

СОДЕРЖАНИЕ ПРЕДМЕТА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА БЮДЖЕТНЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ



Сергеев Леонид Иванович родился 1 октября 1947 года. Окончил Рижский институт инженеров гражданской авиации, экономико-математическое отделение Латвийского государственного университета.

Работал заведующим кафедрой, деканом инженерно-экономического факультета Рижского авиационного университета, заместителем главы, начальником финансового управления администрации Калининградской области, советником Губернатора Калининградской области.

1995 – 2009 гг. – Президент Балтийского института экономики и финансов.

С 2010 года – Председатель Контрольно-счетной палаты Калининградской области.

Заведующий кафедрой «Финансы, денежное обращение и кредит» РГУ им. И. Канта, акаадемик Российской академии транспорта.

Заслуженный экономист Российской Федерации. Доктор экономических наук, профессор.

E-mail: kspalata@duma.kaliningrad.ru

Даются подходы к рассмотрению противоречий в процессе формирования доходов бюджета. Анализируются теоретические подходы к изучению природы и сущности предмета контрольно-аналитического исследования в процессе образования бюджетных средств. Предложены различные принципы структуризации доходов бюджета для их детального исследования в условиях проведения контрольно-ревизионных мероприятий.

Ключевые слова: Доходы бюджета. Бюджетный процесс. Структуризация доходов. Контрольное исследование. Принципы структуризации. Согласование противоречий. Дефицит и профицит бюджета. Предмет финансового контроля. Финансовый контроль. Уровень власти. Бюджетный кодекс. Бюджетные назначения и исполнения.

Approaches to consideration of contradictions in the course of formation of incomes of the budget are given. Theoretical approaches to studying of the nature and essence of a subject of control – analytical research in the course of formation of budgetary funds are analyzed. Various principles of structurization of incomes of the budget for their detailed research in the conditions of carrying out control – auditing actions are offered.

Keywords: budget incomes, budgetary process, structurization of incomes, control research, structurization principles, the coordination of contradictions, deficiency and proficiency of the budget, a subject of financial control, financial control, power level, the budgetary code, budget settings and ex.

Одну из основных предметных областей финансового контроля образуют потоки денежных средств, которые имеют различную природу формирования и направления использования. Детальная проработка этих вопросов должна, на наш взгляд, носить вначале глубокое экономическое обобщение, а затем – грамотное юридическое оформление в соответствующих нормативных финансовых документах, выполнение требований которых обеспечивает систему финансового контроля. Обоснованность экономической природы, к примеру, государственных денежных потоков и формирования государственных фондов денежных средств будет служить гарантом стабильности бюджетной системы России, создания условий для исключения постоянного внесения поправок и изменений в Бюджет-

ный кодекс РФ. В частности, в Бюджетный кодекс РФ в 1999 – 2010 годах было внесено 69 поправок, 79 статей Бюджетного кодекса РФ утратили силу. При этом многие поправки носили технический характер, но некоторые из них существенно меняли коренные положения бюджетных понятий, определений и организации бюджетных процессов. Такая нестабильность затрудняет проведение как самого бюджетного процесса, так и контроля за его осуществлением.

Бюджетные денежные средства государства носят двойственный характер. С одной стороны – это государственные доходы, а с другой – своеобразные расходы экономических агентов и населения, формирующих бюджеты путем уплаты налогов и сборов. В этом двойственном характере проявляется противоречие интересов плательщиков

налогов и сборов, которые стремятся сократить платежи в бюджет, и потребителей бюджетных ресурсов, стремящихся увеличить, а не уменьшить поток денежных средств в государственную бюджетную систему. Разрешение противоречий осуществляют органы представительной и законодательной власти в процессе разработки, согласования и утверждения бюджетов.

Такие разнонаправленные интересы можно назвать противоречиями внешней среды. Но, учитывая глубину противоречий на всех этапах формирования бюджетов, необходима независимая объективная внешняя экспертиза обоснованности распределительных процессов, которую обеспечивает государственный финансовый контроль. Таким образом, противоречивая природа централизации ресурсов государства за счет изъятия средств у одних и направления их другим является объективной предпосылкой дополнительного независимого государственного финансового аудита за процессами формирования государственных и корпоративных финансовых ресурсов.

Предмет контроля в данном случае – качество результатов процедур согласования интересов налогоплательщиков и потребителей бюджетных ресурсов, включая само государство.

Такая постановка вопроса характерна для макроэкономического уровня государственного управления и затрагивает оптимизацию стратегических государственных пропорций накопления и потребления общественного продукта. Чем обоснованнее и объективнее результаты процедур сглаживания противоречий, тем незначительнее влияние и роль контрольной функции финансов, так как противоречия не будут иметь ярко выраженного характера после согласительных процедур и детальной проработки путей согласования противоречивых интересов в обществе.

Бюджетные ресурсы как некий компромисс между изъятием и направлением средств имеют также внутреннюю форму разнонаправленных интересов – противоречий внутренней среды. Прежде всего это отражается соотношением доходов и расходов бюджета. Содержание этой формы противоречий характеризует возможности (доходы) и потребности (расходы), которые могут быть удовлетворены за счет средств бюджетной системы. Предметом финансово-

го контроля здесь выступает итоговый баланс доходов и расходов (дефицит или профицит) государственных ресурсов. Качество данного внутреннего противоречия носит иной характер, чем внешние разногласия. Здесь уже нет разнонаправленных интересов создателей и потребителей бюджетных ресурсов. С одной стороны, это чисто техническое противоречие, разрешение которого заключается в обеспечении равенства (сбалансированности) доходной и расходной частей бюджета. С другой стороны, эта внутренняя балансировка бюджета является сложной экономической задачей согласования потребностей и возможностей государства по выполнению общественных обязательств с учетом оптимизации пропорций потребления и накопления.

Если обобщать отдельные качественные характеристики баланса – дефицита или профицита, то можно видеть сущностную природу противоречия. Во – первых, дефицита и доходов. Во – вторых, профицита и расходов бюджета. Экономические агенты, заинтересованные в росте дефицита, а, следовательно, в сокращении доходов бюджета (налоговых поступлений и сборов), стремятся предложить средства для заимствований государством, на чем они зарабатывают (банки, финансовые фонды). Для этих заинтересованных структур такие предложения своих финансовых средств выгодны с точки зрения высоких государственных гарантий их возврата и постоянства получения соответствующего процента (прибыли) за свои услуги. Интересы органов власти заключаются в обратном соотношении бюджетных доходов и дефицита бюджета: в большем объеме доходов и в меньшей доле дефицита бюджета. Доходы бюджета – это безвозмездные средства, поступающие в бюджет, а средства, занятые для погашения дефицита, требуют оплаты. Таким образом, соотношение доходов и дефицита бюджета является компромиссом между властью, финансовыми структурами общества и населением.

Предметом финансового контроля в этом случае должны выступать результаты процессов сглаживания противоречий власти и финансовых структур и населения по поводу дефицита (недостатка) государственных финансовых средств в процессе бюджетного регулирования.

Профит и расходы бюджета имеют противоречивый природный характер в силу следующих обстоятельств. Исполнительная власть заинтересована в определенном занижении возможностей по сбору налогов и поступлений в бюджет, чтобы не принимать на себя непомерные бюджетные обязательства по расходам, которые потребуют значительных усилий по мобилизации налогов и сборов в бюджет.

Законодательная власть наоборот заинтересована в увеличении расходов бюджета для выполнения всех наказов и поручений избирателей, которые требуют соответствующего бюджетного финансирования. Чем меньше профицит, тем в большей степени сглажены разнонаправленные интересы двух ветвей власти. Чем больше профицит, тем в меньшей степени удается сгладить противоречия между законодательной и исполнительной властями.

Предмет финансового контроля здесь заключается в анализе обоснованности объема профицита бюджета с точки зрения возможности сглаживания интересов двух ветвей власти и приведения значения превышения доходов над расходами к нулю.

Профит бюджета как самостоятельное понятие, кроме противоречия с расходами имеет двойственное содержание, которое заключается в обобщении соотношения доходов и расходов на различных этапах бюджетного цикла. Плановый бюджет не может иметь профицита по содержанию сущности самого бюджета, а отчетный бюджет, как правило, исполняется с профицитом. Такое состояние дел характеризует внутреннее противоречие потребности и возможности бюджетного финансирования. При этом под возможностями следует понимать способность исполнительной власти оперативно и своевременно исполнять бюджетные обязательства, не нарушая принятые нормативные финансовые документы. Потребности – это принятые расходы бюджета, которые финансируются в условиях профицита не в полном объеме.

Обратная связь профицита и фактических расходов бюджета является в этом случае предметом анализа, который должен осуществляться в процессе финансового контроля.

Здесь, в частности, важно обобщить проблемы появления профицита: недостаточ-

ность качественного планирования доходов бюджета, причины несвоевременного финансирования расходов, неравномерной динамики нарастания профицита. Исследование данных направлений контрольно-аналитической работы носит специфический характер. На наш взгляд, данному контролльному участку деятельности уделяется сейчас недостаточное внимание. Здесь сконцентрирован большой объем проблем и недостатков государственного финансового менеджмента.

Превышение расходов над доходами бюджета характеризует качество государственного финансового менеджмента, которое включает глубину теоретической проработки сущности профицита как явления, качество разработанной нормативной базы (включая законодательство), оперативную исполнительскую бюджетную дисциплину и контрольно – аналитическую деятельность. При этом контрольно-аналитическая функция – одна из основных составляющих элементов финансового менеджмента. Именно она обеспечивает обратную связь результатов и намерений формирования государственных фондов, а также финансирования государственных обязательств. Она должна обобщать суть и содержание причин отклонений от полученных результатов заданных процессов формирования общественных фондов и финансирования исполнения бюджета по расходам. Выявление и анализ причин – это возможность избежания в дальнейшем диспропорций в бюджетном регулировании, повышения эффективности бюджетного процесса и реалистичности всех бюджетных назначений.

Учитывая двойственную природу бюджета, контрольная функция при его исследовании также подвержена двоякому толкованию в случае рассмотрения природы и содержания предмета обобщения при проведении контрольно-аналитических исследований. К примеру, при контроле исполнения бюджета может возникнуть вопрос об объеме анализируемых средств, которые подвергаются изучению. Если говорить о бюджете в целом, то при анализе планируемых назначений – это общий суммарный размер бюджета. Когда речь идет о детальной углубленной проверке бюджета, тоциальному контролю подвергаются доходы, расходы, дефицит и обязательства бюджета по всем параметрам

бюджетной классификации и бюджетным процессам формирования этих показателей. В этом случае объем проверяемых финансовых ресурсов может увеличиваться по сравнению с общим размером бюджета в несколько раз. При этом предметом финансового контроля являются результаты согласования многочисленных противоречий как теоретического, так и практического плана. Пример противоречий теоретического плана был представлен выше. Примером практического обобщения противоречий является проведение контрольных исследований по поводу возможных отклонений фактических результатов бюджетного менеджмента от требований бюджетного кодекса: процессов формирования доходов, формирования и финансирования расходов, дефицита, обязательств бюджета. Контролируются также возможные в процессе формирования и исполнения бюджетов отклонения от требований налогового кодекса, таможенного кодекса, других нормативных и законодательных актов.

Предметом контрольных исследований в данном случае являются возможные отклонения фактических бюджетных параметров и бюджетных процессов от устанавливаемых законодательством нормативных параметров и технологических процессов в области государственных финансов.

Потоки денежных средств в процессе формирования государственных денежных фондов (бюджетных, внебюджетных) имеют многоканальную систему распределения. Аналогично этому финансирование обязательств государства из бюджетных (внебюджетных) фондов также осуществляется по многочисленным каналам. Имеющее место встречное движение денежных средств, к примеру, между федеральным центром и субъектами РФ имеет внутренне противоречие. Оно заключается в заинтересованности центра и субъектов РФ сконцентрировать большее количество средств на своих уровнях. Противоречия разрешаются в процессе согласования соответствующих интересов законодательным путем, учитывающим прежде всего приоритет федерального центра, так как интересы вышестоящего центра включают требования более высших интересов всей совокупности субъектов РФ.

Предмет контрольно-аналитической деятельности в случае исследования доходов

и расходов бюджетов по уровням управления имеет таким образом разнозначный характер.

Природа доходов вышестоящего бюджета – занижение собственных доходов. Содержание сущности расходов – завышение требуемых расходов для обеспечения соответствующих обязательств. Эта логика позволяет требовать трансферты из вышестоящего бюджета.

Вышестоящие бюджеты имеют противоположные интересы – завышение собственных доходов и занижение расходов для вышестоящих бюджетов. Столь противоречивая природа бюджетных доходов и расходов требует детального обобщения методических подходов к их структурированию в процессе проведения контрольно-аналитической работы как предмета исследования. Например, методика определения дотаций на выравнивание уровня бюджетной обеспеченности в субъектах РФ должна стать одной из предметных областей исследования в процессе проведения контрольно-аналитических мероприятий на уровнях как Росминфина, так и субъектов РФ. Аналогично этому в контрольных мероприятиях следует обобщать исследование методической базы поддержки в субъектах РФ муниципальных бюджетов.

Однородная структура предметов контрольно-аналитического исследования должна характеризоваться какими-либо объединяющими ее признаками или параметрами. Чем многочисленнее и разнообразнее параметры классификации предметов контрольного исследования, тем глубже и всесторонне можно понять природу и содержание изучаемого объекта – доходов, расходов, дефицита и профицита бюджета, а также их составляющих.

Из всего многообразия параметров классификации можно выделить особо существенные и менее существенные факторы структуризации. Данная посылка является в определенной степени условной, так как все зависит от цели анализа исследуемого явления.

На наш взгляд, наиболее значимыми факторами структуризации доходов бюджета (помимо дифференциации поступлений по видам налогов и сборов, определяемых бюджетным кодексом РФ) для целей контрольно-аналитического исследования, являются:

- взаимосвязь доходов с основными параметрами развития экономики (ВРП, индексы производства): высокая; умеренная; слабая. Здесь с помощью различных методов (факторный анализ, метод прямого счета, регрессионный анализ и др.) исследуются бюджетные поступления и обеспечивающая их экономическая динамика, соответственно, в России, субъекте РФ или в муниципальном образовании. Обобщается взаимосвязь этих показателей;

- вертикальный срез: собственные доходы; перечисления с вышестоящего бюджета; поступления с нижестоящих бюджетов (отрицательные трансферты). Этот анализ дает возможность оценить степень дотационности, выявить зависимость бюджета от других уровней власти и определить степень самостоятельности бюджета. Такой традиционный подход позволяет выявлять способность уровней власти решать бюджетные проблемы с помощью или без помощи вышестоящей поддержки;

- состояние сбалансированности бюджета: доходы дефицитного бюджета; доходы профицитного бюджета; источники финансирования дефицита. Исследование внутренней сбалансированности бюджета характеризует соотношение собственных налоговых возможностей и необходимости заимствований средств для выполнения бюджетных обязательств конкретного уровня власти при бюджетном планировании. При обобщении профицита бюджета (как правило, отчета) следует акцентировать внимание на причинах отклонений планового дефицита от фактического профицита;

- надежность плановых назначений доходов бюджета в процессе исполнения: малочисленное количество поправок; умеренное количество поправок; многочисленное количество поправок величины доходов в процессе исполнения бюджета. Такое контрольное исследование дает возможность судить об уровне качества бюджетного планирования. Чем больше поправок в бюджет, тем ниже стабильность бюджетной системы. И наоборот, чем меньше поправок в бюджет, тем стабильнее бюджетная система и высока предсказуемость развития экономики;

- ориентация трансфертной поддержки доходов бюджета: целевые поступления (субсидии, субвенции и др.); нецелевые перечисления (дотации на выравнивание). Расширение многоканальной (целевой) поддержки

бюджетов ориентирует процессы на горизонтальное бюджетное выравнивание, на сокращение возможностей нецелевого использования средств. Одновременно оно усложняет бюджетные технологии. Нецелевые формы поддержки расширяют возможности самостоятельности бюджетов нижестоящего уровня. Вместе с тем они могут приводить к неравномерной горизонтальной бюджетной обеспеченности;

- степень обеспеченности доходами бюджета расходных бюджетных обязательств органа власти, учтенных в бюджете: высокая; средняя; низкая. Не учтенные в бюджете расходные обязательства характеризуют низкую степень бюджетной обеспеченности и требуют приостановки действий необеспеченных мандатов. Такая ситуация была характерна для начального периода переходной экономики России, когда использовалось понятие «спящие мандаты»;

- характер показателей: бюджетные назначения; бюджетные исполнения. Обобщение соотношения назначений и исполнения характеризуют качество планирования и результаты работы по фактическому поступлению доходов бюджета;

- ритмичность поступления налогов, сборов и трансфертов в течение года: высокая; средняя; низкая. Равномерность поступления налогов и сборов в бюджет дает возможность адекватного финансирования обязательств бюджета. Поэтому такой анализ дает возможность оценки потенциальной возможности ритмичного исполнения бюджетных обязательств в течение года;

- степень исполнения бюджетных назначений: высокая; умеренная; низкая. Она характеризует качество планирования бюджетных поступлений доходов и количественные параметры отклонений, которые свидетельствуют о степени точности расчетно-аналитической работы;

- продолжительность и остатки нахождения доходов на бюджетном счете: высокие; средние; низкие. Данная характеристика отражает оперативность бюджетных технологий. Высокие остатки на бюджетных счетах свидетельствуют о низком уровне государственного финансового менеджмента;

- количество налогоплательщиков, обеспечивающих наибольшее поступление средств в бюджет: незначительное; умеренное; значительное. Изучение зависимости бюджета

от наличия крупных налогоплательщиков ориентирует на работу с конкретными юридическими лицами, от которых в основном зависят бюджетные поступления;

- зависимость поступивших доходов от не запланированных факторов: высокая; низкая. Анализ зависимости доходов от случайных факторов может приводить или к сокращению, или к росту поступлений в бюджет. При высокой зависимости доходов от случайных факторов ухудшается стабильность исполнения обязательств бюджетной системы и эффективность использования бюджетных средств;

- стабильность в течение времени закрепления (расщепления) налогов и сборов за уровнем бюджетной системы: высокая; низкая. Обобщение степени постоянства закрепления налогов и сборов за уровнями бюджетной системы характеризует возможность долгосрочного гарантированного поступления средств в бюджет и стабильности структуры налогового администрирования;

- зависимость доходов от недоимки и рассрочки платежей: высокая; средняя; низкая. Анализ данных параметров, их структуры и динамики позволяет судить о качестве налогового администрирования, а также о степени налоговой нагрузки на бизнес;

- степень зависимости доходов от налоговой нагрузки на бизнес: высокая; низкая. Данное исследование характеризует степень налогового бремени в обществе и позволяет предлагать такие ставки налогов и механизмы налогового администрирования, которые приводят к оптимизации ставок и увеличению налоговых поступлений в бюджет;

- взаимосвязь доходной и расходной частей бюджета в оперативных условиях исполнения бюджета: недостаток средств; избыток средств. Данная связь отражает кассовый разрыв или избыток средств в процессе исполнения бюджета. Исследование этой взаимосвязи способствует выработке грамотных механизмов кассового исполнения бюджета.

Количество факторов структуризации доходов бюджета может быть расширено. Априори любое не отмеченное отклонение действий в

налоговом администрировании или в бюджетном процессе от требований Налогового кодекса или Бюджетного кодекса будет классифицироваться как «нарушение» или «соответствует требованиям». Отмеченные факторы дают возможность с многочисленных сторон исследовать содержание доходной базы бюджета и сделать выводы о ее состоянии в целях более грамотного управления процессами формирования доходов бюджетной системы.

Отдельно следует остановиться на природе программного бюджетного финансирования, на которое в последнее время ориентируется Росминфин. Расходы на финансирование конкретной программы – это ее доходы, которые являются частью общих доходов бюджета, финансирующего конкретную программу. Таким образом, если смотреть на программу со стороны общего бюджета, то это расходы бюджета. Но если смотреть на эту же программу со стороны самой программы, то это доходы (ресурсы) программы. Такая двойственная природа ресурсов должна разрешаться в индикативных целевых показателях реализации программы. Реальность индикаторов и высокая степень их достижения в процессе финансирования программы являются положительным результатом ее ресурсного согласования. На обобщение степени этого согласования и следует нацеливать контрольно-аналитические исследования.

Предметом контрольно-аналитической работы по обобщению доходов бюджета должны быть не только представленные структурные подходы к рассмотрению бюджетных поступлений. Не менее важными обстоятельствами являются технологические и организационные процедуры планирования и исполнения доходной части бюджета. Это процедуры администрирования налогов и сборов, а также технологии казначейского формирования соответствующих поступлений на единый счет бюджета. Данные технологические процедуры имеют жесткую регламентацию. Отклонения от них будут свидетельствовать о нарушениях, которые выявляются в процессе осуществления контрольно-ревизионной деятельности.

Литература:

1. **Бюджетный кодекс Российской Федерации.** Москва. КноРус, 2010.
2. **Учебник для вузов. Под ред. Сергеева Л.И., Мнацаканяна А.Г.// Калининград; Балтийский институт экономики и финансов, 2007.**
3. **Бюджетный менеджмент в Российской Федерации. Пособие. Сост. Сергеев Л.И., Юданова А.Л., Василькова Д.Б.// Изд-во РГУ им. И.Канта, 2010.**