

РАЗВИТИЕ ОТЧЕТНОЙ СТАДИИ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕССА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Р.Е.Артюхин,
заместитель руководителя
Федерального казначейства



Отчетная стадия бюджетного процесса представляет собой один из механизмов, позволяющих обеспечить прозрачность и подотчетность исполнительных органов, и шире — подотчетность государства (публично-правовых образований) перед обществом. Система подотчетности не является застывшей, она совершенствуется, удовлетворяя запросы и интересы пользователей информации о публичных финансах — законодателей, органов внешнего финансового контроля, потребителей публичных услуг, кредиторов и поставщиков услуг для публично-правовых образований, экспертов, в целом общества.

К настоящему времени в развитии отчетной стадии бюджетного процесса в Российской Федерации можно выделить несколько этапов.

На первом этапе (до 2000 г.) отчетной стадии, являющейся заключительной стадией всего бюджетного процесса, не придавалось должного значения. Установленная ст. 114 Конституции Российской Федерации обязанность Правительства РФ представлять законодателю отчет об исполнении федерального бюджета не имела актуального значения и четкого правового регулирования на уровне федеральных законов. Действовавший в этот период времени Закон РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» содержал только нормы о необходимости ежегодного

опубликования отчетов об исполнении бюджетов (ст. 15) и о представлении законодателю ежегодно в мае, следующего за отчетным годом, отчетного доклада и отчета об исполнении республиканского бюджета РСФСР за прошедший финансовый год, который подлежал утверждению простым большинством голосов законодателей (ст. 24).

Исходя из того, что в Конституции РФ отсутствуют нормы о необходимости утверждения отчета об исполнении федерального бюджета Государственной Думой или Федеральным Собранием (в форме постановления Госдумы или федерального закона), в период до 2000 г. ни один отчет об исполнении федерального бюджета не был представлен парламенту в форме проекта федерального закона об исполнении бюджета. Данное положение лишало возможности законодателя принять правовое решение по отчету об исполнении федерального бюджета.

Ситуацию не смогло исправить и принятие Федерального закона от 20 июня 1996 г. № 79-ФЗ «О сроках внесения и структуре проектов федеральных законов об исполнении республиканского бюджета Российской Федерации за 1993 год, федеральных бюджетов за 1994 и 1995 годы», нормы которого так и не были реализованы.

При этом необходимо отметить, что, несмотря на отсутствие четкого правового регулирования вопроса о рассмотрении законодателем отчетов

об исполнении федерального бюджета, отчеты об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации до 2000 г. регулярно утверждались в форме федеральных законов. Во многих субъектах РФ также в форме законов утверждались отчеты об исполнении бюджетов.

Со вступлением в силу с 2000 г. Бюджетного кодекса РФ ситуация с представлением и утверждением отчетов об исполнении федерального бюджета радикально изменилась. На втором этапе развития (2000-2007 гг.) произошло законодательное оформление формы, в которой парламент принимает к рассмотрению и утверждает отчет об исполнении федерального бюджета (федеральный закон об исполнении федерального бюджета).

Благодаря нормам Кодекса бюджетный процесс на федеральном уровне стал носить завершённый характер — регулярно, начиная с отчета об исполнении федерального бюджета за 1999 г., с соблюдением установленных Кодексом процедур стали приниматься федеральные законы об исполнении федеральных бюджетов.

На каждый из этих отчетов в соответствии со ст. 277 Кодекса законодательств стали представляться также заключения Счетной палаты РФ, содержащие развернутые характеристики и оценки исполнения федерального бюджета.

Для этого периода характерно постепенное повышение значения отчетной стадии бюджетного процесса, которое связано, в том числе, с проявляемым интересом к заключениям Счетной палаты РФ на годовой отчет об исполнении федерального бюджета со стороны законодателей. Положения Заключения Счетной палаты РФ, составной частью которого являются заключения её аудиторов, рассматриваются наряду с информацией, представленной Правительством Российской Федерации в пояснительной записке к отчету об исполнении федерального бюджета. В ходе рассмотрения у каждой из сторон есть возможность ответить на интересующие законодателя вопросы. Таким образом, у законодателя складывается объективная картина исполнения федерального бюджета в отчетном периоде. В свою очередь, те замечания и предложения, которые высказываются в ходе рассмотрения отчета в Государственной Думе и Совете Федерации, являются для Правительства РФ основой для совершенствования деятельности по формированию отчета об исполнении федерального бюджета и материалов к нему. Так, на основе предложений законодателя Правительство РФ, начиная с отчета об исполнении федерального бюджета за 2004 г. стало представлять в качестве самостоятельного документа информацию об исполнении всех текстовых статей федерального закона о федеральном бюджете за соответствующий отчетный год.

Прошедший период применения норм Бюджетного кодекса РФ выявил вместе с тем ряд проблем и недостатков правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса, как на федеральном уровне, так и на уровне иных публично-правовых образований.

Так, нормы, регулирующие составление, представление и утверждение отчета об исполнении бюджета, содержатся в разделе IX. Кодекса «Государственный и муниципальный финансовый контроль», что давало

основания вообще усомниться в наличии отчетной стадии бюджетного процесса, поскольку другим трем предшествующим стадиям бюджетного процесса посвящены отдельные разделы Бюджетного кодекса РФ (VI, VII и VIII), входящие в часть III Кодекса под названием «Бюджетный процесс». В то же время, как отечественный опыт последнего десятилетия, так и зарубежный опыт показывают, что наряду с исполнением бюджета составление и утверждение отчетности об исполнении бюджета является самостоятельной стадией бюджетного процесса, которую не следует идентифицировать с институтом финансового контроля. При этом отчетная стадия бюджетного процесса заканчивается принятием особенного бюджетного закона — закона об исполнении бюджета.

Кроме того, необходимо отметить, что Федеральные законы об исполнении федерального бюджета принимались до настоящего времени в среднем по истечении 15 месяцев после завершения отчетного года. Законодателем в ходе рассмотрения отчета об исполнении федерального бюджета постоянно высказывалось мнение, что рассмотрение отчета об исполнении федерального бюджета по прошествии столь значительного периода делает совершенно неактуальным принимаемое решение по отчету и выводы, которые можно сделать при этом. Столь позднее рассмотрение законодателем отчета об исполнении федерального бюджета обусловлено нормами ст. 277 и 279 Кодекса, согласно которым Государственная Дума рассматривает отчет об исполнении федерального бюджета в течение 1,5 месяца после получения заключения Счетной палаты РФ. Само же заключение по отчету Правительства РФ должно готовиться в течение 4,5 месяцев после представления отчета в Государственную Думу. Установленный полуторамесячный срок рассмотрения Государственной Думой отчета об исполнении федерального бюджета никогда не выдерживался, и практика показала, что всестороннее рассмотрение этого законопроекта требует, как минимум, 2,5 месяца.

Более того, нормы ст. 275 Кодекса, устанавливающие обязанность Правительства РФ представить отчет

об исполнении федерального бюджета не позднее 1 июня, вступают в противоречие со ст. 36 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации», согласно которой отчет об исполнении федерального бюджета за прошедший финансовый год представляется Государственной Думе Правительством РФ одновременно с проектом федерального бюджета на следующий финансовый год, то есть не позднее 26 августа.

Основные проблемы в правовом регулировании отчетной стадии бюджетного процесса нашли свое разрешение в изменениях в Бюджетный кодекс РФ, внесенных Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации». Данный документ открыл новый этап законодательного регулирования отчетной стадии бюджетного процесса. Нормы этого закона, посвященные отчетной стадии бюджетного процесса, вступают в силу с 1 января 2008 г., и будут применяться, таким образом, к составлению и утверждению отчетов об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2007 г.

Согласно этим изменениям, отчетной стадии в Кодексе теперь посвящен отдельный раздел — «VIII¹. Составление, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение бюджетной отчетности», в котором установлены как общие для всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации требования к составлению и утверждению отчетности об исполнении бюджетов, так и специальные нормы, относящиеся к федеральному бюджету.

Важной новацией бюджетного законодательства стало установление качественно нового требования к составу отчетности всех публично-правовых образований в Российской Федерации, к которым относятся собственно Российская Федерация, субъекты РФ и каждое из муниципальных образований. Наряду с традиционным отчетом об исполнении бюджета бюджетная отчетность публично-правовых образований должна будет включать:

баланс исполнения бюджета;
отчет о финансовых результатах деятельности;

отчет о движении денежных средств;

пояснительную записку.

Краткая характеристика указанных форм отчетов дана в новой статье 264¹ Кодекса. Установлением таких форм отчетности Кодекс нормативно предопределил применение метода начислений для бухгалтерского учета публично-правовых образований.

Новые нормы закрепляют такие же требования к составу форм бюджетной отчетности, которые определены для отчетности юридических лиц Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Благодаря унификации требований к составу и содержанию бюджетной отчетности она должна стать более понятной для широкого круга лиц, которые умеют «читать» отчетность корпораций. Внешним пользователям бюджетной отчетности еще только предстоит оценить важность сделанного вперед шага в обеспечении прозрачности и полноты отчетной информации о состоянии публичных финансов.

В новых нормах Кодекса закреплены три этапа отчетной стадии:

1) составление бюджетной отчетности;

2) внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета;

3) рассмотрение и утверждение отчета об исполнении бюджета.

Эти этапы в полной степени относятся к годовой бюджетной отчетности. Для квартальных отчетов второй этап, естественно, отсутствует.

При характеристике процедур составления бюджетной отчетности Кодекс вводит совершенно нового для бюджетного законодательства участника бюджетного процесса — «главный администратор бюджетных средств», под которым понимается главный распорядитель бюджетных средств, главный администратор доходов бюджета, главный администратор источников финансирования дефицита бюджета. Кодекс однозначно закрепляет положение о том, что в основе бюджетной отчетности публично-правового образования лежит, прежде всего, отчетность главных администраторов и подведомственных им администраторов бюджетных

средств — получателей (распорядителей) бюджетных средств, администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета. Именно на отчетной стадии бюджетного процесса все эти выполняемые бюджетным учреждением роли предстают в своем единстве, поскольку в бюджетной отчетности доходы, расходы и источники финансирования бюджета, возникающие государственные (муниципальные) активы и обязательства, являются объектом целостной и единой системы регистрации и учета, формирующей в итоге финансовый результат деятельности публично-правовых образований.

Наиболее важные изменения, коснувшиеся внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета, заключаются в установлении обязательности: а) внешней проверки бюджетной отчетности каждого главного администратора бюджетных средств и б) подготовки заключения на годовую отчет об исполнении бюджета.

Норма новой статьи 264.4 Кодекса о внешней проверке бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств ставит в центр ответственности за результаты исполнения бюджета и за формирование бюджетной отчетности именно тех субъектов бюджетных правоотношений, которые исполняют свою часть бюджета согласно закону (решению) о бюджете, а не финансовые органы, которые в настоящее время вынуждены отвечать за результаты исполнения бюджета вместо соответствующих администраторов. Именно администраторы бюджетных средств, а не органы, организующие исполнение бюджета (финансовые органы), осуществляют контроль за поступлением от плательщиков платежей в бюджет, принимают обязательства от имени соответствующих публично-правовых образований, исполняют их в пределах утвержденных законодателем ассигнований, обеспечивают результативность расходования бюджетных средств.

Проведение обязательной внешней проверки осуществляется в отношении федерального бюджета Счетной палатой РФ, в отношении бюджета субъекта РФ и муниципальных образований — органом финансового контроля, образованным соответствующим

законодательным (представительным) органом. При этом в соответствии с нормами Кодекса внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета поселения может проводиться контрольным органом муниципального района или органом государственного финансового контроля субъекта РФ, если соответствующее обращение будет принято представительным органом поселения.

Бюджетный кодекс РФ не включает в настоящее время норм о том, по каким правилам и стандартам следует проводить внешнюю проверку и готовить заключение на отчет — все эти вопросы фактически отнесены к компетенции внешнего аудитора. Как представляется, заключение на отчет об исполнении бюджета внешний орган финансового контроля может подготовить и без сплошной ежегодной проверки каждого главного администратора бюджетных средств, опираясь, например, на результаты прошлогодней проверки, уровень и качество внутреннего аудита, качество финансового менеджмента. Вполне приемлемой является выборочная проверка деятельности главных администраторов бюджетных средств, заключающая в проверке или отдельных направлений его деятельности или отдельных администраторов бюджетных средств, находящихся в ведении главного администратора.

Новой статьей 264.6 Кодекса впервые установлены требования к закону (решению) об исполнении бюджета, занимающему особое место в правовой системе среди законов. Этот бюджетный закон является формальным законом и не должен содержать в себе ни одной нормы права, порождающей права или обязанности для кого бы то ни было. Его наличие в правовой системе обусловлено общественной значимостью утверждения отчета об исполнении бюджета законодательным (представительным) органом.

По своему содержанию закон об исполнении бюджета должен включать норму об утверждении отчета об исполнении бюджета за отчетный финансовый год (но не всей бюджетной отчетности) с указанием общего объема доходов, расходов и дефицита (профицита) бюджета, при этом в качестве приложений к нему должны быть приведены по кодам бюджетной классификации Российской Федера-

ции данные по трем основным частям бюджета — доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета. Возможно также утверждение иных показателей, характеризующих исполнение бюджета в отчетном финансовом году, если это будет установлено Кодексом, законом субъекта РФ, муниципальным правовым актом специально для закона (решения) об исполнении соответствующего бюджета.

Таким образом, в новой редакции Кодекса проводится четкое различие между двумя документами — отчет-

жетных фондов изменениями в Кодекс установлены требования, аналогичные требованиям для бюджетной отчетности по исполнению федерального бюджета и по исполнению бюджетов субъектов Российской Федерации.

Подводя итог сказанному, следует признать, что объектом интереса со стороны законодательной (представительной) ветви власти является не только и не столько показатели отчета об исполнении бюджета, сколько то, насколько были эффективны исполнительные органы в аккумулировании и использовании

начисления занял у развитых стран не одно десятилетие, и в настоящее время еще во многих из них не завершен.

В связи с первоначальной ступенью развития новой системы бюджетной отчетности в Российской Федерации, является обоснованным установление Бюджетным кодексом РФ различных по своему содержанию требований по отношению к бюджетной отчетности и отчету об исполнении бюджета. Так, если этап составления отчетности об исполнении бюджета, и в какой-то мере, подготовка заключения органом внешнего

Вид бюджета	Внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета				Представление отчета об исполнении бюджета законодательному (представительному) органу
	Представление годовой бюджетной отчетности для внешней проверки главными администраторами бюджетных средств	Подготовка заключения органом внешнего финансового контроля по каждому главному администратору бюджетных средств	Представление отчета в орган внешнего финансового контроля для подготовки заключения на него	Подготовка заключения органом внешнего финансового контроля для годовой отчет об исполнении бюджета	
местный бюджет	X	X	1 апреля	1 мая	1 мая
бюджет субъекта РФ	X	X	15 апреля	1 июня	1 июня
федеральный бюджет	1 апреля	1 июня	15 июня	15 сентября	26 августа

том об исполнении бюджета и законом (решением) об исполнении бюджета. Если отчет — это бухгалтерский документ, подписанный соответствующими должностными лицами (для отчета об исполнении федерального бюджета — министром финансов Российской Федерации и руководителем Федерального казначейства), то закон (решение) о бюджете представляет собой форму выражения законодателем своего решения по этому отчету.

Требования гласности бюджетного процесса и консолидации отчетной информации обусловили установление Кодексом предельных сроков (после истечения отчетного финансового года) для проведения внешней проверки и представления законодательным (представительным) органам бюджетной отчетности исполнительными органами.

В состав норм, регулирующих отчетную стадию, включены также положения, относящиеся к составлению отчетности об исполнении консолидированных бюджетов. Для бюджетной отчетности государственных внебюд-

государственных (муниципальных) средств. На примере отчетной стадии видна суть изменений, внесенных в Бюджетный кодекс РФ — смещение акцента с цифр доходов и расходов на то, что стоит за этими цифрами.

Отчет об исполнении бюджета в значительной степени выступает как повод для того, чтобы в ходе его обсуждения всесторонне рассмотреть собственную деятельность исполнительных органов, вплоть до конкретных результатов деятельности министерств и соответствующих должностных лиц. Поэтому на новом этапе развития отчетной стадии бюджетного процесса основная роль в большей степени отводится не финансовым органам, а соответствующим главным администраторам бюджетных средств.

Следует отметить, что участникам бюджетного процесса еще предстоит пройти определенный путь по обеспечению полной адекватности самой бюджетной отчетности установленным требованиям. Период перехода на бухгалтерский учет в сфере государственных финансов на метод

контроля, должны иметь в качестве объекта все указанные формы бюджетной отчетности, то на этапе рассмотрения и утверждения законодательным (представительным) органом Кодекс обоснованно ограничился требованием об утверждении только отчета об исполнении бюджета, составленного на кассовой основе, с представлением законодателю, разумеется, всего массива имеющейся отчетной документации.

Из представленного анализа этапов развития отчетной стадии бюджетного процесса видно ее изменение от создания и утверждения элементарной отчетности об исполнении бюджета на кассовой основе, отвечающей на вопрос, сколько денежных средств поступило в бюджет и как они были израсходованы, до полновесной отчетности публично-правового образования, характеризующей результаты их деятельности и создающей аналитическую основу для принятия законодателем ответственных решений в сфере бюджетных и налоговых отношений.