбор доходов регламентируется четкими и легкодоступными законами и нормативными актами.</li> </ul>
<b>Открытость бюджетных процессов</b>	
<b>2.1</b> Подготовка бюджета должна осуществляться в соответствии с установленным графиком и направляться четко определенными целями макроэкономической и налогово-бюджетной политики.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Реалистичные проекты бюджетных предложений представляются в законодательные органы в соответствии с установленным графиком.</li> <li>Четко разъясняются вероятные расходы и результаты, связанные с реализацией новых мер в области доходов и расходов.</li> <li>Представляются согласованные многолетние основы налогово-бюджетной политики, опирающиеся на реалистичные экономические предположения.</li> </ul>
<b>2.2</b> Должны существовать четкие процедуры исполнения и мониторинга бюджета и бюджетной отчетности.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Существует возможность действительно отслеживать доходы, формальные обязательства, платежи и просроченную задолженность.</li> <li>Проверенные аудиторами итоговые счета и аудиторские отчеты представляются в законодательные органы и публикуются в течение года, следующего за отчетным.</li> </ul>
<b>Доступность информации для общественности</b>	
<b>3.1</b> Общественности следует предоставлять исчерпывающую информацию о прошлой, текущей и прогнозируемой на будущее деятельности в бюджетно-налоговой сфере и об основных фискальных рисках.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Бюджетная документация содержит данные обо всей бюджетной и внебюджетной деятельности центрального правительства, о состоянии бюджета субнациональных органов государственного управления и финансах государственных корпораций.</li> <li>Информация, публикуемая относительно центрального правительства, включает подробные сведения о его долге, значительных финансовых активах и активах в форме природных ресурсов, обязательствах, не связанных с долгом, и условных обязательствах.</li> </ul>
<b>3.2</b> Форма представления налогово-бюджетной информации должна облегчать анализ политики и способствовать подотчетности.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Основные предложения и экономическое обоснование бюджета четко разъясняются широкой общественности.</li> <li>Данные о доходах, расходах и финансировании представляются на валовой основе, а расходы классифицируются по экономическим, функциональным и административным категориям.</li> <li>Результаты реализации программ центрального правительства представляются на рассмотрение законодательных органов.</li> </ul>
<b>3.3</b> Должно быть принято обязательство о своевременной публикации налогово-бюджетной информации.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Существует юридическое обязательство о своевременной публикации информации.</li> </ul>



<b>Гарантии достоверности</b>	
<b>4.1 Налогово-бюджетные данные должны отвечать принятым стандартам качества данных.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Принципы бухгалтерского учета соответствуют общепринятым стандартам бухгалтерского учета.</li> <li>• Итоговые счета полностью согласуются с бюджетными ассигнованиями, а сводные результаты исполнения бюджета сравниваются со сделанными ранее прогнозами.</li> <li>• Страны присоединяются к ОСРД, если они не в состоянии обеспечить соблюдение требований ССРД.</li> </ul>
<b>4.2 Деятельность в бюджетно-налоговой сфере должна подлежать действенному внутреннему контролю и обеспечиваться защитными механизмами.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Стандарты проведения государственных закупок, финансовых операций с участием государственного сектора и этики поведения государственных служащих являются четкими, доступными для общественности и соблюдаются.</li> <li>• Процедуры внутреннего аудита являются четкими.</li> </ul>
<b>4.3 Налогово-бюджетная информация должна подвергаться внешней проверке.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Национальный ревизионный орган, обладающий независимостью от исполнительной власти, своевременно предоставляет законодательным органам и общественности отчеты о финансовой достоверности государственных счетов.</li> </ul>

## ГЛОССАРИЙ

**Активы.** Любые экономические ресурсы, контролируемые структурой в результате *прошлых* операций или событий, от владения которыми можно получить экономические выгоды в будущем. Существуют такие виды финансовых активов как наличная валюта, депозиты, кредиты и займы, облигации, акции и другие инструменты участия в капитале, производные финансовые инструменты и дебиторская задолженность. Примерами нефинансовых активов являются здания и сооружения, машины, оборудование, запасы материальных оборотных средств, ценности, земля, месторождения полезных ископаемых в недрах земли и договоры аренды.

**Анализ чувствительности.** Анализ по принципу «что, если», с тем чтобы определить чувствительность результатов к изменениям параметров. Если небольшое изменение параметра приводит к относительно крупным изменениям результатов, говорят, что результаты чувствительны к данному параметру.

**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»).

**Баланс 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 балансами. Необходимыми предварительными условиями представления достоверных балансов является принятие системы учета на основе принципа начисления и использование общепринятых методов стоимостной оценки активов.

**Бюджетная документация.** В состав такой документации входят представляемый годовой бюджет, сопроводительная документация к бюджету, включая — но не исчерпываясь этим — обоснование предложений по вопросам политики и анализ

фискальных рисков, внутригодовые бюджетные отчеты, составляемые в целях мониторинга исполнения бюджета, и итоговые счета.

**Бюджетный календарь.** Календарь с указанием основных дат в процессе подготовки и утверждения бюджета, включая дату выпуска бюджетного циркуляра, период обсуждения оценок с министерствами и ведомствами, дату представления исполнительного бюджета на рассмотрение законодательным органам, законодательное рассмотрение, в том числе даты слушаний по бюджету, и дату, на которую законопроект о бюджетных ассигнованиях должен быть принят законодательным органом. Данный процесс может включать и другие важные этапы, которые различаются по странам.

**Бюджетный процесс на основе программ/классификация по программам.** «Программы» представляют собой группы 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 решений по распределению средств, распределять расходы на основании программ и оценивать результаты программ относительно поставленных целей. 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.

**Валовой долг.** Долг включает все обязательства, которые требуют от должника выплаты или выплат процентов и/или основной суммы долга кредитору в установленный срок или сроки в будущем. Таким образом, в системе СГФ все обязательства, кроме акций и других инструментов участия в капитале, а также производных финансовых инструментов, являются долгом. **Чистый долг** включает запасы всех финансовых обязательств за вычетом соответствующих финансовых активов.

**Внебюджетные операции.** 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 **внебюджетные фонды** (такие как фонды социального обеспечения), учреждаемые в соответствии со специальным законодательством, для которых могут — но не обязательно — выделяться отдельные годовые ассигнования. Другими примерами могут служить товарные фонды, использующие поступления от товарной помощи, резервирование конкретных видов доходов на конкретные цели, не предусмотренные в годовом бюджете, или любое иное использование государственных средств, не проходящих через систему ассигнований.

**Государственная гарантия.** Наиболее распространенным видом государственных гарантий является *ссуда под гарантию государства*, предполагающая, что государство выплатит любую непогашенную сумму ссуды в случае невыполнения заемщиком своих обязательств. В некоторые контракты со структурами государственного или частного сектора может включаться положение о том, что государство гарантирует определенный уровень доходов или удовлетворения спроса, которое предполагает восполнение государством разницы, если уровень доходов или затребованное количество продукции окажется ниже гарантированного уровня. Аналогичным образом, в контрактах также могут предусматриваться гарантии обменного курса или ценовые гарантии.

**Государственно-частное партнерство (ГЧП).** Договоренности, по которым частный сектор предоставляет активы и услуги инфраструктуры, традиционно предоставляемые государством, такие как больницы, школы, тюрьмы, автодороги, мосты, тоннели, железные дороги и водохозяйственные и очистные предприятия. В тех случаях, когда частный оператор несет определенную ответственность за содержание и улучшение активов, эти договоренности также называются *концессиями*. Несмотря на отсутствие четкого согласия относительно того, что является, а что не является ГЧП, такие партнерства, как правило, должны предусматривать передачу риска от государства частному сектору.

**Государственные корпорации.** Юридические лица, которые принадлежат органам государственного управления или контролируются ими и которые производят товары или услуги для продажи на рынке по экономически значимым ценам. Все корпорации относятся к сектору нефинансовых корпораций или к сектору финансовых корпораций.

**Государственный сектор.** Классификация, составленная на основе классификации секторов и подсекторов СНС и включающая сектор государственного управления и нефинансовые и финансовые государственные корпорации. Данный сектор включает все структуры, которые принадлежат органам государственного управления или контролируются ими.

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

**Квазифискальные операции.** Операции, осуществляемые по указанию органов государственного управления финансовыми и нефинансовыми государственными корпорациями, а иногда — частным сектором, 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 государственной корпорацией.

**Коррупция (политическая).** Злоупотребление государственной властью и ресурсами со стороны государственных должностных лиц или политических деятелей в целях извлечения незаконной, часто тайной, личной выгоды.

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

**Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).** Совокупность стандартов бухгалтерского учета. В настоящее время они издаются Советом по международным стандартам бухгалтерского учета (СМСБУ). Многие из стандартов, входящих в состав МСФО, известны под их прежним названием **Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ)**. <http://www.iasb.org/Home.htm>

**Метод бухгалтерского учета.** Определяется в ИФАС (2000а) как «совокупность принципов бухгалтерского учета, которые устанавливают, в какой момент времени должны отражаться результаты операций или событий для целей финансовой отчетности. Им определяется момент, на который делаются оценки, 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 свидетельство или ожидание возможной будущей государственной поддержки может вызвать нежелательные изменения в поведении руководства предприятия или банка, выражающиеся, например, в проведении более рискованной деятельности, поскольку можно рассчитывать на фактическое покрытие государством некоторой части потенциальных убытков.

**Налоговые расходы.** Льготы или освобождения относительно «нормальной» 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 осуществление 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.

**Национальные ресурсодобывающие компании.** Нефинансовые государственные корпорации (государственные предприятия), занимающиеся разведкой, добычей, переработкой или продажей минеральных ресурсов или нефти.

**Необеспеченные резервами обязательства по выплате государственных пенсий.** Этим термином обозначаются будущие обязательства государства в рамках необеспеченных резервами (распределительных) или частично обеспеченных

резервами государственных пенсионных систем. Обязательства в рамках таких систем обычно не отражаются в бухгалтерском учете до тех пор, пока не возникнет необходимость произвести платежи (см. IFAC, 2000a), хотя это 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.

**Нерыночная продукция.** Товары и услуги, которые не реализуются по экономически значимым ценам. *Экономически значимые цены* — это цены, оказывающие значительное влияние на объем продукции, который производители готовы поставить, и на объем продукции, который покупатели готовы приобрести. См. приложение 2 «Справочного материала к Руководству по СГФ 2001 года. Охват государственного сектора и разделение его на секторы».

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/comp.htm>

**Нерыночные некоммерческие организации.** Юридические лица или общественные организации, созданные с целью производства нерыночных товаров и услуг, статус которых, однако, не позволяет им служить источником дохода, прибыли или другой финансовой выгоды для единиц, которые учредили, контролируют и в основном финансируют их. Производитель является нерыночным, если *большая часть его продукции не реализуется по экономически значимым ценам*.

**Общее сальдо.** Данный термин соответствует принятому в СГФ 1986 года 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 к статьям «над чертой», относится к государственным операциям 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.

**Общепринятые принципы бухгалтерского учета, или ГААП США.** Правила учета, используемые при составлении финансовой отчетности компаний, акции которых котируются на биржах, и многих частных компаний в Соединенных Штатах. Применение общепринятых принципов бухгалтерского учета в случае местных органов управления и органов управления штатов предусматривает использование

иных наборов допущений, принципов и ограничений, которые определяются Советом по стандартам учета для государственных органов (ССУГО). В настоящее время принципы учета для профессиональных бухгалтеров устанавливает Совет по стандартам финансового учета (ССФУ). Положения ГААП США несколько отличаются от Международных стандартов финансовой отчетности, но в настоящее время предпринимаются меры по устранению этих различий.

**Обязательства, не связанные с долгом.** Включают необеспеченные резервами пенсионные обязательства, открытую позицию по государственным гарантиям и просроченную задолженность (обязательные платежи, не произведенные по наступлении срока платежа), а также другие контрактные обязательства. Например, контракт, дающий фирме разрешение заложить шахту, может прямо или косвенно предусматривать обязанность государства оплатить затраты на очистку территории после закрытия шахты.

**Обязательство.** Обязанность структуры, возникающая в результате прошлых операций или событий, урегулирование которых приводит к передаче или использованию активов, предоставлению услуг или иному предоставлению экономической выгоды в будущем.

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

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

**Первичное сальдо.** Общее сальдо за вычетом уплаты процентов. Поскольку уплата процентов представляет собой стоимость прошлой задолженности, а определяющими факторами для будущего долга, находящимися под контролем государственной политики, 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 направляются 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, следствием чего являются длительные специальные процедуры для выделения ассигнований и учета расходов.

**Предварительный календарный график публикации данных.** Календарь с указанием дат, на которые общественности будут предоставляться регулярные публикации. Таким образом, обществу будет заранее известно, когда станут доступны конкретные статистические показатели или данные.

**Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере.** Открытость для широкой общественности в том, что касается структуры и функций органов государственного управления, задач налогово-бюджетной политики, счетов государственного сектора и прогнозов. Это предусматривает легкость доступа к надежной, всесторонней, своевременной, понятной и сопоставимой между странами информации о деятельности органов государственного управления, с тем чтобы избиратели и финансовые рынки могли точно оценить финансовое положение органов государственного управления и истинные затраты и выгоды, связанные с деятельностью органов государственного управления, в том числе ее текущие и будущие экономические и социальные последствия (Kopits and Craig, 1998, стр. 1).

**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 учащихся, 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 корпораций.

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

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

Сектор государственного управления можно определить как совокупность всех государственных институциональных единиц, являющихся нерыночными производителями. Он не включает государственные корпорации, являющиеся рыночными производителями, даже в тех случаях, когда весь капитал таких корпораций принадлежит единицам органов 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.

**Управление.** Процесс принятия и выполнения (или невыполнения) решений. Управление в органах государственного управления — это процесс, посредством которого государственные учреждения ведут общественные дела и распоряжаются государственными ресурсами. Под *надлежащим управлением* понимается такой порядок руководства органами государственного управления, при котором практически отсутствуют злоупотребления и коррупция и который характеризуется должным уважением законности.

**Условные обязательства.** Обязательства, которые были приняты, но сроки материализации 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.

**Устойчивость государственных финансов.** Набор мер политики является устойчивым, если ожидается, что заемщик сохранит способность обслуживать свой долг, не прибегая для этого к нереалистично крупной корректировке сальдо доходов и расходов в будущем.

**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 по поколениям.** 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, которые родились в один год (с их отдельным учетом в связи с различиями в профиле их налогообложения и пособий). Данная методология требует значительного объема данных, и результаты ее использования зависят от значительного количества упрощающих предположений. Как правило, эта методология считается дополнительным средством анализа долгосрочной 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. В качестве возможных направлений использования таких средств могут оговариваться определенные виды непредвиденных событий (например, выполнение обязательств, обусловленных гарантиями по ссудам).

**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 выделяет 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 направляемые 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.

**Чистая стоимость активов.** Разность совокупных активов и совокупных обязательств на конец отчетного периода. См. таблицу 4.4 «Баланс активов и пассивов» в РСГФ

2001 года. При проведении некоторых видов анализа во внимание принимаются только финансовые активы сектора государственного управления, а не его совокупные активы. В результате определяется **чистая стоимость финансовых активов**, которая равна совокупным финансовым активам за вычетом совокупных обязательств.

**Чистое/валовое операционное сальдо.** Чистое операционное сальдо равно разности доходов и расходов. Валовое операционное сальдо равно разности доходов и расходов, не считая потребления основного капитала.

**Чистое кредитование/заимствование.** Разность чистого операционного сальдо и чистого приобретения нефинансовых активов. Чистое кредитование/заимствование также равно чистому приобретению финансовых активов за вычетом чистого принятия обязательств. Определения других важных показателей налогово-бюджетной политики см. во вставке 4.1 в РСГФ 2001 года.

**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), стр. 1–31.
- , 1999, "Budget Deficits and Budget Institutions," в публикации *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).
- Уильям Аллен и Тэрин Пэрри «Прозрачность налогово-бюджетной сферы в странах-кандидатах на вступление в ЕС. Достижения и предстоящие задачи», Рабочий документ МВФ 03/163 (R) (Вашингтон: Международный Валютный Фонд).
- Allen, Richard, and Dimitar Radev, 2006, "Managing and Controlling Extrabudgetary Funds," IMF WP/06/286 (Washington: International Monetary Fund).
- Alt, James E., and David Dreyer Lassen, 2003, "Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries," Economic Policy Research Unit Working Paper, No. 2003-2 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development)
- , and Shanna Rose, 2006, "The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States," *IMF Staff Papers*, Vol. 53, Special Issue (Washington: International Monetary Fund).
- Arthur Anderson, 2000, "General and Specific Methodologies for Valuing Contingent Liabilities," Contingency Fund Project Report, Arthur Anderson (не опубликован).
- Australian Government, The Treasury, 1999, *Making Transparency Transparent: An Australian Assessment* (experimental ROSC)  
<http://www.treasury.gov.au/contentitem.asp?NavId=&ContentID=178>
- Basel Committee on Banking Supervision, 1997, "Basel Core Principles for Effective Banking Supervision," *International Legal Materials*, Vol. 36 (March), стр. 405–32.
- Bléjer, Mario I., and Adrienne Cheasty, eds., 1993, *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues* (Washington: International Monetary Fund).
- Carson, Carol, 2001, "Towards a Framework for Assessing Data Quality," IMF WP/01/25 (Washington: International Monetary Fund).

- Chalk, Nigel, and Richard Hemming, 2000, "Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice," в публикации *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).
- Christofides, Charis, Christian Mulder, and Andrew Tiffin, 2003, "The Link Between Adherence to International Standards of Good Practices, Foreign Exchange Spreads, and Ratings," IMF WP/03/74 (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).
- Davis, J.M., R. Ossowski, and A. Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil Producing Countries* (Washington).
- Drabek, Zdenek, and Warren Payne, 2001, "The Impact of Transparency on Foreign Direct Investment," Staff Working Paper ERAD-99-02 (Geneva: World Trade Organization).
- Engel, Eduardo, Ronald Fischer, and Alexander Galetovic, 2003, "Privatizing Highways in Latin America: Fixing What Went Wrong," *Economia*, Vol. 4 (Fall), стр. 129–64.
- Financial Stability Forum Working Group on Deposit Insurance, 2000, "International Guidance on Deposit Insurance: A Consultative Process," June.
- Gelos, R. Gaston, and Shang-Jin Wei, 2002, "Transparency and International Investor Behavior," IMF WP/02/174 (Washington: International Monetary Fund).
- Glennerster, Rachel, and Yongseok Shin, 2003, "Is Transparency Good for You and Can the IMF Help?" IMF WP/03/132 (Washington: International Monetary Fund).
- Goldstein, Morris, 1997, "The Case for an International Banking Standard," *Policy Analyses in International Economics*, 47, April, Institute for International Economics.
- Фархан Хамид, 2005, «Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и результаты экономического развития», Рабочий документ МВФ /05/225 (R) (Вашингтон: Международный Валютный Фонд).
- Hammami, Mona, Jean-Francois Ruhashyanko, and Etienne B. Yehoue, 1999, "Determinants of Public-Private Partnerships in Infrastructure," IMF WP/06/99 (Washington: International Monetary Fund).

Heller, Peter, 2003, *Who Will Pay?* (Washington: International Monetary Fund)

Hemming, Richard, M. Alier, Barry Anderson, M. Cangiano, and Murray Petrie, 2006, *Public-Private Partnerships, Government Guarantees, and Fiscal Risk* (Washington: International Monetary Fund).

Ричард Хемминг, Майкл Келл и Аксел Шиммелфенниг, 2003, «Уязвимость налогово-бюджетной сферы и финансовые кризисы в странах с формирующимся рынком», Документ неперiodической серии No. 218 (Вашингтон: Международный Валютный Фонд).

Inter-American Development Bank, 1997, *Latin America After a Decade of Reforms, Economic and Social Progress in Latin America, 1997 Report* (Washington).

International Federation of Accountants (IFAC), 2000a, “Study 11-Governmental Financial Reporting,” *International Public Sector Studies*, May.

———, 2000b, “Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting,” *Exposure Draft No. 9*, May.

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, No. 8.

———, 1998b, *The General Data Dissemination System: Standards for the Dissemination by Countries of Economic and Financial Statistics* (Washington).

———, 2001a, «Руководство по статистике государственных финансов 2001 года (Вашингтон).

———, 2003a, *Data Quality Assessment Framework and Data Quality Program Prepared by the Statistics Department* (Washington).

———, 2003b, Ричард Хемминг, Майкл Келл и Аксел Шиммелфенниг, «Уязвимость налогово-бюджетной сферы и финансовые кризисы в странах с формирующимся рынком», Документ неперiodической серии No. 218 (Вашингтон: Международный Валютный Фонд).

———, 2003c, «Руководящие принципы управления государственным долгом» (Вашингтон).

———, 2003d, *International Standards-Strengthening Surveillance, Domestic Institutions, and International Markets* (Washington)

———, 2004a, «Партнерства между государственным и частным сектором» (Вашингтон).

———, 2004b, *Public Investment and Fiscal Policy* (Washington).

———, 2005a, «Справочник по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов» (Washington).

———, 2005b, *Government Guarantees and Fiscal Risk* (Washington).

———, 2005c, *Chile: Selected Issues*, Section II, IMF Country Report No. 05/316 (Washington).

———, 2005d, *Government Finance Statistic Yearbook* (Washington)

International Monetary Fund and World Bank, 2005, *Operational Framework for Debt Sustainability, Assessments in Low-income Countries – Further Considerations* (Washington)

———, 2006, *Applying the Debt Sustainability Framework for Low-income Countries Post Debt Relief* (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 1992 in Washington, D.C., as amended by the XVth Congress of INTOSAI 1995 in Cairo (Vienna).

Irwin, Timothy, 2003, “Public Money for Private Infrastructure—Deciding When to Offer Guarantees, Output-Based Subsidies, and Other Fiscal Support,” World Bank Working Paper No. 10 (Washington: World Bank).

Джордж Копиц и Джон Крейг, 1998, «Прозрачность государственных операций», Документ неперiodической серии МВФ No. 158 (Вашингтон: Международный Валютный Фонд).

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, No. 2 (June), стр. 363–73.
- Дж. А. Макензи и Питер Стелла, 1996, «Квазифискальные операции государственных финансовых учреждений», Документ неперiodической серии МВФ No. 142 (Вашингтон: Международный Валютный Фонд).
- 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, Organization for 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).
- , 2004a, *OECD Principles of Corporate Governance* (Paris).
- , 2004b, *The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison*, a special issue of the *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, No. 3.
- Petrie, Murray, 2003, "Promoting Fiscal Transparency The Complementary Roles of the IMF, Financial Markets and Civil Society," IMF WP/03/199 (Washington: International Monetary Fund).
- Хана Полачкова, 1999, «Потенциальные обязательства правительства. Скрытый фактор риска для налогово- бюджетной сферы». *Финансы и развитие*, Вып. 36 (март), стр. 46–49.
- Potter, B.H., and J. Diamond, 1998, *Guidance for Fiscal Economists on Public Expenditure Management* (Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund).

- Robinson, David J., and Peter Stella, 1993, "Amalgamating Central Bank and Fiscal Deficits," в публикации *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. by Mario I. Bléjer and Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).
- Robinson, Marc, and Jim Brumby, 2005, "Does Performance Budgeting Work: An Analytic Review of the Empirical Literature," IMF WP/05/210 (Washington: International Monetary Fund).
- Тапио Саавалайнен и Джой тен Берг, 2006, «Квазифискальные дефициты и предъявляемые условия в области энергетики в выборочных странах СНГ», Рабочий документ МВФ 06/43(R)(Вашингтон: Международный Валютный Фонд).
- Serra, Maria I., Maria F. Pazmino, Genevieve Lindow, Bennett Sutton, and Gustavo Ramirez, 2006, "Regional Convergence in Latin America," IMF WP/06/125 (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," в публикации *How to Measure the Fiscal Deficit: Analytical and Methodological Issues*, ed. by Mario I. Bléjer and Adrienne Cheasty (Washington: International Monetary Fund).
- Ulla, Pal, 2006, "Assessing Fiscal Risks Through Long-Term Budget Projections," *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 6, No. 1, стр. 130–91.
- Организация Объединенных Наций, 1996, «Предупреждение преступности и уголовное правосудие: борьба с коррупцией. Записка Секретариата от 26 сентября, A/C.3/51/L.2 (Нью-Йорк).
- van der Westhuizen, Johan, 1998, "Public Sector Transformation and Ethics: A View from South Africa," *Public Money and Management*, Vol. 18, (January–March), стр. 15–20.
- von Hagen, Jurgen, 1992, "Budgeting Procedures and Fiscal Performance in the European Communities," Economic Paper No. 96 (Brussels: Commission of the European Communities Directorate General for Economic and Financial Affairs).

## ССЫЛКИ НА САЙТЫ В ИНТЕРНЕТЕ

Австралия:

Бюджетная документация: <http://www.budget.gov.au/>

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

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

Канада:

Налоговые расходы и оценки, 2000 год: [http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/toce/2000/taxexp_e.html).

Совет по таможенному сотрудничеству: Декларация Всемирной таможенной организации: <http://www.wcoomd.org>

Европейская система счетов (ЕСС 1995 года)

<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat>

Европейский союз:

Директивы о закупках: <http://formby.wiganmbc.gov.uk/pub/bsu/eudirect.htm>

Обследование независимых фискальных учреждений ЕС. Государственные финансы в ЕВС:

[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/european\\_economy/public\\_finances2006\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/public_finances2006_en.htm)

Инициатива по обеспечению прозрачности в добывающих отраслях (ИОПДО):

<http://www.eitransparency.org/>

Гонконг:

Бюджет: <http://www.budget.gov.hk/>

Венгрия:

Органы государственного управления: <http://www.meh.hu/default.htm>

МВФ:

Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике. Декларация принципов:

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

ОСРД: <http://dsbb.imf.org/#gdds>

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

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

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

Азербайджан: <http://imf.org/external/np/rosc/aze/fiscal.htm>

Беларусь: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04361.pdf>  
Бразилия: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2001/cr01217.pdf>  
Чили: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03237.pdf>  
Колумбия: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03128.pdf>  
Чешская Республика: <http://www.imf.org/external/np/rosc/cze/> .  
Сальвадор: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2005/cr0567.pdf>  
Франция: <http://www.imf.org/external/np/rosc/fra/index.htm>  
Германия: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03286.pdf>  
Греция: <http://www.imf.org/external/np/rosc/index.htm> .  
Гондурас: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0216.pdf>  
Гонконг (САР): <http://www.imf.org/external/np/rosc/hkg/index.htm>  
Венгрия: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2007/cr0711.pdf>  
Индия: <http://www.imf.org/external/np/rosc/ind/fiscal.htm>  
Иран: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02267.pdf>  
Израиль: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04112.pdf>  
Корея, Республика: <http://www.imf.org/external/np/rosc/kor/index.htm>  
Кыргызская Республика: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr0254.pdf>  
Молдова: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04412.pdf>  
Мозамбик: <http://www.imf.org/external/np/rosc/moz/index.htm>  
Нидерланды: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr02115.pdf>  
Пакистан: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pak/fiscal.htm>  
Перу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2004/cr04109.pdf>  
Словения: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2002/cr02115.pdf>  
Швеция: <http://www.imf.org/external/np/rosc/swe/index.htm>  
Тунис: <http://www.imf.org/external/np/rosc/tun/index.htm>  
Уганда: <http://www.imf.org/external/np/rosc/uga/index.htm>  
Соединенное Королевство: <http://www.imf.org/external/np/rosc/gbr/index.htm>

Стандарты и кодексы

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

Работа по формированию основ для оценки качества данных:

<http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=3991.0>

Международный проект по вопросам бюджета: <http://www.internationalbudget.org/>

МФБ: <http://www.ifac.org>

Государственная финансовая отчетность: <http://www.ifac.org/Guidance/Public-Download.tmpl?PubID=960182179426>

ИНТОСАИ: <http://www.intosai.org/>

Код этических норм и стандартов аудита: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

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

Лимская декларация руководящих принципов аудита:  
[http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/general/lima\\_declaration/](http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/).

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

ОЭСР/Государственное управление и исполнительное руководство:  
[http://www.oecd.org/topic/0,2686,en\\_2649\\_34135\\_1\\_1\\_1\\_1\\_37405,00.html](http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34135_1_1_1_1_37405,00.html)  
ОЭСР/ Государственное управление и исполнительное руководство: Оптимальная практика ОЭСР по обеспечению прозрачности бюджета  
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>  
Руководящие принципы оптимальной практики субподряда на предоставление государственных услуг: <http://www.oecd.org/dataoecd/19/40/1901785.pdf>  
Руководящие принципы в отношении качества и результатов регулирования:  
[http://www.oecd.org/topic/0,2686,en\\_2649\\_34141\\_1\\_1\\_1\\_1\\_37405,00.html](http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_34141_1_1_1_1_37405,00.html)

ЮАР:  
Институт демократии в Южной Африке: <http://www.idasa.org.za>  
Казначейство ЮАР: <http://www.treasury.gov.za>

Соединенное Королевство:  
Казначейство ЕВ: <http://www.hm-treasury.gov.uk/>

ООН:  
Классификация функций органов государственного управления:  
<http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=4> Комиссия по праву международной торговли: Типовой закон о закупках товаров, строительных работ и услуг:  
<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/procurement/ml-procurement/ml-procure.pdf>  
Общий кодекс статистической практики:  
<http://www.un.org/Depts/unsd/demotss/tenjun96/tony.htm>  
Международный кодекс поведения государственных должностных лиц:  
<http://www.un.org/ga/documents/gares51/gar51-59.htm>.  
Статистический отдел: <http://unstats.un.org/unsd/default.htm>.  
Управление и организация инфраструктуры ООН:  
<http://www.un.org/esa/progareas/governance.html>

США:  
Бюджет США: <http://www.gpoaccess.gov/usbudget/>  
Бюджетный отдел Конгресса США: <http://www.cbo.gov/>  
Федеральный консультативный совет по вопросам учета: <http://www.fasab.gov/>  
Служба защиты налогоплательщиков: <http://www.irs.gov/advocate/index.html>

Всемирная торговая организация:

Соглашение о государственных 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).

Всемирный банк:

Вопросы качества управления:

<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/WBI/EXTWBIGOVANTCOR/0,,menuPK:1740542~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:1740530,00.html>

Государственные финансы:

<http://intranet.worldbank.org/WBSITE/INTRANET/SECTORS/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/INTPUBLICFINANCE/0,,menuPK:1339440~pagePK:151716~piPK:176772~theSitePK:1339414,00.html>

## ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

Каждая ссылка указывает на соответствующее место в тексте следующим образом: номер пункта (для текста главы «Общий обзор»); 3-значный номер элемента «надлежащей практики» (для текста четырех основных глав); номер сноски (обозначенный индексом «n»); или номер вставки.

### А

#### Австралия (Australia)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n  
«доклады о воздействии на величину издержек, связанных с соблюдением  
налогового законодательства» ("compliance cost statements"), 38n  
законы о бюджетной ответственности (fiscal responsibility laws), вставка 9  
макрэкономическая модель казначейства (Treasury Macroeconomic Model), 168n  
публикация надежной информации по сектору государственного управления  
(publication of reliable information on the general government), 115n  
учет на основе модифицированного принципа начисления (modified accrual  
accounting), 129n  
функция финансовых отчетов (function of financial reports), 83n  
«Хартия бюджетной честности» (*Charter of Budget Honesty*), 3.1.7, вставка 23  
этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics  
codes and codes of conduct for public officials), 145n

#### Автономные налогово-бюджетные правила (Stand-alone fiscal rules), вставка 9

#### Азербайджан (Azerbaijan)

топливные субсидии, предоставляемые ГНКАР (fuel subsidies provided by SOCAR),  
27n

#### Албания (Albania)

выделение времени для рассмотрения бюджета законодательным органом (time  
allocation for consideration of the budget by the legislature), 56n  
согласование данных о финансировании бюджета с требованиями и  
обязательствами финансового сектора по отношению к органам  
государственного управления (fiscal financing data reconciliation with financial  
sector claims on and liabilities to the government), 138n

#### Анализ бедности и социальных последствий (Poverty and Social Impact Analysis)

описание (description), 2.1.3, вставка 10

#### Анализ чувствительности (Sensitivity analysis)

устойчивость налогово-бюджетной политики (fiscal sustainability), 2.1.4

«Аналитические перспективы» (*Analytical Perspectives*), 3.1.7, 117n

Арушская декларация (Agusha Declaration). См. «Арушская декларация Всемирной  
таможенной организации (Совета таможенного сотрудничества)»

«Арушская декларация Всемирной таможенной организации (Совета таможенного сотрудничества)» (*Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council), Arusha*)

описание (description), вставка 1

руководящие принципы в отношении объективности работы таможенной службы (guidelines on integrity in customs administration), 1.2.2

Аудит (Audits)

аудиторские отчеты (audit reports), 2.2.4

внутренний аудит для обеспечения финансовой подотчетности сотрудников, занимающихся сбором налогов, и систем сбора налогов (internal audit for financial accountability of tax collection staff and systems), 1.2.2

внутренняя ревизия деятельности и финансов органов государственного управления (internal audits of government activities and finances), 4.2.5, вставка 28

военные расходы (military spending), 4.3.2

высшие ревизионные учреждения (supreme audit institutions), 4.3, 4.3.2

законодательный надзор за деятельностью национального ревизионного органа (legislative oversight of the national audit body), 4.3.2

итоговые счета (final accounts), 2.2.4, 3.1.1

коррективные меры (remedial actions), 4.3.2

национальные ревизионные органы (national audit bodies), 4.3, 4.3.2

определение термина «внутренний аудит» ("internal audit" definition), 154n

покупка и продажа государственных активов (purchases and sales of public assets), 4.2.4

представление и публикация отчетов (submission and publication of reports), 4.3.2

проверка на соответствие установленным нормам (regularity audits), 4.3.1

стандарты внешнего аудита (external audit standards), 4.3.1, 4.3.2

Б

«Базельские основные принципы эффективного банковского надзора» (*Basel Core Principles for Effective Banking Supervision*)

система регулирования банковской деятельности (framework for bank regulation), 1.1.5

Базельский комитет по банковскому надзору (Basel Committee on Banking Supervision)

Программа оценки финансового сектора (Financial Sector Assessment Program), 39n

Балансы органов государственного управления (Government balance sheets)

вопросы, требующие решения при подготовке (issues to be addressed in preparing), 3.1.5, вставка 22

Банк Норвегии (Bank of Norway)

публикация макроэкономических прогнозов (publication of macroeconomic forecasts), 165n

Банковский сектор (Banking sector). См. также Центральные банки

участие органов государственного управления в (government involvement in), 1.1.5

Беларусь (Belarus)

ежемесячное составление данных в соответствии с экономической классификацией (monthly compilation of economic classification data), 124n



Болгария (Bulgaria)

автономные налогово-бюджетные правила (stand-alone fiscal rules), вставка 9  
выделение времени для рассмотрения бюджета законодательным органом (time allocation for consideration of the budget by the legislature), 56n  
своевременность представления итоговых счетов в законодательные органы (timeliness of presentation of final accounts to the legislature), 79n

Бразилия (Brazil)

деятельность центрального банка (central bank activities), 31n  
законы о бюджетной ответственности (fiscal responsibility laws), 58n, вставка 9  
квазифискальные операции государственных корпораций (quasi-fiscal activities of public corporations), 35n  
отчетность о налоговых расходах (tax expenditure reporting), вставка 16  
среднесрочные основы бюджета (medium-term budget framework), 59n  
этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

Бюджетная документация (Budget documentation)

категории (categories of), 3.1.1  
охват (coverage of), 3.1.1  
сводная информация (summary of), таблица 1  
справочный документ с анализом расхождений между прогнозами и соответствующей информацией об исполнении бюджета (background paper analyzing the differences between forecasts and relevant outturn information), 4.1.3  
среднесрочные основы макроэкономической и налогово-бюджетной политики для (medium-term macroeconomic and fiscal policy framework for), 2.1.2, 2.1.5

Бюджетные календари (Budget calendars), 2.1.1

Бюджетный процесс на основе программ (Program budgeting), вставка 12

Бюджеты. См. Открытость бюджетных процессов; Доступность информации для общественности (Budgets. See Open budget processes; Public availability of information)

В

Венгрия (Hungary)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n  
инициатива «стеклянных карманов» ("Glass Pockets" initiative), 149n

Внебюджетная деятельность (Extrabudgetary activities)

субнациональные органы государственного управления (subnational governments), 3.1.6

требования для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (fiscal transparency requirements), 2.1.5, вставка 13

Внебюджетные фонды (Extrabudgetary funds)

включение внебюджетных фондов в годовой бюджет в качестве специальных фондов (incorporation of former extrabudgetary funds as special funds in the annual budget), 75n

описание (description), 1.1.1

перечисление целевых налогов во (channeling of earmarked taxes to), 73n

- Внешний аудит (External audits)
  - стандарты (standards for), 4.3.1, 4.3.2
- Внутренний аудит (Internal audits)
  - деятельности и финансов органов государственного управления (of government activities and finances), 4.2.5, вставка 28
  - для обеспечения финансовой подотчетности сотрудников, занимающихся сбором налогов, и систем сбора налогов (for financial accountability of tax collection staff and systems), 1.2.2
  - определение (definition of), 154n
- Внутригодовые бюджетные отчеты (Within-year budget reports)
  - доступность для общественности информации о (public availability of information on), 3.1.1, таблица 1
  - отчетность о гарантиях (reporting of guarantees), вставка 17
- Военные расходы (Military spending)
  - аудит и (audits and), 4.3.2
  - учет и отчетность (recording and reporting), 3.2.2
- Вопросы налогообложения (Tax issues)
  - внутренний аудит для обеспечения финансовой подотчетности сотрудников, занимающихся сбором налогов, и систем сбора налогов (internal audit for financial accountability of tax collection staff and systems), 1.2.2
  - деятельность по законному уменьшению налоговых обязательств (tax avoidance behavior), 1.2.3
  - доступность и понятность налогового законодательства (accessibility and understandability of tax laws), 1.2.2
  - информационные технологии и (information technology and), 1.2.2
  - источник доходов (revenue source), 3.1.4, таблица 2
  - компьютерные системы обмена информацией между органами, ведающими государственными доходами (computer systems for exchange information among revenue departments), 1.2.2
  - критерии административного применения налогового законодательства (criteria for administrative application of tax laws), 1.2.2
  - мониторинг местных отделений (monitoring of local offices), 1.2.2
  - обжалование налоговых или неналоговых обязательств (appeals of tax or non-tax obligations), 1.2.2
  - операции взаимозачета (netting operations), 1.2.2
  - определение термина «налог» ("tax" definition), 40n
  - открытость процессов сбора налогов (openness of tax collection processes), 4.2.6
  - полномочия и границы полномочий налоговой службы (powers and limitations of tax administration), 1.2.1
  - права и гарантии для налогоплательщиков (rights and safeguards of taxpayers), 1.2.1
  - сбор налогов на частные предприятия и физических лиц (collection of taxes on private businesses and individuals), 1.1.5
  - сбор налоговых и неналоговых доходов (collection of tax and non-tax revenues), 1.2.2
  - сбор таможенных и неналоговых доходов (customs and non-tax revenue collection), 1.2.1

- служба сбора государственных доходов (revenue administration), 1.2.2  
соглашения о разделе продукции (production sharing agreements), 1.2.4  
целевые налоги (earmarked taxes), 1.2.2  
четкая правовая основа сбора государственных доходов (explicit legal basis for revenue collection), 1.2.1
- ВРУ (SAI). См. Высшие ревизионные учреждения
- Всемирная таможенная организация (World Customs Organization)  
«Арушская декларация Всемирной таможенной организации (Совета таможенного сотрудничества)» (*Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council) Arusha*), 1.2.2, вставка 1
- Всемирная торговая организация (World Trade Organization)  
разработка Кодекса и Руководства и (Code and Manual development and), 26
- Всемирный банк (World Bank)  
пересмотренная редакция Кодекса и (revised Code and), 12  
разработка Кодекса и Руководства и (Code and Manual development and), 26
- ВТО (WCO). См. Всемирная таможенная организация
- Высшие ревизионные учреждения (Supreme audit institutions), 4.3, 4.3.2
- Г
- ГААП (GAAP). См. Общепринятые принципы бухгалтерского учета
- Газовая отрасль (Gas industry)  
соглашения о разделе продукции (production sharing agreements), 1.2.4
- Гарантии (Guarantees)  
доступность для общественности информации о (public availability of information on), 3.1.5  
как условные обязательства (as contingent liabilities), 3.1.5  
отчетность (reporting of), вставка 17  
поддержка частного сектора и органов государственного управления других уровней (support for private and other government levels), 112n
- Гарантии достоверности (Assurances of integrity)  
доступность правил проведения государственных закупок (accessibility of procurement regulations), 4.2.3  
основные требования (basic requirements), 4.1, 4.2, 4.3  
отражение в бюджетных прогнозах и их обновлениях всей информации, имеющейся на момент их представления (budget forecasts' and updates' reflection of all the information available at the time of presentation), 4.1.1
- Германия (Germany)  
«Закон о бюджетных принципах» (*Law on Budgetary Principles*), 58n  
государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n  
отчетность о налоговых расходах (tax expenditure reporting), вставка 16
- Годовые бюджеты. См. также Открытость бюджетных процессов (Annual budgets)  
использование Общепринятых принципов бухгалтерского учета для (use of Generally Accepted Accounting Principles for), 4.1.2  
представление в законодательные органы (presentation to the legislature), 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1, таблица 1

- Гондурас (Honduras)  
квазифискальные операции государственных корпораций (quasi-fiscal activities of public corporations), 35n  
разграничение между сектором государственного управления и государственного сектора (general government and public sector distinctions), 20n
- Гонконг (САР) (Hong Kong SAR)  
годовая бюджетная документация (annual budget documentation), 57n  
среднесрочные основы бюджета (medium-term budget framework), 59n
- Государственно-частные партнерства (Public-private partnerships)  
бухгалтерский учет для (accounting for), 1.2.4  
в Чили (in Chile), вставка 5  
гарантии и (guarantees and), 3.1.5  
описание (description), 1.2.4  
риски, принимаемые частным сектором, и (risks incurred by the private sector and), 1.2.4  
руководящие принципы РСГФ 2001 года (GFSM 2001 guidelines), 1.2.4  
формирование по принципу «строительство–эксплуатация–передача» (Build-Operate-Transfer forms), 1.2.4
- Государственные активы, покупка и продажа (Public assets, purchases and sales of), 4.2.4
- Государственные корпорации (Public corporations)  
виды (types of), 1.1.1  
годовые отчеты (annual reports), 1.1.4  
квазифискальные операции (quasi-fiscal activities), 1.1.4, 3.1.6  
некоммерческая деятельность от имени государства (noncommercial activities on behalf of governments), 1.1.4  
некоммерческие услуги (noncommercial services), 1.1.4  
отношения между органами государственного управления и (relationships between the government and), 1.1.4  
представление налогово-бюджетной информации по (reporting of fiscal information on), 3.1.6  
применение признанных международных стандартов бухгалтерского учета (application of internationally recognized accounting standards), 1.1.4  
риски, связанные с долгом (risks in debts of), 2.1.4  
требования в отношении прозрачности (transparency requirements), 1.1.4, 3.1.6
- Государственные финансовые корпорации (Public financial corporations)  
использование сектором государственного управления (general government sector use of), 1.1.4
- Государственный сектор (Public sector). *См. также* Частный сектор  
описание (description), 1.1.1  
прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты распространения данных (fiscal transparency and data dissemination standards), вставка 25  
схема (diagram), рисунок 1  
условия контрактов между органами государственного управления и (contractual arrangements between the government and), 1.2.4

Гранты (Grants)

- источник доходов (revenue source), 3.1.4, таблица 2
- учет в соответствии с РСГФ 2001 года (GFSM 2001 treatment), 3.2.3
- учет «над чертой» ("above-the-line" treatment), 3.2.3
- учет «под чертой» ("below-the-line" treatment), 3.2.3

Греция (Greece)

- государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n
- оценка процентной доли пенсий и учреждений здравоохранения в расходах сектора государственного управления (estimate of pensions and health care establishment as a percentage of general government expenditure), 82n
- этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

ГЧП (PPPs). См. Государственно-частные партнерства

Д

Доклады о соблюдении стандартов и кодексов (Reports on the Observance of Standards and Codes). См. РОСК по бюджетно-налоговой сфере

Долг (Debt)

- балансы органов государственного управления (government balance sheets), 3.1.5, вставка 22
- индексированный долг (indexed debt), 3.1.5, 109n
- общедоступность информации о (public availability of information on), 3.1.5
- разбивки (breakdowns of), 3.1.5
- согласование долговых операций с операционными счетами (reconciliation of debt transactions with operating accounts), 3.2.3
- «Долгосрочная устойчивость государственных финансов в Европейском союзе» ("Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union"), 3.1.7
- Дополнительные бюджеты (Supplementary budgets)
  - представление в законодательные органы (presentation to the legislature), 2.2.3
- Достоверность (Integrity). См. Гарантии достоверности
- Достоверность данных (Data integrity)
  - организационно-правовая независимость для проверки данных (institutional independence for verification of data), 4.3.4
- Доступность информации для общественности (Public availability of information)
  - административная подотчетность (administrative accountability), 3.2.2
  - военные расходы (military spending), 3.2.2
  - государственные гарантии (government guarantees), 3.1.5
  - данные о бюджетной позиции субнациональных органов государственного управления и государственных корпораций (fiscal position of subnational governments and public corporations), 3.1.6
  - долгосрочные государственные финансы (long-term public finances), 3.1.7
  - законы о свободе информации (freedom of information acts), 3.3.1, вставка 24
  - запасы природных ресурсов (natural resource assets), 3.1.5
  - изменения законодательных или нормативных актов и (legislative or regulatory changes and), 1.2.3

- информация о результатах исполнения бюджета (fiscal performance information), 3.1.2
- календари выпуска данных (advance release calendars), 3.3.2
- квазифискальные операции (quasi-fiscal activities), 3.1.3, 3.1.6, вставка 20
- критерии отчетности (reporting criteria), 3.2.2
- налогово-бюджетные показатели (fiscal indicators), 3.2.3
- налоговые расходы (tax expenditures), 3.1.3, вставка 16
- необеспеченные резервами государственные пенсионные фонды (unfunded public pension funds), 3.1.5
- общее сальдо сектора государственного управления (overall balance of the general government sector), 3.2.3
- обязательства, не связанные с долгом (nondebt liabilities), 3.1.5
- описание и изменения основных принципов практики (description and changes to core practices), 18
- основные требования (basic requirements), 3.1, 3.2, 3.3
- отчетность о гарантиях (reporting of guarantees), вставка 17
- отчетность о долге (reporting of debt), 3.1.5
- отчетность о финансовых активах (financial asset reporting), 3.1.5
- отчеты о целях бюджетных программ (budget program objectives reports), 3.2.4
- пособие для граждан (citizens' guide for), 3.2.1
- предоставление исчерпывающей информации о деятельности в бюджетно-налоговой сфере и об основных фискальных рисках (provision of comprehensive information on fiscal activity and major fiscal risks), 3.1
- представление информации (presentation of information), 3.2
- размещение в Интернете (posting on the Internet), 3.1, 3.3.1
- сводная таблица принципов и основных требований (summary table of principles and basic requirements), приложение
- своевременная публикация налогово-бюджетной информации (timely publication of fiscal information), 3.3
- совместимость с РСГФ 2001 года (GFSM 2001 compatibility), 3.2.2
- условные обязательства (contingent liabilities), 3.1.3
- юридические обязательства (legal obligations), 3.3.1
- Доходы от природных ресурсов (Resource revenues)
  - бюджетный процесс и (budgeting and), 2.2.1
  - распределение (distribution of), 1.1.3
  - фискальный режим для ресурсодобывающих секторов (fiscal regime for resource sectors), 1.2.1

## Е

- «Европейская система счетов» (*European System of Accounts*)
  - определение сферы охвата сектора государственного управления (general government sector boundaries definition), 1.1.1
- Европейский союз (European Union)
  - «Долгосрочная устойчивость государственных финансов в Европейском союзе» ("Long-Term Sustainability of Public Finances in the European Union"), 3.1.7

- «Маастрихтский договор» (*Maastricht Treaty*), 2.1.2, вставка 9  
«Пакт о стабильности и росте» (*Stability and Growth Pact*), 2.1.2  
разработка Кодекса и Руководства и (*Code and Manual development and*), 26  
РОСК по бюджетно-налоговой сфере и (*fiscal ROSCs and*), 11
- Евростат (*Eurostat*)  
демографические прогнозы (*population projections*), 3.1.7  
решение относительно государственно-частных партнерств (*public-private partnerships decision*), 1.2.4
- Египет (*Egypt*)  
прозрачность контрактов, связанных с природными ресурсами (*transparency of natural resource contracts*), 51n
- ЕСС (ESA). См. «Европейская система счетов»
- З
- «Закон о бюджетной ответственности» (*Fiscal Responsibility Act*), 3.1.7, вставка 23  
Закон о бюджетной системе (*Budget system law*)  
база для (*framework for*), 1.2.1  
обычные нарушения (*common abuses of*), 2.2.3  
Законодательная ветвь государственного управления (*Legislative branch of government*)  
роль (*role of*), 1.1.2  
Законы о бюджетной ответственности (*Fiscal responsibility laws*), 2.1.2, вставка 9  
заявление о (*statement of*), вставка 21  
Законы о свободе информации (*Freedom of information acts*), 3.3.1, вставка 24  
Занятость (*Employment*)  
делегирование полномочий, связанных с условиями занятости (*delegation of powers related to employment conditions*), 4.2.2  
принципы заслуг при найме работников в государственном секторе (*merit principles in public sector employment*), 4.2.2  
ЗБО (FRLs). См. Законы о бюджетной ответственности  
ЗСИ (FOIAs). См. Законы о свободе информации
- И
- Индексированный долг (*Indexed debt*), 3.1.5, 109n
- Индия (*India*)  
аудиторские отчеты парламенту (*audit reports to the parliament*), 161n  
рассмотрение отчетов Генерального контролера и ревизора (*Comptroller and Auditor General's report reviews*), 163n
- Инициатива в отношении открытости бюджета (*Open Budget Initiative*)  
описание (*description*), 4, вставка 1
- Инициатива в отношении прозрачности в добывающих отраслях (*Extractive Industries Transparency Initiative*)  
описание (*description*), 4, вставка 1
- Инициатива в отношении стандартов и кодексов (*Standards and Codes Initiative*)  
пересмотренная редакция Кодекса и (*revised Code and*), 12

Индонезия (Indonesia)

выделение времени для рассмотрения бюджета законодательным органом (time allocation for consideration of the budget by the legislature), 56n

Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors)

стандарты внутреннего аудита (internal audit standards), 4.2.5

Интернет (Internet)

доступность для общественности информации и (public availability of information and), 3.3.1

ИНТОСАИ (INTOSAI). См. Международная организация высших ревизионных учреждений

Информационные технологии (Information technology)

компьютерные системы обмена информацией между органами, ведающими государственными доходами (computer systems for exchange information among revenue departments), 1.2.2

роль в исключении возможностей для дискреционных действий (role in eliminating opportunities for discretionary action), 1.2.2

ИОПДО (EITI). См. Инициатива в отношении прозрачности в добывающих отраслях Иран (Iran)

Высший ревизионный суд (Supreme Audit Court), 160n

Ирландия (Ireland)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n

Испания (Spain)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n

этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

Исполнительная ветвь государственного управления (Executive branch of government)

роль (role of), 1.1.2

Источники доходов (Revenue sources). См. также конкретные источники доходов классификация (classification of), 3.1.4

классификация доходов (РСГФ 2001 года) (revenue classification (GFSM 2001)), таблица 2

представление в годовом бюджете (annual budget presentation of), 3.1.4

соглашения о разделе продукции (production sharing agreements), 1.2.1

Италия (Italy)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n

этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

Итоговые счета (Final accounts)

аудит (auditing of), 2.2.4, 3.1.1, таблица 1

использование Общепринятых принципов бухгалтерского учета при составлении и представлении (use of Generally Accepted Accounting Principles for), 4.1.2

согласование с бюджетными ассигнованиями (reconciliation with budget appropriations), 4.1.3



## К

Календари выпуска данных (Advance release calendars)

сроки публикации информации (timing of publication), 3.3.2

Канада (Canada)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n

основа для бюджетных прогнозов (basis for fiscal projections), 169n

охват бюджетной документации (coverage of budget documentation), 81n

этап предварительных бюджетных консультаций (pre-budget consultation phase), 55n

этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

Квазифискальные операции (Quasi-fiscal activities)

виды (types of), вставка 19

государственные корпорации (public corporations), 1.1.4, 3.1.6

доступность для общественности информации о (public availability of information on), 3.1.3, вставка 19

издержки, связанные с (costs of), 1.1.4

описание (description), 1.1.4

оценка фискальных результатов (estimating the fiscal effects of), вставка 20

центральных банков (of central banks), 1.1.4, 3.1.3

частный сектор (private sector), 3.1.3

Кипр (Cyprus)

выделение времени для рассмотрения бюджета законодательным органом (time allocation for consideration of the budget by the legislature), 56n

*«Классификация функций органов государственного управления» (Classification of the Functions of Government), 3.2.2*

Кодекс (The Code). См. *«Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере»*

*«Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» (Code of Good Practices on Fiscal Transparency)*

введение (introduction of), 1

добавление новых элементов надлежащей практики (addition of new good practices), 20–21

значимость (relevance of), 3

изменения в (changes in), 15–21

история вопроса (background), 1–5, вставка 1

пересмотренная редакция Кодекса (revised Code), 12–14

соблюдение государствами-членами (member country compliance with), 3

сосредоточение внимания на центральном правительстве (central government focus), 24

фундаментальные элементы (pillars of), 15–19

*«Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике» (Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies)*

банковский сектор (banking sector), 1.1.5

деятельность центральных банков (central bank activities), 1.1.4

- «Кодекс налогово-бюджетной стабильности» (*Code for Fiscal Stability*), 3.1.7, вставка 23
- Кодексы поведения (*Codes of conduct*), 4.2.1
- Колумбия (*Colombia*)
- выделение времени для рассмотрения бюджета законодательным органом (*time allocation for consideration of the budget by the legislature*), 56n
  - распределение ресурсов (*resource distribution*), 24n
- Контракты. См. Правила проведения государственных закупок (*Contracts. See Procurement regulations*)
- Конфликты интересов (*Conflicts of interest*)
- предоставление коммерческих услуг сектором государственного управления (*general government sector provision of commercial services*), 1.1.4
- Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли (*United Nations Commission on International Trade Law*)
- «Типовой закон о государственных закупках товаров, продукции строительства и услуг» (*Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*), 4.2.3
- Косвенные обязательства (*Implicit liabilities*), 2.1.4, вставка 11
- КФО (QFAs). См. Квазифискальные операции
- КФОГУ. См. «Классификация функций органов государственного управления» (*COFOG. See Classification of the Functions of Government*)

## Л

- Латвия (*Latvia*)
- включение прежних внебюджетных фондов как специальных фондов в годовой бюджет (*incorporation of former extrabudgetary funds as special funds in the annual budget*), 75n
- «Лимская декларация руководящих принципов аудита» (*Lima Declaration of Guidelines on Auditing Pillars*), 4.3.1, 4.3.2, 31, вставка 29

## М

- Маастрихтский договор (*Maastricht Treaty*), 2.1.2, вставка 9
- Макроэкономические прогнозы и предположения (*Macroeconomic forecasts and assumptions*). См. также Среднесрочные основы макроэкономической и налогово-бюджетной политики для подготовки бюджетов
- публикация (*publication of*), 4.3.3
- Международная организация высших ревизионных учреждений (*International Organization of Supreme Audit Institutions*)
- «Лимская декларация руководящих принципов аудита» (*Lima Declaration of Guidelines on Auditing Pillars*), 4.3.1, 4.3.2, 31, вставка 29
  - разработка Кодекса и Руководства и (*Code and Manual development and*), 26
  - «Руководящие принципы по оптимальной практике аудита приватизационных операций» (*Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations*), 4.2.4
  - руководящие принципы по стандартам внутреннего контроля (*guidelines for internal control standards*), 31
  - стандарты внешнего аудита (*external audit standards*), 4.3.1

- цели систем внутреннего контроля (objectives of internal control systems), 4.2.5,  
вставка 28
- «*Этический кодекс ИНТОСАИ для аудиторов в государственном секторе*»  
(*INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector*), 4.2.1
- Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants)  
разработка Кодекса и Руководства и (Code and Manual development and), 26
- Совет по международным стандартам учета в государственном секторе (International  
Public Sector Accounting Standards Board), 4.1.2, вставка 14
- Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Accounting  
Standards), 2.2.1
- «*Международный кодекс поведения государственных должностных лиц*»  
(*International Code of Conduct for Public Officials*), 4.2.1
- Мексика (Mexico)  
государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n
- Метод прогнозирования доходов на основе моделей (Model-based approach to revenue  
forecasting), вставка 7
- Метод трендов и автокорреляций при прогнозировании доходов (Trend and  
autocorrelation approach to revenue forecasting), вставка 7
- Метод эластичности при прогнозировании доходов (Elasticity approach to revenue  
forecasting), вставка 7
- Метод эффективных налоговых ставок при прогнозировании доходов (Effective rate  
approach to revenue forecasting), вставка 7
- Модель покупателя и поставщика в системе составления бюджета на основе  
результатов (Purchaser-provider model for performance-based budgeting),  
вставка 12
- Модули по прозрачности в бюджетно-налоговой сфере Докладов о соблюдении  
стандартов и кодексов (Fiscal transparency modules of Reports on the Observance of  
Standards and Codes). См. РОСК по бюджетно-налоговой сфере
- Мозамбик (Mozambique)  
институциональная основа межструктурных отношений (institutional framework for  
intergovernmental relationships), 24n
- Молдова (Moldova)  
автономные налогово-бюджетные правила (stand-alone fiscal rules), вставка 9  
включение прежних внебюджетных фондов как специальных фондов в годовой  
бюджет (incorporation of former extrabudgetary funds as special funds in the  
annual budget), 75n  
деятельность центрального банка (central bank activities), 31n  
заявление о целях налогово-бюджетной политики (statement of fiscal policy  
objectives), 57n  
своевременность представления итоговых счетов в законодательные органы  
(timeliness of presentation of final accounts to the legislature), 79n  
среднесрочные основы бюджета (medium-term budget framework), 59n
- Монголия (Mongolia)  
деятельность центрального банка (central bank activities), 31n

## Н

- Налогово-бюджетные данные за прошлые периоды (Historical fiscal data), 4.1.3
- Налогово-бюджетные правила (Fiscal rules)  
среднесрочные основы макроэкономической и налогово-бюджетной политики для подготовки бюджетов и (medium-term macroeconomic and fiscal policy framework for budgets and), 2.1.2, вставка 9
- Налоговые расходы (Tax expenditures)  
доступность для общественности информации о (public availability of information on), 3.1.3  
отчетность о (reporting of), вставка 16
- Национальные ревизионные органы (National audit bodies), 4.3, 4.3.2
- Национальные ресурсодобывающие компании (National resource companies)  
коммерческая и некоммерческая деятельность (commercial and noncommercial activities), 1.1.4  
стандарты корпоративного управления (corporate governance standards), 1.1.4, вставка 4
- Национальный банк Швеции (Swedish Riksbank)  
публикация макроэкономических прогнозов (publication of macroeconomic forecasts), 165n
- Некоммерческие организации (Nonprofit institutions). *См.* Нерыночные некоммерческие организации
- Неналоговые доходы (Non-tax revenues)  
правовая основа для сбора (legal basis for collection of), 1.2.1
- Непротиворечивость данных (Consistency of data), 4.1.3
- Нерыночные некоммерческие организации (Nonmarket nonprofit institutions)  
деятельность (activities of), 1.1.1  
как структуры сектора государственного управления (as general government entities), вставка 2
- Нерыночные услуги (Nonmarket services)  
продукция и (output and), 1.1.1, 17n
- Нефтяная отрасль (Oil industry)  
«затратная» нефть (cost oil), 1.2.4  
«прибыльная» нефть (profit oil), 1.2.4  
соглашения о разделе продукции (production sharing agreements), 1.2.1, 1.2.4  
топливные субсидии, предоставляемые ГНКАР в Азербайджане (fuel subsidies provided by SOCAR in Azerbaijan), 27n
- Нидерланды (The Netherlands)  
бюджетный процесс на основе программ (program budgeting), 70n  
государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n  
надежность бюджетных данных (reliability of budget data), 134n  
отражение налогово-бюджетных издержек, связанных с новыми политическими инициативами (identification of fiscal cost of new policy initiatives), 63n  
своевременность представления итоговых счетов в законодательные органы (timeliness of presentation of final accounts to the legislature), 79n  
среднесрочные основы бюджета (medium-term budget framework), 59n

Нигерия (Nigeria)

формулы распределения доходов (revenue sharing formulas), 25n

НКО (NPIs). См. Нерыночные некоммерческие организации

Новая Зеландия (New Zealand)

«Закон о бюджетной ответственности» (*Fiscal Responsibility Act*), 3.1.7, 137n,  
вставка 23

использование Общепринятых принципов бухгалтерского учета (use of Generally Accepted Accounting Principles), 136n

функция финансовых отчетов (function of financial reports), 83n

этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

Норвегия (Norway)

Государственный пенсионный фонд Global (Government Pension Fund-Global), 2.1.5

публикация Банком Норвегии макроэкономических прогнозов (Bank of Norway publication of macroeconomic forecasts), 165n

управление активами (asset management), 53n

НРК (NRCs). См. Национальные ресурсодобывающие компании

О

Обслуживание долга (Debt service)

отчетность в соответствии со специальным стандартом распространения данных (Special Data Dissemination Standard reporting of), 3.1.5

Общая система распространения данных (General Data Dissemination System)

календари выпуска данных (advance release calendars), 3.3.2

Основа оценки качества данных и (Data Quality Assessment Framework and), 4.1.3

параметры, значимые для прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (dimensions relevant to fiscal transparency), вставка 25

периодичность и своевременность представления общественности фискальных отчетов (periodicity and timeliness of fiscal reports to the public), 2.2.2

руководящие принципы в отношении своевременности данных (timeliness of data guidelines), 3.3.1

стандарты достоверности данных (data integrity standards), 4.3.4

цель (purpose of), 4.1.3

Общее сальдо (Overall balance)

сектор государственного управления (general government sector), 3.2.3

согласование с данными о финансировании (reconciling with financing data), 4.1.3

Общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles)

использование при составлении и представлении годовых бюджетов и итоговых счетов (use for annual budgets and final accounts), 4.1.2

Обязательства (Liabilities)

косвенные (implicit), 2.1.4, вставка 11

не связанные с долгом (nondebt), 3.1.5

«Отчет об условных обязательствах» (*Statement of Contingent Liabilities*),  
вставка 17

- прямые (explicit), 2.1.4, вставка 11
- условные (contingent), 2.1.4, 3.1.3, вставка 11, вставка 18
- Обязательства, не связанные с долгом (Nondebt liabilities)
  - отчетность о (reporting of), 3.1.5
- ООКД (DQAF). См. Основа оценки качества данных.
- Операции по проведению экологической очистки (Environmental clean-up operations), 3.1.5
- «Оптимальная практика по обеспечению прозрачности бюджета» (*Best Practices for Budget Transparency*), 2.1, 4, вставка 1
- Организация Объединенных Наций (United Nations). См. также «Система национальных счетов»
  - «Классификация функций органов государственного управления» (*Classification of the Functions of Government*), 3.2.2
  - «Международный кодекс поведения государственных должностных лиц» (*International Code of Conduct for Public Officials*), 4.2.1
  - «Основные принципы официальной статистики» (*Fundamental Principles of Official Statistics*), 4.1.3, 4.3.4, вставка 30
- разработка Кодекса и Руководства и (Code and Manual development and), 26
- Организация экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development)
  - заявления о принятии ответственности за фискальные отчеты (statements of responsibility for fiscal reports), 164n
  - обязательства по выплате пенсий работникам (employee pension obligations), 3.1.5
  - «Оптимальная практика по обеспечению прозрачности бюджета» (*Best Practices for Budget Transparency*), 2.1, 2.2.2, 3.1.5, 4, вставка 1
  - отчетность о долгосрочном состоянии государственных финансов (long-term reporting of public finances), 3.1.7
- Принципы управленческой этики в государственном секторе (Principles for Managing Ethics in the Public Sector), 4.2.1
  - разработка Кодекса и Руководства и (Code and Manual development and), 26
  - руководящие принципы в отношении налоговых расходов (tax expenditure guidelines), 3.1.3
  - руководящие принципы в отношении отчетности о финансовых активах (financial asset reporting guidelines), 3.1.5
  - «Соблюдение этических кодексов и кодексов поведения в странах ОЭСР» (*Observatory on Ethics Codes of Conduct in OECD Countries*), 4.2.1
  - характеристики прозрачных мер регулирования (characteristics of transparent regulations), вставка 4
- Основа оценки качества данных (Data Quality Assessment Framework)
  - описание (description), 4.1.3
  - сводная информация (summary of), вставка 26
- Основа оценки качества данных (Data Quality Assessment Framework), 4.1.3
  - внешняя проверка налогово-бюджетной информации (external scrutiny of fiscal information), 4.3

- внутренний контроль и защитные механизмы (internal oversight and safeguards), 4.2
- внутренняя непротиворечивость данных (internal consistency of data), 4.1.3
- внутренняя ревизия деятельности и финансов органов государственного управления (internal audits of government activities and finances), 4.2.5
- документальное оформление процедур найма и условий занятости в государственном секторе (documentation of public sector employment procedures and conditions), 4.2.2
- использование общепринятых стандартов бухгалтерского учета при составлении и представлении годовых бюджетов и итоговых счетов (use of generally accepted accounting standards for annual budgets and final accounts), 4.1.2
- независимость национальных служб сбора государственных доходов (independence of national revenue administrations), 4.2.6
- независимые оценки бюджетных прогнозов и предположений (independent assessments of fiscal forecasts and assumptions), 4.3.3
- описание и изменения основных принципов практики (description and changes to core practices), 19
- покупка и продажа государственных активов (purchases and sales of public assets), 4.2.4
- представление и публикация аудиторских отчетов (submission and publication of audit reports), 4.3.2
- проверка данных (data verification), 4.3.4
- сводная таблица принципов и основных требований (summary table of principles and basic requirements), приложение
- согласование данных фискальных отчетов с другими данными (reconciliation of data in fiscal reports with other data), 4.1.3
- согласованность с данными за прошлые периоды (historical consistency), 4.1.3
- стандарты качества данных (data quality standards), 4.1
- этические нормы поведения государственных служащих (ethical standards of behavior for public servants), 4.2.1
- «Основные принципы официальной статистики» (*Fundamental Principles of Official Statistics*)
- Основа оценки качества данных и (Data Quality Assessment Framework and), 4.1.3
- стандарты достоверности данных (data integrity standards), 4.3.4, вставка 30
- ОСПД (GDDS). См. Общая система распространения данных
- Открытость бюджетных процессов (Open budget processes)
- Анализ бедности и социальных последствий (Poverty and Social Impact Analysis), 2.1.3, вставка 10
- бюджетные программы и целевые показатели деятельности (budget programs and performance objectives), 2.1.4
- бюджетный календарь (budget calendar), 2.1.1
- внутригодовые отчеты (in-year reports), 2.2.2
- график подготовки бюджета (timetable for budget preparation), 2.1
- дополнительные бюджеты (supplementary budgets), 2.2.3
- изменения, вносимые в бюджет (changes to the budget), 2.2.3

- координация бюджетной и внебюджетной деятельности (coordination of budgetary and extrabudgetary activities), 2.1.5, вставка 13
- описание и изменения основных принципов практики (description and changes to core practices), 17
- описание основных мер в области расходов и доходов, а также их вклада в достижение целей политики (description of major expenditure and revenue measures and their contribution to policy objectives), 2.1.3
- основные требования (basic requirements), 2.1, 2.2
- охват операций, финансируемых из внутренних и внешних источников (domestic and externally financed transaction coverage), 2.2.1
- оценка воздействия новых мер политики (assessment of the impact of new policies), 2.1.3
- оценка просроченной задолженности (arrears assessment), 2.2.1, вставка 15
- оценка устойчивости налогово-бюджетной политики (fiscal sustainability assessment), 2.1.4
- плата за пользование (user charges), 2.1.5
- полугодовые отчеты (midyear reports), 2.2.2
- постатейный бюджетный процесс (line-item budgeting), 2.1.4
- представление бюджета в законодательные органы (budget presentation to the legislature), 2.1.1, 2.2.2, 3.1.1
- проверенные аудиторскими итоговые счета и аудиторские отчеты (audited final accounts and audit reports), 2.2.4
- прогнозирование доходов (revenue forecasting), вставка 7
- процедуры исполнения и мониторинга бюджета и бюджетной отчетности (procedures for budget execution, monitoring, and reporting), 2.2
- распределение обязанностей между центральными и бюджетными министерствами (organization of responsibilities among central and spending ministries), 2.1.5
- расчет стоимости новых программ мобилизации доходов и расходных программ (costing of new revenue and spending programs), 2.1.3
- сводная таблица принципов и основных требований (summary table of principles and basic requirements), приложение
- системы бухгалтерского учета (accounting systems), 2.2.1, вставка 14
- согласование банковских счетов (bank account reconciliation), 2.2.1
- содержание годового бюджета (annual budget contents), 2.1
- среднесрочные основы макроэкономической и налогово-бюджетной политики (medium-term macroeconomic and fiscal policy framework), 2.1.2
- фискальные риски (fiscal risks), 2.1.4, вставка 11
- Отношение долга к ВВП (Debt-to-GDP ratio)
  - устойчивость налогово-бюджетной политики и (fiscal sustainability and), 2.1.4
- «Отчет об условных обязательствах» (*Statement of Contingent Liabilities*), вставка 17
- Оценка просроченной задолженности (Arrears assessment), 2.2.1, 3.1.5, вставка 15
- Оценка устойчивости налогово-бюджетной политики (Fiscal sustainability assessment)
  - долгосрочная отчетность (long-term reporting), 3.1.7
  - первичное сальдо и (primary balance and), 2.1.4
  - развитые страны (advanced countries), 3.1.7



ОЭСР (OECD). См. Организация экономического сотрудничества и развития

## П

Пакистан (Pakistan)

обязанности в отношении бюджетных прогнозов (fiscal forecast responsibilities), 162n  
«Пакт о стабильности и росте» (Stability and Growth Pact), 2.1.2

Пенсионные фонды (Pension funds)

отчетность (reporting of), 3.1.5, 3.1.7

Пенсионные программы с установленным размером взносов/отчислений (Defined-contribution pension plans)

отчетность (reporting of), 3.1.5

Пенсионные программы с установленным размером пособий (Defined-benefit pension plans)

отчетность (reporting of), 3.1.5

Перу (Peru)

Закон о бюджетной ответственности и прозрачности (Fiscal Responsibility and Transparency Act), 26n

ПЕФА (PEFA). См. Программа в области государственных расходов и финансовой подотчетности

Польша (Poland)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n

этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

Помощь в натуральной форме (Aid in kind), 2.2.1

Пособие. См. «Пособие по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов» (The Guide. See *Guide on Resource Revenue Transparency*)

Пособие по бюджетам для граждан (Citizens' guide to budgets), 3.2.1

«Пособие по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов» (*Guide on Resource Revenue Transparency*)

контракты на разработку природных ресурсов (contracts for resource development), 1.2.4

описание (description), 5

прозрачность в бюджетно-налоговой сфере (fiscal transparency), 1.2.1

рекомендации в отношении отчетности о природных ресурсах (on natural resource reporting), 3.1.5

Постатейный бюджетный процесс (Line-item budgeting), 2.1.4

Права налогоплательщиков (Taxpayer rights), 4.2.6

Правила проведения государственных закупок (Procurement regulations)

доступность (accessibility of), 4.2.3

Предельный анализ (Marginal analysis), вставка 12

Принципы заслуг при найме работников в государственном секторе (Merit principles in public sector employment), 4.2.2, 147n

«Принципы корпоративного управления ОЭСР» (*OECD Principles of Corporate Governance*)

- Принцип V: раскрытие информации и прозрачность (Principle V on disclosure and transparency), 1.1.4, вставка 3
- Природные ресурсы (Natural resources). *См. также* Доходы от природных ресурсов; конкретные виды природных ресурсов
- доступность для общественности информации о (public availability of information on), 3.1.5
- контракты на разработку природных ресурсов (contracts for resource development), 1.2.4
- отдельное представление в бюджетах (separate identification of in budgets), 3.1.4
- оценка стоимости (estimating the value of), 3.1.5
- полномочия в отношении активов в форме природных ресурсов и заимствований, связанных с ресурсами (authority over natural resource assets and resource-related borrowing), вставка 6
- прямые инвестиции в капитал проектов (direct equity investment in projects), 1.1.5
- среднесрочные основы для стран, богатых природными ресурсами (medium-term frameworks for resource-rich countries), 2.1.2
- юридическое право собственности на (legal title to), 1.2.1
- ясность процедур лицензирования (licensing procedure clarity), 1.2.4
- Проверка на соответствие установленным нормам (Regularity audits), 4.3.1
- Прогнозирование доходов (Revenue forecasting)
- элементы (elements of), вставка 7
- Программа в области государственных расходов и финансовой подотчетности (Public Expenditure and Financial Accountability)
- описание (description), 4
- Программа оценки финансового сектора (Financial Sector Assessment Program), 39n
- Программы социального страхования (Social insurance programs)
- отчетность (reporting of), 3.1.5
- Прозрачность в бюджетно-налоговой сфере. *См. также* «Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» (Fiscal transparency. *See also Manual on Fiscal Transparency*)
- важность (importance of), 24
- внебюджетная деятельность (extrabudgetary activities), вставка 13
- внешняя проверка налогово-бюджетной информации (external scrutiny of fiscal information), 4.3
- значимые параметры ССПД и ОСПД (SDDS and GDDS dimensions relevant to), вставка 25
- инициативы в отношении прозрачности (transparency initiatives), 4, вставка 1
- источники доходов (resource revenues), 5
- независимые оценки бюджетных прогнозов и предположений (independent assessments of fiscal forecasts and assumptions), 4.3.3
- «основные требования» ("basic requirements" of), 25
- первоначальные цели (original objectives), 2
- сильные и слабые стороны (strengths and weaknesses of), 10–11
- Просроченная задолженность по платежам (Payment arrears), 2.2.1, вставка 15. 2.2.3
- Процедурные налогово-бюджетные правила (Procedural fiscal rules), вставка 9

- Процедуры исполнения и мониторинга бюджета и бюджетной отчетности (Budget execution, monitoring, and reporting procedures), 2.2
- Прямые инвестиции в капитал (Direct equity investment)  
проекты разработки природных ресурсов (natural resource projects), 1.1.5
- Прямые обязательства (Explicit liabilities), 2.1.4, вставка 11
- ПСИА (PSIA). *См.* Анализ бедности и социальных последствий
- Р
- Развивающиеся страны (Developing countries). *См. также конкретные страны*  
взаимосвязь между внутренним бюджетом и расходами, финансируемыми из внешних источников (relationship between the domestic budget and externally financed expenditure), 2.1.5  
делегирование полномочий в отношении условий занятости (delegation of powers related to employment conditions), 4.2.2  
закон о бюджетной системе (budget system law), 1.2.1  
операции, финансируемые из внешних источников (externally financed transactions), 2.2.1  
среднесрочные основы бюджета и (medium-term budget frameworks and), 2.1.2  
убытки центральных банков (central bank losses), 100n
- Развитые страны (Advanced countries). *См. также конкретные страны*  
бюджетный процесс и бухгалтерский учет, ориентированные на результаты (или показатели деятельности) (results- (or performance-) oriented budgeting and accounting), 2.1.4, вставка 12  
государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n  
делегирование полномочий, связанных с условиями занятости (delegation of powers related to employment conditions), 4.2.2  
просроченная задолженность по платежам и (payment arrears and), 2.2.1  
устойчивость налогово-бюджетной политики (fiscal sustainability), 3.1.7
- «Рекомендации ОЭСР по политике реформ в сфере регулирования» (OECD Policy Recommendations on Regulatory Reform)  
регулирование небанковского частного сектора (regulation of the nonbank private sector), 1.1.5
- Республика Корея (Republic of Korea)  
правовая основа для налогов (legal basis for taxes), 41n  
этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n
- РОСК (ROSCs). *См.* РОСК по бюджетно-налоговой сфере
- РОСК по бюджетно-налоговой сфере (Fiscal ROSCs)  
добровольный характер (voluntary nature of), 7  
пересмотренная редакция Кодекса и (revised Code and), 12–14  
повторные оценки (reassessments of), 9  
публикация на сайте МВФ в Интернете (publication of on the IMF website), 9  
регион и уровень экономического развития и (region and level of economic development and), 11  
формат (format of), 8  
цель (purpose of), 6

- РСГФ 2001 года (GFSM 2001). См. «Руководство по статистике государственных финансов»
- Руководство (The Manual). См. «Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере»
- «Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере» (*Manual on Fiscal Transparency*)
- аудитория (audience for), 23
  - внесенные изменения (revisions to), 26–31
  - выпуск первой редакции (issuance of the first version), 1
  - дополнительные элементы оптимальной практики (complementary best practices), 25
  - «основные требования» для обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере ("basic requirements" of fiscal transparency), 25
  - роль (role of), 22–25
  - тематика глав (chapter focuses), 28–31
- «Руководство по статистике государственных финансов» (*Government Finance Statistics Manual*)
- бюджетная документация (budget documentation), таблица 1
  - классификация доходов (revenue classification), таблица 2
  - определение термина «органы государственного управления» ("government" definition), 1.1.1
  - отчетность о грантах как доходах (reporting of grants as revenue), 3.1.4, таблица 2
  - отчетность о долге (reporting of debt), 3.1.5
  - порядок учета необеспеченных резервами государственных пенсионных программ (unfunded government pension plan treatment), 3.1.5
  - руководящие принципы в отношении государственно-частных партнерств (public-private partnership guidelines), 1.2.4
  - руководящие принципы в отношении грантов (grants guidelines), 3.2.3
  - руководящие принципы в отношении общего сальдо (overall balance guidelines), 3.2.3
  - совместимость систем классификации данных с (compatibility of data classification systems with), 3.2.2
  - стандарты бухгалтерского учета (accounting standards), вставка 14
  - учет на основе принципа начисления для фискальной отчетности (accrual basis for recording fiscal reports), 3.2.3
  - экономическая классификация доходов и расходов (economic classification of revenue and expenditure), 3.2.2
- «Руководящие принципы по оптимальной практике аудита приватизационных операций» (*Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatizations*), 4.2.4
- С
- Сальвадор (El Salvador)
- разграничение сектора государственного управления и государственного сектора (general government and public sector distinctions), 20n
- Сектор государственного управления (General government sector). См. также
- Центральное правительство
  - внебюджетные фонды (extrabudgetary funds), 1.1.1

внутренний аудит деятельности и финансов органов государственного управления (internal audits of government activities and finances), 4.2.5, вставка 28

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 1.2.4

государственные финансовые корпорации (public financial corporations), 1.1.4

децентрализация (decentralization), 1.1.3

квазифискальные операции и (quasi-fiscal activities and), 1.1.4

квартальные или полугодовые бюджетные отчеты (quarterly or midyear budget reports), 3.1.6

межструктурные трансферты (intergovernmental transfers), 1.1.3

национальные ресурсодобывающие компании (national resource companies), 1.1.4

нерыночные некоммерческие организации (nonmarket nonprofit institutions), 1.1.1

нерыночные услуги (nonmarket services), 1.1.1, 17n

общее сальдо (overall balance of), 3.2.3

обязанности различных уровней (responsibilities of different levels of), 1.1.3

обязанности центрального банка (central bank responsibilities), 1.1.4

обязательства (liabilities), 3.1.5

определение термина «функция» ("function" definition), 1.1.1

определения (definitions of), 1.1.1

отделение функций от коммерческой и денежно-кредитной деятельности (separation of functions from commercial and monetary activities), 1.1.1

открытость бюджетных процессов (open budget processes), 2.1

отношения между органами государственного управления и государственными корпорациями (relationships between the government and public corporations), 1.1.4

отчетность о долгосрочных государственных финансах (long-term public finance reporting), 3.1.7

предоставление коммерческих услуг (provision of commercial services), 1.1.4

прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты распространения данных (fiscal transparency and data dissemination standards), вставка 25

прямые инвестиции в капитал (direct equity investment), 1.1.5

публикация налогово-бюджетной информации по (publication of fiscal information on), 3.1.6

распределение доходов от природных ресурсов (distribution of resource revenues), 1.1.3

роли исполнительной, законодательной и судебной ветвей власти (roles of the executive, legislative, and judicial branches), 1.1.2

структура и функции (structure and functions of), 1.1.1

сфера охвата (scope of), 1.1

управление долгом (debt management), 1.2.5

управление обязательствами и активами (liability and asset management), 1.2.5

условия контрактов с государственными или частными структурами (contractual arrangements with public or private entities), 1.2.4

установленная сфера охвата (defined boundaries of), 1.1.1

участие в банковском секторе (banking sector involvement), 1.1.5

участие в частном секторе (private sector involvement), 1.1.5

- фискальные операции органов государственного управления нижестоящих уровней (fiscal activities of lower levels of government), 1.1.3
- фискальный режим для ресурсодобывающих секторов (fiscal regime for resource sectors), 1.2.1
- формулы распределения доходов (formulas for revenue sharing), 1.1.3
- юридическое обязательство о своевременной публикации налогово-бюджетной информации (legal obligation for the timely publication of fiscal information), 3.3.1
- Сектор органов государственного управления (Government sector). См. Центральное правительство; Сектор государственного управления «Система национальных счетов» (*System of National Accounts*)
  - определение термина «органы государственного управления» ("government" definition), 1.1.1
- Система подготовки бюджета на основе результатов (Performance-based budgeting)
  - описание и модели для (description and models for), 2.1.4, вставка 12
- Система составления бюджета на основе результатов (Results-based budgeting)
  - описание и модели для (description and models for), 2.1.4, вставка 12
- Система управления государственными финансами (Fiscal management framework)
  - использование государственных средств и природных ресурсов (use of public funds and resources), 1.2.1
  - исчерпывающие законы, нормативные акты и административные процедуры (comprehensive laws, regulations, and administrative procedures), 1.2.1
  - основные требования (basic requirements), 1.2
  - сбор доходов (revenue collection), 1.2.2
  - служба сбора государственных доходов (revenue administration), 1.2.2
  - судебная апелляция по налоговым и нормативным обложениям (judicial appeal for tax and regulatory impositions), 1.2.2
  - фискальный режим для ресурсодобывающих секторов (fiscal regime for resource sectors), 1.2.1
  - четкая правовая основа сбора государственных доходов (explicit legal basis for revenue collection), 1.2.1
- Системы бухгалтерского учета (Accounting systems). См. также конкретные системы
  - использование Общепринятых принципов бухгалтерского учета при составлении и представлении годовых бюджетов и итоговых счетов (use of Generally Accepted Accounting Principles for annual budgets and final accounts), 4.1.2
  - прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и международные стандарты учета в государственном секторе для финансовой и фискальной отчетности (fiscal transparency and international public sector accounting standards for financial and fiscal reporting), вставка 14
  - согласование долговых операций с операционными счетами (reconciliation of debt transactions with operating accounts), 3.2.3
  - учет помощи в натуральной форме (aid in kind records), 2.2.1
- Словения (Slovenia)
  - среднесрочные основы бюджета (medium-term budget framework), 59n

- СМСУГС (IPSASB). См. Совет по международным стандартам учета в государственном секторе
- СНС (SNA). См. «Система национальных счетов»
- СНС 1993 года (1993 SNA). См. «Система национальных счетов»
- «Соблюдение этических кодексов и кодексов поведения в странах ОЭСР» (*Observatory on Ethics Codes of Conduct in OECD Countries*), 4.2.1
- Совет по международным стандартам учета в государственном секторе (International Public Sector Accounting Standards Board), вставка 14
- Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Board)
- разработка Кодекса и Руководства и (Code and Manual development and), 26
- Согласование банковских счетов (Bank account reconciliation), 2.2.1
- Соглашения о разделе продукции (Production sharing agreements)
- источник доходов (revenue source), 1.2.1
- описание (description), 1.2.4
- Содружество Независимых Государств (Commonwealth of Independent States)
- РОСК по бюджетно-налоговой сфере и (fiscal ROSCs and), 11
- Соединенное Королевство (United Kingdom)
- государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n
- деятельность нефинансовых государственных корпораций (nonfinancial public corporation operation), 35n
- законы о бюджетной ответственности (fiscal responsibility laws), вставка 9
- использование Общепринятых принципов бухгалтерского учета (use of Generally Accepted Accounting Principles), 136n
- «Кодекс налогово-бюджетной стабильности» (*Code for Fiscal Stability*), 3.1.7, вставка 23
- обнародование макроэкономической модели (public availability of the macroeconomic model), 168n
- отчетность о бюджетных мерах (reporting of budget measures), 63n
- счета поколений (generational accounts), 118n
- учет на основе модифицированного принципа начисления (modified accrual accounting), 129n
- этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n
- Сопроводительная документация к бюджету (Budget supporting documents), 3.1.1, таблица 1
- Составление бюджета с нуля (Zero-base budgeting), вставка 12
- Специальный стандарт распространения данных (Special Data Dissemination Standard)
- календари выпуска данных (advance release calendars), 3.3.2
- Основа оценки качества данных и (Data Quality Assessment Framework and), 4.1.3
- отчетность о долге (reporting of debt), 3.1.5
- параметры, значимые для прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (dimensions relevant to fiscal transparency), вставка 25

- руководящие принципы в отношении своевременности данных (timeliness of data guidelines), 3.3.1
- стандарты достоверности данных (data integrity standards), 4.3.4
- Среднесрочные налогово-бюджетные основы (Medium-term fiscal frameworks), 2.1.2
- Среднесрочные основы бюджета (Medium-term budget frameworks)
  - описание (description), 2.1.2
  - основные составляющие (key characteristics), вставка 8
- Среднесрочные основы макроэкономической и налогово-бюджетной политики для подготовки бюджетов (Medium-term macroeconomic and fiscal policy framework for budgets). *См также* Макроэкономические прогнозы и предположения бюджетная документация (budget documentation), 2.1.2, 2.1.5
- налогово-бюджетные правила, законы о бюджетной ответственности и законы о бюджетной прозрачности (fiscal rules, fiscal responsibility laws, and fiscal transparency laws), 2.1.2, вставка 9
- оптимистические «целевые показатели» (optimistic "targets"), 2.1.2
- реалистичные бюджеты (realistic budgets), 2.1.2
- среднесрочные налогово-бюджетные основы (medium-term fiscal frameworks), 2.1.2
- среднесрочные основы бюджета (medium-term budget frameworks), 2.1.2, вставка 8
- ССНБО (MTFFs). *См.* Среднесрочные налогово-бюджетные основы
- ССОБ (MTBFs). *См.* Среднесрочные основы бюджета
- ССРД (SDDS). *См.* Специальный стандарт распространения данных
- Стимулы для исполнения бюджета (Budgetary performance incentives), вставка 12
- Страны с переходной экономикой (Countries in transition). *См. также конкретные страны*
  - закон о бюджетной системе (budget system law), 1.2.1
  - среднесрочные основы бюджета и (medium-term budget frameworks and), 2.1.2
- Страны с формирующимся рынком (Emerging market countries). *См. также конкретные страны*
  - РОСК по бюджетно-налоговой сфере и (fiscal ROSCs and), 11
- Субнациональные органы государственного управления (Subnational governments)
  - внебюджетная деятельность (extrabudgetary activities), 3.1.6
  - отчетность на основе системы национальных счетов (national accounts-based reports), 114n
  - отчетность о бюджетной позиции (reporting the fiscal position of), 3.1.6
  - потребности в ресурсах и функции по расходованию средств (resource requirements and expenditure responsibilities), 2.1.3
- Судебная ветвь государственного управления (Judicial branch of government)
  - роль (role of), 1.1.2
- США (United States)
  - «Аналитические перспективы» (Analytical Perspectives), 3.1.7, 117n, вставка 23
  - балансы органов государственного управления (government balance sheets), вставка 22
  - законодательство о свободе информации (freedom of information legislation), 130n
  - отделение отчетности на основе принципа начисления от бюджетного процесса (accrual reporting as separate from budgeting), 83n



опора на рыночные силы для повышения финансовой дисциплины органов управления нижних уровней (reliance on market forces to discipline the finances of lower levels of government), 115n

отчетность о налоговых расходах (tax expenditure reporting), вставка 16

оценки издержек, которые в рамках предлагаемого федерального законодательства лягут на органы управления штатов и местные органы управления (estimated cost that proposed federal legislation would impose on state and local governments), 64n

раскрытие информации обо всех основных макроэкономических предположениях (disclosure of all major macroeconomic assumptions), 170n

Система планирования, программирования и составления бюджета (Planning, Programming, and Budgeting System), 68n

Федеральные стандарты финансовой отчетности (Federal Financial Accounting Standards), 136n, 137n

этические кодексы и кодексы поведения государственных должностных лиц (ethics codes and codes of conduct for public officials), 145n

## T

### Таиланд (Thailand)

законодательство о свободе информации (freedom of information legislation), 130n

### Таможенные доходы (Customs revenues)

административное применение законодательства (administrative application of laws), 1.2.2

«Арушская декларация Всемирной таможенной организации (Совета таможенного сотрудничества)» (*Declaration of the World Customs Organization (Customs Cooperation Council) Arusha*), 1.2.2, вставка 1

правовая основа для сбора (legal basis for collection of), 1.2.1

«Типовой закон о государственных закупках товаров, продукции строительства и услуг» (*Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*), 4.2.3

## У

### Управление активами (Asset management)

инвентаризации физических активов (inventories of physical assets), 1.2.5

стратегия (strategy for), 1.2.5

### Управление долгом (Debt management)

дополнительные правила (secondary regulations), 1.2.5

законодательство о государственном долге (legislation on public debt), 1.2.5

обязанности подразделения по управлению долгом (responsibilities of the debt management unit), 1.2.5

полномочия по (authority for), 1.2.5

### Условные обязательства (Contingent liabilities)

гарантии (guarantees), 3.1.5

доступность для общественности информации о (public availability of information on), 3.1.3

заявления о фискальных рисках (fiscal risk statements), вставка 21

- «Отчет об условных обязательствах» (*Statement of Contingent Liabilities*),  
вставка 17
- порядок учета в балансе (balance sheet treatment), вставка 18
- стоимостная оценка (valuation), вставка 18
- фискальный риск и (fiscal risk and), 2.1.4, вставка 11
- центральных банков (of central banks), 3.1.3
- Учет на кассовой основе (Cash basis accounting)
- источники доходов (revenue sources), 3.1.4
- описание (description), 2.2.1, вставка 14
- условные обязательства (contingent liabilities), 3.1.3
- Учет на модифицированной кассовой основе (Modified cash accounting), 2.2.1
- Учет на основе модифицированного принципа начисления (Modified accrual  
accounting), 2.2.1, вставка 22
- Учет на основе принципа начисления (Accrual basis accounting)
- балансы органов государственного управления и (government balance sheets), 3.1.5
- источники доходов (revenue sources), 3.1.4
- описание (description), 2.2.1, вставка 14
- фискальные отчеты (fiscal reports), 3.2.3
- Учет по поколениям (Generational accounting)
- долгосрочные государственные финансы (long-term public finances), 3.1.7
- 30-летний горизонт для (30-year horizon for), 118n
- Ф
- Финансирование на основе формул (Formula funding), вставка 12
- «Финансовая отчетность при кассовом методе учета» (*Financial Reporting Under the  
Cash Basis of Accounting*), вставка 14
- Финансовые активы (Financial assets)
- доступность для общественности информации о (public availability of information on),  
3.1.5
- описание (description), 3.1.5
- Финансовые отчеты (Financial reports)
- описание (description), таблица 1
- Финляндия (Finland)
- государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n
- Фискальные риски (Fiscal risks)
- бюджетная документация (budget documentation), 3.1.3
- бюджеты и (budgets and), 2.1.4
- доступность для общественности информации о (public availability of information on),  
3.1, 3.1.3
- Фонды на непредвиденные расходы (Contingency funds)
- нарушения (abuses of), 2.2.3
- Фонды пенсионного обеспечения работников (Employee pension funds)
- отчетность о (reporting of), 3.1.5, 3.1.7

Формирование государственно-частных партнерств по принципу «строительство–эксплуатация–передача» (Build-Operate-Transfer forms of public-private partnerships), 1.2.4

Франция (France)

квазифискальные операции государственных корпораций (quasi-fiscal activities of public corporations), 35n

отделение расходов, связанных с реализацией действующей политики, от «статей расходов, отражающих новые меры политики» (distinction between existing policy expenditure and "items of expenditure reflecting new policies"), 63n

охват бюджетной документации (coverage of budget documentation), 81n

функция финансовых отчетов (function of financial reports), 83n

ФСАП (FSAP). См. Программа оценки финансового сектора

Функции и обязанности (Roles and responsibilities). См. Четкость функций и обязанностей

Х

«Хартия бюджетной честности» (*Charter of Budget Honesty*), 3.1.7, вставка 23

Хорватия (Croatia)

выделение времени для рассмотрения бюджета законодательным органом (time allocation for consideration of the budget by the legislature), 56n

Ц

Целевые доходы (Earmarked revenues), 2.1.5

Целевые налоги (Earmarked taxes), 1.2.2, 73n

Цели бюджетных программ (Budget program objectives)

годовая отчетность о (annual reporting of), 3.2.4

Центральное правительство (Central government). См. также Сектор государственного управления

отчетность о долге (reporting of debt), 3.1.5

прозрачность в бюджетно-налоговой сфере и стандарты распространения данных (fiscal transparency and data dissemination standards), вставка 25

Центральные банки (Central banks)

валютные резервы (foreign exchange reserves), 3.1.5

квазифискальные операции (quasi-fiscal activities), 1.1.4, 3.1.3

обязанности (responsibilities of), 1.1.4

подготовка и распространение налогово-бюджетных данных (fiscal data production and dissemination), 171n

публикация макроэкономических прогнозов (publication of macroeconomic forecasts), 4.3.3

убытки в развивающихся странах (losses in developing countries), 100n

условные обязательства (contingent liabilities), 3.1.3

Ч

Частный сектор (Private sector). См. также Государственный сектор

вопросы налогообложения (tax issues), 1.1.5

квазифискальные операции (quasi-fiscal activities), 3.1.3

- регулирование небанковского частного сектора (regulation of the nonbank private sector), 1.1.5
- риски, принимаемые в связи с государственно-частными партнерствами (risks incurred in relation to public-private partnerships), 1.2.4
- условия контрактов между органами государственного управления и (contractual arrangements between the government and), 1.2.4
- участие органов государственного управления в (government involvement in), 1.1.5
- Четкость функций и обязанностей (Clarity of roles and responsibilities)
  - комментарии от общественности по изменениям законов или нормативных актов (public comment on legislative or regulatory changes), 1.2.3
  - национальные ресурсодобывающие компании (national resource companies), 1.1.4
  - обязанности органов государственного управления различных уровней (responsibilities of different levels of government), 1.1.3
  - описание и изменения основных принципов практики (description and changes to core practices), 16
  - основные требования (basic requirements), 1.1, 1.2
  - отношения между органами государственного управления и государственными корпорациями (relationships between the government and public corporations), 1.1.4
  - прямые инвестиции в капитал (direct equity investment), 1.1.5
  - роли исполнительной, законодательной и судебной ветвей государственного управления (roles of the executive, legislative, and judicial branches of government), 1.1.2
  - сводная таблица принципов и основных требований (summary table of principles and basic requirements), приложение
  - система управления государственными финансами (fiscal management framework), 1.2
  - структура и функции органов государственного управления (structure and functions of government), 1.1.1
  - управление обязательствами и активами органов государственного управления (government liability and asset management), 1.2.5
  - условия контрактов (contractual arrangements), 1.2.4
  - участие органов государственного управления в частном секторе (government involvement in the private sector), 1.1.5
- Чешская Республика (Czech Republic)
  - государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n
  - условные обязательства в форме гарантий (contingent liabilities in the form of guarantees), 92n
- Чили (Chile)
  - автономные налогово-бюджетные правила (stand-alone fiscal rules), вставка 9
  - бюджетная документация (budget documentation), 85n
  - включение в «Отчет о государственных финансах» глав, посвященных условным обязательствам ("The Report on the Public Finances" inclusion in chapters on contingent liabilities), 105n
  - государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n, вставка 5

квазифискальные операции государственных корпораций (quasi-fiscal activities of public corporations), 35n  
макроэкономические прогнозы (macroeconomic forecasts), 168n  
публикация Бюджетным директором исчерпывающей информации и баз данных, относящихся к государственному сектору (Budget Directorate publication of comprehensive information and databases related to the public sector), 84n  
среднесрочные основы бюджета (medium-term budget framework), 59n  
Числовые налогово-бюджетные правила (Numerical fiscal rules), 2.1.2, вставка 9

### Ш

#### Швеция (Sweden)

законодательство о свободе информации (freedom of information legislation), 130n  
квазифискальные операции центрального банка (quasi-fiscal activities of the central bank), 30n  
публикация Национальным банком Швеции макроэкономических прогнозов (Swedish Riksbank publication of macroeconomic forecasts), 165n

### Э

Этические нормы поведения государственных служащих (Ethical standards of behavior for public servants), 4.2.1  
*«Этический кодекс ИНТОСАИ для аудиторов в государственном секторе» (INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector), 4.2.1*

### Ю

#### Южно-Африканская Республика (South Africa)

включение макроэкономических предположений в среднесрочные основы бюджета (macroeconomic assumption inclusion in the medium-term budget framework), 166n  
Заявление о бюджетной политике на среднесрочную перспективу (Medium-Term Budget Policy Statement), 55n

ЮНСИТРАЛ (UNCITRAL). См. Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли

### Я

#### Япония (Japan)

государственно-частные партнерства (public-private partnerships), 46n

*Contraloria General* (Генеральная счетная палата). См. Высшие ревизионные учреждения (*Contraloria General. See Supreme audit institutions*)

*Cour des Comptes* (Счетная палата). См. Высшие ревизионные учреждения (*Cour des Comptes. See Supreme audit institutions*)