

На правах рукописи

Артюхин Роман Евгеньевич

**Правовое регулирование отчетной стадии
бюджетного процесса**

12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва - 2008

I. Общая характеристика диссертационной работы

Актуальность темы исследования

В настоящее время повышается значение и востребованность финансовой отчетности публично-правовых образований не только со стороны законодательных (представительных) органов, но и со стороны иных пользователей – контрольных органов, кредиторов публично-правовых образований, экспертов, аналитиков, всего общества в целом.

До начала 2000 года отчетная стадия бюджетного процесса не имела адекватного современным условиям правового регулирования. Со вступлением в силу с 2000 года Бюджетного кодекса Российской Федерации законодательно были урегулированы вопросы представления отчетов об исполнении бюджетов и законов (решений) по ним исполнительными органами представительным (законодательным) органам. Опыт отчетной стадии бюджетного процесса в период с 2000 по 2007 год показал недостатки правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса и привел к необходимости изменения положений Бюджетного кодекса Российской Федерации, которые вступили в силу с 1 января 2008 года.

Правоприменительная практика показывает, что отчетная стадия бюджетного процесса становится все менее формальной, вызывающей все больший интерес со стороны представительных органов и общества в целом. Отчетная стадия бюджетного процесса становится более политически напряженной стадией, на которой исполнительные органы должны отчитаться перед представительными органами об исполнении бюджета, утвержденного соответствующим представительным органом.

В бюджетах публично-правовых образований в Российской Федерации аккумулируются финансовые ресурсы, составляющие примерно 2/5 ВВП страны (данные за 2007 год). Удовлетворить интерес к информации о реальном положении в сфере публичных финансов и финансовом состоянии

публично-правовых образований призвана бюджетная отчетность, правовое регулирование формирования, внешней проверки и утверждения которой осуществляется бюджетным законодательством. Для удовлетворения потребностей внешних пользователей отчетности публично-правовых образований необходимо обеспечить должный уровень правового регулирования, который бы позволял обеспечить формирование публично-правовыми образованиями полной, прозрачной, достоверной и понятной финансовой отчетности.

В связи с изложенным представляется актуальным и своевременным теоретическая разработка вопросов, касающихся правового регулирования составления, внешней проверки, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности публично-правовых образований.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие на отчетной стадии бюджетного процесса.

Предмет диссертационного исследования

Предметом диссертационного исследования выступают бюджетное законодательство и иные нормативные правовые акты, регулирующие отношения, складывающиеся в связи с составлением, представлением, внешней проверкой, рассмотрением и утверждением отчета об исполнении бюджета и иных форм бюджетной отчетности, документы и материалы правоприменительной практики, зарубежное законодательство и зарубежный опыт, теоретические и практические проблемы развития отчетной стадии бюджетного процесса.

Цели диссертационного исследования

Целью диссертационного исследования является комплексное исследование правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса в Российской Федерации, а также анализ особенностей правоотношений, возникающих на этой стадии бюджетного процесса.

Реализация поставленной цели позволяет выявить имеющиеся недостатки в сфере правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса и предложить конкретные меры по их устранению.

Задачи диссертационного исследования:

раскрыть значение отчетной стадии в бюджетном процессе;

установить и исследовать объекты бюджетно-правовых отношений на отчетной стадии бюджетного процесса, а также их субъекты;

провести анализ практики составления, рассмотрения, внешней проверки и утверждения бюджетной отчетности публично-правовых образований;

выявить недостатки, существующие при составлении, рассмотрении, внешней проверки и утверждении бюджетной отчетности публично-правовых образований;

исследовать правовое регулирование бюджетного учета в Российской Федерации;

дать определение понятию «закон об исполнении бюджета»;

разработать рекомендации по совершенствованию правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса.

Научная разработанность темы

Отчетная стадия бюджетного процесса как объект научных исследований, в отличие от дореволюционных ученых, скупо представлена в трудах советских ученых. Такое положение можно объяснить тем, что значение и роль отчетной стадии в бюджетном процессе неразрывно связаны с тем значением и ролью, которую занимает законодательный (представительный) орган власти в системе государственной власти.

В трудах современных ученых-правоведов исследуются отдельные аспекты отчетной стадии бюджетного процесса и финансовой отчетности публично-правовых образований, однако количество публикаций и широта поднимаемых вопросов не представляется адекватной значению отчетной стадии бюджетного процесса в правовом государстве.

В своей работе автор опирался на научные исследования как российских и советских ученых в области финансового права, так и зарубежных авторов, исследовавших вопросы бюджетного права. В основу исследования отчетной стадии бюджетного процесса как института бюджетного права легли труды ученых по общей теории права.

В дореволюционных исследованиях вопрос формирования, проверки и утверждения отчета об исполнении бюджета занимал заметное место в исследованиях К.И.Арнольда, В.А.Татарина, И.Х.Озерова, З.П.Евзлина, С.И.Иловайского, В.А.Лебедева, Л.Н.Яснопольского, Л.В.Ходского.

В советский период к вопросам составления и утверждения отчета об исполнении бюджета обращались такие видные ученые в области финансового права, как В.В.Бесчеревных, М.И.Боголепов, Л.К.Воронова, М.И.Пискотин, Е.А.Ровинский, Н.Н.Ровинский, Р.О.Халфина, С.Д.Цыпкин.

Среди современных исследователей необходимо выделить таких ученых-правоведов в области финансового права, как Н.М.Артемов, Е.М.Ашмарина, О.В.Болтинова, О.Н.Горбунова, Е.Ю.Грачева, М.В.Карасева, А.Н.Козырин, Д.Л.Комягин, Т.В.Конюхова, Ю.А.Крохина, И.И.Кучеров, А.Г.Пауль, Г.В.Петрова, И.В.Рукавишникова, С.В.Степашин, Н.И.Химичева, С.М.Шахрай, С.О.Шохин, А.А.Ялбулганов, в трудах которых содержатся положения, относящиеся к отчетной стадии бюджетного процесса.

Методологическая основа исследования

Методологическую основу исследования составили современные общенаучные и частнонаучные методы познания, включающие системный, логический, историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический и другие. В процессе толкования конкретных юридических конструкций и норм широко использовались приемы формальной логики и лексико-грамматического анализа.

Учитывая комплексный характер затронутых проблем, в работе использованы труды юристов в области теории государства и права.

Научная новизна диссертационного исследования

В работе выявляется содержание отношений, возникающих на отчетной стадии бюджетного процесса, выделяются объекты бюджетных правоотношений.

На основе проведенного исследования автор раскрывает правовую сущность закона об исполнении бюджета.

Впервые осуществляется комплексное исследование всего массива нормативных актов, регулирующих отношения по составлению, рассмотрению и утверждению отчета об исполнении бюджета, а также зарубежный опыт отчетной стадии бюджетного процесса. Проанализировано содержание законов об исполнении бюджетов (федеральных законов и законов субъектов Российской Федерации), сделаны выводы о наличии так называемых «бюджетных загромождений», количество которых за последнее время значительно сократилось.

В работе сделаны предложения по совершенствованию правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса, направленные на обеспечение подотчетности исполнительной ветви власти законодательной (представительной).

На защиту выносятся следующие основные положения и выводы, отражающие научную новизну работы:

- 1) объектами правоотношений на отчетной стадии являются:
 - а) информация об исполнении бюджета;
 - б) документы, установленные бюджетным законодательством и иными нормативными правовыми актами, регулируемыми бюджетные отношения на отчетной стадии бюджетного процесса (документы бюджетной отчетности, закон (решение) об исполнении бюджета);
 - в) действия участников бюджетного процесса на отчетной стадии бюджетного процесса по составлению и внешней проверке годового отчета об исполнении бюджета (в абсолютных правоотношениях).

При этом первые две группы объектов правоотношений отделимы от материального содержания самих бюджетно-процессуальных отношений на отчетной стадии бюджетного процесса;

2) на примере отчетной стадии бюджетного процесса обосновано положение о подразделении стадии бюджетного процесса на этапы, а последних – на ступени;

3) в настоящее время существует пять соподчиненных друг другу уровней правового регулирования бюджетного учета и бюджетной отчетности в Российской Федерации;

4) бюджетная отчетность публично-правового образования определена как единая система данных об имущественном и финансовом положении публично-правового образования и о результатах его финансовой деятельности, периодически составляемая на основе данных бюджетного учета по установленным формам;

5) новым объектом бюджетных правоотношений в связи с реализацией механизмов бюджетирования, ориентированного на результат, становится информация как о деятельности по исполнению бюджета, так и её результатах. Особенностью отчетной стадии является то, что собственно эта деятельность осуществлялась в прошлом периоде и результаты также были получены в прошедшем периоде. На отчетной стадии объектом правоотношений, таким образом, появляется информация об указанной деятельности в прошлом, отражаемая в законе (решении) об исполнении бюджета, бюджетной отчетности или в заключении органа внешнего государственного (муниципального) контроля.

Включение такого рода информации в состав объектов бюджетных правоотношений свидетельствует о расширении в целом предмета бюджетно-правового регулирования, введении в его сферу результатов финансовой деятельности публично-правовых образований;

6) в состав отчетной стадии бюджетного процесса включаются отношения по внешней проверке бюджетной отчетности публично-правовых

образований, которые в то же время являются частью отношений по осуществлению государственного (муниципального) финансового контроля;

7) дано следующее определение закону об исполнении бюджета: «Закон об исполнении бюджета - правовой акт, принимаемый ежегодно законодательным (представительным) органом, и характеризующий исполнение бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета в отчетном финансовом году». Закон об исполнении бюджета не предназначен регулировать общественные отношения, которые могут возникнуть между участниками бюджетного процесса впоследствии, он отражает информацию об исполнении бюджета в прошедшем периоде, давая возможность сопоставить ее с информацией о ранее спрогнозированных доходах и запланированных ассигнованиях в утвержденном законе (решении) о бюджете;

8) в качестве факторов развития (первичных, реальных источников) правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса выделяются общие принципы и достижения, выработанные:

коммерческими организациями в схожих отношениях;

зарубежными странами в сфере правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса;

международными организациями в своих рекомендациях (стандарты, кодексы, руководства);

9) направлениями развития правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса являются:

установление норм о расширении доступа общественности к информации об исполнении бюджета и его результатах с учетом интересов различных групп общества (пользователей отчетности публично-правовых образований);

более четкая регламентация парламентской процедуры рассмотрения отчета об исполнении бюджета с участием исполнительных органов (главных администраторов бюджетных средств);

установление требований к заключению на отчет об исполнении бюджета органа внешнего финансового контроля, предметом которого должен быть в том числе весь процесс исполнения бюджета, обобщающий результаты проведенных контрольных мероприятий по проверке исполнения бюджета в отчетном периоде.

Теоретическая и практическая значимость исследования

Выводы, сделанные в работе, могут послужить основой для дальнейшего совершенствования правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса, а также для дальнейших научных изысканий в сфере регулирования отчетности публично-правовых образований с целью удовлетворения интереса пользователей такой отчетности.

Положения, сформулированные в диссертации, могут найти применение в учебном процессе в рамках дисциплины «Финансовое право», спецкурса «Бюджетное право».

Апробация результатов исследования

Основные положения и выводы диссертационного исследования обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового права Юридического факультета Государственного университета – Высшей школы экономики, кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии, а также представлены в статьях автора в научных журналах, рекомендованных ВАК РФ для публикации основных результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени кандидата юридических наук, иных научных и научно-практических периодических изданиях.

Предложения и выводы, сформулированные автором в диссертационном исследовании, изложены в пяти опубликованных работах.

Часть выводов и предложений была использована Министерством финансов Российской Федерации в ходе подготовки изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации, принятых в дальнейшем Федеральным

законом от 26 апреля 2007 года № 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». Отдельные аспекты диссертационного исследования использовались в деятельности Министерства финансов Российской Федерации и Казначейства России.

Структура диссертации определяется характером поставленной цели. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих в себя 8 параграфов; заключения, списка литературы и двух приложений.

II. Основное содержание диссертационной работы

Во введении обоснована актуальность выбранной темы диссертации, охарактеризована степень ее научной разработанности, изложены цели, задачи, объект, предмет, теоретическая и методологическая основы работы, сформулированы научная новизна и основные положения, выносимые на защиту, научно-практическая значимость и апробация результатов исследования.

Первая глава работы «Отчетная стадия бюджетного процесса как институт бюджетного права» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Отношения по составлению, проверке, рассмотрению и утверждению отчета об исполнении бюджета как предмет бюджетно-правового регулирования» показано значение отчетной стадии бюджетного процесса как конституционного инструмента «подотчетности» исполнительной власти перед законодательной, одного из элементов «системы сдержек» исполнительной власти, при которой она должна держать отчет не просто перед законодательным органом, а именно перед представительным органом, каковым выступает на федеральном уровне Федеральное Собрание Российской Федерации.

При рассмотрении вопросов правового регулирования отмечено, что отчетная стадия бюджетного процесса является механизмом, позволяющим обеспечить прозрачность и подотчетность не только исполнительных органов, но и шире – подотчетность государства (публично-правовых образований) перед обществом.

К числу особенностей отчетной стадии относится ее ретроспективный характер, что отличает ее от всех предшествующих стадий бюджетного процесса.

В данном параграфе исследуется вопрос наименования рассматриваемой стадии бюджетного процесса и делается вывод о целесообразности использования термина «отчетная стадия бюджетного процесса».

Учитывая, что причиной для возникновения самой отчетной стадии бюджетного процесса, ее движущей силой развития является необходимость информирования законодательного (представительного) органа о поступлении в пользу публично-правовых образований средств и их расходовании, в работе делается вывод о том, что именно информация об исполнении бюджета представляет собой основной объект отношений на отчетной стадии бюджетного процесса.

Во втором параграфе «Развитие отчетной стадии бюджетного процесса в России» прослежены этапы развития отчетной стадии.

В 90-ые годы XX века развитию отчетной стадии, являющейся заключительной стадией всего бюджетного процесса, не придавалось должного значения. В этот период ни один отчет об исполнении федерального бюджета не был утвержден парламентом в форме федерального закона об исполнении бюджета.

Отчетный процесс в части федерального бюджета стал носить заверченный характер, только начиная с отчета об исполнении федерального бюджета за 1999 год, который был внесен Правительством Российской Федерации в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

Федерации в 2000 году и принят в форме федерального закона в 2001 году. Для этого периода характерно постепенное повышение значения отчетной стадии бюджетного процесса, которое связано, в том числе, с проявляемым интересом со стороны законодателей к заключениям Счетной палаты Российской Федерации на годовой отчет об исполнении федерального бюджета.

С включением в 2007 году в Бюджетный кодекс Российской Федерации отдельного раздела, посвященного отчетной стадии бюджетного процесса, следует говорить о начале нового этапа в ее развитии.

Вторая глава работы «Правовое регулирование отчетной стадии бюджетного процесса» рассматривает содержание правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса.

В первом параграфе «Правовое регулирование бюджетного учета и бюджетной отчетности в Российской Федерации» раскрыто содержание требований к бюджетному учету и бюджетной отчетности.

Из определения бюджетного учета, данного в Бюджетном кодексе, следует несколько имеющих бюджетно-правовое значение, выводов.

Во-первых, бюджетный учет является частью бухгалтерского учета и находится, таким образом, согласно статье 71 Конституции Российской Федерации, в ведении Российской Федерации.

Во-вторых, в определении указаны объекты бюджетного учета: финансовые и нефинансовые активы и обязательства публично-правовых образований, а также операции, их изменяющие.

Таким образом, юридически закрепляется обязанность публично-правовых образований обеспечить ведение бюджетного учета всех принадлежащих им нефинансовых активов, финансовых активов и обязательств. Через указание объектов бюджетного учета закрепляется и метод бюджетного учета – метод начислений, который наиболее полно среди всех существующих методов бухгалтерского учета (кассовый метод,

модифицированный кассовый метод, модифицированный метод начислений, метод начислений) отражает указанные объекты учета.

В-третьих, в определении бюджетного учета указан субъект бюджетного учета, которым являются публично-правовые образования – Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования.

Анализ содержания бюджетного законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, выявил пять уровней правового регулирования бюджетного учёта, которые состоят из соподчиненных друг другу правовых актов.

На первом уровне правовое регулирование осуществляется Бюджетным кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «О бухгалтерском учёте», федеральными законами, Указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации. Второй уровень правового регулирования составляют нормативные правовые акты Минфина России, который в соответствии со статьей 165 и 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации устанавливает единую методологию и стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности. Правовые акты, издаваемые финансовыми органами, организующими исполнение федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов по вопросам бюджетного учёта формируют третий уровень. Четвертый уровень правового регулирования составляют правовые акты, издаваемые с учетом отраслевых особенностей главными распорядителями средств соответствующего бюджета в соответствии с актами органов, организующих исполнение соответствующего бюджета. К пятому уровню относятся внутренние акты бюджетных учреждений (получателей бюджетных средств).

При рассмотрении документов (форм) бюджетной отчетности в диссертации исследованы особенности правового регулирования их формирования различными участниками бюджетного процесса.

Ключевое место среди бюджетной отчетности занимает отчет об исполнении бюджета, который имеет ту же структуру и бюджетную классификацию, что и сам бюджет (но не закон (решение), которым этот бюджет утвержден).

В бюджетных правоотношениях в ряде случаев происходит смешение понятий «отчет об исполнении бюджета» и «проект закона (решения) об исполнении бюджета», например при правовом регулировании вопросов «отклонения отчета об исполнении бюджета», под которым имеется ввиду отклонение именно проекта закона (решения) об исполнении бюджета.

Во втором параграфе «Организационно-правовые основы составления и внешней проверки бюджетной отчетности» рассмотрены группы отношений, возникающие между участниками бюджетного процесса соответствующего бюджета, направленные на формирование бюджетной отчетности конкретного публично-правового образования.

Бюджетный кодекс Российской Федерации 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 бюджетной отчетности 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, заключающаяся в проверке или отдельных направлений его деятельности или отдельных

администраторов бюджетных средств, находящихся в ведении главного администратора.

Диссертант на основе анализа заключений Счетной палаты Российской Федерации на годовые отчеты об исполнении федерального бюджета пришел к выводу, что заключение Счетной палаты Российской Федерации по отчету об исполнении федерального бюджета синтезирует в себе заключение собственно на отчет об исполнении федерального бюджета, где анализируется достоверность его показателей, а также заключение на исполнение бюджета в отчетном периоде, в котором подвергается анализу деятельность органов государственной власти Российской Федерации по исполнению федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год и ее результаты. Такая двойственность содержания заключений Счетной палаты Российской Федерации, и, соответственно, наличие двух объектов правоотношений (отчет об исполнении бюджета, информация об исполнении бюджета и его результаты) на этапе внешней проверки Счетной палатой Российской Федерации годового отчета об исполнении федерального бюджета, отражаются и на этапе утверждения отчета об исполнении федерального бюджета.

В параграфе третьем «Рассмотрение и утверждение отчета об исполнении бюджета» подчеркивается, что рассмотрение отчета в представительном органе – ключевой этап отчетного процесса, в ходе которого происходит обсуждение показателей отчета об исполнении бюджета и принимается решение по отчету в форме закона (решения).

По своему содержанию закон (решение) об исполнении бюджета не должен содержать никаких общеобязательных правовых норм, имея исключительно политическое значение в системе разделения властей на законодательную, исполнительную и судебную. Правовая сущность указанного закона связана с его значением в бюджетном процессе. Утверждение бюджета законодательным органом является частью прерогатив законодателя, утверждение закона об исполнении бюджета

предстает как механизм реализации прав законодателя в области бюджета и контроля за его исполнением.

Закон об исполнении бюджета можно определить как правовой акт, принимаемый ежегодно законодательным (представительным) органом, имеющий исключительно ретроспективный характер и характеризующий исполнение бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета в отчетном финансовом году.

В третьей главе «Совершенствование правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса», состоящей из двух параграфов, определены источники и направления развития правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса в Российской Федерации.

Параграф первый «Факторы развития правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса» показывает, что правовое регулирование отчетной стадии, равно как и какой-либо сферы общественных отношений, развивается под влиянием интересов участников этих отношений, уровня экономического развития, накопленного опыта, всего того, что можно назвать первичными (реальными) источниками права, выступающими движущей силой для вторичных (формально-юридических) источников права¹.

К указанным первичным источникам права можно отнести общие принципы и достижения, выработанные:

зарубежными странами в сфере правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса;

международными организациями в своих рекомендациях (стандарты, кодексы, руководства);

коммерческим сектором в аналогичных отношениях;

отечественным опытом правоприменения и правового регулирования.

Общим для указанных факторов является то, что они аккумулируют опыт значительного количества субъектов отчетности, используют

¹ Марченко М.Н. Источники права: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. С. 50 – 53.

одинаковую терминологию (отчет, финансовая отчетность, бухгалтерский учет, внешний и внутренний аудит).

Указанные факторы могут дать основания для выводов о направлении развития отчетной стадии бюджетного процесса в России.

Для отечественного опыта правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса уже известно изучение и использование лучшего зарубежного опыта в бюджетной сфере и, в частности, в сфере государственной отчетности. В.А.Лебедев отмечал², что «с целью преобразования контрольной и счетной части в 1856 г. был командирован за границу В.А.Татаринов для изучения системы отчетности». По итогам его командировки в 1858 году императору Александру II был представлен план реформы бюджетного, кассового и ревизионного устройства, а 22 мая 1862 года на его основе императором были утверждены Правила о составлении, рассмотрении, утверждении и исполнении Государственной росписи и Финансовых смет министерств и главных управлений³, установившие в России принцип единства кассы, изменившие порядок составления финансовых смет и отчетности по ним.

Закономерностью в правовом регулировании отчетной стадии в зарубежных странах прежде всего с англо-саксонской правовой системой стало составление и представление государственной финансовой отчетности на основе метода начислений. Как следствие применения метода начислений, в законодательство этих стран включаются нормы об обязанности правительства формировать и представлять парламенту не только собственно отчет об исполнении бюджета, составляемый по кодам бюджетной классификации на кассовой основе, но и отчет о финансовом положении (баланс) публично-правового образования.

² Лебедев В.А. Финансовое право. Учебник. – М.: «Статут» (серия «Золотые страницы финансового права России» под ред. А.Н.Козырина), 2000. С. 168

³ Иловайский С.И. Учебник финансового права. – Одесса: Издание Е.С.Иловайской, 1912. С. 249

На примере отчетной стадии бюджетного процесса прослеживается процесс «выравнивания» правового регулирования финансовой отчетности государств в различных странах.

Зарубежный опыт показывает, что система правового регулирования отчетной стадии должна удовлетворять не только информационные интересы законодателей, но и неограниченного круга лиц – в первую очередь избирателей, представителями которых собственно и являются законодательные (представительные) органы. Вместе с развитием средств коммуникации стоит задача удовлетворения интересов избирателей непосредственно, а не опосредованно через представительные органы. Поэтому законодательные акты по вопросам представления государственной финансовой отчетности все в большей степени начинают регулировать не только отношения органов исполнительной власти с законодательной (представительной) властью, но и с неограниченным кругом потенциальных пользователей финансовой отчетности публично-правовых образований.

Для совершенствования правового регулирования отчетной стадии необходимо осуществлять мониторинг развития аналогичных, схожих отношений в других странах, обеспечивать их сравнение с имеющимся правовым регулированием и фактическими отношениями в данной сфере. На базе такого сравнения законодатель, органы государственной власти, могут принимать обоснованные решения по изменению действующего законодательства.

Такой подход в отношении отчетной стадии обоснован, поскольку:

во первых, имеется схожесть интересов, проявляемых к финансовой отчетности государства со стороны всех внешних пользователей (законодателя, общества, кредиторов публично-правовых образований, экспертов), независимо от их резидентности;

во вторых, бухгалтерский учет, лежащий в основе отчетности о финансовом положении и финансовой деятельности, имеет объективный

характер, будь это корпорация или государство (публично-правовое образование);

в третьих, существует потребность сопоставления финансовой деятельности государств друг с другом (как в целом, так и по отдельным направлениям).

Зарубежный опыт также демонстрирует, насколько осторожно законодатель может относиться к нововведениям при проведении бюджетной реформы, давая правоприменителям значительный период времени для понимания и адаптации к новеллам бюджетного законодательства.

Во втором параграфе «Направления совершенствования правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса» в качестве движущей силы дальнейшего совершенствования отчетной стадии бюджетного процесса рассматривается удовлетворение запросов не только и не столько исключительно законодательных (представительных) органов, сколько неограниченного круга пользователей информации о публичных финансах, то есть по своей сути – всех групп общества. Кроме того, как показывает опыт рассмотрения отчетов об исполнении федерального бюджета за 1999 – 2005 годы, нуждается в дальнейшем развитии и сама процедура рассмотрения в законодательном (представительном) органе отчета об исполнении бюджета.

Объектом правоотношений на отчетной стадии бюджетного процесса в дальнейшем должен выступать не только отчет об исполнении бюджета, содержащий цифровые данные по исполнению бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета, но и сама деятельность главных администраторов бюджетных средств. Только рассмотрение собственно деятельности органов исполнительной власти и ее результатов способно обеспечить реальный механизм подотчетности исполнительных органов перед обществом. Отметим, что такое смещение интереса законодателя с цифровых показателей на фактическую деятельность и ее результаты наблюдается в зарубежных странах не только

на отчетной стадии, но и на стадии составления и рассмотрения бюджета. Однако именно на отчетной стадии законодатель имеет больше оснований для выяснения того, какой результат получен от использования денежных средств в отчетном периоде, насколько исполнительные органы были эффективны и экономны в использовании публичных ресурсов.

В настоящее время в Бюджетном кодексе Российской Федерации отсутствует юридическая обязанность исполнительных органов представлять законодателю информацию о результатах своей деятельности, которая готовится в настоящее время согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 года № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов». Правоприменительная практика вместе с тем показывает, что в заключениях на отчет об исполнении бюджета внешний аудитор (на федеральном уровне – Счетная палата Российской Федерации) уже сейчас не ограничивается только анализом показателей исполнения бюджета, такой анализ сопровождается высказыванием суждения аудитора об имеющихся проблемах в исполнении бюджета и о результатах деятельности органов исполнительной власти.

Формирование и рассмотрение в бюджетном процессе информации о результатах деятельности органов исполнительной власти (главных администраторов бюджетных средств) с необходимостью поставит в дальнейшем вопрос о законодательном закреплении этой сферы отношений нормами бюджетного права, в том числе при составлении и утверждении бюджета.

Очевидно, что информационные потребности разных групп общества имеют свою специфику и эти группы могут быть не удовлетворены составом той информации, которая рассматривается и утверждается в рамках существующей отчетной стадии бюджетного процесса. В связи с этим необходимо обеспечить информационные потребности общества не только опосредованно через представительные органы (парламент), но и

непосредственно широкому неограниченному кругу заинтересованных пользователей.

Наличие отчетной стадии, как представляется, следует рассматривать именно в таком широком контексте. Исходя из закрепленного Кодексом принципа гласности бюджетного процесса, предусматривающего «полноту представления информации о ходе исполнения бюджетов», отчетная стадия имеет значительный потенциал развития только в случае полезности и доступности для общества необходимой ему отчетной информации. Если информация, формируемая исполнительными органами и рассматриваемая законодательными (представительными) органами, не удовлетворяет имеющегося со стороны общества интереса, то наличие отчетной стадии не оправдывает своего предназначения в полном объеме.

В связи с изложенным представляется необходимым при дальнейшем совершенствовании правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса предусмотреть в Бюджетном кодексе Российской Федерации нормы о расширении доступа общественности к информации об исполнении бюджета и его результатах с учетом интересов различных групп общества. Например, необходимо законодательно закрепить юридическую обязанность предания гласности отчетности не только об исполнении бюджета, но и о достигнутых результатах деятельности каждого органа исполнительной власти (главного администратора бюджетных средств). В этих целях с учетом развития информационных технологий разумно использовать Интернет.

По аналогии с разделом Бюджетного кодекса Российской Федерации, посвященном процедуре рассмотрения проекта федерального закона о федеральном бюджете в Государственной Думе Федерального Собрания Российской Федерации, необходимо закрепить в кодексе процедуру рассмотрения в парламенте и комитетах его палат отчета об исполнении федерального бюджета с участием главных администраторов средств федерального бюджета. Неизбежно при этом потребуются разграничить

полномочие парламента по оценке деятельности исполнительных органов от оценки отчета об исполнении федерального бюджета.

Этап внешней проверки на отчетной стадии бюджетного процесса регулируется не только нормами Бюджетного кодекса Российской Федерации, но и Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации», а также актами, принимаемыми внешним аудитором – самой Счетной палатой Российской Федерации. Вместе с тем акты органа внешнего контроля ограничены по сфере применения, поскольку не могут содержать нормы, носящие обязательный характер для объекта проверки – главных администраторов бюджетных средств, если только эти нормы напрямую не закреплены законодательно. Поэтому для четкого определения обязанностей и ответственности исполнительных органов в процессе внешней проверки представляется целесообразным установить в Бюджетном кодексе базовые правила проведения внешней проверки – прежде всего процессуальные правила и форму взаимодействия с главными администраторами бюджетных средств (сроки рассмотрения заключений, порядок представления и рассмотрения возражений на них, порядок обжалования заключений).

В завершении необходимо отметить, что основные направления совершенствования отчетной стадии бюджетного процесса должны идти в соответствии с изменяющимися запросами общества.

Каждое публично-правовое образование все в большей степени выступает равноправным и ответственным участником экономического оборота, его деятельность все более подчиняется нормам и правилам, по которым живут другие хозяйствующие субъекты – это безусловность исполнения взятых на себя обязательств, независимо от природы их возникновения, эффективное управление финансами и собственностью, ответственность исполнительных органов (менеджеров) перед акционерами (в случае публично-правовых образований – перед избирателями и представительными органами). Поэтому то же место, которое занимает финансовая отчетность каждой корпорации как для нее самой, так и для всех

внешних пользователей, должна занять и финансовая отчетность публично-правовых образований, обеспечив информационную ценность для всех категорий внешних пользователей (избирателей, кредиторов, поставщиков товаров и услуг для публичных нужд, ученых, экспертов, аналитиков, других публично-правовых образований).

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Артюхин Р.Е. Внешние факторы развития правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса России // Известия высших учебных заведений. Правоведение, 2007, № 5 – 0,4 п.л.

2. Артюхин Р.Е. Правовое регулирование бюджетного учета и отчетности в российской Федерации // Российский юридический журнал. – Екатеринбург, 2007, № 5 – 0,4 п.л.

3. Артюхин Р.Е. Значение и сущность закона (решения) об исполнении бюджета // Вестник Российской правовой академии, 2007, № 3 – 0,2 п.л.

4. Артюхин Р.Е. Развитие отчетной стадии бюджетного процесса в Российской Федерации // Финансы, 2007, № 7 – 0,3 п.л.

5. Артюхин Р.Е. Направления совершенствования правового регулирования отчетной стадии бюджетного процесса // Финансы и кредит, 2007, № 28 – 0,2 п.л.

6. Артюхин Р.Е. Комментарий к статьям 235 – 238, 240-244, 252-254, 256, 262-264, 274-280 Бюджетного кодекса Российской Федерации // Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / Под. ред. А.Н.Козырина. – М.: ЭКАР, 2002. – 50 п.л. (авторск. – 2,5 п.л.)

7. Артюхин Р.Е. Бюджетный учет и отчетность: в 2 ч. // Г.И.Маклева, Р.Е.Артюхин. – М.: ЭКАР, 2007. - 60,5 п.л. (авторск. – 30 п.л.)

8. Артюхин Р.Е. Годовая квартальная отчетность бюджетных учреждений. // Маклева Г.И., Артюхин Р.Е. Годовая и квартальная отчетность бюджетных учреждений. Практические рекомендации с учетом

требований Минфина России. – М.: «АКДИ Экономика и жизнь». 2002. – 32,2 п.л. (авторск. – 16,1 п.л.).