

GUIDES TO GOOD GOVERN- ANCE

No. 07

Управління державними фінансами



CENTRE FOR INTEGRITY
IN THE DEFENCE SECTOR



Norwegian Ministry
of Defence

ЦЕНТР З РОЗБУДОВИ ДОБРОЧЕСНОСТІ В ОБОРОННОМУ СЕКТОРІ

Центр з розбудови доброчесності в оборонному секторі (ЦДОС) здійснює сприяння доброчесності, боротьбі з корупцією та належному врядуванню в оборонному секторі. Центр співпрацює з норвезькими та міжнародними партнерами з метою підвищення рівня компетентності, інформування і надання практичних засобів для зменшення ризику корупції. ЦДОС було створено Міністерством оборони Норвегії у 2012 році.

ПРО АВТОРІВ

Пані Александра Рабренович (Aleksandra Rabrenović) – науковий співробітник Інституту порівняльного права в Белграді, Сербія. З 2003 року пані Рабренович працює консультантом з питань реформування державного сектору в Сербії, Чорногорії, Румунії, Таджикистані, Молдові, Монголії, Киргизстані та Боснії і Герцеговині, надаючи консультації для різних міжнародних організацій з підтримки розвитку: Світового банку, Програми розвитку ООН, Програми з підтримки покращення урядування та управління – Організації економічного співробітництва та розвитку, а також Європейського Союзу, Ради Європи, ЦДОС та проектів, що фінансуються Європейським Союзом. Основні напрямки її професійної діяльності включають управління людськими ресурсами та управління державними витратами. Пані Рабренович опублікувала низку праць про реформування державного сектору англійською та сербською мовами. Вона має ступінь магістра Лондонської школи економіки та політичних наук, а також ступінь доктора юридичних наук Університету Глазго.

Пані Єлена Костіч (Jelena Kostić) – науковий співробітник Інституту порівняльного права в Белграді, Сербія. До початку роботи в інституті вона працювала молодшим експертом та ревізором відділу внутрішнього аудиту у Фінансовому Секретаріаті Белградської міської адміністрації. Раніше пані Костіч працювала консультантом Організації з безпеки та співробітництва в Європі, ЦДОС та надавала консультації для проектів, що фінансуються Європейським Союзом. Її основні професійні галузі знань – управління державними витратами та заходи щодо запобігання корупції. Пані Єлена Костіч опублікувала низку праць англійською та сербською мовами. Пані Костіч здобула ступінь магістра юридичного факультету в Белградському університеті та ступінь доктора юридичних наук в університеті Ніша, Сербія.

ПЕРЕДМОВА

Першочергова мета посібників з належного управління, підготовлених Центром з розбудови доброчесності в оборонному секторі, полягає у наданні інформації щодо ключових питань, які є релевантними для сфери «належного управління». Посібники за своїм змістом є доволі стислі, але, в той же час, вони не спрощують аналіз викладеного питання.

В цьому, вже сьомому, посібнику автори мають намір ознайомити державних службовців та персонал збройних сил з концепцією управління державними фінансами (УДФ). В посібнику викладені пояснення стосовно значення та ролі УДФ, аналіз ключових акторів та опис різноманітних етапів процесу фінансового управління. Особлива увага приділяється підготовці бюджету, його виконанню та контролю за цим процесом. В четвертій частині посібника автори описують унікальні положення секретних бюджетів.

Цей посібник було підготовлено пані Александрою Рабренович та пані Єленою Костич, науковими співробітниками Інституту порівняльного права в Белграді. Я хочу висловити вдячність авторам за їхній внесок у дослідження фундаментальної теми належного управління. Довіра суспільства в питанні

управління державними ресурсами є життєво важливим завданням для добре функціонуючої демократії.

Я висловлюю подяку Барду Бредрупу Кнутсену, редактору Центру, а також Асе Марії Фоссум, координатору з питань зв'язків з громадськістю, за їхній вклад у розробку цього посібника.

Центр сподівається, що цей посібник стане при нагоді широкій аудиторії, не тільки серед представників сектору оборони та державної служби, але й також громадян в цілому, адже саме платники податків мають контролювати уряд у питаннях розподілу та використання державних ресурсів.

ЦДООС буде вдячний за отримання зворотного зв'язку стосовно цього посібника.

Осло, 22 травня 2018 рік



Пер Крістенсен

Директор

ЗМІСТ

1.	ВСТУП.....	3
1.1	Значення та роль управління державними фінансами	4
1.2.	Бюджет та принципи	4
2.	ІНСТИТУЦІЙНА БАЗА	8
2.1.	Роль виконавчої влади	8
2.2.	Роль органів законодавчої влади (Парламент/Національна асамблея)	10
2.3.	Роль вищих аудиторських установ	11
3.	БЮДЖЕТНИЙ ЦИКЛ	13
3.1.	Планування бюджету	15
3.2.	Затвердження бюджету	22
3.3.	Виконання бюджету.....	23
3.4.	Контроль за бюджетом.....	25
4.	ОСОБЛИВОСТІ СЕКРЕТНИХ БЮДЖЕТОВ	30

1. Вступ

Цей посібник підготовлений для державних службовців та працівників збройних сил і оборонних відомств, які прагнуть отримати або поглибити свої знання у сфері управління державними фінансами (УДФ). Він відповідає потребам новачків у цій галузі, які хочуть ознайомитися з поняттями УДФ, а також фінансових службовців, які хочуть розширити свої знання в галузі УДФ. Посібником також можуть користуватися й інші державні службовці, зацікавлені у вивченні управління державними фінансами.

Посібник складається з чотирьох основних частин. У першій частині представлено огляд значення та ролі управління державними фінансами та роз'яснено поняття бюджету та ключових бюджетних принципів. У другій частині аналізуються ключові учасники процесу управління державними фінансами. У ній розглядаються специфічні ролі органів виконавчої влади, парламенту та вищих аудиторських установ у бюджетному циклі. У третій частині висвітлюються окремі етапи управління бюджетом з особливим акцентом на підготовці, виконанні та контролі за бюджетом, а в четвертій частині розкриваються особливості бюджетів, які є секретними.

1.1 ЗНАЧЕННЯ ТА РОЛЬ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

Управління державними фінансами – це комплексна сфера, з якою стикається більшість державних службовців та персонал збройних сил у певний момент своєї кар'єри. Коли член колективу бере участь у підготовці бюджету програми, подає замовлення на придбання, переглядає звіт про витрати або готує документ для внутрішнього чи зовнішнього аудиту, він/вона бере участь у процесі управління державними фінансами.

З професійної фінансової точки зору управління державними фінансами включає кілька широких напрямків діяльності: мобілізація прибутків, розподіл залучених коштів на різні види діяльності та облік виділених коштів. У цьому посібнику ми не будемо розглядати управління доходами, що є важливим елементом системи УДФ, оскільки воно вимагає окремого глибокого аналізу.¹ Натомість ми розберемо другий і третій напрямки діяльності:

- розподіл залучених коштів на різні види діяльності, що включає планування витрат, затвердження та виконання бюджетів, та
- облік цільових коштів.

В межах бюджетного циклу структуруються різні процеси у сфері державних фінансів. Цей щорічний цикл має на меті забезпечити належне планування, затвердження, реалізацію та облік державних витрат.

Бюджетний цикл є важливою частиною управління державними фінансами, метою якого є забезпечення належного планування, затвердження, реалізації та обліку державних витрат.

¹ Важливо пам'ятати, що управління доходами тісно пов'язане з управлінням видатками, особливо при визначенні загального бюджету та під час управління річними потоками коштів.

1.2. БЮДЖЕТ ТА ПРИНЦИПИ

Бюджет є центральним політичним документом в процесі урядування. Хоча на думку стороннього спостерігача бюджет може виглядати як технічна ілюстрація різних фінансових сум, насправді він має набагато більше значення. В умовах демократичного суспільства бюджет є відповіддю уряду на потреби та пріоритети громадян. Ці потреби формулюються в цілях політики, які можуть бути якісними (наприклад, підвищення безпекового потенціалу країни) або кількісними (наприклад, виправлення дисбалансу на ринку). Більшість цілей політики потребують державних фінансових ресурсів, які можуть надходити лише у вигляді податків і зборів. Оскільки ці ресурси є обмеженими, видаткова частина бюджету показує, як уряд планує визначити пріоритети та використовувати ресурси для досягнення своїх річних та багаторічних цілей за рахунок інвестування державних ресурсів.

Національні практики щодо бюджетування в різних країнах значною мірою залежать від різних політичних, правових, конституційних, інституційних та культурних практик. Державам доцільно визначати та керувати своїми національними базами з урахуванням конкретних обставин, специфічних для кожної країни, при цьому належним чином дотримуючись певних бюджетних принципів та настанов вищого рівня.

Механізм управління державним бюджетом зазвичай регулюється широким бюджетним законодавством, яке можна назвати «базовим бюджетним законодавством». Базові бюджетні закони регулюють всі етапи бюджетного процесу від його підготовки до затвердження, виконання та контролю. Вони також описують основні принципи управління бюджетом.

Підготовка та виконання бюджету має базуватися на міжнародно узгоджених бюджетних принципах. Ці принципи дають огляд кращих міжнародних практик і можуть слугувати орієнтиром на всіх етапах бюджетного циклу – в цій брошурі ми особливо зосередимося на секторі безпеки.

ПРИНЦИПИ БЮДЖЕТУВАННЯ З ОСОБЛИВИМ АКЦЕНТОМ НА СЕКТОРІ БЕЗПЕКИ

1. **Попередній дозвіл** – Парламент має уповноважити орган виконавчої влади здійснювати видатки.
2. **Єдність** – Усі видатки та доходи повинні бути представлені парламенту в єдиному консолідованому бюджетному документі.
3. **Періодичність** – Очікується, що виконавча влада буде дотримуватися регулярних строків щорічного подання бюджету до парламенту. Періодичність також передбачає необхідність визначення часових рамок, протягом яких будуть витрачені грошові асигнування.
4. **Специфіка** – Кількість та опис кожної статті бюджету повинні мати чіткий огляд урядових видатків. Тому опис статей бюджету не повинен бути розпливчастим, а кошти стосовно кожної бюджетної статті, не повинні бути занадто великими.
5. **Законність** – Всі видатки та види діяльності повинні здійснюватися відповідно до закону.
6. **Зрозуміла для користувачів структура/прозорість** – Представники виконавчої влади подають для ознайомлення парламенту план витрат у такому вигляді, який є зрозумілим і зручним для широкого та різноманітної аудиторії, яка зазвичай присутня в парламенті.
7. **Комплексність** – Державний бюджет, який стосується різних аспектів секто-

ру безпеки, повинен бути всеосяжним та повним. Жодні витрати не повинні залишатися неврахованими, у тому числі бюджету всіх безпекових служб, тобто військових, інших державних мілітаризованих організацій, поліції та розвідувальних служб, а також приватних військових компаній, залучених виконавчою владою.

8. **Публічність** – Кожен громадянин (індивідуально чи організовано) повинен мати можливість висловити свою думку щодо бюджету. Це вимагає, щоб усі бюджетні документи мали зручну для користувача структуру і щоб вони були доступні для ознайомлення по всій країні (наприклад, шляхом надсилання копій до місцевих бібліотек).
9. **Узгодженість** – Мають бути встановлені чіткі зв'язки між політиками, планами, бюджетними вихідними даними та результатами діяльності.
10. **Засоби та цілі/ефективне співвідношення ціни та якості** – Роз'яснення бюджету повинно давати чітке розуміння цілей бюджету з точки зору: обсягу вкладених ресурсів, ефективності та досягнення потенціальних цілей діяльності і вимірюваних результатів. Гнучкий бюджет повинен допускати зміни будь-якого з цих трьох параметрів.

Джерело: IPU, DCAF, "Parliamentary Oversight of the Security Sector", 2003 рік.

Основоположний принцип фінансового управління в країнах з належним урядуванням полягає в тому, що виконавча гілка влади не може ані брати гроші у населення, ані робити видатки з цих коштів без схвалення законодавчої влади як представницького органу громадян.² Затвердження видатків пар-

2 S. Schiavo-Campo, "The Budget and its Coverage", у виданні A. Shah, Budgeting and Budgetary Institutions, Серія документів з управління та підзвітності, Світовий банк, стор. 53.

ламентом зазвичай надається у формі закону – закону про щорічний бюджет – про що буде йти мова в ході подальшого аналізу.

Принцип єдності бюджету також є важливим, оскільки він забезпечує комплексність та прозорість усіх видатків (і доходів). Хоча оборонний сектор має свої особливості, важливо дотримуватися принципу єдності та уникати додаткових бюджетів, позабюджетних видатків та доходів чи будь-якого привілейованого режиму, який виходить за межі загальних принципів, що регулюють бюджетні рішення. Цей принцип також забезпечує повну прозорість і виключає можливість зовнішнього фінансування без відома парламенту.

Принцип періодичності визначає обов'язкові регулярні часові рамки для підготовки бюджету та його подання до парламенту. Хоча бюджети зазвичай затверджуються на щорічній основі, вони також повинні включати багаторічні прогнози. Багато проектів і програм потребують більше одного року для своєї реалізації або можуть мати фінансові наслідки в майбутньому. Багаторічний прогноз зазвичай реалізується шляхом підготовки розширеної бюджетної бази на середньостроковий період, яка визначає середньострокові пріоритетні видатки та певні обмеження бюджету, згідно яких можуть бути розроблені та уточнені галузеві плани.

Специфіка бюджету та зручна для користувачів структура, коротше кажучи – прозорість, мають надзвичайно важливе значення для забезпечення належного управління. Протягом останнього десятиліття ряд міжнародних організацій та аналітичних центрів приділяли особливу увагу питанням забезпечення прозорості бюджету в різних

країнах.³ Вважається, що прозорість бюджету призводить до більшого ступеня підзвітності та досягнення ефективного співвідношення «ціни та якості» при використанні державних коштів, особливо в галузях, які витрачають велику частку державних коштів, наприклад, в оборонному секторі.⁴

Для забезпечення принципу узгодженості та прозорості використання державних коштів багато країн застосовують програмне бюджетування, яке стає еталоном належного управління. Програмування бюджету – це метод організації та класифікації бюджету відповідно до програм зі спільними цілями, а не за адміністративними чи вхідними лініями. Програмний підхід зосереджує увагу на результатах, а не на вихідних даних. Один із перших програмних бюджетів для оборонного сектору було запроваджено у США в 1960-х роках, який детальніше розглядається нижче (PPBS).

СИСТЕМА ПЛАНУВАННЯ, ПРОГРАМУВАННЯ І БЮДЖЕТУВАННЯ В США У 1960-Х РОКАХ

“(…) Система планування, програмування та бюджетування (СППБ/PPBS) вперше була використана в Сполучених Штатах [на по-

3 Міжнародні організації, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), НАТО та Організація безпеки і співробітництва в Європі (ОБСЄ), опублікували власні посібники, які аргументують необхідність підвищення бюджетної прозорості, пропонують аналіз, рекомендації та методи оцінки з метою надання допомоги країнам в процесі реформування. ООН також використовує широку платформу для забезпечення прозорості оборонного бюджету через інструменти стандартизованої міжнародної звітності за військовій витраті, яка використовується з 1980 року. Міжнародний аналітичний центр – Міжнародне бюджетне партнерство – проводить регулярні щорічні дослідження бюджетної прозорості по всьому світу. Трансперенсі Інтернешнл також нещодавно запровадила систему оцінки бюджетної прозорості. Трансперенсі Інтернешнл Великобританія (2011 р.), «Прозорість національних бюджетів на оборону – первинний аналіз», Дивіться Трансперенсі Інтернешнл Великобританія, Програма оборони і безпеки.

4 Нещодавно Трансперенсі Інтернешнл запровадила систему оцінки бюджетної прозорості лише в оборонному секторі. Дивіться Трансперенсі Інтернешнл Великобританія (2011 р.), «Прозорість національних бюджетів на оборону – первинний аналіз», Трансперенсі Інтернешнл Великобританія, Програма оборони і безпеки.

чатку 60-х років] для розробки оборонного бюджету [і зараз використовується в багатьох інших країнах] (...). Типовий цикл СППБ складається з початкового етапу планування, на якому аналізуються безпекове середовище, а також національні інтереси та загрози з метою визначення завдань, складу та структури збройних сил. Програми розробляються з урахуванням цих імперативів. Програма, яка є свого роду бізнес-планом, визначає конкретні цілі, які мають бути досягнуті. Це є дуже важливою ланкою в циклі, оскільки вона забезпечує співвідношення визначених цілей і фінансових ресурсів. Таким чином, СППБ відходить від практик розподілу ресурсів відповідно до заявлених потреб, а замість цього орієнтується на планування та програмування відповідно до існуючих та прогнозованих бюджетних обмежень. Отже, важливо, щоб програми розроблялися на пріоритетній основі, коли задовольняються найактуальніші потреби збройних сил. Для визначення таких пріоритетів може використовуватися метод оцінки ризиків щодо наслідків невиконання заданої мети. Завершальним етапом циклу є етап оцінки ефективності, протягом якого міністерство, зокрема, і суспільство в цілому оцінюють те, в якій мірі було досягнуто визначені цілі на кінець року. Таким чином можна досягти ефективного розподілу ресурсів...”

Джерела: Defence Budget Transparency on the Internet, by Kate Starkey and Andri van Meny v Information & Security, випуск 5, 2000 р. C4 in Defence of Reengineering; IPU, DCAF, “Parliamentary Oversight of the Security Sector”, 2003 р.

Визначення та вимірювання ефективності також набуває все більшої важливості в питанні управління бюджетом, і оборонний сектор не повинен бути винятком у цьому плані. Хоча визначення та вимірювання ефективності в оборонному секторі є більш

складним ніж у багатьох інших секторах, як показує досвід, концентрація на бойовій готовності/спроможності як показнику результативності допомагає правильно визначити роль, структуру, ефективність та ресурсні потреби оборони.⁵

Оскільки оборонний сектор має багато характеристик подібних іншим галузям, процес роботи з оборонним бюджетом повинен бути інтегрований у загальну систему державного планування, розробки політик та бюджетування таким чином, щоб це відповідало принципам демократичного та цивільного контролю над оборонними силами. Оборонний сектор, що є підзвітним демократичній, цивільній владі та дотримується того ж широкого набору правил та процедур, що й інші сектори, матиме користь для громадян будь-якої країни. Оскільки безпека є легітимно одним із найважливіших пріоритетів для будь-якого уряду і часто включає питання, які стосуються інших держав, оборонному сектору слід дати можливість зберігати певний рівень конфіденційності в обробці інформації, що стосується чутливих питань національної безпеки. Однак, важливо не допускати, щоб потреба в певному ступені конфіденційності була використана як привід для ухилення від загальних правил та процедур належного фінансового управління.⁶ Відсутність поважного ставлення і недотримання принципів фінансового управління та належних практик може спричинити несприятливі наслідки та зменшити потенціал оборонних сил у виконанні своїх встановлених законом завдань щодо захисту держави та її громадян.

5 N. Ball, M. Holmes, "Integrating Defence into Public Expenditure Work", Департамент міжнародного розвитку Великої Британії, 2002 р.

6 *Те саме джерело.*

2. Інституційна база

Обов'язки різних суб'єктів, які беруть участь у підготовці бюджету та формуванні політики, повинні бути чітко визначені. У парламентських демократіях, відповідно до принципу розподілу влади, бюджет готується виконавчою владою, але повинен бути затверджений законодавчим органом, тобто парламентом або національною асамблеєю. Необхідність отримання дозволу парламенту на видатки (як і оподаткування), що в британській конституційній традиції має назву «влада гаманця», свідчить про ключове повноваження парламенту – притягувати уряд до відповідальності. Якщо у цьому дозволі відмовлено, уряд не матиме конституційного права витратити кошти і, якщо це поширюється на весь національний бюджет, він може бути змушений піти у відставку. Якщо в іншому випадку схвалення отримано, це означає, що парламент довірив державні гроші уряду, який відповідає за те, щоб було створено відповідні механізми для раціонального і ефективного використання цих коштів.

2.1. РОЛЬ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ

2.1.1. РАДА МІНІСТРІВ (УРЯД АБО КАБІНЕТ МІНІСТРІВ)

Рада міністрів (її також називають урядом чи Кабінетом міністрів у деяких країнах) у парламентських системах є вищим орга-

ном виконавчої влади. До її складу входять міністри, відповідальні за окремі портфелі, в тому числі міністр оборони, на чолі з Прем'єр-міністром, який також називається Головою або Президентом Ради міністрів у деяких країнах. Рішення Ради міністрів зазвичай приймаються колегіально. У своїй діяльності вона має співвідносити потреби та пріоритети діяльності міністрів та їхніх секторів з потребами уряду як колективного органу відповідно до загальної політики.

Що стосується управління державними фінансами, то Рада міністрів виконує в ньому дві ключові ролі. У разі будь-якого конфлікту, який може виникнути між різними міністрами щодо розподілу ресурсів на наступний рік, Рада міністрів має повноваження щодо його вирішення. Друга роль Ради міністрів полягає у затвердженні проекту закону про бюджет, який повинен бути внесений до парламенту, оскільки окремі міністри не можуть подавати парламенту запити щодо отримання коштів. Це нормально, що окремі міністри виступають за збільшення видатків у секторі, який вони представляють, але це може суперечити колективним інтересам Ради у зменшенні загальних видатків та доходів, наприклад, утриманні податків та уникненні надлишкових

займів. У процесі підготовки бюджету Рада міністрів відіграє важливу роль у балансуванні загальної політики та фінансових потреб чи амбіцій окремих секторів.

Центральний урядовий орган (Секретаріат уряду, Державна канцелярія чи Міністерство фінансів) відіграє важливу роль у підтримці Ради міністрів у координації фінансових пріоритетів та формуванні політики з питань управління державними фінансами. Вони координують роботу всіх міністерських портфельів, включаючи визначення пріоритетів, стратегічне планування, зв'язок політики та ресурсів, перевірку якості поданих пропозицій та, після прийняття рішень, контроль за їх виконанням. Дуже важливо, щоб окремі міністерства, у тому числі Міністерство оборони, мали тісну та конструктивну співпрацю з центральним урядовим органом, який координує фінансове управління.

Координація в питаннях бюджетного процесу між центральними урядовими відомствами, відповідальними за управління фінансами, є дуже важливою. Для забезпечення координації та систематичних консультацій між цими установами мають бути встановлені формальні правила і процедури, а також чіткі лінії комунікації.

2.1.2. МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ

Міністерство фінансів (МФ), як правило, відіграє центральну роль в управлінні бюджетними циклами. Роль Міністерства фінансів полягає не лише в механічному зборі даних, як це було в період центрального державного планування в країнах з комуністичною системою. У більшості країн МФ зазвичай має сильний авторитет у встановленні лімітів витрат та веденні переговорів стосовно пріоритетів та фінансо-

вих пропозицій з окремими міністерствами. Таким чином, воно відіграє ключову роль у бюджетному процесі.

Міністерство фінансів бере активну участь у всіх етапах бюджетного циклу. Спочатку воно визначає основні положення для підготовки бюджету, які надсилаються всім міністерствам, включаючи Міністерство оборони (МО). Після отримання бюджетних запитів воно розпочинає переговори з окремими міністерствами з метою забезпечення загальної відповідності проекту бюджету політичним та макроекономічним цілям. МФ офіційно очолює підготовку проекту закону про бюджет та розробку ключових аргументів та фінансових обґрунтувань, які будуть використовуватися в парламенті. Після прийняття закону про бюджет, Міністерство фінансів відповідає за координацію його виконання і своєчасну, ефективну та успішну реалізацію.

Центральний бюджетний офіс у МФ повинен мати компетенцію та потенціал для оцінки відповідності усіх бюджетних запитів, включно з бюджетним запитом Міністерства оборони. У зв'язку з цим важливо, щоб міністерства фінансів мали відповідну компетенцію і були здатними критично оцінювати програми безпеки, і так само аналізувати інші урядові програми. МФ має оцінювати щорічні пропозиції МО щодо витрат в рамках середньострокової діяльності та забезпечувати тісні зв'язки між стратегічним плануванням, оборонним плануванням та бюджетуванням. Незважаючи на те, що необхідно дотримуватися заданого рівня лімітів бюджету, також важливо забезпечити досягнення оборонних цілей, рішень щодо закупівель та довгострокових сталих цілей.

2.1.3. МІНІСТЕРСТВО ОБОРОНИ

Профільні міністерства, у тому числі МО, несуть відповідальність за підготовку своїх галузевих програм та бюджетних пропозицій у рамках політичних напрямків та фінансових рамок, прийнятих урядом/Радою міністрів. МО має забезпечити баланс у розподілі ресурсів між різними суб'єктами оборонного сектору відповідно до узгоджених пріоритетів політики. Воно також повинно гарантувати, що бюджет сприятиме сталому розвитку всього сектору і що зберігається відповідність між наявними засобами та цілями політики.

Чинovníки у сфері фінансів МО мають виступати посередниками між Міністерством фінансів та окремими оборонними відомствами, підпорядкованими МО, щоб забезпечити відповідність загального бюджету фінансовим обмеженням, визначеним у річному бюджетному циклі. Беручи до уваги, що у більшості країн МО є досить обширним сектором з низкою організаційних підрозділів, важливо, щоб МО надавало бюджетні директиви якомога раніше для того, щоб підпорядковані йому підрозділи мали достатньо часу для визначення внутрішніх пріоритетів та розробки якісної бюджетної пропозиції в межах власних сфер відповідальності. Після визначення бюджетних рамок на оборону – Радою міністрів та Міністерством фінансів – МО бере на себе провідну роль у розробці початкових прогнозованих бюджетних пропозицій у співпраці з різними службами та оборонними відомствами: армією, флотом, військово-повітряними силами, розвідкою, тощо.

Як і інші профільні міністерства, МО також несе відповідальність за виконання бюджету в рамках критеріїв регуляторного контролю, встановлених Міністерством фінансів. МО

є відповідальним за підвищення продуктивності державного сектору в межах своєї сфери відповідальності, у тому числі шляхом визначення напрямків, в яких можна заощадити без негативного впливу на оперативні можливості збройних сил.

2.2. РОЛЬ ОРГАНІВ ЗАКОНОДАВЧОЇ ВЛАДИ (ПАРЛАМЕНТ/ НАЦІОНАЛЬНА АСАМБЛЕЯ)

Як було зазначено раніше, законодавчий орган відіграє основну роль у легалізації державних витрат, а уряд є підзвітним йому за те, як витрачаються кошти. Оскільки сектор безпеки та оборони використовує значну частку державного бюджету, важливо, щоб парламент затвердив принципи контролю і підзвітності уряду за те, як витрачаються державні ресурси.

Парламенти відіграють важливу роль на всіх етапах бюджетного циклу – затвердження, реалізація та контроль. На етапі затвердження бюджету парламенти повинні бути залучені до поглибленої дискусії щодо пріоритетів політики, які визначають розподіл ресурсів в оборонному секторі. Під час етапу реалізації бюджету парламент має ретельно перевіряти уряд, переглядаючи звіти про видатки, задаючи критичні питання та використовуючи інші засоби парламентського контролю та нагляду з метою підвищення прозорості та підзвітності. На заключному етапі контролю парламент повинен переконатися, що бюджет, виділений МО, витрачається відповідно до затверджених асигнувань згідно принципів економії, раціональності та ефективності, тобто за дотримання принципу співвідношення ціни та якості. Часто парламент реалізує цю функцію через національну аудиторську установу, підпорядковану безпосередньо парламенту. Щоб ефективно виконувати свою функцію,

парламент зазвичай працює через парламентські комітети, які в тій чи іншій мірі відображають організацію міністерств. Різні комітети займаються різними сферами в управлінні фінансами. Звичайна практика полягає в тому, що комітет з питань бюджету та фінансів переглядає доходи та видатки в усіх секторах, у тому числі в оборонному секторі, а постійні комітети, відповідальні за певну галузь, наприклад, комітет з питань безпеки та оборони, займаються політикою та бюджетом у межах свого конкретного напрямку діяльності. Досить успішною є практика створення окремого комітету, відповідального за підзвітність та контроль, який має повноваження щодо перегляду аудиторських звітів всього національного бюджету, включаючи оборонний бюджет. Такий комітет забезпечує законодавчий нагляд та контроль і тісно співпрацює з вищим національним аудиторським органом.

Парламенти повинні мати доступ до всіх необхідних бюджетних документів і даних та працювати прозоро. Законодавча влада та її окремі комітети повинні мати доступ до незалежної експертизи для належного контролю бюджету та до будь-якої інформації від міністерств, в тому числі від МО, в якій вони зацікавлені. МО повинно надати парламенту повністю задокументовані звіти про те, як воно витрачає виділені йому кошти, якщо є такий запит. Крім того, враховуючи місію парламенту представляти інтереси та думку громадян, надзвичайно важливою є прозорість у проведенні парламентських дебатів щодо питань безпеки в тій мірі, наскільки це співвідноситься з істотними вимогами безпеки та міжнародними зобов'язаннями. Також дуже важливо, щоб громадськість та засоби масової інформації мали доступ до парламентських дебатів та слухань.

2.3. РОЛЬ ВИЩИХ АУДИТОРСЬКИХ УСТАНОВ

У парламентських демократіях зовнішній аудит є ключовим механізмом, який від імені платників податків ретельно перевіряє те, як уряд використовує надані йому кошти і, таким чином, забезпечує його підзвітність. Метою створення і завданнями національних аудиторських органів є перевірка законного та ефективного використання державних коштів, а також подання звітів про результати перевірок до вищого аудиторського органу, як правило, до парламенту. Хоча організаційні передумови та практика різняться в різних країнах, відображаючи різноманітні адміністративні культури та традиції, суть діяльності аудиторських установ є однаковою: вони є організаційно та фінансово незалежними, мають компетенцію визначати власну робочу програму та право вільно повідомляти про отримані результати перевірок.

Кожен вищий аудиторський орган (ВАО) сам визначає свої пріоритети у проведенні різних видів аудиту відповідно до визначеної програми та законодавчої бази. ВАО повинен мати доступ до всіх записів і документів, пов'язаних з управлінням фінансами, і має бути уповноваженим подавати усні або письмові запити щодо отримання будь-якої інформації, необхідної для виконання своїх завдань.

ВАО зазвичай уповноважений перевіряти законність дій в управлінні фінансами, а також проводити спеціальні аудити ефективності. Метою перевірки законності є отримання підтвердження того, що державні кошти витрачаються згідно законодавства та відповідних норм, принципів і процедур. Виділені державні кошти можуть використовуватися лише для цілей, передба-

чених бюджетним органом – парламентом на національному рівні – зазвичай регульованими законом про щорічний бюджет та іншими відповідними рішеннями. Аудит результативності, з іншого боку, орієнтований на вивчення економічності, дієвості та ефективності використання державних коштів. Аудит з точки зору «економічності» має на меті визначити, чи була реалізована певна діяльність за мінімальних витрат, тоді як аудит «дієвості» визначає, чи був досягнутий максимальний результат за цих умов («правильне витрачання»). Аудит «ефективності» перевіряє ступінь досягнення поставлених цілей політики («розумне витрачання»).

Зазвичай ВАО має повноваження самостійно доповідати про висновки перевірок щорічно перед парламентом чи іншою уповноваженою державною установою. Відповідно до законодавства про державну прозорість, такі звіти повинні бути доступними для громадськості. Це забезпечує широке розповсюдження висновків ВАО та заохочує до громадського обговорення слабких сторін чи недоліків у витрачанні державних коштів. Останнє підкріплює потенційну потребу в подальшому опрацюванні отриманих висновків ВАО.

Парламент та/або призначений ним комітет, як правило, Комітет з питань державних рахунків, мають обов'язково серйозно враховувати звіти ВАО, а уряд зобов'язаний офіційно та публічно реагувати на результати звітів. В цьому процесі важливо забезпечити подальше ефективне виконання рекомендацій ВАО та їхню правильну реалізацію. Парламентська відповідальність у цьому відношенні є фундаментальною засадою демократичної системи стримувань і противаг, в якій роль парламенту полягає у контролі за виконавчою владою, тобто урядом.

Сектор оборони та безпеки не завжди знаходиться під загальним наглядом ВАО. Згідно з дослідженням, проведеним Трансперенсі Інтернешнл (2011 рік), майже чверть досліджуваних країн, 22 з 92, не проводили регулярного загального аудиту свого сектору безпеки, і навіть не проводили часткового – за винятком служб військової розвідки чи інших органів сектору безпеки. Крім того виявлено, що у більшості країн ВАО не має достатньо високої кількості кваліфікованого персоналу для проведення ефективних аудитів у сфері оборони.⁷ В умовах належного врядування ця галузеву слабкість необхідно подолати.

⁷ Трансперенсі Інтернешнл Великобританія (2011), «Прозорість національних бюджетів на оборону – первинний аналіз», Трансперенсі Інтернешнл Великобританія, Програма оборони і безпеки.

3. Бюджетний цикл

Бюджетний цикл складається з чотирьох ключових взаємопов'язаних етапів: планування, затвердження, виконання та контроль. Хоча ці етапи чітко слідують один за одним, тобто після планування бюджету відбувається його затвердження тощо, різні етапи, як правило, є взаємопов'язаними. Так, наприклад, процес затвердження бюджету може бути ефективним лише в тому випадку, якщо бюджет підготовлено прозорим та зрозумілим чином, щоб члени парламенту могли оцінити цілі та обґрунтування різних статей видатків, а також обговорити їх та, за потреби, внести змістовні зміни до них. Крім того, затверджений бюджет не може бути виконаний

належним чином, якщо він не був правильно розпланований. Нарешті, контроль за виконанням бюджету не може бути ефективним, якщо бюджет не був добре підготовлений з дотриманням належної аргументованості та прозорості. Беручи до уваги усі ці причини, слід приділяти належну увагу етапу планування в управлінні державними фінансами в усіх профільних міністерствах, у тому числі в МО. Нарешті, функція контролю також є дуже важливою, оскільки вона дає зворотній зв'язок про ефективність попереднього бюджету, що має бути враховано при плануванні на наступний бюджетний період.



Ефективне виконання та контроль за бюджетними коштами передбачає належне планування видатків.

Усі установи, які використовують державні кошти, включаючи МО, мають встановити чіткі лінії відповідальності, підзвітності та делегування повноважень у бюджетному процесі. Це є особливо важливим для оборонної галузі, де демократичний контроль над збройними силами є невід’ємним і де державна служба МО здійснює нагляд і контроль над збройними силами від імені міністра оборони.

Делегування повноважень виступає важливим механізмом і є гарантією проти надмірної централізації повноважень, яка у багатьох країнах має тенденцію зосереджуватися на найвищому політичному рівні мі-

ністерства. Одним із негативних наслідків цього є те, що одна людина (як правило, керівник установи) бере на себе надмірні фінансові повноваження, які заважають йому/їй зосередитись на стратегічній політиці та управлінських питаннях, а також створюють труднощі у процесі прийняття рішень.

Делегування повноважень означає, що чітко визначений набір обов’язків покладено на підрозділи, що стоять нижче в інституційній ієрархії, – на неполітичний персонал, тобто на професійних державних службовців. Що стосується всіх державних функцій, особливу увагу слід приділити оцінці того, чи не перебуває в конфлікті інтересів певна особа, якій передано фінансові повноваження. Відповідний державний службовець (службовці), як і у всіх державних сферах, зобов’язаний виконувати делеговані

завдання згідно регулюючого законодавства. Встановлення належних механізмів управління фінансами, особливо щодо делегування повноважень та управлінської підзвітності, зазвичай розглядається в контексті більш широкі реформи державного управління. Надання більшого обсягу повноважень не політичним чиновникам потребує чіткого розмежування ролі та обов'язків політичного рівня на протилежну рівню державної служби та адміністративного персоналу. В той час як перші повинні зосереджуватися на політиці та загальній стратегії, останні мають зосередитися на завданнях більш професійного характеру, таких як надання послуг або здійснення діяльності в рамках встановлених політичних пріоритетів та завдань.

Генеральний Секретар або інші призначені службовці, яким делегуються фінансові повноваження в МО, повинні нести відповідальність за законність роботи та забезпечення співвідношення ціни та якості у використанні державних коштів. Залучені державні службовці повинні звітувати про виконання та використання бюджетних коштів не лише стосовно управління МО, але й відносно інших органів, підпорядкованих МО. Ці звіти мають бути направлені до органів зовнішнього контролю, таких як вищий аудиторський орган, а також до відповідних парламентських комітетів.

Делегування повноважень та всі інші питання, що стосуються управління бюджетом в межах установи, повинні регулюватися внутрішніми правилами та процедурами (наприклад, керівні принципи з питань бюджету чи управління фінансами) з метою встановлення чітких ліній відповідальності та підзвітності різних суб'єктів, які беруть участь у бюджетному циклі. Це особливо важливо у великих секторах, які складаються з декількох установ або підрозділів і

мають досить велику кількість персоналу, наприклад, Міністерство оборони.

Установи, які використовують державні кошти, у тому числі МО, повинні встановити чіткі лінії підзвітності та делегування повноважень у бюджетному процесі в межах своєї організації. Ці бюджетні процеси та зв'язки мають бути більш детально визначені внутрішніми правилами і процедурами (наприклад, керівництвами щодо бюджетного управління).

3.1. ПЛАНУВАННЯ БЮДЖЕТУ

3.1.1. ВСТУП

Процес планування бюджету включає наступні етапи: (i) підготовка макроекономічної бази; (ii) підготовка бюджетного циркуляру, який містить керівні принципи щодо підготовки галузевих бюджетів та граничних лімітів витрат за секторами; (iii) підготовка бюджетів профільних міністерств на основі цих керівних принципів; (iv) бюджетні обговорення між галузевими міністерствами та Міністерством фінансів; (v) фіналізація проекту бюджету; та (vi) його подання до законодавчого органу.⁸ Оскільки підготовка макроекономічної бази і бюджетного циркуляру та фіналізація проекту бюджету є обов'язком Міністерства фінансів, у цьому підрозділі ми зосередимось головним чином на підготовці фінансових планів профільних міністерств із особливим акцентом на Міністерстві оборони.

Перше ключове питання для міністерств на етапі планування бюджету, у тому числі для МО, – це забезпечення вільного обміну інформацією в межах міністерства. Фінансове планування та управління працюють добре всередині організації, якщо інформаційні системи є надійними і забезпечують своєчасний та точний обмін інформацією між усіма залученими учасниками. Це вимагає тісної співп-

⁸ R. Allen, D. Tommasi (2001), *Managing Public Expenditure – a Reference Book for Transition Countries*, видання ОЕСР.

раці між усіма підрозділами МО та підпорядкованими органами. Оскільки фінансове планування за своєю природою є постійною діяльністю всередині установи, успішне фінансове планування (та реалізація) вимагає тісної співпраці між усіма її департаментами.

Другим ключовим питанням, яке має бути враховане у фінансовому плануванні, є забезпечення його доступності та виконання в межах заданих бюджетних лімітів. Оскільки стійкий макроекономічний баланс має вирішальне значення для довгострокового економічного здоров'я країни, важливо дотримуватися загальних лімітів бюджету, встановлених на початку бюджетного циклу Радою міністрів. Після того, як МФ визначить загальну бюджетну базу для сектору оборони, МО має взяти на себе ініціативу в розробці початкових прогнозів бюджету у співпраці з різними службами у відповідному порядку (армія, флот, військово-повітряні сили, розвідка та ін.). На цьому етапі формування бюджету всі сектори МО будуть змагатися за отримання фінансування, виходячи зі стратегічних пріоритетів та попередніх результатів діяльності. Потреба у збереженні консолідованого бюджету з урахуванням обмежених сукупних ресурсів, як правило, може призвести до подальшого «перетягування канату» та необхідності пошуку компромісу.

Останнім і, мабуть, найважливішим питанням планування бюджету є забезпечення його відповідності пріоритетам та оборонній політиці, визначеним на політичному рівні – міністром оборони та урядом. Як і в більшості інших сфер державного сектору, оборонні бюджети повинні готуватися відповідно до галузевої стратегії, наприклад, стратегічного оборонного огляду та довгострокового плану розвитку збройних сил. Метою таких стратегічних документів є визначення по-

треб і ключових цілей оборонного сектору та особливих місій, які можуть бути реалізовані оборонними силами, а також необхідного для цього обладнання, персоналу тощо. Без чітко сформульованої та довгострокової оборонної політики неможливо розробити відповідний бюджет і бачення того, яким чином кожного року розподіляти кошти, щоб задовольнити потреби оборонного сектору в довгостроковій перспективі.

Однак, процес планування бюджету МО також повинен враховувати загальні державні – політичні та стратегічні – цілі, такі як досягнення макроекономічної стабільності, прискорення процесів виконання вимог щодо вступу до ЄС чи НАТО та ін. В решті решт, слід пам'ятати, що оборонний бюджет є лише частиною більшого національного бюджетного плану.

Фінансове планування у Міністерстві оборони повинно базуватися на оборонній політиці та стратегічних урядових пріоритетах.

3.1.2. БАГАТОРІЧНЕ ТА ЩОРІЧНЕ ФІНАНСОВЕ ПЛАНУВАННЯ

Національні уряди все частіше вимагають представляти бюджетну інформацію в середньострокових планах та встановлювати середньострокові фіскальні цілі. Особливо це стосується країн, які є (потенційними) кандидатами на вступ до Європейського Союзу (ЄС). Щойно вони стануть членами ЄС, їм доведеться забезпечувати фінансову стабільність та відповідати вимогам фінансової конвергенції, що є важливим елементом більш довгострокової фіскальної бази.⁹

Як багаторічне, так і річне фінансове планування координується центральним фінансовим органом країни, як правило, Міністерством фінансів. Міністерство фінансів у

⁹ Те саме джерело.

щорічному циркулярі викладає загальний підхід, графік та передумови, які є фундаментом і основою для бюджетних кошторисів різних державних установ, включаючи МО. Таким чином, МО має виконувати урядовий бюджетний циркуляр та надавати Міністерству фінансів вичерпні, точні та прозорі бюджетні прогнози. Що стосується планування наступного річного бюджету, кошторис розробляється лише на майбутній бюджетний рік. Для багаторічного планування кошторис включає майбутній бюджетний рік і, як правило, 2-4 наступні бюджетні роки.

Багаторічне планування бюджету передбачає наявність середньострокових стратегічних цілей, відображених у документах на галузевому рівні, з кошторисом витрат, який має бути включений до середньострокових бюджетних планів.¹⁰ Це означає, що для МО дуже важливо мати чітку визначену середньострокову оборонну політику з планами закупівель та операційними заходами, які мають розбивку витрат і можуть бути інтегрованими до середньострокового бюджетного плану. Така політика зазвичай базується на стратегічному оборонному огляді та довгостроковому плані розвитку, які включають майбутні видатки на поточну діяльність та прогнозовані витрати на нові пріоритети політики, що мають бути реалізовані протягом середньострокового періоду. Останні можуть передбачати додаткові запити на фінансування, якщо нові витрати не компенсуються заощадженнями через реструктуризацію та ін. Середньостроковий бюджетний план також може включати більш довгострокові інвестиційні витрати, які можуть виникнути за межами середньострокового періоду.¹¹

Документ про середньостроковий бюджет також повинен бути схвалений парламентом,

що слугує політичним зобов'язанням парламенту стосовно середньострокового рівня фінансування. Це зобов'язання має поділятися Міністерством фінансів і відповідати політичним пріоритетам Ради міністрів. Таке спільне розуміння пріоритетів у галузі оборони підвищить передбачуваність та стабільність процесу фінансового планування в оборонному секторі в середньостроковій перспективі. Це також забезпечить кращі рішення щодо інвестицій та закупівель. Тим не менш, у діяльності МО завжди буде виникати потреба в планах на випадок надзвичайних ситуацій, якщо довгостроковий план розвитку збройних сил не буде виконуватися як заплановано.

Під час щорічного планування бюджету фінансові офіцери/службовці мають приділяти особливу увагу річній робочій програмі МО, яка повинна бути інтегрована до річних бюджетних прогнозів. Навіть якщо річна робоча програма МО за нормальних умов буде тісно пов'язана з його більш довгостроковими документами оборонної стратегії, можуть виникнути непередбачувані події та нові обставини, які будуть потребувати як кадрових, так і бюджетних ресурсів. Отже, навіть якщо щорічні цілі роботи МО включають часовий графік досягнення кожної мети – методи/заходи та необхідні фінансові ресурси для їхнього досягнення – завжди існує ризик можливої необхідності адаптування планів після їх реалізації. Беручи до уваги вірогідність того, що бюджет може не забезпечити достатній обсяг коштів для реалізації всіх заявлених цілей, необхідно обрати найбільші пріоритети з врахуванням цієї невизначеності та оцінити, що реально може бути досягнуто протягом даного бюджетного року.

3.1.3. ІНВЕСТИЦІЙНИЙ КАПІТАЛ ТА ПОТОЧНЕ ФІНАНСОВЕ ПЛАНУВАННЯ

Капітальні інвестиції та поточні витрати,

¹⁰ SIGMA/OECD (2014), *Principles of Public Administration*, видання SIGMA/OECP.

¹¹ *Те саме джерело.*

наприклад, операційні, є двома ключовими статтями бюджетного планування. Капітальне або інвестиційне планування використовується для оцінки потенційних інвестицій у конкретні проекти або для конкретних цілей. Коли МО планує інвестиційні видатки, це зазвичай передбачає закупівлю певного майна – будівель, систем озброєння, іншого військового обладнання тощо. Іноді метою цього процесу є заміна або модернізація застарілого обладнання чи об'єктів нерухомості, а іноді й інвестування у нові проекти. Капітальні інвестиції включають також закупівлі з тривалістю, яка очікувано може виходити за межі поточного бюджетного року. Планування поточних витрат, у свою чергу, відстежує поточні витрати, які відбуваються на регулярній основі щомісяця, щокварталу, раз на півроку чи щорічно. Такі фінансові витрати включають усі витрати, пов'язані з поточною операційною діяльністю, а саме такі статті видатків як заробітна платня, людські ресурси, комунальні послуги, офісне приладдя, орендна плата чи орендні платежі, у тому числі витрати на обслуговування. Сюди також відносяться регулярні поточні витрати на військову діяльність, таку як навчання і підготовка, тренування і військові операції.

Планування капітальних інвестицій та планування поточних витрат часто перетинаються в рамках бюджетних умов. Якщо, наприклад, МО закуповує новий елемент військової техніки, то ці інвестиції виходять з його капітального бюджету, але оскільки використання обладнання передбачає експлуатаційні витрати та потребує постійного технічного обслуговування, ці видатки будуть відноситися до бюджету на операційні або поточні витрати. З цієї причини, з метою забезпечення прозорості та належного управління бюджетом, слід інтегрувати процедури, які використовуються для під-

готовки поточного бюджету та бюджету капітальних інвестицій.

В процесі фінансового планування особливо важливо мати правильний розподіл між інвестиційними та поточними витратами. В рамках останніх важливо також досягти належного балансу між витратами на персонал, заробітною платнею, навчанням, та іншими витратами, пов'язаними з операційною діяльністю та обслуговуванням.

Інвестиційне планування (капітальні витрати)

Інвестиційне планування заслуговує на особливу увагу в процесі фінансового планування, оскільки воно орієнтоване на майбутнє і виходить за рамки поточних операційних витрат від одного року до наступного. Підготовка інвестиційного плану – це досить складне професійне завдання. Планування капітальних витрат, як правило, спрямоване на задоволення майбутніх потреб в рамках пріоритетів модернізації та інших політичних та оперативних пріоритетів для збройних сил країни. Зазвичай такі інвестиції потребують більш тривалого часу для планування та реалізації і мають на меті забезпечення результатів протягом тривалого періоду – протягом років, а іноді й десятиліть. З огляду на це, інвестиційне планування повинно мати довгострокове бачення, в якому передбачені поточні операційні витрати, видатки на обслуговування, навчання і підготовку персоналу та ін. мають бути включені як частина плану, на додачу до початкових витрат на капітальні інвестиції. У сучасному військовому плануванні вживається поняття витрат, які стосуються строку експлуатації і включають також майбутні витрати на утилізацію/знешкодження в кінці служби певної одиниці.

Іноді інвестиції можуть бути відповіддю на

більш негайні потреби, виходячи з поточної ситуації. Однак, військові інвестиції, як правило, закладаються до комплексного плану з оцінкою витрат для збройних сил, наприклад, на наступні чотири роки. Досить часто такий план включає більш довгострокову перспективу, яка охоплює наступне десятиліття чи довший період.

Вид оборонного планування, описаний вище, зазвичай є частиною того, що в НАТО називають Стратегічним оборонним оглядом (СОО). Його метою є аналіз майбутніх інвестицій у військовий потенціал в межах широких рамок і визначених строків. Широка базова рамка означає, що капітальні інвестиції розглядаються разом із наслідками майбутніх витрат на персонал, обслуговування та інших пов'язаних із цим операційних витрат. Результатом СОО має стати досягнення балансу в оборонних силах у майбутньому, що дає фінансову можливість та робить їх спроможними виконувати завдання і досягати цілі, визначені урядом. СОО зазвичай реалізується через довгостроковий план розвитку, який включає строки для кожного виду інвестицій, річні бюджетні наслідки інвестицій, що тривають протягом кількох років, прогнозовані експлуатаційні витрати та видатки на обслуговування, тощо. Прикладом неефективного бюджетного планування можуть бути інвестиції в обладнання, яке збройні сили не мають можливості використовувати одразу після його придбання, або якщо збройні сили не мають підготовленого персоналу для управління ним.

Процес СОО, як правило, ґрунтується на початкових запитах щодо інвестицій від підрозділів збройних сил у поєднанні з політичними директивами та пріоритетами, встановленими урядом. Такі директиви мо-

жуть, наприклад, надавати фінансові вказівки щодо майбутніх оборонних бюджетів.

Як правило, країни-члени НАТО беруть на себе певні зобов'язання щодо набуття певних військових спроможностей в межах процесу планування оборонних сил Альянсу. Такі зобов'язання реалізуються в рамках національних бюджетних та оборонних процесів планування. Наприклад, НАТО розраховує, що союзники інвестують щонайменше 20% від їхнього загального річного оборонного бюджету на модернізацію. З часів саміту НАТО в Уельсі в 2014 році довгостроковою метою НАТО є збільшення оборонного бюджету кожної країни-члена до 2% від валового національного продукту (ВВП). Отже, для членів НАТО процес СОО включає важливий міжнародний вимір на додаток до національних передумов, які завжди залишаються дуже вагомими.

Заявки від збройних сил на отримання інвестицій завжди повинні містити обґрунтування, включаючи мету інвестицій, операційні вимоги, бажаний термін реалізації, інформацію про етапи виконання та ін. Як зазначалося вище, план закупівель повинен включати графік бюджетних витрат, оцінку витрат, пов'язаних з операційною діяльністю та обслуговуванням, та інвестування інших витрат протягом життєвого циклу експлуатації.

Інвестиційний план зазвичай містить таку інформацію: тип інвестицій; будівництво, закупівлі тощо; основні дані, пов'язані з конкретними індивідуальними інвестиціями; графік реалізації; загальне фінансування на реалізацію інвестицій; а також те, як запропонована інвестиція вписується у більш широкі довгострокові рамки оборонного інвестування. Останнє може бути важливим для забезпечення коштів. Також важливими є соціально-економічні можливості, міжнародні

зобов'язання та інші заходи, які необхідно вжити для успішної реалізації інвестицій.

Поточне фінансове планування

Основними елементами поточного фінансового планування є 1) планування людських ресурсів та 2) планування матеріальних ресурсів (наприклад, витрати на обслуговування та інші операційні витрати). Важливо досягти належного балансу між цими елементами. Занадто великі витрати на персонал означають меншу кількість ресурсів для закриття операційних та інших експлуатаційних потреб, що може становити серйозний ризик для ефективності оборонного сектору. Разом із правильним балансом між інвестиціями та поточними витратами надзвичайно важливим є належний баланс між витратами на персонал та щорічними операційними витратами.

Планування людських ресурсів дозволяє установі приймати сталі рішення щодо кількості та складу свого кадрового персоналу та його розподілу в межах організаційної структури (МО, підпорядкованих йому органів та збройних сил). Здатність установи досягати цілей діяльності повинна бути в центрі кадрового планування. Таке планування охоплює різні аспекти людських ресурсів, включаючи набір персоналу, підвищення по службі, професійний розвиток, переміщення ресурсів, пенсійну систему та звільнення резервних співробітників. З цієї причини департамент персоналу МО має відповідати за всі аспекти процесу планування кадрових ресурсів.

Для досягнення стійкості та реалізації довгострокового бачення життєво важливою є тісна координація в процесі оборонного планування. Кадрове планування повинно охоплювати як дані про кількість необхідного персоналу, так і їхні професійні профілі та компетенції. Цей процес планування має починатися з поглибленого аналізу наявних

кадрових ресурсів та очікуваної ротації кадрів у наступному році (або роках). Крім того, ця інформація повинна бути пов'язана з майбутніми потребами, визначеними СОО та довгостроковим планом оборони – коротко кажучи, з цілями МО в рамках оборонної політики, бюджетної політики та майбутнього розвитку збройних сил.

Планування кадрових ресурсів повинно здійснюватися шляхом 1) аналізу наявного кадрового потенціалу та очікуваної ротації персоналу МО 2) визначення кількісних та якісних показників у сфері людських ресурсів, необхідних для задоволення майбутніх потреб та цілей політики.

Ще одним важливим аспектом процесу фінансового планування щорічних бюджетних витрат є видатки на експлуатацію та обслуговування існуючих об'єктів та обладнання. Цей процес має ґрунтуватися на аналізі стану існуючих споруд та обладнання з метою визначення функціональності та тривалості життєвого циклу основних ресурсів, доступних МО, а також вартості їх експлуатації. Важливими елементами цього процесу є оцінка ступеня зношеності наявних активів, необхідності постійного технічного обслуговування, необхідності заміни витратних матеріалів та придбання запчастин. Таке планування є невід'ємною частиною підготовки річних бюджетів на поточну операційну діяльність.

Закупівлі також є важливою частиною поточних фінансових планів (поточних операцій), а також планів капітального інвестування. Планування закупівель – це процес прийняття рішень стосовно того, що купувати (кількість, а також якість), коли та, в деяких випадках, з якого джерела робити закупівлі. Загальні правила державних закупівель застосовуються і до закупівель, які

визначаються такими, що не мають військового характеру. Потреби та цілі національної безпеки можуть застосовуватися до другої категорії закупівель для визначення джерел таких закупівель. Процедури закупівель в оборонному секторі мають свою специфіку, обумовлену природою національної оборони та, наприклад, питаннями секретності певної інформації з міркувань національної безпеки для збереження певного потенціалу чи технологічного активу на національному рівні. Однак, такі винятки з регулярних процедур та правил, якими керуються державні закупівлі, не слід тлумачити надто широко. Оскільки державні закупівлі самі по собі є комплексною сферою і заслуговують особливої уваги, це питання не буде детально розглядатися в даній брошурі.

3.1.4. ПІДГОТОВКА ФІНАНСОВОГО ПЛАНУ

Підготовка фінансового плану МО має ґрунтуватися на всіх раніше згаданих процесах у межах самого Міністерства та підпорядкованих йому установах:

- інвестиційне планування
- планування людських ресурсів (як частина поточного фінансового планування)
- планування матеріальних ресурсів (як частина поточного фінансового планування)
- планування закупівель (що включає як інвестиційне, так і поточне фінансове планування).

Зазначені вище різні процеси планування створюють гарну основу для підготовки загального фінансового плану МО. Цей план повинен бути узгоджений з безпековою та оборонною політикою країни, довгостроковим оборонним плануванням, іншими пов'язаними політичними документами, річним робочим планом МО, а також відповідним національним законодавством

та міжнародними угодами. Особливу увагу слід приділити взаємозв'язку між довгостроковими проектами капітальних інвестицій та поточним фінансовим плануванням. Колишні моделі планування також можуть допомогти у підготовці фінансового плану.



Фінансові плани мають ґрунтуватися на узгоджених бюджетних класифікаціях, які, як правило, включають різні адміністративні, економічні та функціональні категорії витрат. У цьому випадку адміністративна категорія визначає суб'єкт, відповідальний за управління відповідними державними коштами (тобто Міністерство оборони), в той час як економічна категорія визначає тип понесених витрат, наприклад, зарплати, товари та послуги або капітальні витрати. Функціональна категорія організовує діяльність уряду відповідно до її мети чи завдань (освіта, соціальне забезпечення, оборона та ін.).¹² Що стосується МО, то його фінансовий план підпадає під категорію оборони.

3.1.5 ПЕРЕГОВОРИ З МІНІСТЕРСТВОМ ФІНАНСІВ ТА ПІДГОТОВКА ПРОЕКТУ БЮДЖЕТНОЇ ПРОПОЗИЦІЇ

¹² D. Jacobs, J. Helis, D. Bouely, "Budget Classification", технічні записи та керівництва МВФ, грудень 2009 р.

Фінансовий план МО повинен бути узгоджений з Міністерством фінансів (МФ) у строки, визначені базовим бюджетним законом. Проект фінансового плану, підготовлений бюджетним відділом МО, перед його офіційним поданням до МФ, зазвичай неформально обговорюється з МФ з метою попереднього визначення і вирішення потенційно спірних питань. Якщо зауваження МФ приймаються і фінансовий план узгоджується з інструкціями МФ, МО (на найвищому політичному чи адміністративному рівні) ухвалює його та офіційно подає до МФ. У разі виникнення суперечностей, як правило, обговорення щодо вирішення спірних питань відбуваються на міністерському рівні.

Міністерство фінансів є відповідальним за інтеграцію фінансових пропозицій від усіх секторів при розробці проекту річного національного бюджету. Після завершення проекту бюджетної пропозиції вона представляється на розгляд і затвердження Радою міністрів. Після того як Рада міністрів схвалить проект, бюджетна пропозиція уряду направляється до парламенту для остаточного розгляду і затвердження.

3.2. ЗАТВЕРДЖЕННЯ БЮДЖЕТУ

Уряд/Рада міністрів подає щорічний проект бюджету до парламенту у визначені строки, щоб парламент мав достатньо часу для оцінки та обговорення політичних пріоритетів та різних пропозицій видатків та для проведення голосування щодо бюджету до початку нового фінансового року. У більшості країн фінансовий рік збігається з календарним роком, але деякі з них можуть мати альтернативне визначення бюджетного року. У країнах так званого перехідного періоду іноді бюджетна пропозиція подається до парламенту у дуже короткий строк до визначеного кінцевого терміну її затвер-

дження (як правило, до кінця року). У більшості випадків це пов'язано з попередньою політичною традицією, в якій панує виконавча влада. У більш розвинених демократіях, особливо у тих, які мають парламентську політичну систему, формальні строки подання бюджетних пропозицій зазвичай суворо дотримуються. Парламенти не люблять, щоб їх ігнорували чи сприймали неналежним чином у цьому аспекті.

Під час детального вивчення парламентом бюджетної пропозиції та політичних пріоритетів, його найбільший прояв впливу зазвичай виражається в тому, що він має повноваження вносити зміни до бюджету, в тому числі шляхом додавання нових позицій. У західних демократіях, заснованих на системі стримувань і противаг з розподілом влади між виконавчою, законодавчою і судовою гілками влади, парламент, як правило, представляє вищу «присвоюючу» владу (яку часто називають «владою гаманця»). Це означає, що національний бюджет повинен бути затверджений парламентом, що надає йому значної політичної сили. На практиці, однак, реальна роль парламенту може залежати від національних традицій, ролі політичних партій, від того, чи має уряд більшість у парламенті, чи йому не вистачає необхідної підтримки більшості та ін.

Парламент зазвичай вивчає урядову пропозицію державного бюджету через роботу своїх постійних комітетів перед тим, як бюджет буде обговорений і проголосований на пленарному засіданні. Це означає, що бюджет МО буде перевірятися постійним комітетом парламенту з питань безпеки та оборони, або міжнародних відносин та оборони, чи іншим еквівалентним комітетом. Це передбачає, що обговорення фінансового плану МО може стати значно ґрунтовнішим

і детальнішим завдяки більшому досвіду, який зазвичай мають члени комітетів оборони у питаннях політики цього сектору. Звичайна практика полягає в тому, що парламентський комітет з питань бюджету та фінансів перевіряє прибутки та видатки всіх секторів, включаючи оборонну галузь, щоб переконатися, що загальний державний бюджет є фінансово життєздатним.

Наприкінці важливо зазначити, що в ході обговорення проекту національного бюджету свобода дій парламенту у внесенні суттєвих змін до бюджету обмежується обов'язковими витратами (наприклад, виплатою державного боргу, зарплат державних службовців, забезпечення соціальних програм, таких як пенсії, договори про закупівлі, підписані в попередні роки тощо). Такі видатки, які, як правило, є значною частиною державного бюджету, можуть бути змінені лише в довгостроковій перспективі. Нові стратегічні пріоритети оборонної політики, які містяться в Стратегічному оборонному огляді, є хорошим прикладом того, як більш тривалі зміни в оборонному бюджеті можуть бути заплановані та впроваджені протягом кількох років.

3.3. ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Основною метою під час виконання оборонного бюджету, як і інших галузевих бюджетів, є забезпечення законності, дієвості та ефективності у використанні ресурсів відповідно до парламентських бюджетних рішень. Для досягнення цього потрібен ретельний моніторинг та оцінка ефективності операційної діяльності як у МО, збройних силах, так і в різних підпорядкованих відомствах оборонного сектору. В парламентських демократіях політична відповідальність покладається на міністра оборони, але і військові офіцери, і державні службовці можуть нести відповідальність за те, як витрачаються дер-

жавні кошти, що перебувають у їхньому розпорядженні.

Перша ключова вимога під час виконання бюджету полягає в тому, що затверджені кошти повинні використовуватися за принципом законності. У країнах, де рішення парламенту реалізуються через конкретний закон про бюджет, законність автоматично означає, що виділені кошти повинні витратитися відповідно до парламентського закону про бюджет. Однак, ця вимога діє також і в країнах, де національний бюджет затверджується парламентом через окрему бюджетну процедуру. Незалежно від того, як парламент виносить свої рішення стосовно бюджету, законодавча база щодо використання державних коштів детально визначає цей процес через низку окремих законів, наприклад, закони про державні закупівлі, закони про державних службовців, закони про збройні сили та ін.

З метою дотримання принципу законності МО необхідно узгодити свій фінансовий план із бюджетними асигнуваннями, визначеними парламентом. Під час виконання бюджету витрати, які покриваються оборонним бюджетом, повинні відповідати поставленим цілям бюджету та залишатися в межах його лімітів. Якщо протягом року необхідним буде внесення змін до бюджету, що часто трапляється через виникнення нових обставин, міністру оборони потрібно буде знову звернутися до парламенту і подати запит про внесення змін до затвердженого бюджету. У більшості країн для цього є визначені процедури. Бюджетні кошти, які вже затверджені, але залишаються невитраченими наприкінці року, повинні бути повернені, якщо парламентським рішенням щодо бюджету конкретно не визначено, що вони можуть бути перенесені на наступний рік.

Друга ключова вимога до використання призначених бюджетних коштів – це дотримання принципів співвідношення ціни та якості: економності, результативності та ефективності у використанні державних коштів.

- **Економність** – мінімізація обсягу ресурсів, які використовуються чи закуповуються, що означає – витратити менше. Недостатня економія виникає, наприклад, при надмірній кількості персоналу або при залученні занадто кваліфікованого персоналу чи користуванні об'єктами із завищеною вартістю;
- **Результативність** – взаємозв'язок між результатом діяльності, наприклад, у сфері товарів чи послуг, та обсягом ресурсів, використаних для їхньої реалізації, що означає – витратити правильно. Цей принцип забезпечує те, щоб максимальний результат був отриманий з виділених для цього ресурсів, або, як альтернатива, очікуваний результат має бути досягнутий з використанням мінімального обсягу ресурсів.
- **Ефективність** – співвідношення між запланованими та фактичними результатами державних витрат, що означає – витратити розумно. Ефективність показує, чи було отримано очікувані результати, незалежно від ресурсів, залучених для їх досягнення.

Інформація про виконання бюджету повинна бути точною та достовірною і вона має надаватися своєчасно. Фінансовий департамент МО повинен бути належним чином поінформований іншими відомствами або збройними силами про підписані контракти чи юридичні договори, що представляють фінансові зобов'язання для установи. Фінансовий департамент також має бути своєчасно проінформований про зміни у підписаних контрактах, наприклад, зміни, що стосуються суми чи умов будь-якого пла-

тежу. Департамент персоналу МО повинен також надавати фінансовому департаменту своєчасну інформацію про витрати, пов'язані з персоналом МО.

Згідно загального правила, процес здійснення платежів повинен відбуватися у відповідності до конкретних процедур. Перш ніж здійснити оплату, відповідальний фінансовий спеціаліст повинен перевірити: а) що уповноважений компетентний співробітник перевірів, що товари чи послуги були отримані згідно договору (верифікація наданих товарів/послуг), і б) що рахунок та інші документи на оплату є повними (верифікація рахунку). Важливо зауважити, що хоча фінансовий департамент і надає дозвіл на здійснення платежів, інші відділи мають бути належним чином залучені до процесу перевірок, як описано вище. Після того як перевірку завершено, можна авторизувати платіж, тобто підписати підтвердження на його виконання. Усі рахунки повинні бути перевірені негайно після отримання, а всі транзакції – належним чином зафіксовані. Цей процес має регулюватися конкретними правилами та процедурами, як показано вище.

Міністерство оборони має розробити внутрішні процедури, які забезпечують достовірність, безпечність та юридичну перевірку документів перед проведенням виплат з бюджету.

Інвентаризацію майна, за яке відповідає МО, слід проводити та оновлювати щорічно. Фактичну ситуацію у питаннях нерухомості необхідно привести у відповідність із обліковими записами. Заходи, які мають бюджетні наслідки, наприклад, потреба в обслуговуванні або модернізації, повинні фіксуватися протягом бюджетного року і подаватися вчасно для підготовки нового бюджету.

Перерозподіл виділених коштів має здійснюватися відповідно до національного законодавства та визначених процедур. Деталі того, як і в якій мірі гроші можуть бути перерозподілені, наприклад, щоб вони були витрачені інакше, ніж було заплановано в бюджеті, повинні регулюватися внутрішніми правилами. Як зазначалося раніше, більш серйозні зміни до затвердженого бюджету мають бути погоджені з парламентом.

Фінансова звітність повинна готуватися і подаватися у встановлені законодавством строки. Спосіб та графік підготовки фінан-

ся ресурси з точки зору законності, а також принципів економності, результативності та ефективності. Він включає як внутрішні, так і зовнішні механізми підзвітності. Зовнішній нагляд, як правило, здійснюється від імені парламенту – гілки влади, що має відповідну присвоюючу владу, і може розглядатися як частина системи стримувань і противаг серед трьох гілок влади. Внутрішній нагляд та контроль – це інструмент керівництва вищого рівня, який забезпечує те, щоб різні підрозділи, за які відповідає вище керівництво, працювали в межах закону, заданого бюджету та відповідних правил



сової звітності МО можуть бути детальніше прописані у внутрішніх положеннях.

Усі види фінансової діяльності повинні бути прозорими, а кожна дія має бути правильно задокументованою та прозвітованою. Кожна операція, що має фінансові наслідки повинна підлягати незалежному, професійному та неупередженому аудиту та перевірці. Чиновники МО мають уважно розглянути рекомендації внутрішнього та зовнішнього аудиту, визнаючи той факт, що існуючі правила та процедури МО можуть потребувати вдосконалення. МО повинно виконувати рекомендації, надані як внутрішнім, так і зовнішнім аудитом, якщо немає інших вагомих причин не робити цього.

3.4. КОНТРОЛЬ ЗА БЮДЖЕТОМ

Бюджетний контроль являє собою узаконену систему перевірки того, як витрачають-

і процедур. Значна кількість нещодавніх реформ у сфері контролю за бюджетом спрямовані на краще управління різними ризиками корупції. Це включає зміцнення належних практик управління та зниження неефективності, а також зменшення зайвої секретності та інших непрозорих практик. Коротше кажучи, нагляд за бюджетом є важливим елементом належного управління як у секторі оборони та безпеки, так і в державному секторі загалом.

Нижче буде приділено особливу увагу трьом елементам бюджетного контролю: 1) фінансова звітність, 2) внутрішній фінансовий контроль, що включає фінансове управління і контроль, а також внутрішній аудит та 3) механізми зовнішньої перевірки, такі як парламентський контроль та зовнішній аудит.



Міністерство оборони має розробити внутрішні процедури, які забезпечують достовірність, безпечність та юридичну перевірку документів перед проведенням виплат з бюджету.

3.4.1. ФІНАНSOVA ЗВІТНІСТЬ

Фінансова звітність є корисним інструментом контролю та створює засади для оцінки діяльності уряду та результативності у всіх державних секторах. Фінансова звітність представляє собою отримання даних з облікової системи та подання їх у такий спосіб, що полегшує аналіз. Фінансові звіти повинні бути детальними та містити точну і своєчасну інформацію щодо виконання бюджету. Ці звіти повинні містити інформацію про всі статті витрат, включаючи заробітну платню, обладнання, продаж та розпорядження майном.

Фінансові звіти повинні бути прозорими і розробленими так, щоб вони задовольняли потреби різних учасників (парламенту, громадськості, розпорядників бюджетів, тих, хто приймають політичні рішення та ін.). Сьогодні більшість звітів публікуються (або повинні публікуватися) на веб-сайті відповідної установи протягом фінансового року та наприкінці року, що робить їх доступними для громадськості. Усі звіти повинні бути доступними для парламенту та вищого національного аудиторського органу.

Типові фінансові звіти включають щоденні звіти про обіг грошових коштів, щомісячні звіти про виконання бюджету, звіти про прибутки, піврічні звіти та річні фінансові звіти або фіскальні звіти. Це є мінімальні міжнародно визнані вимоги до фіскальної звітності, які є

основою для щорічних аудитів рахунків, що проводяться вищою державною аудиторською установою.

Ще одним важливим елементом, який став частиною фінансової звітності протягом останніх десятиліть, є використання показників ефективності, які охоплюють усі напрямки діяльності уряду, у тому числі й оборонний сектор. Дані про ефективність є важливою складовою для оцінки співвідношення залучених ресурсів та результатів згідно з принципами економії, результативності та ефективності використання бюджетних коштів. Це також сприяє майбутньому вдосконаленню політики та процесів політичного та бюджетного планування. В цій загальній тенденції приділяється більше уваги вимірюванню ефективності в оборонному секторі та в державному секторі загалом.

3.4.2. ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

Існують три ключові компоненти внутрішнього фінансового контролю, необхідні для раціонального та ефективного використання державних ресурсів у державних установах:

- системи фінансового управління та контролю;
- внутрішній аудит;
- центральний орган для балансування та розробки методології та стандартів, що стосуються двох вищезгаданих компонентів, включаючи звітність.

Перший компонент – це **система фінансового управління та контролю**. Така система може бути визначена як політика та процеду-

ри установи, що використовуються для того, щоб забезпечити досягнення різними інституційними програмами запланованих результатів; що ресурси, залучені для реалізації цих програм, є достатніми для досягнення визначених цілей, а також, що відомчі програми є захищеними від зловживань, шахрайства та неналежного управління.

Система фінансового управління та контролю в Міністерстві оборони повинна ретельно перевіряти:

- всі відповідні сфери діяльності МО, такі як: витрати, закупівлі та управління прибутками;
- всі основні етапи життєвого циклу управління нерухомістю та закупівель, включаючи планування, виконання, звітність, архівацію та моніторинг.

Фінансове управління і контроль передбачають наявність політик і процедур в межах відомств, які використовуються для виявлення шахрайства, зловживань, неналежних дій чи помилок.

Для того щоб система управління фінансами та контроль добре працювали за призначенням, мають бути встановлені чіткі правила та процедури поведінки з бюджетними ресурсами, як зазначалося у тексті раніше. Делегування повноважень повинно визначати обмеження – обсяг, на який поширюється делегування, цілі, що стоять за ним, а також процедури звітування, яких слід дотримуватися.

Другий компонент внутрішнього фінансового контролю – це створення **функціонально незалежного механізму внутрішнього аудиту** з відповідною компетенцією та сферою застосування. Внутрішній аудит має бути підпорядкований безпосередньо керівництву вищого адміністративного рівня установи. Внутрішній аудит спрямований на оцінку результативності інституційної та управлінської діяльності, а не лише її відповідності законодавству. У країнах, де було запроваджено

внутрішній аудит, він не обов'язково охоплює всі сфери державного управління. Стандарти внутрішнього аудиту постійно розвиваються, особливо в рамках Інституту внутрішніх аудиторів.¹³ Зміни стосуються і стандартів внутрішнього контролю Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) та Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI). В той час як фінансовий менеджмент та контроль є різновидами *попереднього (ex ante)* контролю, внутрішній аудит представляє *фактичний (ex post)* контроль.

Функція внутрішнього аудиту Міністерства оборони збирає, перевіряє та аналізує інформацію, яка може бути розділена на дві частини: 1) інформація щодо вигляду систем фінансового управління та контролю та 2) як ця система функціонує на практиці. Мета процесу – встановити, чи функціонує система, як за конструктивними, так і за фактичними показниками, відповідно до міжнародно прийнятих стандартів та принципів належного управління фінансами (порівняно з наведеними вище стандартами). Функція внутрішнього аудиту повинна бути організована як окремий підрозділ у складі Міністерства оборони.

Внутрішній аудит аналізує, як на практиці функціонує система управління фінансами та контролю. Він оцінює можливі системні ризики та надає рекомендації щодо їх зменшення.

Хоча функція внутрішнього аудиту підпорядковується командуванню МО, вона повинна бути організована, наскільки це можливо, як функціонально незалежний підрозділ. Організаційна незалежність означає, що внутрішній аудит має бути незалежним від діяльності, що є предметом його аудиту, а це означає, що він не повинен бути частиною жодного іншого організаційного підрозділу. Крім того,

¹³ Доступне за посиланням: <https://na.theiaa.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

він має звітувати безпосередньо найвищому керівництву МО. Функціональна незалежність означає, що внутрішній аудит, виходячи з того, як він оцінює ризики та потенційні проблемні сфери, повинен самостійно і незалежно обирати сфери, що підлягають аудиту, спосіб проведення аудиту та спосіб звітування. Внутрішні аудиторі, незалежно від того, призначаються вони на обмежений період часу чи ні, повинні мати вільний доступ до інформації та осіб, які приймають рішення. Національне законодавство має визначати та захищати незалежність внутрішнього аудиту і включати положення про обов'язки аудиторів щодо об'єктивності та високих етичних стандартів.

Внутрішній аудит відрізняється від фінансової перевірки. Аудиторі перевіряють коректність діяльності існуючих систем з точки зору економності, раціональності та ефективності. Їх ключова роль полягає у здійсненні внутрішнього аудиту з метою висвітлення потенційних недоліків, які можуть загрожувати досягненню цілей установи. Його рекомендації мають сприяти покращенню управління фінансами відомства, зменшенню ризиків корупції та інших неетичних практик, усуненню, якщо це можливо, нецільового використання виділених коштів чи інших активів. Коротше кажучи, внутрішній аудит повинен переконатися, що керівництво установи контролює управління фінансовими та іншими активами.

Третій компонент внутрішнього контролю – це наявність центрального підрозділу балансування, який керує, координує та контролює механізми фінансового управління та контролю, у тому числі внутрішній аудит, різних державних органів (міністерств, відомств та ін.). Це означає, що повинна існувати організація, відповідальна за подання пропозицій регламентів, координацію та гармонізацію реалізації фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту в усьому державно-

му секторі, включаючи вимоги та практики звітування. Такий орган також може організувати та координувати навчальну діяльність. Зазвичай такий орган створюється в рамках Міністерства фінансів. Метою створення такого підрозділу є забезпечення відповідності систем внутрішнього фінансового контролю в державному секторі та сприяння поширенню передового досвіду та розробці нових, вдосконалених рекомендацій.

3.4.3. МЕХАНІЗМИ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

До ключових механізмів зовнішнього контролю може належати ряд засобів, у тому числі й громадянське суспільство. Однак, в інституційній площині основними механізмами цього процесу є діяльність вищих аудиторських установ та органів парламентського контролю. Оскільки про ці установи вже йшлося вище, наступні параграфи можуть служити як нагадування:

Вищий аудиторський орган (ВАО) – це ключовий механізм, за допомогою якого національна установа, від імені платників податків, проводить ретельну перевірку того, як уряд витрачає гроші, призначені йому парламентом, таким чином забезпечуючи підзвітність уряду. Створення та функціонування механізмів зовнішнього аудиту не входить до повноважень виконавчої влади. Однак, їхня ефективність та результат залежать від співпраці з урядом та його різними установами. Надзвичайно важливо, щоб різні міністерства, включаючи МО, надавали ВАО вичерпну, точну та своєчасну інформацію про витрати, доходи та інші фінансово-економічні рішення, і щоб вони офіційно, публічно та у встановлені строки реагували на коментарі та звіти, опубліковані центральною аудиторською установою. ВАО, у свою чергу, повинен діяти незалежно, відповідально та прозоро. ВАО також віді-

грає важливу роль у забезпеченні того, щоб ефективний внутрішній фінансовий контроль функціонував як невід'ємний елемент і в ході управління фінансами, так і в процесі контролю та аудиту результатів діяльності в усіх державних установах. Ефективне виконання рекомендацій ВАО є надзвичайно важливим і, за нормальних умов, це є частиною парламентського контролю.

Вищий аудиторський орган повинен проводити регулярну ревізію рахунків оборонних міністерств, а також даних збройних сил та інших підпорядкованих органів оборони. Такі аудити повинні зосереджуватися не лише на законності витрат коштів, а й на тому, чи було забезпечено співвідношення ціни та якості і чи досягнуті визначені цілі. Перевірки ВАО з точки зору співвідношення ціни та якості, мають допомогти зацікавленим учасникам зосереджувати увагу на фінансовій ефективності та успішності оборонного сектору.

Про результати аудиту слід своєчасно повідомляти парламент. Один з найкращих способів виправити виявлені недоліки в роботі – це переконатися, що парламенти є безпосередньо залученими до виконання рекомендацій ВАО. Парламентський комітет з питань оборони та/або комітет з питань державних рахунків повинні брати участь у обговореннях та притягувати до відповідальності посадових осіб МО за те, як вони використовують призначені кошти. Крім того, парламентські слухання щодо аудиторських звітів повинні бути відкритими для громадськості та публікуватися засобами масової інформації, щоб охопити якомога ширший сегмент суспільства. Члени комітету з питань оборони повинні пройти перевірку, щоб мати доступ до секретної інформації, яка стосується національної безпеки та військової розвідки, якщо така ін-

формація не доступна для громадськості.¹⁴ Оскільки організації сектору безпеки використовують значну частку державного бюджету, важливо, щоб парламент контролював витрачання обмежених державних ресурсів. Для парламенту важливо постійно отримувати вичерпну, точну та своєчасну інформацію про наміри та рішення уряду щодо безпекових питань та сектору безпеки. Парламент не матиме належної конституційної ваги, якщо уряд доводить до його відома інформацію лише після прийняття остаточного рішення. У парламентських демократіях парламент не повинен діяти «постфактум» – він повинен мати більше повноважень, ніж просто затверджувати або відхиляти урядові рішення. Вищі аудиторські установи можуть слугувати важливим джерелом інформації та експертизи для парламенту, а отже, надавати йому поради щодо підзвітності уряду. В оборонному секторі, як і в інших державних секторах, те, яким чином витрачаються бюджетні кошти, завжди буде ключовим показником.

Робота вищого національного аудиторського органу може значною мірою сприяти реалізації наглядової ролі парламенту над оборонним сектором та урядом в цілому. З іншого боку, важливо зазначити, що така аудиторська установа також потребує повної підтримки парламенту. ВАО може допомогти парламенту своїми експертними знаннями в питаннях аудиту, в той час як парламент може допомогти ВАО у забезпеченні повного розуміння і виконання його результатів перевірок та рекомендацій. Разом парламент і вищий аудиторський орган можуть представляти особливий і сильний альянс у забезпеченні підзвітності уряду за використання державних коштів.

¹⁴ Трансперенсі Інтернешнел Великобританія (2011 р.). Виховання доброчесності та протидія корупції в секторі оборони і безпеки, Трансперенсі Інтернешнел Великобританія.

4. ОСОБЛИВОСТІ СЕКРЕТНИХ БЮДЖЕТОВ

У всіх демократичних країнах – в країнах з перехідною економікою, а також у більш зрілих демократіях – досягнення балансу між прозорістю бюджету та особливим характером національної безпеки часто є проблематичним. Більшість державних органів у всьому світі має тенденцію засекречувати значну кількість інформації, яка стосується національної безпеки, у тому числі дані, що стосуються оборонних витрат. Тенденція тримати таку інформацію подалі від громадського ока особливо проявляється за умов невизначеності чи під час виникнення нових безпекових проблем, ризиків та загроз. Необхідність таких дій, безумовно, може бути виправданою, але, якщо використовувати цей підхід автоматично і занадто часто, така недостатня прозорість може підірвати демократичне функціонування суспільства.

Основний виклик під час роботи з секретними бюджетами полягає у тому, щоб переконатися, що таємність застосовується лише у тих випадках коли це дійсно необхідно. Основна вимога збереження конфіденційності оборонних витрат полягає в тому, що вони можуть бути переконливо виправданими і обґрунтованими – наприклад, твердження про те, що прозорість

може загрожувати важливим стратегічним завданням, наприклад, захисту територіальної цілісності держави перед зовнішньою загрозою; створення відповідної оборонної системи тощо. З огляду на це, слід запровадити внутрішню процедуру, яка визначає точні механізми, за якими можна засекречувати видатки.¹⁵

Незважаючи на їхню конфіденційність, секретні бюджети не повинні виключатися з усіх видів перевірок, і, безумовно, із засобів парламентського контролю. Після подання урядом бюджетної пропозиції до парламенту може бути застосований єдиний підхід для розмежування звичайних категорій бюджетних пропозицій та пропозицій, які визначаються як секретні через їх особливий характер. Наприклад, секретні статті видатків можуть бути представлені сукупними цифрами, а відкриті статті можуть бути представлені більш детально. Для ілюстрації того, як мають затверджуватися бюджети в режимі секретності, часто як приклад наводиться представлений нижче випадок Південної Кореї:

¹⁵ Трансперенсі Інтернешнл Великобританія (2011), «Прозорість національних бюджетів на оборону – первинний аналіз», Трансперенсі Інтернешнл Великобританія, Програма оборони і безпеки.

Уряд Південної Кореї розділяє свій оборонний бюджет на три категорії, що відрізняються секретністю. Статті бюджету категорії А подаються для обговорення в Національній Асамблеї у сукупному вигляді; статті категорії Б презентуються членам Комітету з питань національної оборони Національній Асамблеї з розбивкою у детальній формі; статті категорії В подаються Комітету з питань національної оборони у ще більш розрізненому і деталізованому вигляді. Раніше представникам законодавчого органу надавалася лише єдина сукупна сума для обговорення.

Джерела: Chul Choi, Jong (1998), 'Chapter Six: South Korea' у редакції Pal Singh, Ravinder у виданні *Arms Procurement Decision Making* том 1: Китай, Індія, Ізраїль, Японія, Південна Корея та Таїланд, доступне за посиланням: http://books.sipri.org/product_info?c_product_id=156#contents TI UK (2011),

Трансперенсі Інтернешнл Великобританія (2011 р.), «Прозорість національних бюджетів на оборону – первинний аналіз», Трансперенсі Інтернешнл Великобританія, Програма оборони і безпеки.

Засекречені позиції у фінансовій звітності МО повинні бути перевірені вищим аудиторським органом, який може скласти секретний аудиторський звіт. Такий звіт також повинен бути поданий на розгляд парламенту для забезпечення ключового принципу демократичної підзвітності, який тримає виконавчу владу відповідальною і підзвітною за використання державних коштів.

Серія посібників з належного врядування



**GUIDES
TO GOOD
GOVERN-
ANCE**

No. 04


**Доступ до інформації та
обмеження у відкритості
діяльності державних
органів для суспільства**

 CENTRE FOR INTEGRITY
IN THE DEFENCE SECTOR

**GUIDES
TO GOOD
GOVERN-
ANCE**

No. 05



**Управління ризиками
виникнення шахрайства
та корупції у сфері
нерухомості в оборонному
секторі**

 CENTRE FOR INTEGRITY
IN THE DEFENCE SECTOR

**GUIDES
TO GOOD
GOVERN-
ANCE**

No. 06

**Балансування відкритості
та конфіденційності в
оборонному секторі:
уроки успішної
міжнародної практики**

 CENTRE FOR INTEGRITY
IN THE DEFENCE SECTOR  Norwegian Ministry
of Defence

Посібники з належного врядування – це серія невеликих буклетів, у кожному з яких обговорюється конкретна тема, що має важливе значення для належного управління у сфері оборони. Довідники призначені для осіб, зацікавлених у тому, щоб більше дізнатися про одну чи декілька тем, що безпосередньо стосуються належного управління в оборонному секторі, або в державному секторі загалом. Вони також можуть використовуватися в освітніх цілях.

Відтворення повністю або частково дозволено за умови надання повної довіри Центру з розбудови доброчесності в оборонному секторі, Осло, Норвегія, та за гарантії, що таке відтворення, повністю або частково, не планується до продажу та не стане частиною роботи, запланованої до продажу.

Публікація: Центр з розбудови доброчесності в оборонному секторі

Дизайн: www.melkeveien.no

Друк: Служба послуг та безпеки уряду Норвегії

Травень 2018 р. Тираж: 100 екземплярів



CENTRE FOR INTEGRITY
IN THE DEFENCE SECTOR

www.cids.no



Переклад оригінальної англійської версії на українську мову був люб'язно наданий Організацією Північноатлантичного договору