

АНАЛИЗ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТА ПО НАЛОГОВЫМ ДОХОДАМ КАК ФАКТОР СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ОРГАНОВ ВЛАСТИ

В статье анализируется исполнение бюджета по налоговым доходам. Доказывается приоритетное значение исполнения бюджета, выделены факторы влияющие на исполнение бюджета, отражены тенденции, характерные для региона. Анализ выявил существенные недостатки исполнения бюджета и возможности прогнозирования поступления доходов. Для оценки существующих методик анализа исполнения бюджета предлагается использовать ряд критериев для более комплексной их характеристики.

В соответствии с БК РФ бюджетный процесс – «регламентируемая нормами права деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов, утверждению и исполнению бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, а также по контролю за их исполнением», включающий в себя четыре стадии [1].

Исполнение бюджета является отдельным этапом бюджетного цикла, который включает в себя два взаимосвязанных процесса: исполнение бюджета по доходам и расходам. Изучением проблем исполнения бюджета занимаются такие авторы, как Романовский В.М., Поляк Г.Б., Иванова Н.Г., Маковник Т.Д. и другие. Они обращают внимание на все сложности проведения и многоаспектность работ, связанных с его осуществлением. Исполнение бюджета как стадия бюджетного процесса является неотъемлемым этапом эффективного управления финансовыми ресурсами государства. Именно на этом временном интервале путем повышения оперативности анализа исполнения, достоверности бюджета при помощи методов экономического анализа возможно выявить, устранить или скорректировать негативный эффект факторов, влияющих на исполнение бюджетных статей, сохранить или даже повысить положительную динамику их значений, а также определить те факторы, которые имеют длительный, среднесрочный или краткосрочный характер действия.

Исполнение бюджета по доходам включает в себя несколько аспектов, реализация

которых направлена на оптимизацию всего бюджетного процесса в целом. Из них исполнение по налоговым доходам имеет приоритетное значение, так как их доля в доходах бюджета субъекта РФ составляет наибольшее значение. В целом же в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации исполнение бюджета по доходам содержит четыре стадии (ст.218 БК РФ):

«– перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджета;

– распределение доходов в соответствии с утвержденным бюджетом;

– возврат излишне уплаченных в бюджет сумм доходов;

– учет доходов бюджета и составление отчетности о доходах соответствующего бюджета» [1].

Содержание же исполнения бюджета по налоговым доходам в БК РФ не раскрывается. Но его можно представить как процесс по мобилизации, учету и распределению налогов и сборов в федеральный, региональные и местные бюджеты в соответствии с действующим законодательством РФ. Схематично место третьей стадии бюджетного процесса в бюджетном цикле можно представить в виде рисунка 1.

Особенно большую роль играет исполнение бюджета субъекта РФ по налоговым доходам, так как именно на него ложится решение проблем социальной защищенности населения и основных экономических задач в соответствии с проводимой бюджетной политикой. Необходимо обратить внимание на то, что этот процесс во многом зависит от решений, принятых законодательными и исполнительными органами власти, имеющими социальное, экономическое и

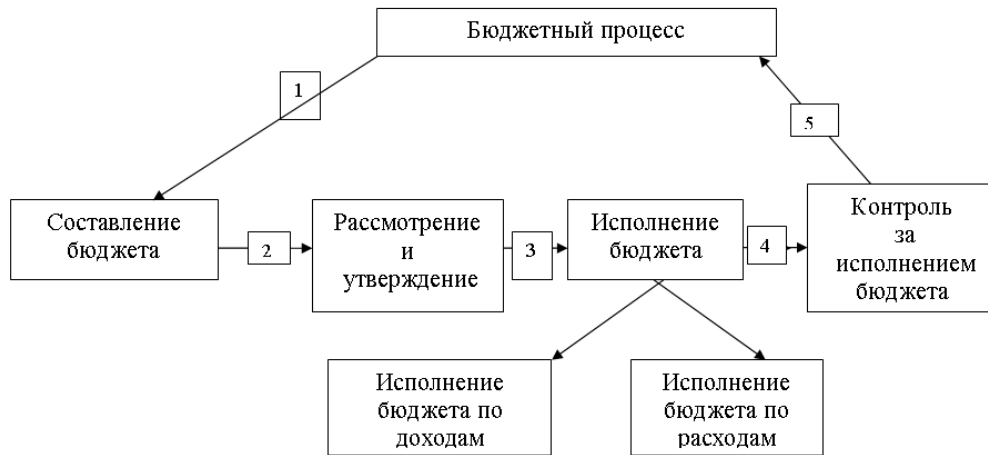


Рисунок 1. Место исполнения бюджета по доходам в бюджетном процессе.

политическое значение. Так, распределение налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы напрямую зависит от решений вышестоящих органов власти. Фактически это подтверждается данными, представленными на рисунке 2.

Так, если в 2001 году поступления в консолидированный бюджет Оренбургской области составили в абсолютном значении больше аналогичного показателя по федеральному бюджету, то в 2005 году налоговые доходы, формирующие территориальный бюджет, почти в два раза меньше поступлений федерального бюджета. Это связано в первую очередь с изменением нормативов распределения между уровнями бюджетной системы, первые шаги которого были предприняты в 2000 году путем передачи с 1 января 2001 года такого крупного налогового дохода, как НДС, в федеральный бюджет в 100% размере. Распределение НДС между уровнями бюджетной системы также свидетельствует о негативных для консолидированного бюджета тенденциях, сложившихся при формировании соответствующих бюджетов. Так, норматив распределения НДС по добыче углеводородного сырья составляет 80% в федеральный бюджет и 20% – в консолидированный. По налогу на прибыль ставка федерального бюджета за период с 2003 по 2005 годы увеличилась с 6% в 2003 году до 6,5 % в 2005 год, а по консолидированному бюджету субъекта РФ уменьшилась соответственно с 18% до 17,5%. Аналогичные принципы заложены в нормативах рас-

пределения практически всех значимых налогов.

Взаимодействие органов в ходе исполнения бюджета субъекта РФ также оказывает непосредственное влияние на процесс мобилизации бюджетных доходов. На первой фазе исполнения бюджета по доходам важное значение отводится деятельности двух структур: учреждениям ЦБ РФ в субъекте РФ и Управлению Федерального казначейства по области. Территориальные учреждения Централь-

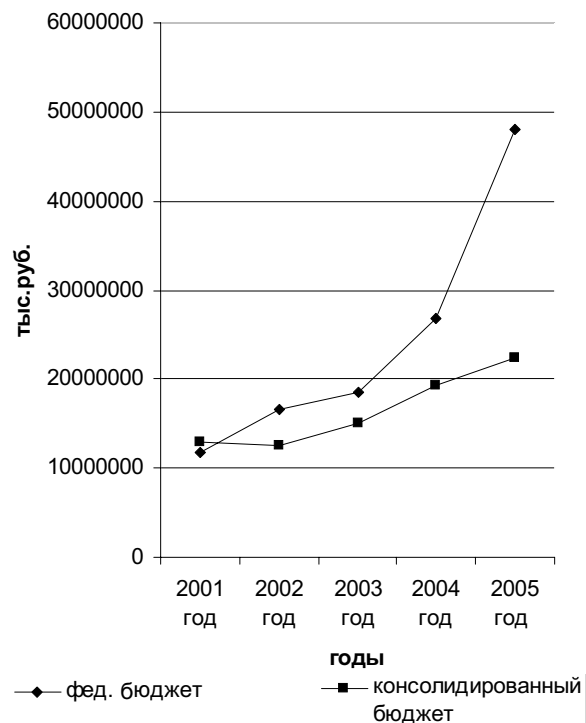


Рисунок 2. Динамика поступления налоговых доходов Оренбургской области в бюджетную систему РФ за 2001–2005 годы.

ного банка РФ участвуют в мобилизации доходов бюджета на основании статей 155, 156 БК РФ и осуществляют расчетно-кассовое обслуживание счетов Федерального казначейства на основании договора между казначейством и банком. Именно они осуществляют зачисление наличных и безналичных средств на бюджетные счета в казначействе. Банки ежедневно формируют и передают в казначейство выписки по счетам, на которых учитываются доходы бюджета. Раз в пять дней банк предоставляет в казначейские органы отчет о кассовом исполнении бюджета, который является оперативным, и аналогичную аналитическую информацию на каждое первое число месяца. Банки обязаны соблюдать сроки, установленные для списания средств с лицевых счетов плательщиков. Таким образом, в процессе формирования доходной части бюджета коммерческие банки и учреждения Центрального банка РФ, осуществляющие безналичные расчеты между плательщиками и получателями средств, ежедневно проводят учет совершаемых платежей. На этой фазе исполнения бюджета по доходам происходит зачисление на соответствующие счета казначейства в банковских учреждениях сумм налогов и сборов, поступивших от налогоплательщиков. Подтверждением зачисления доходов на лицевые счета федерального казначейства служат ежедневные выписки с копиями соответствующих платежных документов.

На второй фазе исполнения бюджета по доходам ведущая роль принадлежит Управлению Федерального казначейства, которое в приоритетном порядке анализирует поступление и распределение доходов по уровням бюджетов, а также целевое использование средств, своевременность их «прохождения» на счета и другие вопросы. Данные по распределению налогов на основании анализа ведомости распределения между уровнями бюджетной системы по состоянию на 1 число месяца передаются территориальными органами Федерального казначейства в администрацию области и министерство финансов Оренбургской области. А также по состоянию на 1 число месяца УФК по субъекту РФ проводит сверку по поступлениям в федеральный бюджет с ГУФК, в об-

ластной бюджет – с министерством финансов Оренбургской области и по всем поступлениям во все бюджеты с Управлением Федеральной налоговой службы.

Возврат излишне уплаченных сумм доходов осуществляется в части налогов и сборов на основании деятельности трех органов. Одним из них являются территориальные органы Федеральной налоговой службы, которые принимают решение о возврате, зачете или уплате в счет предстоящих платежей в соответствующий уровень бюджета.

На последней стадии исполнения бюджета по доходам деятельность по учету и составлению отчета по доходам осуществляется несколькими администраторами поступлений в бюджеты РФ. Ими являются федеральные органы государственной власти, осуществляющие в соответствии с законодательством РФ контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисления, учета, взыскания и принятия решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним. Органы федерального казначейства способствуют проведению более оперативного анализа исполнения бюджета по доходам и эффективного администрирования бюджетных доходов субъекта РФ, основываясь в своей деятельности на законодательных и нормативно-правовых актах, утвержденных Правительством РФ, Президентом РФ, Министерством финансов РФ и др. Аналогичную работу выполняют финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований, которые создали собственные казначейства.

Управление Федеральной налоговой службы в рамках своей деятельности осуществляет учет налогов и сборов, подлежащих уплате в соответствии с действующим налоговым законодательством РФ в разрезе налогоплательщиков с учетом сумм недоимки, переплат, а также в разрезе других показателей, характеризующих динамику поступивших и не поступивших сумм налогов и сборов. Финансовые органы субъектов РФ осуществляют учет региональных и федеральных налогов в части долей, определенных законодательством в пользу региональных бюд-

жетов, а также сумм предоставленных отсрочек, рассрочек и др. Эти данные они предоставляют территориальным органам Федерального казначейства, которые также используют их при учете бюджетных средств.

Таким образом, в ходе осуществления учета бюджетных средств, составления отчетности органами Федерального казначейства и финансовыми отделами администраций субъектов РФ происходит контроль законности мобилизуемых бюджетных средств, который возможен только при комплексном и эффективном взаимодействии органов на данном этапе исполнения бюджета по доходам. А центральным и координирующим действия большинства участников исполнения бюджета по доходам органом является министерство финансов (финансовое управление) субъектов РФ. В целом деятельность органов, участвующих в процессе исполнения бюджета по налоговым доходам, представлена в таблице 1. Хотя существует альтернативный вариант организации исполнения бюджета субъекта РФ, при котором все доходы будут проходить через счета министерства финансов субъекта РФ в казначействе субъекта РФ и распределяться между уровнями бюджетной системы. Такой положительный опыт уже нарабатывали многие территории, создав свои казначейские отделы в структуре министерств и финансовых органов субъектов РФ либо свои казначейства.

Переход на исполнение бюджета региональным казначейством позволяет решить ряд проблем, таких, как низкая степень оперативности при осуществлении управления финансовыми ресурсами и скорость прохождения финансовых потоков, а также проблемы проведения органами федерального предварительного контроля исполнения бюджета субъекта по доходам в силу организационных особенностей деятельности властных структур. При этом для органов власти субъектов РФ станет возможным осуществление управления текущей ликвидностью бюджета в соответствии с поступающими доходами и осуществление расходных полномочий. В целом переход на исполнение на основе своего казначейства или операционного (казначейского отдела) способству-

ет централизации информационных потоков с денежными ресурсами.

В связи с этим следует отметить положительный опыт в сфере исполнения бюджета во Франции [2]. Реформирование бюджетного процесса в целом и его организации в частности в этой стране явилось переходом к разработке средне- и долгосрочных программ бюджетной стабильности. В РФ такой переход в целом обозначен в бюджетном послании президента на 2006 год, но его реализация будет затруднена из-за недостоверности данных, лежащих в основе составляемых прогнозов, а во-вторых, в связи с несовершенством методологической базы прогнозирования и планирования, используемой Минфином и финансовыми органами субъектов РФ в настоящий момент.

Эффективное аккумулирование доходов бюджета лежит в основе существования самого государства и его основных источников финансирования, которыми являются налоги. Для решения этой проблемы проводится реформирование всех сфер экономики и ветвей управления. Так, с этой целью создана и функционирует Правительственная комиссия по повышению эффективности расходования средств, проведено реформирование структуры органов исполнительной власти, внесены определенные изменения в бюджетный учет, закреплены за каждым главным распорядителем поступления в бюджет РФ, которые они непосредственно администрируют и др.

Таким образом, несомненным является тот факт, что именно анализ поступления доходов на стадии исполнения бюджета должен и может стать отправной точкой для повышения эффективности аккумулирования и использования мобилизованных средств, достижения экономности и оптимальности. В целом же анализ исполнения бюджета представляет собой один из важнейших методов контроля за исполнением бюджета, данные анализа используются при разработке проекта бюджета на предстоящий год. Основная цель анализа – выявление резервов выполнения и перевыполнения доходной части бюджета и экономии государственных средств. В процессе анализа ус-

Таблица 1. Деятельность органов власти при последовательном исполнении бюджета субъекта РФ по доходам

п/п	Последовательность исполнения бюджета по доходам	Органы
I	Перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджета	– территориальные учреждения Центрального банка РФ; – Управление Федерального казначейства по Оренбургской области
II	Распределение в соответствии с утвержденным бюджетом регулирующих доходов	– Управление Федерального казначейства по Оренбургской области
III	Возврат излишне уплаченных в бюджет сумм доходов	– Управление Федеральной налоговой службы РФ по Оренбургской области (ИФНС РФ); – Управление Федерального казначейства по Оренбургской области (ОФК); – территориальные учреждения Центрального банка РФ; – коммерческие банки (и их территориальные подразделения); – ГУФК (в части неналоговых платежей, поступающих в федеральный бюджет); – судебные органы (в части неналоговых платежей, поступающих в федеральный бюджет).
IV	Учет доходов бюджета	– Управление Федерального казначейства по Оренбургской области (ОФК) в разрезе администраторов платежей; – операционный отдел министерства финансов Оренбургской области.
	Составление отчетности о доходах соответствующего бюджета	– министерство финансов Оренбургской области.

танавливаются причины отклонений фактического исполнения бюджета от плановых назначений, и на этой основе разрабатываются предложения и мероприятия, направленные к устранению выявленных недостатков и нарушений действующего законодательства в области финансовой и бюджетной работы. Хотя его роль в современных условиях только этим не ограничивается. Возможности и задачи, которые лежат в основе проведения анализа исполнения бюджета субъекта РФ, гораздо шире. Они находят свое решение при системном подходе к организации исполнения бюджета по налоговым доходам. Необходимо отметить, что особый отпечаток на задачи, организацию, методику проведения анализа накладывают его цели. Разные ведомства, используя ту или иную методику, прежде всего базируются на имеющемся информационном объеме и выводах, которые необходимо получить в ходе его проведения.

Анализ же исполнения бюджета по налоговым доходам может быть как экономическим, так и финансовым. Так, анализ консолидированного бюджета РФ по отношению к субъекту будет экономическим, а анализ

бюджета субъекта РФ будет являться финансовым. Несомненно, нельзя рассматривать анализ исполнения бюджета только в качестве метода улучшения прозрачности бюджета с целью повышения подотчетности субнациональных органов власти. Анализ исполнения бюджета по доходам и, в частности, по налоговым поступлениям как основным источникам бюджета субъекта РФ позволяет решить множество проблем в целях повышения качества как планирования бюджета субъекта РФ, так и процесса его исполнения, так как бюджет является регулятором экономического развития территории.

Существующее состояние анализа исполнения бюджета имеет характер, который не позволяет использовать его результаты в качестве информационной базы планирования и прогнозирования даже на среднесрочный период 3-5 лет. Это говорит о том, что анализ не выполняет своих функций в сфере управления финансовыми потоками бюджета. Между тем, именно это сейчас очень значимо для региональных бюджетов, на которые возлагаются многие социально значимые и экономические статьи бюджета, имеющие огромное значение как для

населения в целом, так и для развития региона в будущем.

В мировой же практике составление бюджета на среднесрочный период практикуется достаточно давно. В нашей стране среднесрочное прогнозирование и планирование такого качества станет возможным только в ближайшем будущем в связи с тем, что процессы, происходящие в сфере экономики и других наиболее значимых для государства сферах, не имеют четко выраженной динамики, а реформирование бюджетной и налоговой системы носит не всегда обоснованный и системный характер. Использование же любых методов прогнозирования и планирования требует достоверных и глубоко изученных данных, позволяющих сделать наиболее приближенные к реальности выводы на перспективу, что позволит уменьшить отклонение между планируемыми и фактическими значениями бюджета.

Существующая система анализа бюджета не отвечает целям своего проведения, так как обладает очень существенными и неоспоримыми недостатками, устранение которых возможно только при комплексном подходе к этой проблеме, интеграции положительного опыта, который имелся в годы существования СССР, с мировым опытом, а также с достижениями в сфере экономического анализа новейшей истории.

Для анализа исполнения бюджета характерны некоторые черты. Во-первых, анализ основан на использовании абсолютных и относительных величин, во-вторых, сравнение показателей происходит только в пределах трех-пяти лет. Хотя такой анализ не дает возможности проследить реализацию целей бюджетной политики и разнообразных программ, которые рассчитаны на несколько лет. В-третьих, не учитывается изменение планового и фактического индекса цен, позволяющего реально оценить бюджетные показатели.

В настоящее время различными авторами предлагаются различные методики анализа исполнения бюджета по доходам, в т. ч. и налоговым, некоторые из которых уже апробированы на практике и дали неплохие результаты. Таким образом, можно сделать вы-

вод, что многие субъекты Федерации уже осознали важность использования в анализе исполнения бюджета четкой и комплексной методики, разработку которой необходимо осуществить на базе имеющейся методологии. В целом они являются результатом разработки отдельных ведомств, что накладывает некоторые ограничения на применение как самой методики, так и выводов, полученных при ее использовании. Несмотря на это, большинство методик имеют глубокую научную проработку, основанную как на отечественном опыте в данной области, так и на зарубежном. Большинство методов имеют коэффициентный характер, по мнению автора, из-за удобства и простоты расчета.

Определяя роль каждой методики анализа исполнения бюджета, как в целом, так и по доходам, из предложенных различными авторами, необходимо отметить, что они подлежат оценке с позиции многообразных критериев. Одними из таких характеристик, используемых при их изучении, могут стать:

- простота расчета;
- наглядность;
- основа оценки (количественные или качественные показатели);
- субъекты анализа;
- объекты анализа;
- цель основополагания и др.

Порядок оценки значений каждого из критериев для методики анализа может иметь различное значение, что может быть связано непосредственно с экспертной оценкой приоритетности каждого из направлений анализа. В целом любые методики можно оценить с позиции применения основы оценки. Так, в основе построения методики оценки анализа исполнения бюджета могут лежать либо индикаторы (группы индикаторов), либо шкалы. И порядковые шкалы, и шкалы наименований позволяют оценить исполнение бюджета с позиции качественных признаков. Тип шкалы с течением времени может меняться. Так, в ходе проведения многолетнего анализа исполнения бюджета в основу критериев построения соответствующих шкал, с нашей точки зрения, могут вноситься при необходимости принципиальные изменения.

Индикаторы позволяют более глубоко оценить качественные стороны исполнения бюджета, если они увязаны с соответствующими характеристиками. В целом же количественный подход к оценке исполнения бюджета при использовании отдельных индикаторов и коэффициентов, особенно при неадаптированности зарубежных показателей к отечественной практике, приводит к формированию выводов, которые не имеют принципиального значения для субъектов анализа.

Применение шкал по оценке анализа исполнения бюджета будет иметь наибольшее значение с позиции оценивания вышестоящим органом власти исполнения бюджета нижестоящим, а также в ходе анализа в разрезе объектов оценки. Примером такой оценки может стать количественный анализ исполнения бюджета по субъектам РФ Минфином России. При этом будет определено место или позиция каждого субъекта по используемой шкале оценок. В данном случае необходимо сразу оговорить границы такой оценки и наименование показателей оценивания. Так, использование методики оценки эффективности бюджета или бюджетной политики проводится на основе расчета ряда коэффициентов, но критерии оценки на основе баллов не позволяют органам власти исполнительной и законо-

дательной ветви власти оценить качество этого этапа бюджетного процесса. Он может оцениваться только с позиции сравнения с другими объектами аналогичного рода. Таким образом, важно определить и размеры такой оценки: более 100%, менее 100%, около 100%, т.е. дать оценку 100% исполнения бюджета с позиции органов власти субъектов РФ (это хорошо или плохо), более 100% (провести оценку качества планирования бюджета), менее 100%. Оценивая свыше 100% изменение бюджета важно определить критерии оптимальности эффективного исполнения бюджета по доходам. Тем самым будет дана оценка не в целом свыше 100%, а, допустим, с разбиением шкалы по качественным характеристикам в разрезе 150% и 200%. В настоящее время характерно, что исполнение бюджета оценивается всегда положительно при значении темпа роста показателей, характеризующих исполнение бюджета свыше 100%.

Таким образом, анализ исполнения бюджета в первую очередь должен быть нацелен на формирование «прозрачного» бюджета путем уточнения роли и функций, выполняемых каждым из органов законодательной и исполнительной власти, а также большей открытости отчетных данных о ходе исполнения бюджета.

Список использованной литературы:

1. БК РФ//<http://www.garant.ru/main/12012604-000.htm>
2. www.bujet.ru