



ГДАНСЬКИЙ ІНСТИТУТ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

**Марта Мацкевіч Ельжбета Маліновска-Місьонг Войцех Місьонг
Адам Недзельскі Марцін Томаляк**

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ВІДКРИТОСТІ ТА
ПРОЗОРСТІ ГРОМАДСЬКИХ ФІНАНСІВ В
ЗАКОНОДАВСТВІ ТА ПРАКТИЦІ УКРАЇНИ**

Спроба оцінки

Проект фінансовано



Польсько-Американсько-Українська Ініціатива про Співпрацю

Варшава, вересень 2003

**Марта Мацкевіч. Ельжбета Маліновска-Місьонг, Войцех Місьонг
Адам Недзельскі, Марцін Томаляк**

**Міжнародні стандарти відкритості та прозорості громадських фінансів в
законодавстві та практиці України. Спроба оцінки.**

Варшава 2003

Редактор: Войцех Місьонг

Переклад на українську мову: Маркіян Желяк

**Гданський інститут ринкової економіки
Ul. Do Studzienki 63
80-227 Gdańsk
ibngr@ibngr.edu.pl**

Цю публікацію здійснено за підтримки Польсько-Американсько-Української Ініціативи про Співпрацю (ПАУСІ), яка фінансується Агентством США з міжнародного розвитку (АМР США) відповідно до Договору про співпрацю № 121-A-00-00-00822-00.

Погляди, викладені у цьому виданні авторами, є думками його авторів і не обов'язково співпадають з позиціями АМР США, Freedom House чи ПАУСІ.

Зміст

1. Вступ	3
2. Критерії оцінки	4
2.1. Кодекс доброї практики прозорості громадських фінансів МВФ	4
2.2. Добрі практики прозорості бюджету ОЕСР	5
2.3. Європейська хартія місцевого самоврядування	7
2.4. Етичні стандарти цивільної служби	8
2.5. Стандарти аудиту МОВКФУ	10
3. Конституційні джерела системи громадських фінансів України	10
4. Дотримання стандартів в законодавстві та практиці громадських фінансів України	12
4.1. Організація сектора громадських фінансів	12
4.2. Планування і ухвалення Державного бюджету	14
4.3. Виконання Державного бюджету	17
4.4. Облік і звітність	20
4.5. Фінанси органів територіального самоврядування	23
4.6. Доступ до громадської інформації	31
4.7. Громадська служба та антикорупційні процедури	34
4.8. Управління громадським майном	36
4.9. Аудит та контроль в громадському секторі	39
5. Синтез оцінки	43

В публікації використано такі аббревіатури:

ЄХМС	–	Європейська хартія місцевого самоврядування
ГІРЕ	–	Гданський інститут ринкової економіки
ІЕД	–	Інститут економічних досліджень
МОВКФУ	–	Міжнародна організація вищих контрольно-фінансових установ
МВФ	–	Міжнародний Валютний Фонд
ГоловКРУ	–	Головне контрольно-ревізійне управління
НБУ	–	Національний банк України
ОЕСР	–	Організація економічного співробітництва та розвитку
ООН	–	Організація Об'єднаних Націй
ВВП	–	валовий внутрішній продукт
ДЗ ІЕД	–	діагностичний звіт ІЕД
ВАУ	–	Вища аудиторська установа
ССРД	–	спеціальний стандарт розповсюдження даних
ПДВ	–	податок на додану вартість

1. Вступ

1. Даний звіт закриває черговий етап проекту, реалізованого Гданьським інститутом ринкової економіки (ГІРЕ) спільно з Інститутом економічних досліджень та політичних консультацій (далі по тексту ІЕД).

Метою проекту, що фінансується Польсько-Американсько-Українською Ініціативою про Співпрацю (ПАУСІ), є:

- 1) дати оцінку діючого українського законодавства та практики функціонування сфери громадських фінансів (*general government*) з точки зору міжнародних стандартів відкритості та прозорості громадських фінансів,
- 2) сформулювати рекомендації щодо поправки стану відкритості та прозорості громадських фінансів України.

2. Головною підставою для сформульованих нижче оцінок були опрацьовані в ІЕД матеріали *Fiscal Transparency and Openness in Ukraine. Diagnostic report*¹, в яких було представлено основні питання зі сфери організації і функціонування українського сектора громадських фінансів. Структура і зміст вищеназваного документу були попередньо узгоджені з ГІРЕ. Під час опрацювання сьогоденного оцінюючого документу, колективом ГІРЕ були використані також інші джерела. Серед них хочемо назвати в першу чергу:

- додаткові матеріали, інформації і пояснення, які ми отримували під час роботи від працівників ІЕД,
- українські законодавчі акти,
- аналітичні звіти та опрацювання Міжнародного Валютного Фонду, Світового Банку та Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР),
- інформації з українських економічних, політичних та фінансових порталів.

3. Оскільки опрацювання сьогоденної спроби оцінки було попереджене створенням в ІЕД детального діагностичного звіту, це звільнило нас від необхідності детального документального підтвердження представлених нами оцінок та поглядів. У своїй роботі ми концентруватимемо нашу увагу на наголошенні проблем та явищ, які є причиною неповного впровадження в Україні міжнародних стандартів функціонування громадських фінансів, а не на детальному описі фактів, що лягли в основу таких, а не інших висновків.

В проєкті завданням даного звіту є наголосити ті теми, які є предметом рекомендацій. Таке завдання вимагає від нас концентрації уваги на негативних явищах. Однак, автори звіту хочуть підкреслити: вказуючи численні недоліки та

¹ Авторами звіту були: Ірина Акімова, Олександра Бетлій, Наталія Лещенко, Іван Полтавець, Дмитро Сологуб і Тетяна Вахненко. В наступній частині звіту посилання до цього документу будуть відмічені „ДЗ ІЕД”.

слабкі місця, вони хочуть одночасно підкреслити наявність важливих, позитивних змін, що мали місце в громадських фінансах України протягом останніх років. Одночасно автори хочуть наголосити факт того, що незважаючи на суттєві різниці проходження процесів системної трансформації в Україні та в Польщі, численні елементи польського досвіду можуть бути використані в українських умовах.

4. Черговим етапом роботи буде спільне опрацювання – колективами обох Інститутів, що приймають участь в проекті – рекомендацій щодо більш повного впровадження в Україні норм та стандартів відкритості та прозорості громадських фінансів. Результати цих праць будуть представлені на розгляд громадськості. Презентації відбудуться у Києві та у Варшаві під кінець цього року.

2. Критерії оцінки

5. Прийнятий метод оцінки стану відкритості і прозорості громадських фінансів в Україні полягає на співставленні діючих законодавчих актів і практики функціонування сектора громадських фінансів з нормами і правилами, що містяться в наступних п'ятьох документах:

- 1) в опрацьованому експертами МВФ *Кодексі доброї практики прозорості громадських фінансів (Code of Good Practices on Fiscal Transparency)*²,
- 2) Європейській хартії місцевого самоврядування³, ухваленої в Страсбурзі 15 жовтня 1985 року і ратифікованої (без зауважень та обмежень) Україною в 1997 році, що вступила в дію в Україні 1 січня 1998 року,
- 3) в опрацьованих в ОЕСР *Добрих практиках прозорості бюджету (Best Practices for Budget Transparency)*⁴,
- 4) в *Міжнародному кодексі етичних норм поведінки громадських службовців*⁵, прийнятому загальними зборами ООН в 1996 році,
- 5) в стандартах аудиту, прийнятому в 1991 році Міжнародною організацією вищих контрольно-фінансових установ (МОВКФУ)⁶.

2.1. Кодекс доброї практики прозорості громадських фінансів МВФ

6. *Кодекс доброї практики прозорості громадських фінансів* МВФ (далі по тексту – Кодекс МВФ) - це збірка опрацьованих експертами МВФ рекомендацій, що стосуються організації сектора громадських фінансів і бюджетних процедур. Рекомендації не мають зобов'язуючої сили, але МВФ рекомендує країнам, що є його

² <http://imf.org/external/np/fad/trans/code.pdf>

³ <http://conventions.coe.int/Treaty/EN/cadreprincipal.htm>, ETS No. = 122

⁴ <http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/15/1905274.pdf> (українською мовою)

⁵ <http://www.un.org/documents/ga/res/51/a51r059.htm>

⁶ http://www.intosai.org/2_CodEth_AudStand2001_E.pdf

членами, їх можливо найповніше впровадження. Також МВФ проводить регулярну оцінку відповідності законодавства та практики окремих країн, що є його членами, з положеннями Кодексу.

Кодекс концентрується довкола справ ясного визначення сфери сектора громадських фінансів і чіткого визначення процедур, які в ньому зобов'язують. Окремі рекомендації стосуються запевнення вільного доступу до інформації про громадські фінанси, прозорості бюджетних процедур і обов'язкового незалежного аудиту для оцінки стану господарювання громадськими коштами.

7. Найважливішими рекомендаціями Кодексу є:

- Громадський сектор повинен бути таким, що легко відрізняється від решти економіки, а політичні і керівні функції в громадській адміністрації повинні бути чітко сформульовані.
- Повинні існувати чіткі юридичні та адміністративні рамки управління в громадському секторі.
- Суспільство повинно мати запевнений доступ до повної інформації на тему минулої, теперішньої та, одночасно, планованої фіскальної діяльності держави.
- Повинні бути прийняті зобов'язання перед громадськістю щодо терміну подання фіскальних інформацій.
- В бюджетних документах повинна бути специфікація задач фіскальної політики, макроекономічного середовища, політичної бази бюджету та головних ризиків для громадських фінансів.
- Бюджетні оцінки повинні бути систематизовані і презентовані в формі, яка полегшує аналіз та ясність рахунків.
- Процедури реалізації і моніторингу затвердженими витратами повинні бути ясно визначені.
- Фіскальні звіти повинні бути порівнювальні та достовірні, мати визначені строки, та водночас повинні показувати відхилення від бюджету.
- Достовірність фіскальної інформації повинна підлягати громадській та незалежній перевірці. Така перевірка повинна проводитись національною установою аудиту, покликаною до життя законодавчим органом. Установа ця зобов'язана направляти законодавчим органам та суспільству звіт про правильність обрахунків уряду.
- Достовірність фіскальної статистики повинна бути гарантована інституційною незалежністю національного статичного відомства.

2.2. Добрі практики прозорості бюджету ОЕСР

8. *Добрі практики прозорості бюджету ОЕСР* концентруються довкола питань громадської інформації, що стосуються бюджетних справ – в основному на рівні держави. Предметом особливої уваги є при цьому три проблеми:

- публікація інформації про всі етапи бюджетних робіт і докладне пов'язування фінансових показників бюджету з інформацією про цілі і завдання, яким повинно служити виконання бюджету,
- врахування у бюджетній інформації одночасно тих проблем, які не є очевидними в бюджеті, але які є істотними для фінансів держави,
- запевнення громадянам доступу до професійних, незалежних оцінок якості бюджетних даних.

9. ОЕСР рекомендує, щоб по ходу бюджетних робіт були опубліковані звіти, що відображають:

- принципи бюджету, його цілі та пріоритети,
- виконання бюджету впродовж цілого року (місячні і піврічні звіти),
- кінцеве виконання бюджету,
- результати бюджету за цілий період повноважень влад,
- довгострокові фінансові прогнози.

Також ОЕСР звертає увагу на публікування, поряд з бюджетними даними, інформації про факти і явища, які безпосередньо не знаходять відображення в бюджеті, проте є такими, що в істотний спосіб впливають на фінансовий стан держави. З інформації, яка повинна супроводжувати бюджетні звіти, виділяються дані про:

- макроекономічні принципи, що закладені в бюджеті, та про відхилення прогнозів від реально реалізованих величин,
- надані пільги і податкові звільнення та їх вплив на бюджет,
- кредиторську та дебіторську заборгованість держави,
- державне майно,
- зобов'язання пенсійної системи, тобто такі зобов'язання держави, що є результатом отриманих громадянами прав до пенсій,
- “умовні зобов'язання” (*contingent liabilities*), що є результатом наданих державою гарантій та зобов'язань, та таких, що виникли в результаті позовів щодо держави,

10. ОЕСР звертає також увагу на обов'язкове оприлюднення принципів, згідно яких готуються звітні дані. Рекомендує одночасно створити систему зовнішнього контролю опрацьовуваних звітів та встановити персональну відповідальність виконавців за правильність публікованих звітів. ОЕСР, врешті, рекомендує, щоб звіти про виконання бюджету підлягали оцінці Вищою аудиторською установою (ВАУ), і щоб Міністерство фінансів полегшувало доступ до бюджетних даних однаково як громадянам, так і спеціалізованим неурядовим організаціям

2.3. Європейська хартія місцевого самоврядування

11. Європейська хартія місцевого самоврядування (ЄХМС – *European Charter of Local Self-Government*) ухвалена Радою Європи в 1985 році, є збором фінансових і структурних гарантій. Держави, які ратифікують Хартію, зобов'язуються надати ці гарантії органам місцевого самоврядування. Ратифікація Хартії не обов'язково вимагає від держави прийняття на себе всіх зобов'язань, встановлених у Хартії⁷. Україна, яка ратифікувала ЄХМС в 1997 році, не оголосила жодних застережень щодо рішень, які встановлені в ЄХМС. Таким чином, відповідно зі Статтею 9 Конституції України, ціла ЄХМС є «частиною національного законодавства України».

12. Найважливіші положення ЄХМС це:

- Принцип територіального самоврядування - право і спроможність місцевих громад керувати та розпоряджатися основною частиною громадських справ на власну відповідальність та в інтересах мешканців, має бути визначена законом – на скільки це можливо - в Конституції.
- Ради одиниць територіального самоврядування мають обиратися у вільних, таємних, рівних, безпосередніх місцевих виборах.
- Компетенції місцевих громад мають в своїй основі бути повними і винятковими.
- Зміна кордонів громад вимагає попередніх консультацій, найкраще проведених у формі референдуму.
- Місцеві громади повинні мати можливість самостійно встановлювати свою внутрішню адміністративну структуру.
- Адміністративний контроль діяльності місцевої громади може відбуватися тільки у випадках передбачених Конституцією чи законами, а в принципі повинен мати на меті дотримання положень законодавства та Конституції.
- Місцеві громади мають право володіти власними, достатніми (стосовно до величини повноважень) фінансовими коштами, якими можуть вільно розпоряджатися. Принаймні частина коштів повинна походити з місцевих податків і оплат, величину яких місцева громада самостійно встановлює в межах, визначених законами.
- Щодо фінансово слабих місцевих громад повинні бути застосовані процедури вирівнювання або дії, які б корегували наслідки нерівномірного поділу потенційних доходів чи поділу видатків місцевих громад.
- Дотації, що надаються місцевим громадам, не повинні бути призначені на фінансування специфічних проектів.
- Місцеві громади мають право оспорювати в судовому порядку рішення з метою запевнення вільного виконання повноважень і шанування принципів територіального самоврядування.

⁷ Для ратифікації ЄХМС необхідним є прийняття як мінімум 20 з 30 тематичних постанов ЄХМС. Допускається також принцип застосування ЄХМС тільки до деяких видів одиниць місцевого самоврядування.

2.4. Етичні стандарти цивільної служби

13. Як основу аналізу виконання Україною загальноприйнятих стандартів функціонування цивільної служби ми прийняли принципи, що містяться в Міжнародному кодексі етичних норм поведінки громадських службовців (*International Code of Conduct of Public Officials*)⁸. Досліджувалася також відповідність українського законодавства та практики з рекомендаціями ОЕСР та з принципами антикорупційної стратегії, що оголошені Світовим Банком.

14. Міжнародний кодекс етичних норм поведінки громадських службовців становить доповнення до резолюції загальних зборів ООН по питаннях боротьби з корупцією від 12 грудня 1996 року. Кодекс регулює питання правильного функціонування громадських службовців та інші істотні, з пункту бачення боротьби з корупцією, питання.

- **Загальні принципи.** Службовця цивільної служби повинні характеризувати: лояльність щодо громадського інтересу власної країни, що виражений демократичними установами влади; виконання обов'язків і функцій активно і доброякісно, ретельно, відповідно до закону, безпристрасне трактування громадян, відсутність дискримінації будь-яких груп чи осіб.
- **Конфлікт інтересів.** Кодекс забороняє використання службового авторитету у власних цілях, для родини і фінансової користі, також забороняє участь у транзакціях, функціях, посадах, торгових, фінансових та інших інтересах, що безпосередньо не є пов'язаними із зайнятою посадою. Громадські службовці в об'ємі, що пов'язаний з їх посадою, мусять, відповідно до діючого законодавства, задекларувати всі інтереси та іншу діяльність, яка може конфліктувати з їх обов'язками. У випадку такого конфлікту вони мусять зменшити чи виключити такий конфлікт інтересів. Службовці не можуть використовувати інформацію, послуги, майно, якими володіють завдяки виконуваній функції, для цілей, не пов'язаних з їх офіційною роботою.
- **Оприлюднення інформації про майно.** Громадський службовець, відповідно до діючого законодавства, повинен пристосуватися до вимог декларування чи оприлюднення інформації про особисте майно.
- **Подарунки чи інші вигоди.** Громадський службовець не повинен добиватися, отримувати безпосередньо чи посередньо жодних дарунків чи інших вигод, які можуть мати вплив на виконання його функції, дій та рішень.
- **Тасмниця інформації.** Приватні і тасмні справи не можуть бути виявлені після закінчення служби (хіба що є потреба їх висвітленні в судовому процесі).
- **Політична активність.** Політична чи інша діяльність громадського службовця повинна бути згідна з діючим законодавством і має бути нешкідливою для безстороннього виконання його завдань

⁸ <http://www.un.org/documents/ga/res/51/a51r059.htm>

15. ОЕСР опрацювало 12 головних принципів щодо етики в громадській службі. Вони є наступними:

- Етичні стандарти для державних службовців повинні бути ясними.
- Етичні стандарти повинні мати своє віддзеркалення в законодавстві.
- Державні службовці повинні мати можливість консультацій хорошої поведінки і доступ до її взірців.
- Службовці повинні знати свої права і обов'язки під час виявлення порушень.
- Політики повинні підтримувати етичну поведінку державних службовців своїм прикладом, створюючи закони, які зміцнюють етичну поведінку та впроваджують санкції за порушення.
- Процес прийняття рішень повинен бути явним і прозорим для громадян (доступ до інформації, незалежні ЗМІ).
- Повинні існувати чіткі вказівки на тему взаємного розмежування та взаємодії громадського і приватного секторів.
- Управлінці повинні демонструвати і пропагувати етичну поведінку.
- Політика управління, процедури і практика повинні підвищувати етичну поведінку.
- Умови прийняття на роботу державних працівників, їх службова кар'єра і винагородження повинні підвищувати рівень етичної поведінки.
- Відповідальність державних працівників перед начальством і суспільством повинна відноситись до їх діяльності, узгодженості з правилами етики та особистих досягнень.
- Повинні існувати процедури виявлення порушень та санкції за порушення діючого законодавства та етичних правил.

Для боротьби з корупцією надзвичайно істотною є гласність при наданні праці службовцям, тобто публікація правил набору, інформація про вільні місця, набір, оснований на професійних якостях кандидатів, виразні правила просування вгору службовій ієрархії, запевнена безпека при отриманні праці.

16. У своїй антикорупційній стратегії щодо сфери управління в громадському секторі Світовий Банк виділяє такі головні питання щодо дій, спрямованих на обмеження та боротьбу з корупцією:

- існування відповідних гонорарів для працівників громадської служби,
- покращання прозорості і достовірності в керуванні бюджетом,
- покращання прозорості і достовірності податків і мит,
- реформи постачання громадських послуг,
- поєднання децентралізації із збільшенням достовірності, особливо в сферах, де є сильний корупційний ризик.

2.5. Стандарти аудиту МОВКФУ

17. Стандарти аудиту, які прийняті в 1991 році Міжнародною організацією вищих контрольно-фінансових установ (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – МОВКФУ), є збіркою рекомендацій, опрацьованих на базі порозуміння між об'єднаними в МОВКФУ Вищими Аудиторськими Установами (*supreme audit institutions* - ВАУ).

18. Стандарти аудиту МОВКФУ були згруповані в чотири частини. Перша з них містить базові положення аудиту громадських фінансів, друга описує загальні стандарти аудиту. В третій частині знаходяться стандарти роботи, а в четвертій (до якої не будемо в подальшому звертатися – вимоги, що стосуються форми і змісту аудиторських звітів).

19. Базові положення аудиту - це рекомендації, що пов'язані з загальним умовами діяльності аудиту. Тільки частина з них є безпосередньо скерована до ВАУ, більшість натомість відноситься до правил, що полегшують діяльність ВАУ. Тут йдеться, між іншим, про пропагування владою прозорості, єдиних правил звітності, зовнішнього аудиту. В цій частині знаходяться також визначення основних понять ("аудит виконання задач" і т.п.).

20. Загальні стандарти підкреслюють важливість чотирьох аспектів діяльності ВАУ. Першим з них є незалежність – як інституційна (ВАУ), так і в професійному значенні (аудитор). Наступним аспектом є компетентність, тобто ситуація, в якій як ВАУ, так і аудитор володіють відповідними знаннями та досвідом. Наступним атрибутом діяльності ВАУ повинна бути так звана "відповідна турбота", ознакою якої є аудит, що тяжіє до максимальної ретельності. Решта стандартів загалом зв'язані з бажаною діяльністю в рамках розвитку ВАУ і його працівників.

21. Стандарти роботи – це збір рекомендацій, що пов'язані зі способом організації і проведення аудиту. Згідно найважливіших з них, кожна аудиторська перевірка повинна бути старанно запланованою, документація повинна бути перевірена керівником аудитора, зібрані дані повинні бути відповідної якості. В процесі аудиту належить пам'ятати про перевірку відповідності діяльності, що контролюється, з вимогами діючого законодавства.

3. Конституційні джерела системи громадських фінансів України

22. Конституція України містить чисельні положення, що визначають юридичні рамки функціонування сектора громадських фінансів. Всі ці положення відповідають досліджуваним нами стандартам, однак у багатьох важливих питаннях Конституція не містить достатніх гарантій врахування цих стандартів в актах нижчого порядку.

23. Загалом, в Конституції України поділ компетенцій у справах Державного бюджету відповідає стандартам і міжнародній практиці. Опрацювання проекту бюджету, його виконання і подання звіту про виконання Державного бюджету покладено на Кабінет Міністрів (уряд). До Верховної Ради (Парламенту) належать ухвалення бюджету і затвердження звіту по виконанню бюджету. За Верховною Радою закріплене право ухвалення можливих змін в бюджеті. Привертають увагу три проблеми:

- 1) Конституція не містить жодних обмежень щодо об'єму змін, які Верховна Рада може внести до проекту бюджету, опрацьованого урядом; таким чином уряд, силою Конституції відповідальний за виконання бюджету, залишається позбавленим охорони перед політично мотивованими змінами в бюджеті. Ефектом таких змін може бути знищення макроекономічної логіки бюджету і практична неможливість виконання бюджету; це є тим більше небезпечним, оскільки Конституція України не ставить жодних бар'єрів щодо величини заборгованості держави. У питаннях дефіциту Конституція обмежується до загально сформульованого (в Статті 95) твердження про те, що *“Держава прагне до збалансованості бюджету України”*;
- 2) бракує в Конституції ясного визначення того, які з суб'єктів, що перераховані в Статті 93 як наділені правом законодавчої ініціативи, можуть вносити проекти змін до бюджету;
- 3) в Конституції немає положень, які б регулювали ситуацію, що може виникнути у випадках не ухвалення бюджету України перед початком бюджетного року.

24. Конституція закріплює за Верховною Радою (Стаття 92) виключну компетенцію в справі визначення громадських зборів та бюджетної системи, порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу, в тому числі – порядок емісії державних цінних паперів. Однак немає чітко сформульованого твердження про те, що державний борг не може виходити поза межі, встановлені Верховною Радою. Цікавим рішенням вважаємо чітко сформульовану заборону проведення референдум з питань бюджету і податків.

25. Питання, що стосуються центрального банку, визначенні в Конституції дуже загально. В Статті 99 стверджується, що *“забезпечення стабільності грошової одиниці”* є головною функцією Національного банку України, а в Статті 100 – *“Рада Національного банку України розробляє основні засади грошово-кредитної політики.”* Привертає увагу факт, що ключові питання юридичної позиції НБУ Статті 100 Конституції *“визначається законом”*. На нашу думку, таке рішення не дає задовільних гарантій незалежності центрального банку від виконавчої влади. Незалежність ця порушується, зрештою, фактом призначення 1/2 складу Ради НБУ Президентом України.

26. В Статті 7 Конституція декларує, що *“В Україні визнається і гарантується місцеве самоврядування.”* Детальні записи, що стосуються місцевого самоврядування містяться в Статтях 140-146. Однак вони не дають чіткого визначення юридичного характеру місцевого самоврядування; не дають чіткого визначення конституційно гарантованих атрибутів його самостійності, які були би предметом судової охорони,

декларованої в Статті 145. У світлі багатьох положень Конституції (наприклад, Статтях 13, 14, 140, 146) конструкція устрою місцевого самоврядування видається досить далекою від стандартів Європейської хартії місцевого самоврядування, яка, в свою чергу, є зобов'язуюча - відповідно до діючого законодавства України.

27. Питання вільного доступу до інформації про функціонування громадських влад, зокрема – про громадські фінанси, в Конституції обговорюються побіжно. Стаття 34 гарантує громадянам право збирати, згромаджувати і розповсюджувати інформацію, проте брак в Конституції положень, що чітко визначають обов'язки громадської влади щодо розповсюдження і доступності такої інформації. Потрібно звернути увагу на факт того, що Конституція (в досить загальній формі) поручає (в Статті 97), щоб звіт про виконання бюджету був опублікований, однак не вимагає при цьому публікації результатів контролю виконання бюджету Рахунковою палатою.

4. Дотримання стандартів в законодавстві та практиці громадських фінансів України

В цьому розділі представимо найважливіші уваги та застереження щодо застосування в Україні стандартів і рекомендацій, описаних у розділі 2. До мінімуму обмежуємо опис фактів, які є підставою для представлених тут оцінок. У більшості випадків обмежимося до подання джерела інформації про такі факти.

4.1. Організація сектора громадських фінансів

28. Відповідно до принципів Кодексу МВФ:

Державний сектор повинен бути відокремленим від решти громадського сектора і від решти економіки, а політичні функції і функції управління в межах громадського сектора повинні бути чітко сформульовані і відкрито висвітлені.

Рекомендації МВФ вимагають визначення величини відповідальності різних рівнів і гілок влади – виконавчої, законодавчої та судової, і, одночасно, встановлення чітких механізмів координації управління бюджетною та позабюджетною діяльністю. Визначеними мають бути взаємовідносини між державними і недержавними установами громадського сектора.

Більшість рекомендацій, про які згадано вище, знаходять своє відображення в положеннях Конституції України з 1996 року.

В Україні законодавчим органом є Верховна Рада України. До компетенції Верховної Ради належить ухвалення бюджету і внесення змін до нього. Верховна Рада контролює виконання Державного бюджету і, одночасно, приймає рішення щодо звітів про його виконання (Стаття 85 п. 4 Конституції). Право законодавчої ініціативи

у Верховній Раді належить до Президента, народних депутатів, Кабінету Міністрів, а також до Національного банку України.

Найвищим органом виконавчої влади є Кабінет Міністрів. До його компетенції належить опрацювання Державного бюджету і забезпечення його виконання. Виконавчу владу в областях, районах, в містах Київ і Севастополь здійснюють органи місцевих державних адміністрацій. Контроль за місцевою державною адміністрацією здійснюють органи виконавчої влади вищого рангу.

Правосуддя в Україні здійснюється виключно судами: Конституційним Судом України та місцевими судами.

29. Відповідно до рекомендацій МВФ, центральний банк – Національний банк України (НБУ) - є установою, яка здійснює контроль над ключовими аспектами фінансової системи. Головною функцією НБУ є забезпечення стабільності грошової одиниці. В статтях Закону “Про Національний банк України” говориться про те, що НБУ повинен сприяти стабільності банківського сектора і стабільності цін. НБУ несе відповідальність за грошову емісію, проведення монетарної політики і контроль над банківським сектором. Забороненим є фінансування бюджетного дефіциту Національним банком.

Незалежність центрального банку гарантують положення Закону “Про НБУ”, що забороняють втручання в діяльність банку будь-якої виконавчої і законодавчої влад. Одночасно, закон вказує і на винятки з цього правила. Наприклад, НБУ є зобов’язаним проводити консультації з урядом на тему монетарної політики.

Як читаємо в рапорті ІЕД, незважаючи на встановлену законом незалежність Центрального банку, уряд неодноразово чинив спроби, що мали на меті втягнути НБУ в квазі-фіскальні операції⁹.

30. Згідно визначення МВФ, сектор громадських фінансів обіймає департаменти, відділи, агентства, фонди та фінансовані установи, контрольовані та фінансовані, перш за все, урядом, а також іншими організаціями, які приймають участь в некомерційній діяльності та контролюються суспільством. Сектор громадських фінансів ділиться на:

- центральну адміністрацію,
- державну адміністрацію,
- місцеву адміністрацію,
- фонди соціального страхування.

Згідно з іншим визначенням, фонди соціального страхування зараховані є до того підсектора громадських фінансів, в якому вони діють.

⁹ ДЗ ІЕД, с. 14-15.

В українському законодавстві немає визначення “сектора громадських фінансів”. Рапорт ІЕД виділяє такі суб’єкти, які на підставі визначення МВФ можна зарахувати до цього сектора:

- 1) суб’єкти державної влади та самоврядування, в тому: органи законодавчої, виконавчої і судової влади,
- 2) установи, створені органами державної влади та самоврядування, такі як:
 - державні установи освіти (школи різного рівня і типу навчання),
 - державні установи охорони здоров’я (наприклад, амбулаторії, лікарні, санаторії), державні установи культури та мистецтва (бібліотеки, музеї, виставки, національні парки, театри, філармонії і т.п.),
 - науково-дослідні установи, які виконують проекти державного значення,
 - установи фізичної культури і спорту,
 - установи соціальної допомоги (між іншим організації зв’язані з соціальними програмами для дітей, молоді та неповністю дієздатних),
 - юридичні суб’єкти, створені для виконання завдань і програм громадського характеру,
- 3) фонди соціального страхування (Пенсійний Фонд; Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності; Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань; Фонд загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття)¹⁰.

31. Відповідно до визначення Бюджетного кодексу України, бюджетні установи є юридичними особами, що повністю фінансуються з бюджету. Бюджетні установи можуть мати власні приходи, які в бюджеті записуються в розділі, що називається “спеціальним фондом”.

32. В результаті змін, що були внесені за останні роки до бюджетної системи України, більшість позабюджетної економіки була залучена у бюджет в формі спеціального фонду. Рапорт ІЕД виділяє чотири суб’єкти, які сьогодні, згідно визначення МВФ, належать до сектору позабюджетних установ. Це є: Пенсійний Фонд і три фонди соціального страхування. Всі фонди є юридичними особами¹¹.

4.2. Планування і ухвалення Державного бюджету

33. У Конституції України (Стаття 95) встановлено, що держава прагне до збалансованості бюджету України. Видатки держави на загальносуспільні потреби, їх розмір і цільове спрямування цих видатків, визначаються виключно законом про Державний бюджет України. Бюджетний рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня, у виняткових ситуаціях допускається можливість прийняття бюджету на

¹⁰ ДЗ ІЕД, с. 3 – 4.

¹¹ ДЗ ІЕД, с. 7 – 11.

інший період. Виняткові ситуації є перераховані в Статті 3 Бюджетного кодексу України (до них належить, між іншим, військовий стан).

Бюджетний кодекс України дає визначення понять, що пов'язані з бюджетною системою. Згідно цих визначень, бюджет є *“планом формування та використання фінансових ресурсів, для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування”*. Зведений бюджет є сумою всіх бюджетів; його використовують для економічного аналізу і прогнозування. В склад зведеного бюджету входять

- Державний бюджет,
- зведений бюджет Автономної республіки Крим (бюджет республіки і зведений бюджет районів і міст республіканського підпорядкування),
- зведені бюджети областей, міст Київ та Севастополь.

Бюджет складається із загального та спеціального фондів. Спеціальний фонд бюджету включає: бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень; гранти або дарунки на конкретну мету; різницю між доходами і видатками спеціального фонду бюджету. Передача коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету дозволяється тільки шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України. Позабюджетні фонди можуть бути створені виключно Верховною Радою України.

34. Відповідно до Статті 32 Бюджетного кодексу, за підготовку проекту бюджету відповідає Міністр фінансів України. Він визначає більшість засад, що стосуються організації і методики бюджетного планування. На основі головних макроекономічних показників та аналізу виконання бюджету у поточному році, Міністр фінансів визначає загальний рівень доходів та видатків бюджету, дає оцінку обсягу фінансування бюджету для складання пропозицій проекту Державного бюджету України.

35. Верховна Рада розглядає проект основних напрямків бюджетної політики не пізніше, ніж 1 червня (або першого дня пленарної сесії Верховної Ради, що відбувається після цього терміну). Проект повинен містити між іншим:

- граничний розмір дефіциту (профіциту) Державного бюджету України у відсотках до прогнозу річного обсягу ВВП;
- прогнозовану величину видатків, що перерозподіляється через зведений бюджет України, виражену в процентах ВВП;
- граничний обсяг державного боргу та його структуру,
- питому вагу обсягу міжбюджетних трансфертів.

Визначені вище граничні розміри не є обов'язковими для Верховної Ради – їх Рада може *“прийняти або взяти до уваги”* (Стаття 33 п.6 Бюджетного кодексу).

Підставою для створення основних напрямків є макроекономічні прогнози, а саме: прогнози ВВП, прогноз індексу цін товарів і споживчих послуг, прогноз валютного курсу та рівня безробіття.

Порядок і спосіб підготовки основних напрямків відповідає більшості рекомендацій ОЕСР про бюджетне планування. Проте, не вистарчає інформації на тему цілей бюджетної економіки на чергові роки; не вистарчає також визначення принципових фіскальних ризиків для реалізації планового бюджету.

36. Відповідно до Бюджетного кодексу (Стаття 37), Кабінет Міністрів затверджує проект Закону “Про бюджет” і подає його у Верховну Раду не пізніше, ніж 15 вересня року, що передує плановому. Цей термін відповідає стандартам ОЕСР, згідно яких проект бюджету повинен бути поданий в Парламент не пізніше, ніж за 3 місяці до початку бюджетного року. Документи, які додаються до проекту бюджету, повинні містити між іншим:

- інформацію про економічну ситуацію країни і про базові макроекономічні показники,
- прогноз величини надходжень та інших джерел видатків бюджету;
- інформацію щодо обсягів державного боргу, в тому числі за типом боргового зобов'язання, графіка його погашення, обсягів та умов запозичень;
- прогноз основних макроекономічних показників та прогноз показників зведеного бюджету України на три наступні бюджетні роки;
- зведений бюджет України і зведені фінансові результати,
- перелік податкових звільнень та пільг, прогноз їх впливу на доходи бюджету,
- розміри і структуру зобов'язань, що пов'язані з державним боргом та державними гарантіями,
- перелік капітальних вкладень, які Кабінет Міністрів пропонує охопити гарантіями,
- звіт про виконання бюджету за поточний бюджетний рік.

37. Законодавство, що регулює процедури підготування бюджету, є у більшості своїй, відповідає стандартам ОЕСР. Проте, в бюджетних документах немає інформації про фінансові активи і пасиви центральної адміністрації, про нефінансові активи і про верхні межі винагород. Немає визначення цілей фіскальної політики. Не ідентифікуються ймовірні загрози для виконання представленого бюджету – а це є одна з головних рекомендацій МВФ.

Бюджетна документація повинна перерахувати цілі фіскальної політики, макроекономічне середовище і політичне обґрунтування бюджету, а також ідентифікувати найважливіші фіскальні ризики.

38. У Главі 7 Бюджетного кодексу України детально описується процес ухвалення Державного бюджету України. Однак, хоча за підготовку бюджету відповідальним є Кабінет Міністрів, в процесі роботи Верховної Ради над бюджетом

на 2003 рік під час другого читання, Бюджетний комітет подав власну версію бюджету - і та версія була прийнята Верховною Радою¹².

Верховна Рада України повинна прийняти закон про Державний бюджет до 1 грудня року, що передує плановому. В практиці, цей термін не є дотриманий: бюджет на 2003 рік прийнято 26 грудня, а на 2002 рік – 20 грудня¹³.

39. Законодавство України передбачає можливість несхвалення бюджетного закону перед початком бюджетного року. Законодавство встановлює умови здійснення бюджетних витрат, якщо така ситуація матиме місце.

40. Зміни до закону про Державний бюджет можуть бути внесені у випадку зміни прогнозованої величини доходів бюджету або ж у випадку змін в структурі витрат. Зміни до бюджету повинні бути внесені у формі поправок до закону. Законодавство України не передбачає обмежень щодо видів суб'єктів, які мають ініціативу внесення змін до бюджету.

Бюджетний кодекс (Статті 53 і 54) передбачає спеціальні процедури на випадок таких змін у бюджеті, що виникають зі скорочення видатків чи недоотримання доходів.

4.3. Виконання Державного бюджету

41. Кодекс МВФ рекомендує, щоб всі витрати громадських коштів мали юридичну підставу. На Україні ця вимога не виконується. Основними проблемами, що пов'язані з виконанням Державного бюджету, є: надання значної, не показаної в Державному бюджеті, допомоги бюджетним установам і державним підприємствам; непрозора і сильно розбудована система податкових звільнень і пільг, відсутність положень про надання допомоги громадського характеру, регламентування величини готівкових витрат і запізнення погашення зобов'язань Державного бюджету, що має наслідком затягнення дорогих кредитів (якщо на прострочені зобов'язання нараховуються відсотки) і втрату достовірності держави.

42. Вихідним пунктом для оцінки податкової системи є наступний принцип з Кодексу МВФ:

Податки і мита повинні мати юридичну основу. Закони і податкові регулювання повинні бути легко доступними і зрозумілими, а окремі рішення державної адміністрації про їх застосування повинні прийматися на підставі прозорих правил.

Компетенції виконавчих влад про встановлення величини окремих податків і оплат є надто високими. Відповідно міжнародним стандартам, центральні податки та інші збори громадського характеру визначаються Парламентом. Цей принцип порушується у випадку величини місцевих податків, граничні розміри яких

¹² ДЗ ІЕД, с. 15.

¹³ ДЗ ІЕД, с. 24.

встановлюються розпорядженням Кабінету Міністрів¹⁴. Незважаючи на факт того, що вже кілька років діє конституційна гарантія виключної компетенції Верховної Ради в питаннях установлення громадських зборів, податок на доходи фізичних осіб все ще нараховується відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів і Президента.

Відсутність чіткого розмежування між податками та іншими платежами щодо державного сектора зменшує прозорість застосовуваної бюджетної політики. Існує надто багато різних видів податків (14 видів загальнодержавних податків і 14 видів локальних податків)¹⁵. Податкове законодавство є нечітке, а його застосування податковою адміністрацією має арбітральний характер. Високі ставки податків та складне законодавство є причиною низького рівня сплачуваності податків. Законодавство часто змінюється. Слід підкреслити поступове покращення ситуації – кількість податків зменшується, плануються також зменшення податкових ставок.

43. Заборгованість по податках в 2002 році оцінюється приблизно на 32% зведених доходів Державного бюджету. Це пов'язане з фактами недотримання прав і обов'язків платників податків. Платники податків не виконують своїх обов'язків щодо держави, з іншого боку - не є шановані їх права. Наприклад, заборгованість Державного бюджету по статті повернення ПДВ становить приблизно 50% запланованих на 2002 рік доходів з ПДВ¹⁶.

44. Порушується принцип рівного трактування платників податків. На протязі кількох останніх років до бюджетного законодавства містять статті, які дозволяють на вексельні розрахунки з бюджетом для підприємств Міністерства оборони¹⁷. Чисельні привілеї для визначених секторів, привілеї для окремих груп населення та професійних груп, регіональні привілеї – все це є порушенням принципу рівності.

45. Правила надання пільг та податкових звільнень не є ясними і чітко визначеними. До відома громадськості подається тільки список податкових привілеїв, натомість, немає інформації про кошти Державного бюджету, що призначаються на такі цілі (а конкретно - величина доходів, що не впливатимуть з даної статті до Державного бюджету). Не публікується також список суб'єктів, яким надається допомога.

Список податкових звільнень і пільг є винятково широкий і обіймає різні, не завжди очевидні види звільнень. Це не суперечить міжнародним стандартам, так як пільги і звільнення надаються на основі законів. Проте, така ситуація має наслідком обмеження прозорості системи. Це є свідомим існування сильних груп лобювання, які впливають на форму законів. Привілеї охоплюють цілі галузі промисловості, які належать або до "суспільно вразливих", або мають значення для обороноздатності країни. Наприклад, підприємства військової промисловості є звільнені з мита на імпорт сировини та матеріалів, з податку на нерухомість і, частково, з податку на прибуток підприємств. Літакобудування є звільнене з імпортного мита, з податку на

¹⁴ ДЗ ІЕД с. 28.

¹⁵ ДЗ ІЕД с. 27 – 28.

¹⁶ ДЗ ІЕД с. 26.

¹⁷ ДЗ ІЕД с. 27.

транспортні засоби, ПДВ, має 80%-не звільнення з податку на прибуток підприємств¹⁸. Подібні принципи застосовуються у автомобілебудуванні. Це створює ситуацію порушення рівності прав суб'єктів підприємницької діяльності.

46. З 2002 року діє Закон “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, що регулює закуп товарів та послуг установами громадського сектора (в т.ч. установами територіального самоврядування). Існування цього закону має позитивний вплив на покращання прозорості господарювання громадськими грошами. Проте, не всі його статті дотримуються на практиці. Організація купівлі за громадські гроші не виключає інших форм поза тендерами. В першому кварталі 2002 року приблизно 2/3 всіх актів придбання були здійснені у формі запитів цінової пропозиції¹⁹. Дією закону не охоплюються контракти придбання товарів та послуг на потреби національної оборони або контракти придбання “вразливих” технологій. За порушення цього закону грозить кара як за недоцільне господарювання громадським майном. У випадку викриття невідповідності з процедурою, тендер або покупка можуть бути визнаними за недійсні.

47. Витрати на соціальні цілі визначаються законами і розпорядженнями Кабінету Міністрів. Однак, деякі грошові форми соціальної допомоги не передаються особам, які мають до них право відповідно до закону. Причиною цього є брак бюджетних коштів. Кошти виконання деяких соціальних зобов'язань уряд перекладає на підприємства, які надають громадські послуги. Наприклад, підприємства громадського транспорту не отримують компенсації страт, які виникли в результаті пільгового проїзду для деяких груп населення²⁰.

48. Правила надання громадської допомоги не є чітко і прозоро визначеними. Немає законодавства, які б в прозорий спосіб визначало умови надання громадської допомоги та установи, які ведуть нагляд за наданням цієї допомоги. В наданні допомоги панує повна довільність. Сьогодні допомога надається на підставі розпоряджень міністрів. Не існує звітності про надану допомогу, що суперечить принципам відкритості громадських фінансів. Праці над законом про допустиму громадську допомогу тривають.

49. Рівень зарплат в громадському секторі є визначений законодавчими актами і деталізований розпорядженнями виконавчих влад. Існує певна проблема, що не суперечить міжнародним кодексам, але викликає застереження – наявність заборгованостей по виплаті зарплат з Державного бюджету. На кінець квітня 2003 року ці заборгованості становили приблизно 2% від загальної заборгованості по зарплатах в усій економіці.

50. Не до кінця прозорими є процедури, пов'язані з прийняттям рішень про капітальні вкладення. Міністерства, на власний розсуд, вибирають підприємства і проекти, яким з громадських коштів буде надано фінансову підтримку. Натомість,

¹⁸ ДЗ ІЕД с. 30.

¹⁹ ДЗ ІЕД с. 35.

²⁰ ДЗ ІЕД с. 39.

доступними для громадської відомості є плани проектів капітальних вкладень, які вимагають додаткової участі приватного капіталу²¹.

51. Питання прозорості виконання бюджету і бюджетної звітності містяться в наступних рекомендаціях:

Операції адміністрації повинні бути представлені зведеними показниками, де розрізняються доходи, видатки та джерела фінансування, а одночасно відбувається класифікація видатків в економічній та функціональній формі. Додатково, видатки повинні бути класифіковані згідно адміністративних категорій.

Валовий результат громадського сектора повинен бути представлений стандартним, синтетичним показником, що описує фінансовий стан держави.

Вище наведений принцип порушується: зобов'язання суб'єктів громадського сектора не зараховуються до громадського боргу (public debt), що більше – не існує взагалі формального визначення громадського боргу. Не публікуються дані про умовні зобов'язання (*contingent liabilities*). Міністерство фінансів може надавати державні гарантії від імені Кабінету Міністрів. Законодавство не визначає граничних розмірів таких гарантій в розрізі даного бюджетного року.

52. Визначення дефіциту бюджету не є згідне з Бюджетним кодексом, натомість відповідає міжнародним стандартам. В Бюджетному кодексі кошти з приватизації не розглядаються як джерело фінансування дефіциту бюджету, а як доходи бюджету (Стаття 15 та 29 п.1 Бюджетного кодексу). В практиці доходи з приватизації зараховуються до джерел фінансування дефіциту²².

53. Що правда, Міністр фінансів має обов'язок щорічно публікувати інформацію про громадський борг, однак українське законодавство не визначає, яка інформація про громадський борг мусить бути опублікована. В практиці, більшість важливих інформацій про громадський борг публікується щомісячно. Не вистарчає інформації про цінні папери, капітальні вкладення та позики, які надаються підприємствам та іншим суб'єктам.

4.4. Облік і звітність

54. Питання, пов'язані з обліком і звітністю, є врегульовані як МВФ, так і ОЕСР. Стандарти МВФ рекомендують:

Інформація про бюджет повинна бути подана в спосіб, який полегшує аналіз та пропагує ясність розрахунків.

та:

²¹ ДЗ ІЕД с. 43.

²² ДЗ ІЕД с. 49.

Фіскальні дані повинні бути згідні з загальноприйнятими стандартами якості.

В Україні методологія і технічні питання, що стосуються бюджетних звітів, відповідають міжнародним рекомендаціям.

55. В 2003 році Україна стала 52 країною, яка зобов'язалася дотримуватись Спеціальних стандартів розповсюдження даних МВФ (*Special Data Dissemination Standard, ССРД*). Україна зобов'язалася зробити доступною для МВФ інформацію про практичне використання стандартів щодо економічних та фінансових даних.

В Україні облік операцій бюджетної системи проводиться на касовій основі – доходи і видатки обліковуються по факту реалізації. Згідно Бюджетного кодексу (Стаття 56), Державне казначейство України облікує всі операції по виконанню Державного бюджету, що є відображенням всіх активів і пасивів держави. Усі надходження до бюджету та витрати бюджету обліковуються у валових показниках.

56. Економічна і функціональна класифікація витрат є згідна із зобов'язуючими стандартами. Витрати є класифіковані згідно з адміністративними і програмними категоріями. Від 1998 року проводиться збір інформації про заборгованість по доходах і видатках в розрізі економічних і функціональних категорій (дебіторська та кредиторська заборгованість)²³.

Строки створення окремих звітів не викликають застережень.

57. Найбільші застереження викликає об'єм інформації, що міститься в окремих бюджетних документах. Місячні дані відносяться виключно до бюджетного господарювання центральної адміністрації, квартальні дані – до сектора громадських фінансів. Ні місячні, ні квартальні дані не охоплюють позабюджетного господарювання. Звіти про позабюджетні фонди (Пенсійний фонд, фонди соціального страхування) роблять поквартально, але ця інформація не публікується в звітах про сектор громадських фінансів. В 2001 році доходи і видатки цих фондів становили понад ¼ доходів і видатків сектора громадських фінансів²⁴. У 2003 році плановані доходи і видатки Пенсійного фонду становлять 37,5% доходів і 36,5% витрат зведеного бюджету України²⁵. Крім того, бухгалтерський облік позабюджетних фондів не завжди проводиться на касовій основі²⁶.

58. Відповідно до Бюджетного кодексу (Стаття 59), “місячна звітність про виконання Державного бюджету України надається Державним казначейством України Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Зведені показники звітів про виконання бюджетів, інформація про виконання захищених статей Державного бюджету України, інформація про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України надається Державним

²³ *Detailed Assessments Using the Data Quality Assessment Framework (DQAF)*, IMF, 2003, с. 70.

²⁴ *Detailed Assessments Using the Data Quality Assessment Framework (DQAF)*, IMF, 2003, с. 69.

²⁵ ДЗ ІЕД, Київ 2003, с. 8.

²⁶ L. Figliuoli, I. Shpak, *Ukraine and Fiscal Transparency*, (с. 3, www.imf.org/external/country/ukr/tr/)

казначейством України Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним. Звіт про бюджетну заборгованість надається не пізніше 15 числа другого місяця, наступного за звітним”.

Місячний звіт про фактичні надходження податків і зборів, обов'язкових платежів та інших доходів бюджету, місячний звіт про податкову заборгованість мають бути представлені не пізніше 12 числа місяця, наступного за звітним.

59. Місячні дані представляються в наростаючому порядку, що не є згідне зі стандартами ОЕСР. Немає, також, коментарів поданих позицій, особливо необхідні у випадку істотних відмінностей між прогнозованим і фактичним виконанням.

60. На підставі Статті 60 Бюджетного кодексу, *“квартальний звіт про виконання Державного бюджету України надається Державним казначейством України Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу”*. Такий звіт містить інформацію про:

- баланс Державного бюджету України,
- рух грошових коштів,
- виконання Державного бюджету України,
- інформацію про стан державного боргу,
- зведені показники звітів про виконання бюджетів,
- кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань.

Органи стягнення повинні надати інформацію про зменшення доходів бюджету внаслідок податкових пільг, про структуру заборгованості та про суми відстрочених платежів не пізніше 35 днів після закінчення кварталу.

61. Стандарти ОЕСР не деталізують рекомендацій щодо квартальних звітів, визначають однак зміст і термін підготовки звітів за півріччя. У Бюджетному кодексі немає запису про піврічні звіти. Звіти за два квартали, які готує Державне казначейство України, не містять частини інформації, яку вимагає ОЕСР. Відсутні, наприклад:

- актуальний прогноз результату виконання бюджету на даний рік і прогноз на два наступні бюджетні роки,
- перегляд прогнозів, використаних під час підготовки бюджету,
- стан фінансових і нефінансових активів,
- граничні розміри винагороджень.

62. Згідно Бюджетного кодексу (Стаття 61), *„річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України не пізніше 1 травня року, наступного за звітним”*. Кодекс деталізує зміст документу, в якому повинні бути між іншим:

- звіт про виконання Державного бюджету України,
- звіт про рух грошових коштів,
- звіт про бюджетну заборгованість і інформація про стан державного боргу,
- звіт про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України,
- інформацію про виконання місцевих бюджетів.

Незважаючи на те, що кількість обов'язкових елементів звіту є велика, у списку немає деяких даних, що вимагаються стандартами ОЕСР. Перш за все:

- інформація про квазі-фіскальну діяльність держави,
- результатів реалізації бюджетних програм,
- граничні розміри на винагороджень.

63. Законодавство України не передбачає підготовки довготермінових звітів. Відповідно до рекомендацій ОЕСР, такі звіти повинні бути створювані принаймні раз на 5 років.

4.5. Фінанси органів територіального самоврядування

64. Основним законодавчим актом, що визначає принципи функціонування територіального самоврядування, є Європейська хартія місцевого самоврядування. Україна ратифікувала цей документ повністю - у 1997 році. Незважаючи на те, що від часу ратифікації минуло 6 років, до тепер не є виконаними основні вимоги, що виникають зі змісту хартії. У виданій Радою Європи *Рекомендації 102 (2001) від 13 листопада 2001 року "Про місцеву і регіональну демократію в Україні"*²⁷ перераховано список суперечностей українського законодавства та ЄХМС. Основною проблемою продовжує бути велика концентрація громадських завдань і коштів в компетенції державної адміністрації, а також утримання ієрархічної моделі стосунків між різними щаблями територіальної влади.

65. Серйозним бар'єром в процесі децентралізації завдань громадського характеру та в отриманні більшого рівня фінансової самостійності органами місцевого самоврядування є досить велика кількість одиниць на кожному щаблі територіальної влади (спадок з радянських часів)²⁸. Проблема надмірного розпорощення територіальної влади стосується в першу чергу одиниць, що знаходяться найближче до суспільства. Функціонування понад 30 тисяч одиниць самоврядування найнижчого рівня унеможлиблює виконання основних громадських завдань тими останніми. Не всі одиниці первинного рівня мають власний бюджет. За даними Міністерства фінансів, тільки коло 11 тисяч **муніципальних** одиниць мають власні бюджети. В результаті, ряд завдань, які повинні бути виконані владою

²⁷ www.coe.fr/cplre

²⁸ ДЗ ІЕД, с. 67.

первинного шабля, делегується на рівень району - там вони виконуються державною адміністрацією²⁹. Таке рішення суперечить змістові Статті 3 ЄХМС, де встановлено:

Територіальне самоврядування - це право і здатність місцевих громад (...) до керування і розпорядження основною частиною громадських справ на їх власну відповідальність та в інтересах їх мешканців.

Більшість фінансово слабких одиниць місцевого самоврядування не мають шансів виконання даного постулату навіть в сильно децентралізованій системі. Одночасно, кількість областей і районів є надто великою - вони не можуть раціонально проводити діяльність, що направлена на регіональний (обласний) розвиток, не можуть надавати понадлокальні послуги (райони)³⁰. Сьогодні райони виконують завдання первинних одиниць місцевого самоврядування, які організаційно і фінансово є надто слабкі, щоб вести незалежну діяльність.

66. Не є яким територіальний поділ країни на одиниці первинного рівня самоврядування. Не відомо навіть, скільки одиниць місцевого самоврядування функціонує в Україні. Деякі сільські громади вибирають раду, яка своєю діяльністю охоплює кілька сіл, інші села мають власні ради. Однак тільки частина з цих рад має такі бюджети, які уможливають виконання громадських завдань хоч би в мінімальному розмірі. Важко говорити про місцеве самоврядування на території сіл, якщо ради не мають власних фінансових коштів та адміністративного апарату для виконання громадських завдань.

67. Завдання, які виконує територіальне самоврядування, можна поділити на власні і завдання державної адміністрації, яка делегує їх до органів місцевого самоврядування. Значна кількість місцевих завдань, що виконуються в інтересах мешканців, не була передана до компетенції органів місцевого самоврядування. Ці завдання останні виконують як делеговані завдання (за дорученням). До делегованих завдань належать, між іншим, значна частина завдань освіти та виховання, охорони здоров'я та соціальної допомоги³¹. Територіальне самоврядування має досить обмежені можливості прийняття рішень по виконанню делегованих завдань. До сьогодні не вдалося впровадити в життя Статтю 4 ЄХМС, яка говорить:

(...) відповідальність за громадські справи повинні нести перш за все ті органи влади, які знаходяться найближче до громадян.

68. На обласному і районному рівнях вибрана мешканцями рада не має в розпорядженні власного адміністративного апарату. Таке явище слід розглядати як негативне з точки зору прозорості системи. Обласна і районна адміністрації є державними адміністраціями. Обласна та районна ради здійснюють контроль над

²⁹ Kolovitskova O, J. Lukovenko, *Ukraine: Enhancing Local Government Revenue Raising Capacity: A Way of Reaching More Accountable Local Government*, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan009145.pdf>

³⁰ Slukhai S., *Building-up Fiscally Strong Local Governments – A Challenge For Ukraine*, с. 2, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan009151.pdf>

³¹ ДЗ ІЕД, с. 84 - 89.

діяльністю державної адміністрації по питаннях виконання останніми завдань, делегованих тими ж радами. Одночасно, районна та обласна адміністрації підпорядковуються державним адміністраціям вищого рівня. Останні контролюють виконання державних завдань на місцях³².

69. Публіковані зведені фінансові звіти не показують реальної участі самоврядувань в громадських видатках, так як значна частина видатків самоврядувань реалізується державною адміністрацією³³. Велика кількість завдань самоврядувань передається районним та обласним державним адміністраціям. Це унеможливує проведення прозорого поділу завдань і компетенцій між державним сектором і сектором місцевого самоврядування.

70. В українському законодавстві немає принципу “презупції компетенцій територіального самоврядування”, який розв’язував би неясності в поділі відповідальності між державною адміністрацією і органами місцевого самоврядування (відповідно до цього принципу, всі компетенції, які не віднесені законодавством до інших рівнів влади, є компетенцією первинного рівня самоврядування). В результаті, деякі сфери державної діяльності не є ясно приписані до визначених суб’єктів, не є відомо, хто є відповідальним за їх виконання. Як приклад, можна подати надання спеціалізованої медичної і санітарної допомоги, яка залишилася одночасно приписаною до державної адміністрації, і до самоврядуванням³⁴. Стаття 4 ЄХМС передбачає:

Компетенції, що признані місцевим громадам, в принципі повинні бути повні і виключні; вони можуть бути поданими у сумнів або обмеженими іншими органами центральної або регіональної влади тільки у випадках та у розмірі, що передбачені діючим законодавством.

71. Представники державної адміністрації районного і обласного рівня часто безпосередньо чи неявно втручаються в діяльність органів місцевого самоврядування муніципального рівня³⁵. В результаті, розвивається поділ компетенцій між державною владою і самоврядуванням. Відсутність ясного поділу відповідальності державною владою і самоврядуванням виникає також з факту здійснення більшості витрат самоврядувань або безпосередньо державною адміністрацією, або під її наглядом³⁶.

72. Поділ компетенцій між окремими органами влади міст надалі залишається неясним. Представницький орган в муніципальних установах – рада - може відмінити рішення виконавчого комітету³⁷. В цей спосіб рада переймає управлінські повноваження - це спричиняє нівеляцію ясного поділу функцій між представницьким

³² ДЗ ІЕД, с 66.

³³ Slukhai S., опис цитат, с. 2.

³⁴ ДЗ ІЕД, с. 67.

³⁵ Recommendation 102 (2001) on local and regional democracy in Ukraine, pkt 12D, Rada Europey, <http://www.coe.fr/cplre>

³⁶ Slukhai S., опис цитат, с.2.

³⁷ Navruzov Y., Local government in Ukraine, w: Local governments in Eastern Europe, in the Caucasus and Central Asia, red. Munteanu I., V. Popa, Budapeszt 2001, с. 127, <http://lgi.osi.hu/publications/default.asp?id=84>

і виконавчим органами. Невизначеним є правовий статус міського голови, а також допустимі межі його втручання в діяльність ради і виконавчого комітету³⁸.

73. Законодавство, що регулює засади відкликання голови міста з займаної посади, не запевнює достатнього захисту осіб, які виконують цю функцію. Оскільки голова міста (мер) є представником місцевих влад, обраним у загальних виборах, можливості його відкликання з займаної посади шляхом іншим, ніж референдум, повинні бути дуже обмеженими. Проте в практиці є інакше: відповідно до діючого законодавства мер може бути відкликаний радою. *Рекомендація 102 (2001)* Ради Європи вказує: часто причиною відкликання голови міста з займаної посади є політичний тиск представників місцевої державної адміністрації на членів ради. Це є явним порушенням принципу прозорого поділу компетенцій між державною владою та місцевим самоврядуванням.

74. Не всі фінансові операції органів місцевого самоврядування є показані в їх бюджетах – це утрудняє досягнення стану прозорості. Бюджетні установи самоврядувань, що надають послуги або реалізують товари за оплатою, не зобов'язані долучати плани доходів і видатків до відповідної бюджетної ухвали. В бюджетах відображається тільки загальна сума доходів установ, які надають послуги або реалізують товари за оплатою, і загальна сума їх видатків³⁹. Натомість, немає фінансових планів у формі додатків до бюджету, які по рівню детальності відповідали б іншим позиціям бюджету.

В законодавстві є ряд суперечностей в питаннях створення позабюджетних фондів. Закон “Про місцеве самоврядування” передбачає таку можливість, Бюджетний кодекс забороняє створення фондів, що діють поза бюджетами суб'єктів місцевого самоврядування⁴⁰.

75. В органах самоврядування первинного рівня підготовка, ухвалення і виконання бюджету належить до власної компетенції місцевих влад. По-іншому є в районах і областях. Там, відповідно до Конституції, планування, виконання і бюджетна звітність входять в об'єм компетенцій державної адміністрації. Незалежність органів районного та обласного самоврядування в роботі над бюджетом є дуже обмеженою - на практиці зводиться до ухвалення проекту бюджету, представленого державною адміністрацією⁴¹.

В попередніх роках установи самоврядування мали свободу у виборі банку, який проводив рахунки даної установи. Останні зміни в законодавстві мали наслідком переведення рахунків органів місцевого самоврядування на субрахунки Державного казначейства, тобто наступила повторна централізація громадських коштів. Органам місцевого самоврядування забрано свободу управління бюджетами. Одночасно,

³⁸ *Recommendation 102 (2001) on local and regional democracy in Ukraine*, пункт 12E Rada Europey, <http://www.coe.fr/cplre>

³⁹ ДЗ ІЕД, с. 69.

⁴⁰ *Needs Assessment Report, Ukraine*, World Bank/OECD/CDE Joint Project on Statistical Capacity Building at Subnational Level, Kiev 2002, с. 5, www.worldbank.org/wbi/publicfinance/documents/statistics/Ukraine-Report.pdf

⁴¹ ДЗ ІЕД, с. 71 – 72.

органи місцевого самоврядування втратили одне з джерел доходів (банківські відсотки), а уряд отримав дармове джерело короткотермінового кредитування⁴².

76. Відповідно до Бюджетного кодексу, самоврядування має право отримувати доходи відповідні до виконуваних завдань, також воно має право володіти власними коштами. Стаття 9 ЄХМС передбачає:

***Місцеві громади мають право (...) володіти власними достатніми фінансовими коштами, якими можуть вільно розпоряджатися в рамках виконуваних повноважень.
(...) Принаймні частина фінансових коштів місцевої громади повинна походити з місцевих податків та зборів.***

На практиці, власні доходи мають мінімальне значення для функціонування органів місцевого самоврядування. Тільки міста і селища отримують власні доходи у кількості, що перевищує 10% від загальних доходів⁴³. Деякі місцеві податки мають такий низький вплив на бюджет, що їх стягнення є недоцільним. До сьогодні не впроваджено в життя найбільш ефективних місцевих податків, таких як, наприклад, податок на нерухомість.

77. Органи місцевого самоврядування в недостатній мірі отримують доходи від власного майна, що є наслідком неврегульованих питань власності локального і регіонального самоврядувань⁴⁴. Не є визначеним правовий статус об'єктів, що передані органам місцевого самоврядуванням.

78. Значно більші суми надходять до бюджетів органів місцевого самоврядування як участь цих одиниць у державних податках. На відміну від місцевих податків і оплат, участь у надходженнях з державних податків не зараховується до власних доходів, так як органи місцевого самоврядування не володіють владою щодо цих джерел доходів. Надходження з єдиного податку та з земельного податку передаються органам місцевого самоврядуванням на фінансування делегованих завдань. Отже, це не є фінансові кошти, якими органи місцевого самоврядування можуть вільно розпоряджатися в рамках виконання своїх уповноважень⁴⁵.

79. Гарантії покриття недоборів коштів є обмеженими до коштів на виконання доручених завдань, і не охоплюють фінансування власних завдань. Так як величина власних доходів є недостатньою навіть для часткового фінансування програм місцевого розвитку, органи місцевого самоврядування віднаходять джерела фінансування з мало прозорих джерел (таких як добровільні внески підприємств)⁴⁶.

⁴² Slukhai S., опис цитат, с.14.

⁴³ ДЗ ІЕД, с. 66.

⁴⁴ Recommendation 102 (2001) on local and regional democracy in Ukraine, pkt 12Cd Rada Europey, <http://www.coe.fr/cplre>

⁴⁵ Slukhai S., опис цитат, с.12.

⁴⁶ ДЗ ІЕД, с. 77, Slukhai S., опис цитат, с.17.

80. Згідно ЄХМС і українського законодавства, уряд повинен передавати органам місцевого самоврядування кошти для виконання делегованих завдань⁴⁷. Досить часто в практиці трапляються випадки, коли величина переданих коштів не є достатньою для виконання делегованих завдань. Органи місцевого самоврядування мають малі можливості захисту своїх фінансових прав в судовому порядку⁴⁸.

81. Органи самоврядування селищ і сіл є фінансово підпорядкованими районним радам. Останні вирішують про величину трансфертів, які керуються з Державного бюджету до окремих місцевих одиниць. Це суттєво обмежує самостійність місцевих органів самоврядування: на жаль, в фінансових питаннях маємо справу з ієрархічною моделлю залежності. Якщо реальні доходи є меншими від запланованих, райони можуть зменшувати власні недобори обмежуючи величини трансфертів до муніципальних одиниць⁴⁹.

Механізм проведення трансфертів коштів на реалізацію делегованих завдань є дуже непрозорим. З одного боку, трансфертні платежі до областей і районів мають покривати різницю між витратами на делеговані завдання і доходами відповідних органів самоврядування з джерел, призначених на фінансування цих завдань. З іншого боку, щоб запевнити ефективне господарювання довіреними коштами і ефективне стягування доходів, трансфертні кошти визначаються на основі коефіцієнтів, встановлених Міністерством фінансів. Це має наслідком малу прозорість у фінансуванні делегованих завдань⁵⁰.

82. Іншою категорією трансфертів з Державного бюджету є кошти на фінансування державних соціальних програм та на капітальні вкладення. Принципи нарахування трансфертних сум є непрозорими, в однаковій мірі залежними як від об'єктивних чинників, так і від суб'єктивних політичних рішень⁵¹. Закони визначають норми для визначення величини трансфертів на фінансування державних соціальних програм. Однак, бюджетному закону ці величини є заниженими.

83. Рівень трансфертів у доходах самоврядувань є високий. Кошти, передані органам місцевого самоврядування на виконання делегованих завдань, не стають власністю останніх. Державна адміністрація чітко контролює напрямок грошових витрат, що призначені на фінансування делегованих завдань, а місцеві влади не мають свободи розпорядження цими коштами. В результаті, органи місцевого самоврядування не є зацікавленими в тому, щоб виконати делеговане завдання по меншій собівартості⁵².

84. Немає ефективного механізму контролю виконання делегованих завдань. В цій категорії завдань існує тільки чіткий контроль напрямків грошових витрат органів місцевого самоврядування⁵³. Прийняття такої стратегії контролю часто виникає з

⁴⁷ Стаття 143 Конституції.

⁴⁸ ДЗ ІЕД, с. 77.

⁴⁹ *Needs Assessment Report, Ukraine*, опис цитат, с. 8, Kolovitskova O, J. Lukovenko, опис цитат.

⁵⁰ ДЗ ІЕД, с. 78.

⁵¹ ДЗ ІЕД, с. 75.

⁵² Slukhai S., опис цитат, с.19.

⁵³ ДЗ ІЕД, с. 77.

факту надто низького рівня фінансування делегованих завдань державою. Якщо би контролювався рівень виконання делегованих завдань органами місцевого самоврядування, то після контролю першим висновком була би необхідність збільшення трансфертних сум. З політичних причин, зручнішим є контролювати факт призначення цілої переказану суми на реалізацію делегованих завдань, ніж досліджувати, чи переданих коштів є достатньо.

85. Заборонене законодавством ухвалення бюджету з дефіцитом є поважним порушенням незалежності деяких категорій самоврядних одиниць. Області, райони і села мають обов'язок ухвалювати зрівноважені бюджети⁵⁴. Для більшості одиниць це означає неможливість швидкої реалізації найпотрібніших програм капітальних вкладень – їх виконання мусить бути розкладене на значно довший період. Позбавлення одиниць місцевого самоврядування прав брати на себе інші, не поточні зобов'язання суперечить ЄХМС, так як означає закриття доступу місцевих громад до капітального ринку. Стаття 8 ЄХМС передбачає:

Для потреб фінансування витрат на капітальні вкладення місцеві громади повинні мати доступ до національного капітального ринку.

86. На суб'єкти, які мають право брати на себе довготермінові зобов'язання (Автономна Республіка Крим, міста) накладено надто суворі покарання за нетермінову сплату боргів. Можливість накладення п'ятирічної заборони отримання нових позичок є суперечна з інтересами громад; тим більше, ця кара охоплює наступні, після покарання, періоди повноважень рад.

87. Українське законодавство говорить про відкритість і доступність для всіх зацікавлених осіб інформації про діяльність органів місцевого самоврядування. Процедури і способи доступу до даних є ясно сформульованими. Обмеження в доступі до даних можуть стосуватися тільки ясно передбачених в законодавстві секретних інформацій.

Значно серйозніші обмеження впроваджено щодо доступу до баз даних про фінанси самоврядувань, які використовуються в аналітичних працях. Аналітична інформація про фінанси органів місцевого самоврядування нагромаджується управліннями Державного казначейства. Однак ці дані надаються громадянам на підставі цілком арбітральних рішень, залежно від волі чиновників. Така практика суперечить декларованим принципами відкритості: якщо дані про діяльність самоврядувань є явними, то немає мотиву, для якого Державне казначейство мало би відмовляти в доступі до бази даних, створеної з фінансових звітів окремих одиниць органів місцевого самоврядування.

88. Державне казначейство збирає інформацію про майно окремих бюджетних установ. Ці дані також не є загальнодоступними⁵⁵. Відсутність обов'язку оприлюднення інформації про стан майна органів місцевого самоврядування є суттєвим недоліком законодавства. Спосіб господарювання майном є важливим

⁵⁴ ДЗ ІЕД, с. 76.

⁵⁵ ДЗ ІЕД, с. 84.

критерієм оцінки діяльністю органів самоврядування. Мешканці і депутати повинні мати вільний доступ до цієї інформації.

89. Законодавство про доступність громадської інформації в недостатній мірі уточнює санкції за недотримання встановленого порядку подання інформації органами місцевого самоврядування. Це має наслідком факти порушення діючого законодавства органами місцевого самоврядуваннями - останні відмовляють надавати визначену інформацію⁵⁶.

Законодавство зобов'язує одиниці територіального самоврядування до створення загальнодоступних сайтів в Інтернеті. Однак, законодавство не уточнює, яким має бути об'єм і порядок розміщення інформації. В результаті, придатність Інтернету, як інструменту моніторингу діяльності органів місцевого самоврядування, зводиться нанівець.

90. Мешканці не приймають участі в дебатах про бюджет. Також, утрудненим є доступ до проектів бюджетних ухвал. Описова частина проектів бюджетів самоврядувань не є загально доступною. В результаті, мешканці не мають можливості оцінювати, в якій мірі бюджет самоврядувань відповідає їх очікуванням⁵⁷.

91. Детальна інформація про витрати окремих установ органів місцевого самоврядування не є доступною. Не відомо, яким фірмам органи місцевого самоврядування доручають виконання громадських завдань. Не відомо, якими є суми дотацій. Інформації про величини винагороджень та про інші адміністративні кошти також є секретними. Мешканці не можуть дізнатися, скільки є працівників в даній бюджетній установі⁵⁸.

92. Доступ до звітів про виконання бюджетів є дуже обмеженим. В принципі, громадяни не мають можливості ознайомлення з детальним звітом про виконання бюджету. Отже, не є можливим ретельний аналіз діяльності самоврядних влад⁵⁹.

93. Дані про заборгованості самоврядувань, про надходження по кредитах і позичках також не є доступними. Немає можливості отримати інформацію про більшість зобов'язань окремих одиниць⁶⁰. Тільки зведені дані про зобов'язання сектора самоврядування публікуються щоквартально Державним казначейством.

Без доступу до повної інформації місцева громада є виключеною з процесу керування принциповою частиною громадських справ, а функціонування органів місцевого самоврядування як таких стає дуже проблематичною справою.

⁵⁶ ДЗ ІЕД, с. 103 – 106.

⁵⁷ ДЗ ІЕД, с. 82 – 83.

⁵⁸ ДЗ ІЕД, с. 83.

⁵⁹ ДЗ ІЕД, с. 84.

⁶⁰ ДЗ ІЕД, с. 76.

4.6. Доступ до громадської інформації

94. Доступність інформації громадського характеру залежить від її відкритості (для широкого загалу) та її прозорості (зрозумілості). В справі відкритості найповніше формулювання можна знайти в II частині Кодексу МФВ:

- *Суспільство повинне мати гарантію доступу до повної інформації по питаннях минулої, поточної та планованої фінансової діяльності держави.*
- *Повинні бути взяті зобов'язання перед громадськістю щодо термінів оприлюднення фінансової інформації.*

Додатком до цих записів є принцип, визначений в Статті 3.4. рекомендацій ОЕСР, за яким:

Всі фінансові звіти, про які мова в даних Добрих практиках, повинні бути доступними для громадськості. Це значить, між іншим, безплатний доступ до всіх звітів в Інтернеті.

Принципи ці вказують на три складники відкритості:

- широкий обсяг інформації,
- зобов'язання щодо термінів її публікації,
- можливість доступу до цієї інформації відносно простими та дешевими способами (Інтернет)

95. Доступність громадської інформації, це також її прозорість (зрозумілість). При відсутності зрозумілості буде мати місце непрозора (незрозуміла) інформація, нічого не варта для адресата. Піклування про цей аспект відображене в III частині Кодексу МФВ:

Інформація про бюджет повинна бути представлена таким чином, щоб це полегшувало аналіз політики і пропагувало достовірність.

Принцип щодо способу презентації даних є дуже загальним. Щоб уникнути неясностей, потрібно його деталізувати. Підтримку цього принципу можна знайти в чергових принципах Кодексу МФВ, що знаходяться в IV його частині. Вони відносяться, відповідно, до:

- використання загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку та статистики при презентації даних (принцип 4.1):

Фінансові дані повинні бути відповідними з загальноприйнятими стандартами даних.

- існування незалежного від виконавчої влади органу, який міг би оцінити якість представлених даних (принцип 4.2.1):

Правильність фінансових статистик повинна бути вірогідною за рахунок гарантованої незалежності національного статистичного органу.

У випадках, коли дані не відповідають загальноприйнятим стандартам, кодекс вказує на необхідність публікації використаних у даному випадку методів розрахунків та обліку (детальні принципи 4.1.1 – 4.1.3).

96. Відповідно до Статті 95 Конституції України:

Регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені.

Наявність такого запису є підтвердженням високого рангу проблеми доступності інформації про реалізацію доходів та видатків бюджету.

Зміст даного запису є розвинутий в Статті 28 Бюджетного кодексу, де представлено список документів, які повинні бути опубліковані. В цьому списку є:

- проект Державного бюджету,
- закон про Державний бюджет України з додатками,
- інформація про реалізацію Державного бюджету у формі квартальних та річних звітів,
- інформація про коефіцієнти виконання зведеного бюджету України,
- інші інформації про виконання Державного бюджету.

Останній з приведених записів є відкритого характеру і дає Міністрові фінансів можливість публікації довільних документів. Таким чином, власне органи державної адміністрації визначають об'єм інформації, що подається на розгляд громадськості.

Інформація, що знаходиться в названих документах, має агрегований характер; їх зміст, чи то в законі про Державний бюджет України, чи то в річних звітах, відповідає основним міжнародним стандартам. Обґрунтування бюджетного закону містить два варіанти прогнозу видатків та доходів, поділені по основних категоріях класифікації, а також прогноз потреби в позиках та прогноз приходів від приватизації державного майна. В звітах можна знайти інформацію про фінансові потоки, дебіторську та кредиторську заборгованості, інформацію про інші фінансові категорії, що описані в Статтях 59 – 61 Бюджетного кодексу.

97. Дещо інакше виглядає ситуація щодо даних, публікація яких не вимагається законом, а характер яких не є агрегованим. Хоча гарантії доступу до цієї інформації є як в Законі “Про інформацію”, так і в Законі “Про державну статистику”, отримання інформації є ускладнене, а спосіб її надання до сьогодні не є врегульованим. Отже, незважаючи на правові гарантії доступності більшості з основних видів фіскальної інформації та обов'язку її публікації, доступ до більш детальних (неагрегованих) даних продовжує бути обмеженим.

Підтвердженням цього обмеження доступу до неагрегованих даних є результати дослідження, яке було проведене ІЕД в кінці 2002 – на початку 2003 року. На питання про кадрову ситуацію, що були направлені до деяких позабюджетних фондів, не надано відповідей.

98. Відповідно до Статті 28 Бюджетного кодексу України, проект Державного бюджету повинен бути опублікований в державному періодичу “Урядовий Кур’єр” протягом 7 днів від дня представлення проекту на розгляд Верховної Ради України. Натомість, бюджетні рішення органів місцевого самоврядування повинні бути надані до відома громадськості протягом максимум 10 днів після їх прийняття.

Стаття 28 накладає обов’язок публікації звітів про виконання Державного бюджету (квартальні та річні), однак не є визначеними терміни такої публікації. Статті 58 – 61 визначають тільки строки подання Державним казначейством України місячних, кварталних та річних звітів про виконання Державного бюджету на розгляд уряду, Рахункової палати та інших державних органів.

99. Місячні, кварталні та річні звіти про виконання Державного бюджету публікуються на Інтернет-сайті Бюджетного комітету Парламенту. Натомість, Інтернет-сайт Міністерства фінансів України пропонує інформацію про борг громадського сектора. Однак, об’єм інформації в останньому випадку є набагато менший, ніж у випадку Інтернет-сайту Бюджетного комітету.

Поточні інформації про громадські фінанси появляються в ЗМІ у формі виступів членів уряду. Обґрунтування бюджетного закону не публікується в ЗМІ, але доступ до нього запевнюється Парламентом та державною адміністрацією.

Органи статистики, що нагромаджують дані в рамках плану статистичних досліджень, запевняють безплатний доступ до цієї інформації. Інші дані можна придбати. Адміністрація може вимагати здійснення додаткової оплати – але тільки у випадках, коли надання інформації було пов’язане з додатковими затратами (копіювання і т.п.)

100. Якість статистичних даних – в тому числі фіскального характеру – є задовільною; методи обробки даних є, в принципі, згідні з міжнародними стандартами в цій галузі. За звітом МВФ⁶¹ з серпня 2003 року, *“українська статистика національних рахунків, цін, монетарна статистика, статистика громадських фінансів і платіжного балансу є згідна, в загальній формі, з міжнародними стандартами”*.

Маючи на думці цю загальну задовільність якості даних, потрібно звернути увагу на два аспекти. По-перше, часові ряди в Україні – подібним чином, як в Польщі – часто коригуються. Найчастіше, обґрунтуванням цих поправок є пристосування методології, що використовується, до найновіших міжнародних стандартів. В тому самому звіті МВФ, що був цитований вище, можна знайти наступне твердження (сторінка 4):

„...поправки появляються регулярно, а суспільство не є достатньо поінформоване про процедури, що застосовуються при корегуванні даних.”

⁶¹ <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03256.pdf>, с. 4.

По-друге, - з цією проблемою ми зіткнулися при пошуку оцінок сектора тіньової економіки в Україні – деякі дані взагалі не супроводжуються описом будь-якої методології, що була використана для їх отримання. Також МВФ звертає увагу на низьку якість даних про тіньову економіку в Україні⁶².

101. Державний комітет статистики України – відповідно до міжнародних стандартів – має гарантію незалежності, встановлену Законом “Про державну статистику”. Підтверджує це звіт МВФ: “українські органи статистики мають правові та інституційні рамки, які сприяють якості статистики”⁶³.

4.7. Громадська служба та антикорупційні процедури

102. В дослідженні, що було проведене “Транспаренсі Інтернешнл”, а мало на меті оцінити рівень корупції серед політиків та в органах громадської адміністрації, Україна займає 85 місце серед 102 країн⁶⁴. Індекс CPI (*Corruption Perception Index*) для України у 2002 році становив 2,4 (в шкалі 10 – 0 балів, де 0 значить максимальний рівень корупції).

103. Фундаментальним порушенням принципів боротьби з корупцією є відсутність свободи ЗМІ в Україні. *Global Corruption Report 2003*⁶⁵ описує випадки вбивств журналістів і суворих кар, що накладались на радіо- та телевізійні станції і на окремих журналістів під претекстом нанесення ними моральних шкод. Вищезазначені випадки мали місце в 2001 році. Однак в 2002 році ситуація не дуже поправилася: наприклад, в жовтні 2001 року ввійшло в життя розпорядження про запевнення прав громадян та про відкритість і прозорість виборів в 2002 році. Одночасно, впроваджено в життя закон, який забороняє публікацію інформації про вибори українською та закордонною пресою під час виборів у 2002 році⁶⁶.

104. Високі кари, що накладаються на ЗМІ, привели до ситуації, коли як приватні, так і державні радіо- та телевізійні станції застосовують самоцензуру у випадках інформації, яка відноситься до високопоставлених державних чиновників. Центральна влада впливає на газети шляхом обмеження доступу до дотованого газетного паперу, шляхом обмеження доступності фінансової підтримки з державного фонду підтримки преси, шляхом нагляду чиновників локального рівня, за допомогою візитів податкових інспекторів⁶⁷ а також шляхом позбавлення ліцензії⁶⁸. З метою виконання журналістами рекомендацій адміністрації, до журналістів

⁶² *Ukraine: Selected Issues*, IMF (с. 22, pkt 31, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03173.pdf>)

⁶³ *Ukraine: report on the observance of Standards and Codes*, с. 3.

⁶⁴ *Transparency International Corruption Perceptions Index 2002*, с. 5

⁶⁵ *Global Corruption Report 2003*, Transparency International, <http://www.globalcorruptionreport.org>

⁶⁶ *Global Corruption Report 2003*, с. 173

⁶⁷ *Global Corruption Report 2003*, Transparency International, s. 168

⁶⁸ Human Rights Watch World Report 2003: Ukraine, <http://www.hrw.org/wr2k3/europe15.html>

застосовуються неформальні форми заохочення, а саме: погрози, побиття, зменшення величини заробітної плати, зняття з займаних посад та судові процеси⁶⁹. Натомість, державні ЗМІ мають такі привілеї, як дотована субскрибція, нижчі ціни друку та оренди офісних приміщень – державної власності, нижчі ціни розповсюдження державною поштою⁷⁰.

105. Адміністрація Президента регулярно видає інструкції (tiemniki) про те, яка інформація повинна бути надана пресою та телебаченням і як вона повинна бути представлена. Ці інструкції передаються управляючому персоналу телевізійних станцій та видавництвам.⁷¹

Центри друку та розповсюдження інформації залишаються під державним контролем⁷². Відсутність економічної стабільності змусила більшість ЗМІ погодитися зі спонсорством зі сторони великих промислових груп (які є засновниками політичних партій та використовують ЗМІ для представлення своїх поглядів та захисту інтересів)⁷³.

В 1998 році Конституційний Суд ухвалив рішення, яке обмежує права журналістів до збору інформації про фізичну особу без отримання згоди особи, до якої відноситься дана інформація.

106. В українському законодавстві питання, що регулюють правовий статус, працевлаштування, винагородження та діяльність державних службовців, є охоплені Законом “Про державну службу” з 1993 року. Факт існування такого закону добре служить відкритості і прозорості громадського сектора. На основі цього закону інформація про всі вільні посади в громадській службі повинна бути оголошувана. Таким чином, повинен бути запевнений вільний доступ до посад в адміністрації. Працівники громадської служби проходять процес відбору, який теоретично оснований на принципах конкуренції. Однак, передбачаються також інші процедури, затверджені Кабінетом Міністрів. Керівник адміністрації призначається і знімається з посади Президентом. Немає юридичного визначення періодів повноважень керівників адміністрації. Це значить, що немає чіткого визначення поділу компетенцій виконавчої влади. Президент визначає керівника адміністрації, який, де-факто, є підлеглим прем’єр-міністра.

107. Кодекс МВФ рекомендує, щоб етичні стандарти поведінки чиновників громадського сектора були ясні і загальновідомі. В Україні цей принцип виконується,

⁶⁹ *Ukraine: Informal Political Censorship*, Human Rights Watch Press Release, <http://www.hrw.org/press/2003/03/ukraine031703.htm> ; *Freedom of the press 2003, A Global Survey of Media Independence*, Freedom House, New York – Washington, 2003, с. 150

⁷⁰ *Media Sustainability Index, Ukraine*, International Research & Exchanges Board, <http://www.irex.org/msi/index.asp>

⁷¹ *Ukraine: Informal Political Censorship*, Human Rights Watch Press Release, <http://www.hrw.org/press/2003/03/ukraine031703.htm>

⁷² *Freedom of the press 2003, A Global Survey of Media Independence*, Freedom House, New York – Washington, 2003, с. 150

⁷³ *Ukraine: Informal Political Censorship*, Human Rights Watch Press Release, <http://www.hrw.org/press/2003/03/ukraine031703.htm>

оскільки працівники громадської служби мають доступ до зразків поведінки, вмінь та відповідальності. Частково, ці взірці є встановлені законом (наприклад, етичні принципи), а частково – в інструкції для громадської служби.

108. Працівники громадської служби є зобов'язані дотримуватися положень закону “Про боротьбу з корупцією”. Однак, випадки порушення діючого законодавства є численними. Це підтверджує, між іншим, показник відчутності корупції (Corruption Perceptions Index) “Транспаренсі Інтернешнл”, або ж величина сектора тіньової економіки, офіційний показник якого становить 42% ВВП (а згідно оцінок міжнародних організацій фактичний стан може бути вдвічі більший)⁷⁴. Загальною практикою є провадження громадськими чиновниками підприємницької діяльності – безпосередньо, за посередництвом сім'ї або підставних осіб. Загальноприйнятою є корупція на локальному рівні, особливо при реєстрації підприємств чи видачі ліцензій.

109. Діюче законодавство, регулює питання боротьби з корупцією і питання громадської служби, характеризується високою відповідністю з міжнародними стандартами. Проблемою є відсутність інструментів, які дозволили б це законодавство виконувати і заохочень, щоби його застосовувати в щоденному житті. Це посилюється відсутністю контролю зі сторони суспільства. Причиною такої відсутності є: по-перше, при звичаєність суспільства до факту високого рівня корупції влади та з відсутністю бажання змінити цю ситуацію; по-друге, незначна роль ЗМІ, що знаходяться під впливом державних влад.

4.8. Управління громадським майном

110. Вихідним пунктом оцінки системи управління громадським майном (як того, що є власністю держави, так і того, яке є власністю установ місцевого самоврядування), є перший з основних принципів Кодексу МВФ, за яким:

Сектор громадських фінансів повинен бути таким, щоб його можна було легко відрізнити від решти економіки, а політичні та управлінські функції в громадській адміністрації повинні бути точно визначеними.

Принцип цей значить, між іншим, необхідність чіткого відмежування регуляторних функцій державних органів від діяльності, яку дані органи реалізують відповідно до права власності держави (**Державного казначейства**), як власника підприємств та інших активів, котрі безпосередньо не використовуються для завдань громадського характеру.

⁷⁴ В звіті МВФ “Ukraine. Selected Issues (IMF Country Report)”, червень 2003, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03173.pdf>, на основі результатів досліджень незалежних експертів, що були проведені в 1995 – 2002 роках, величина сектора тіньової економіки оцінюється в межах 50-120% ВВП.

Система управління державним майном виходить поза межі вузького визначення громадських фінансів. Однак, значення управління цією системою для України в питаннях бюджету, а також вплив, який процедури управління державним сектором мають на загальну оцінку діяльності державної адміністрації, привели нас до висновку про доцільність включення цих питань до нашого аналізу.

111. Протягом останніх років в даній області Україна досягнула виразний прогрес – ухвалено нові законодавчі акти, впроваджено в життя програми загальної приватизації. Їх ефектом було зменшення участі державної власності в секторі малих та середніх підприємств. Незважаючи на це, не можна вважати, що в Україні реалізується принцип розмежування діяльності сектора громадських фінансів (*general government*) від іншої (комерційної) частини громадського сектора. Найістотнішими проблемами у цій сфері є:

- надмірна активність держави в економічній діяльності, особливо в паливно-енергетичному секторі, не дотримання принципів відкритості і прозорості при управлінні підприємствами цього сектора⁷⁵,
- розпорошування управління державними підприємствами поміж різними державними органами (міністерствами)⁷⁶ і той факт, що більшість з цих міністерств виконують одночасно регулюючі функції щодо ринків, на яких функціонують державні підприємства під наглядом міністерств,
- надмірна активність органів місцевого самоврядування в економічній діяльності, що явно виходить поза межі завдань **громадського вжитку**⁷⁷.

112. Незважаючи на триваючі (з різною інтенсивністю) процеси приватизації і реалізацію програми приватизації, держава залишається власником значної частини комерційних підприємств. Особливо значною є участь держави в паливно-енергетичному комплексі (газ, електроенергія, вугілля). Одночасно, цей сектор є предметом досить гострого державного регулювання (в тому числі – цінового). Це має наслідком ситуацію, в якій держава, як регулюючий суб'єкт, може діяти в інтересах “своїх” підприємств (і можливість цю використовує). Це підтверджується фактом недостатньо енергійної діяльності державних органів, направленої на вирішення підприємствами цього сектора проблеми кращого стягування належних їм доходів (останнім часом можна зазначити деякий прогрес у цих питаннях). Така політика є поєднаною з “компенсуванням” втрачених прибутків за допомогою фіскальних інструментів, таких як: податкові пільги та звільнення, або безпосередні субсидії з бюджету⁷⁸.

Така діяльність не тільки є дезорганізуючою для економіки, але в очевидний спосіб суперечить принципам відкритості бюджету - не кажучи вже про те, що вона істотно утруднює досягнення рівноваги громадських фінансів. Хочемо звернути увагу на те, що описаний вище механізм, по суті, значить наступне: субсидії, пільги та податкові

⁷⁵ Порівняйте з *Staff Report for the Article IV Consultation with Ukraine*, МВФ, 2003, с. 20 (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03172.pdf>)

⁷⁶ ДЗ ІЕД, с. 13.

⁷⁷ ДЗ ІЕД, с. 70.

⁷⁸ Порівняйте з *Staff Report for the Article IV Consultation with Ukraine*, МВФ, 2003, с. 31 (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2003/cr03172.pdf>)

звільнення, які надаються підприємствам паливно-енергетичного комплексу, є неясними субсидіями для споживачів енергії, які не регулюють своїх зобов'язань перед поставниками. Проблема є тим поважнішою, – про що пишемо в іншому місці – що система податкових звільнень та пільг є суперечною з вимогами фіскальної прозорості.

113. Проблемою є, також, відсутність повного доступу до даних про функціонування великих державних підприємств. Ці підприємства не мають обов'язку публікації – в чітко визначеній і зрозумілій формі – звітів про свою діяльність та про фінансовий стан. Уряд не має обов'язку публікувати звітів про загальний стан підприємств, що залишаються у державній власності. Це значить наступне: ані діяльність уряду щодо державних підприємств, ані ефекти цієї діяльності не піддаються незалежній оцінці громадськістю.

114. Управління окремими державними підприємствами не є зосереджене, а навіть – чітко контрольоване, одним адміністративним органом. Це управління є розпорощене, часто на підставі законодавчих актів досить низького рангу, між різними державними агентствами, у відповідності з галузевим профілем діяльності підприємств⁷⁹. Таку практику ми вважаємо небезпечною не тільки для прозорості функціонування уряду, але також для цілісності економічної політики держави. Це підтверджується польським досвідом. Доручення управління державними підприємствами галузевим міністерствам неминуче веде до того, що тандем “міністерство + підприємства” стає однорідною групою впливу, яка має на меті збереження існуючих привілеїв. Цей тандем блокує – як правило ефективно – спроби будь-якої глибшої модернізації і реструктуризації.

115. Хочемо звернути увагу на відсутність загальних принципів, які б регулювали придбання державою акцій та інших видів участі власності у підприємствах, які вже діють на ринку. Ширше кажучи – немає принципів реалізації державою капітальних вкладень майнового характеру. Відсутність таких принципів може мати наслідком істотне зменшення ефективності приватизаційних процесів за рахунок паралельної “тихої ренаціоналізації”. При цьому слід додати: можливість такої ренаціоналізації на основі рішень виконавчих влад, без необхідності згоди на це Парламенту, суперечить ясності поділу функцій двох вищеназваних органів держави. В результаті, це шкодить прозорості громадських фінансів.

116. Згідно цитованих ІЕД даних Державного комітету статистики України, в 2001 році активи комунальних підприємств становили 25,9% від загальної вартості активів всіх підприємств України. При цьому, участь цих підприємств в загальній реалізації становила 1,4%, а фінансовий результат їх діяльності був від'ємний⁸⁰. Ми не маємо даних галузевого розподілу структури комунального сектора, однак з наведених фактів виразно видно:

- сфера діяльності комунальних підприємств виходить поза межі надання послуг громадського вжитку,

⁷⁹ ДЗ ІЕД, с. 13

⁸⁰ ДЗ ІЕД, с. 72.

- ефективність комерційної діяльності сектора комунальної власності є дуже низькою.

Ситуація подібна до тої, яка має місце на центральному рівні. На місцевому рівні маємо справу з принциповим конфліктом інтересів між органом місцевого самоврядування, як суб'єктом громадської влади, що діє в імені мешканців і для їх блага, і тим самим органом місцевого самоврядування як власником комерційних підприємств. Поєднання цих двох функцій зменшує ефективність і вірогідність діяльності локальних влад – між іншим як органу, завданням якого є розвиток підприємництва.

117. Досвід Польщі показує: розгорнута комерційна діяльність, яка ведеться органами місцевого самоврядування (навіть у випадку обмеження цієї діяльності до надання послуг **громадського вжитку**), веде, як правило, до ослаблення фінансової дисципліни по відношенню до власних підприємств. Також вона провокує ситуації порушення принципів організації та проведення тендерів, ситуації порушення законодавства, що регулює допустимі форми і величину допомоги, яка надається громадською владою. При цьому хочемо додати: як вже було вказано вище, при відсутності жорстких принципів надання допомоги громадською владою, керування адміністрацією значною частиною виробничих потужностей є ще більшою загрозою для доброї праці адміністрації та для нормального функціонування ринку.

4.9. Аудит та контроль в громадському секторі

118. Поділ на зовнішній та внутрішній аудит оснований на їх відношенні до державної адміністрації. Зовнішній аудит є від неї незалежний, натомість внутрішній – є частиною цієї адміністрації. Зовнішній аудит перевіряє діяльність виконавчих влад від імені Парламенту та суспільства. Внутрішній аудит перевіряє діяльність адміністрації від імені виконавчої влади. Міжнародні стандарти аудиту відносяться, в першу чергу, до зовнішнього аудиту, оскільки останній є вирішальний для відкритості та прозорості інформації у відносинах держава – суспільство.

119. В останній частині кодексу МВФ є наступна рекомендація щодо функціонування зовнішнього аудиту:

Національний орган аудиту, або аналогічна організація, яка є незалежною від виконавчої влади, повинна надавати законодавчій владі та суспільству періодичні звіти про достовірність державної фінансової звітності.

Цей запис можна доповнити двома рекомендаціями ОЕСР:

Річний звіт повинен бути проаналізований Вищою аудиторською установою (Supreme Audit Institution - SAU) відповідно до загальноприйнятих стандартів аудиту.

Аудиторські звіти, приготовані ВАУ, повинні бути проаналізовані Парламентом.

Ці принципи визначають основні умови зовнішнього аудиту:

- незалежність від виконавчої влади,
- підпорядкованість законодавчій владі,
- обов'язок перевірки діяльності уряду та обов'язок публікації аудиторських звітів,
- проведення аудиту відповідно до загальноприйнятих стандартів.

Збірником загальноприйнятих практик аудиту є стандарти, опрацьовані Міжнародною організацією вищих контрольно-фінансових установ (МОВКФУ).

120. В українському громадському секторі функціонують аж три аудиторські служби. Першою з них є Рахункова палата, яка виконує міжнародні критерії зовнішнього аудитора. Наступні дві служби підпорядковані виконавчій владі – таким чином вони є внутрішніми аудиторами. Мова йде про відділи внутрішнього аудиту в складі міністерств та центральних відомств та про Державну контрольно-ревізійну службу України. В склад останньої входить Головне контрольно-ревізійне управління, аудиторські служби органів місцевого самоврядування та Республіки Крим.

Велика кількість аудиторських служб неминуче призводить до відсутності прозорості в їх відносинах та компетенціях. Фактично, діяльність Головного контрольно-ревізійного управління дублює завдання відомчих аудиторів, а одночасно входить в область компетенцій Рахункової палати. Подібними є, також, методи діяльності ГоловКРУ і Рахункової палати.

121. Рахункова палата України має – відповідно з міжнародними стандартами – відповідні гарантії незалежності. Основна гарантія, яка одночасно визначає цілі функціонування Рахункової палати, є встановлена у Конституції. Відповідно до Статті 98 Конституції, завданням Рахункової палати є контроль, від імені Верховної Ради України, за використанням фінансових коштів Державного бюджету.

122. Чергові гарантії інституційної незалежності є в Законі “Про Рахункову палату”. Закон вказує, що Рахункова палата є незалежна від виконавчої влади і підпорядковується Парламентові. Голова палати обирається безумовною більшістю голосів Верховної Ради на строк 7 років. Його найближчі співробітники (заступники, головні інспектори та секретар) також затверджуються Парламентом. Верховна Рада може достроково припинити виконання обов'язків верховного керівництва палати тільки у визначених випадках. Інші працівники Рахункової палати приймаються на роботу відповідно до правил, передбачених в Законі “Про державну службу”.

123. Рахункова палата має гарантію фінансової незалежності. Якщо мова про інституційну сферу, то бюджет палати включається безпосередньо до проекту Державного бюджету, який подається на розгляд Верховної Ради. Винагородження працівників палати, визначені розпорядженням Кабінету Міністрів, є приблизно на 30% вищими, ніж у інших працівників громадського сектора.

124. Мета діяльності Рахункової палати, встановлена у Конституції, не відповідає в повній мірі міжнародним стандартам. Хоча діяльність палати характеризується:

- широким колом суб'єктів, що охоплені контролем (державна адміністрація, органи самоврядування та приватні суб'єкти, які користають з громадських коштів),
- проведенням планових (в тому числі щорічної перевірки виконання Державного бюджету) та позапланових перевірок, які спрямовані на контроль легальності та ефективності діяльності,
- елементами контролю апріорі (*ex-ante*), тобто оцінюванням проектів законодавчих актів, міжнародних умов, програм уряду та інших документів на предмет їх впливу на державні фінанси,

то обсяг контролю є обмеженим тільки до видатків контрольованих установ.

Крім того, практика контролю ефективності господарювання громадськими коштами у самоврядних органах суперечить Статті 8 ЄХМС, яка рекомендує обмеження втручання державної влади, особливо в сфері власних завдань органів місцевого самоврядування (за винятком випадків порушення закону останніми).

125. Рахункова палата – що повністю відповідає міжнародним стандартам - достатньо старанно відноситься до публікації результатів проведених перевірок. Результати перевірок в спочатку представляються до уваги Верховній Раді, пізніше – передаються до уваги громадськості.

126. Рахункова палата є членом МОВКФУ. Потрібно признати – практика діяльності Рахункової палати є згідна з міжнародними стандартами аудиту.

127. Черговим поважним критичним зауваженням по відношенню до методів проведення аудиту Рахунковою палатою є відсутність практики контролю діяльності Головного контрольно-ревізійного управління – незважаючи на законодавчу гарантію можливості виконання такого завдання. Така практика суперечить одному з основних стандартів аудиту, визначених МОВКФУ.

128. Серед інших слабостей Рахункової палати потрібно назвати слабу організаційну структуру. Палата не має регіональних відділів, які б дозволили їй на кращий і більш самостійний процес контролю в громадських установах поза Києвом.

129. У своїй діяльності Рахункова палата зустрічається з типовими проблемами, які мають місце у функціонуванні зовнішніх аудиторів. Керівники бюджетних установ не виконують післяконтрольних рекомендацій, а під час перевірок утруднюють доступ до інформації тощо. Однак, це є типові проблеми, які мають місце у роботі аналогічних установ у всьому світі.

130. Діяльність внутрішнього контролю є згідна з міжнародними рекомендаціями. Відноситься це як до підвідомчого Президентові і урядові Головного контрольно-ревізійного управління, так і до відділів аудиту в державних управліннях.

131. У відповідності до Статті 113 Бюджетного кодексу, Головне контрольно-ревізійне управління за посередництвом своїх відділів контролює:

- цільове та ефективне використання громадських коштів,
- цільове використання та вчасну сплату кредитів, гарантом по яких є Кабінет Міністрів,
- достовірність правил обліку та звітів бюджетних установ.

Голова Головного контрольно-ревізійного управління (ГоловКРУ), тобто головного органу Державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС), призначається Кабінетом Міністрів на внесок Міністра фінансів (який є його безпосереднім керівником). В практиці, то Президент призначає та звільняє з займаної посади голову ГоловКРУ шляхом видання відповідного декрету.

132. Інспектори аудиторських служб перевіряють діяльність міністерств та інших установ державної виконавчої влади, а також державних фондів. Контролю підлягають також підприємства, установи та приватні організації щодо питань використання ними державних коштів. Крім дослідження фінансових операцій, інспектори перевіряють майновий стан контрольованих установ. Звіти про перевірки та інспекції передаються як Верховній Раді, так і Міністерству фінансів.

133. Відділи внутрішнього аудиту в державних установах працюють на основі Статті 26 Бюджетного кодексу України. Відповідно до нього, суб'єкти, які видають громадські гроші, відповідають як за організацію внутрішнього аудиту, так і за аудит в підлеглих організаціях. Сама процедура проведення була врегульована в травні 2002 року розпорядженням Кабінету Міністрів.

Керівники відділів внутрішнього аудиту в міністерствах призначаються державними секретарями (за виключенням Міністерства оборони, де такий керівник призначається міністром). В інших державних установах керівники внутрішнього аудиту призначаються керівниками відповідних установ. В кожному окремому випадку таке призначення вимагає затвердження ГоловКРУ.

Метою функціонування внутрішнього контролю є надання керівникові установи достовірної інформації про відповідність діяльності даної організації до діючого законодавства і внутрішніх процедур, а також про те, як організація реалізує визначені в планах завдання. Поточні звіти внутрішнього аудиту представляються керівникові організації.

Беручи під увагу недавнє впровадження в життя правових регуляцій у цій сфері, служби внутрішнього контролю – подібно, як в Польщі – тільки починають нормальне функціонування. В Україні до кінця 2002 року тільки в 34 з 45 міністерств та інших державних управлінь відділи внутрішнього аудиту розпочали свою діяльність.

5. Синтез оцінки

134. Порівняння актуального стану відкритості та прозорості громадських фінансів в Україні з попередніми звітами на цю тему⁸¹ дає підставу твердити про суттєве покращення ситуації, особливо якщо мова про діюче законодавство. Україна має новий Бюджетний кодекс, врегульовано питання доступу до інформації і питання громадських замовлень, є перші спроби упорядкувати процедури управління громадським майном, в процесі підготовки є закон про громадську допомогу. Однак, детальний аналіз сектора громадських фінансів веде до висновку про те, що Україна надалі не виконує багатьох важливих стандартів організації та функціонування сектора громадських фінансів. Натомість рекомендації, сформульовані навіть кілька років тому такими організаціями як Рада Європи, МВФ, ОЕСР чи Світовий Банк, надалі не є виконані. Також, явно видно розбіжності між діючими правовими нормами та практикою функціонування сектора громадських фінансів.

135. На нашу думку, найважливішими проблемами, які мають наслідком недостатнє виконання в Україні стандартів відкритості та прозорості фінансів, є:

- відсутність виразного розмежування компетенцій окремих органів громадської влади, а також відсутність ясних і послідовно впроваджуваних в життя процедур управління громадськими фінансами та громадським майном,
- численні обмеження декларованої свободи доступу до інформації про громадські фінанси, які є наслідком: а) вузького формулювання сфери обов'язків інформування громадськості, що покладені на органи влади; б) відсутності визначення сфери неясних інформацій; в) обмеження свободи ЗМІ.
- глибока розбіжність між принципами, що прийняті Україною шляхом ратифікації Європейської хартії місцевого самоврядування та реальними умовами функціонування органів місцевого самоврядування, яке є сильно залежні від державної адміністрації,

врешті, що само по собі є порушенням аналізованих нами стандартів, а одночасно посилює негативний вплив перерахованих вище факторів,

- часті випадки ламання діючого законодавства (задокументовані в аналізованих нами документах та матеріалах).

136. Мусимо звернути увагу на наступний факт: стандарти відкритості та прозорості громадських фінансів, навіть ті, які впроваджено до українського законодавства, не знаходять достатньої охорони в категорично сформульованих конституційних принципах. В результаті правової регуляції, які сьогодні запевнюють відповідність українського законодавства з міжнародними нормами та практикою, є надмірно податливі на поточні політичні натиски.

⁸¹ Порівняйте, наприклад, з *Experimental Module on Fiscal Transparency for Ukraine*, МВФ 1999, <http://www.imf.org/external/np/rosc/ukr/index.htm#I>

137. Польський досвід однозначно показує – по мірі продовження періоду проведення системної трансформації зменшується прихильність суспільства і політиків до об'єктивно необхідних змін (навіть у випадку виразного покращення економічної ситуації). Це мусить бути поштовхом до якнайшвидшого проведення необхідних реформ.

138. На завершення хочемо виразити переконання в тому, що найкращою дорогою до створення прозорого, ефективного сектора громадських фінансів, а таким чином – до справно діючої держави, є обмеження до відповідних розмірів втручання держави в функціонування економіки і локальних громад, а також запевнення вільного функціонування всіх інституцій громадянського суспільства.