

принципы, связанные с организацией контроля); права и обязанности контрольно-ревизионных служб и их персонала; документирование фактов выявленных нарушений и отклонений); правила (стандарты) планирования контроля (ревизий и проверок); правила (стандарты) изучения и оценки состояния внутреннего контроля; правила (стандарты) сбора доказательств; правила (стандарты) составления документов, оформляющих результаты контроля (ревизий и проверок) и другие стандарты. При создании правил (стандартов) контроля необходимо воспользоваться опытом разработки правил (стандартов) Управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь. Возможно, что некоторые национальные правила (стандарты) аудита могут быть применены для регулирования проведения ревизий и проверок в потребительской кооперации, а также и в контрольных службах других отраслей экономики страны.

Мы считаем, что внедрение изложенных выше условий по дальнейшему совершенствованию функционирования системы контрольных органов Республики Беларусь, а также внедрение в практику ее работы правил (стандартов) контрольной деятельности, будет способствовать повышению эффективности использования имеющегося потенциала специалистов контроля и качества проводимых ревизий и проверок.

#### *СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Аудит: учеб. для вузов/ В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ, 1999.
2. Аудит и ревизия: справ. пособие/ А.Л. Бавдей, И.Н. Белый, Н.П. Дробышевский и др.; под общей ред. И.Н. Белого. – Мн.: Мисанта, 1994.
3. Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности в организациях, предприятиях и учреждениях потребительской кооперации: утверждена постановлением Правления Белкоопсоюза от 12 апреля 2002 г. № 177.
4. Инструкция о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц в системе Министерства торговли Республики Беларусь», утвержденная приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 2 марта 2000 г. № 13.
5. Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций Министерства промышленности Республики Беларусь: утверждена приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 235 (в редакции приказов Министерства промышленности от 7 мая 2001 г. № 237 и от 22 апреля 2004 г. № 307).
6. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита: перевод с англ. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995.
7. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь; утв. Верховным Советом Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХII (в редакции закона Республики Беларусь от 18 декабря 2002 г. № 164-3).
8. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон Российской Федерации от 7 августа 2001 г. № 11-ФЗ (в редакции Федеральных законов от 14 декабря 2001 г. № 164-ФЗ; от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ).
9. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций: Указ Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 (в редакции Указов Президента Республики Беларусь от 6 декабря 2001 г. № 722; от 12 ноября 2003 г. № 509; от 25 мая 2004 г. № 249; от 15 марта 2005 г. № 151).
10. Пупко Г.М. Аудит и ревизия: учеб. пособие. – Мн.: Мисанта, 2005.
11. Хмельницкий В.А. Ревизия и аудит: учеб. комплекс. – Мн.: Книжный дом, 2005.

## **СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА: СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ**

С.Л. Шатров, БГЭУ

Современные условия развития Республики Беларусь характеризуются высокой степенью независимости экономических субъектов, как в принятии экономических решений, так и в контроле их исполнения. Поэтому среди институтов контроля бухгалтерской (экономической) информации особое место занимают органы внутреннего контроля (схематично система внутреннего контроля субъекта хозяйствования представлена на рисунке 1). При этом внутренняя экономическая информация отличается такими качествами, как оперативность, детальность представления результатов, которые являются важнейшей базой для принятия обоснованных управленческих решений. Поэтому различные, по сути, органы внутреннего контроля образуют систему, функционирующую в конечном итоге ради выполнения интересов различных групп пользователей экономической информации. На внутривнутрихозяйственном уровне это – собственники, администрация, отделы и службы субъекта хозяйствования.

Объектом внутреннего контроля являются хозяйственные и финансовые операции, объекты и процессы субъектов хозяйствования, на которые направлены контрольные действия и процедуры. Объект контроля также как и субъект контроля должен быть непосредственно взаимосвязан с управлением деятельностью организации. Основные цели внутреннего контроля состоят в обеспечении достоверности показателей, отражаемых

в бухгалтерском учете и отчетности, в обеспечении сохранности активов и эффективного функционирования организации в развивающихся рыночных условиях [2].

Необходимость внутреннего контроля очевидна в современных условиях усложнения производства, концентрации и кооперации капитала, образования монополий и объединений. Внутренний контроль обеспечивает обратные информационные связи, поэтому является одной из важнейших функций управления. Очевидно, что чем сложнее организационная структура субъекта хозяйствования, структура управления, тем более совершенной и гибкой должна быть система внутреннего контроля.

Белорусская железная дорога представляет собой многоотраслевой комплекс народного хозяйства Республики Беларусь со сложной организационной структурой. При этом особенности функционирования транспортной отрасли требуют наличия определенной системы управления и специфической организационной структуры железной дороги, обусловленной особенностями осуществления перевозочного процесса, которые в совокупности оказывают влияние на методику учета, анализа и контроля финансово-хозяйственной деятельности.

Действующий механизм внутреннего контроля на железнодорожном транспорте основывается на проведении проверок аппаратом ревизоров дороги и отделений. Работа службы внутреннего контроля железной дороги основана на вертикальной интеграции ее организационной структуры. Указанная интеграция возможна только на двухуровневой основе, которая отвечает организационной системе управления железнодорожного транспорта, как основного потребителя информации (первый уровень – Управление дороги, второй – отделения дороги). Общая организация и методическое обеспечение системы внутреннего контроля осуществляется специалистами контрольно-ревизионной службы Управления дороги при участии работников отделов отделений железной дороги. Построенный по принципам административно-командной системы управления контроль носит последующий характер (т.е. не предупреждает, а фиксирует нарушения и злоупотребления), что является проблемой уже долгие годы существования контрольно-ревизионной службы, основным путем которой может стать расширение функций ревизии – от оценки своей эффективности до изучения всех аспектов деятельности железной дороги используя основные преимущества и положительные черты такого развитого международного инструмента контроля как аудит.

Очевидно что, такая крупная естественная монополия со сложной технико-технологической и экономической структурой не может опираться в своей деятельности на систему контроля, реализованную только в виде проверок правильности ведения учетных записей и их соответствия существующему законодательству. Необходима более содержательная постановка системы контроля, основанной на интеграции международных и отечественных методик проверки, состоящей в общем виде из политики, процедур, правил, инструкций, системы учета, а также включающая функцию оценки системы внутреннего контроля.

Опыт развития внутреннего контроля зарубежных стран подтверждает, что по мере становления и развития системы внутреннего контроля возрастает необходимость его специализации по различным объектам бухгалтерского учета. При этом Белорусская железная дорога является активным участником международных экономических отношений в части обеспечения потребности субъектов хозяйствования в перевозках в международном сообщении (ввоз, вывоз и транзит грузов и пассажиров). Специфика законодательства, регулирующего экспортно-импортные операции, повышенное внимание государства к деятельности организаций, занимающихся экспортом и импортом товаров (работ, услуг), а также разнообразие форм внешнеэкономической деятельности требуют наличия действенной системы контроля за соблюдением правил организации и ведения бухгалтерского учета и формирования показателей бухгалтерской отчетности о внешнеэкономической деятельности. Поэтому внешнеэкономической деятельности, как обособленный объект учета в системе железнодорожного транспорта должна стать одним из важнейших объектов контроля.

В настоящее время ревизии внешнеэкономической деятельности не являются плановыми, комплексный контроль за организацией грузовых перевозок в международном сообщении, состоянием расчетов с грузоотправителями и экспедиторами, распределением доходов между железными дорогами, отражением в учете расходов и доходов по международным перевозкам, формированием финансовых результатов не проводится. В разрезе тематических ревизий проводятся проверки отдельных валютных операций в рамках железной дороги (проверяются только операции по движению наличной и безналичной иностранной валюты, сохранность денежных средств, расчеты с подотчетными лицами по заграничным командировкам). Это объясняется, во-первых, отсутствием базовой методики проверки и оценки внешнеэкономической деятельности в системе контроля железной дороги, во-вторых, не включением в состав объектов внутреннего контроля международных перевозок как целостного технологического и учетного процесса. Поэтому появилась необходимость определения места контроля внешнеэкономической деятельности в системе внутреннего контроля и разработке методических рекомендаций по организации проверок в данной области.

В этой связи считаем целесообразным предложить в качестве основы механизма контроля за соблюдением организации и правил ведения бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности на железнодорожном транспорте выделить контроль внешнеэкономической деятельности как самостоятельный раздел проверки.

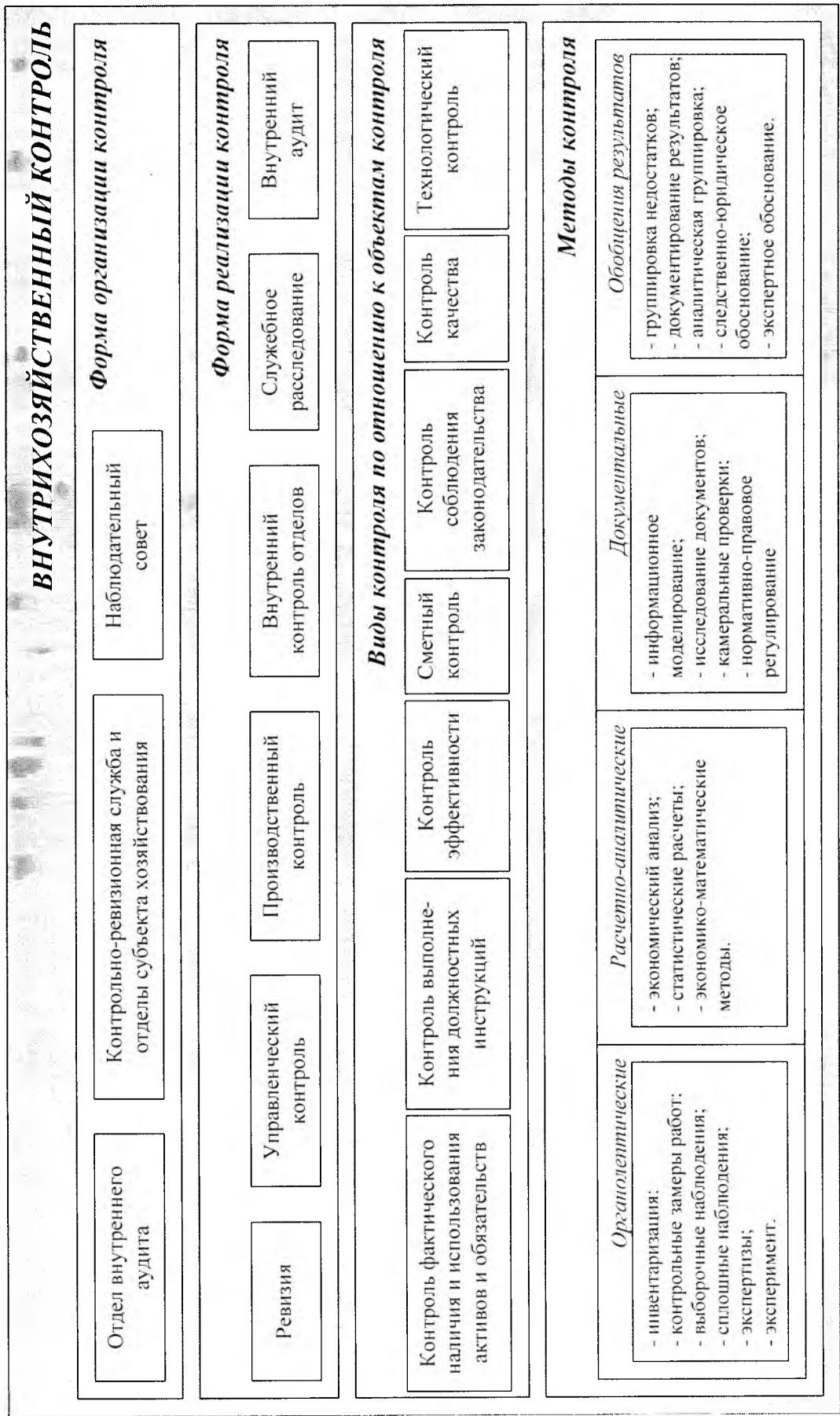


Рис. 1. Система внутреннего контроля субъекта хозяйствования

В рамках одного отделения или структурного подразделения, участвующего в перевозках в международном сообщении невозможно оценить результат внешнеэкономической деятельности, поскольку технологические особенности процесса транспортировки железной дороги обуславливают участие в нем сразу нескольких отделений разных дорог. Поэтому контроль внешнеэкономической деятельности проводится только на уровне Управления дороги. Однако при проведении проверки данного объекта внутреннего контроля необходимо будет получить информацию, как на высшем уровне управления, так и на низшем уровне (линейные предприятия). Это позволит дать объективную оценку состоянию объекта контроля.

На наш взгляд, основной задачей при проверке внешнеэкономической деятельности является подтверждение достоверности отчетности; проверка правильности и своевременности начисления налогов и перечисления их в бюджет с учетом законности расчетов с партнерами в валюте; оценка эффективности осуществления внешнеэкономической деятельности. При этом важен комплексный контроль за организацией грузовых перевозок в международном сообщении, состоянием расчетов с грузоотправителями и экспедиторами, распределением доходов, отражением в учете расходов и доходов по международным перевозкам, формированием финансовых результатов (табл. 1). Для этого разрабатывается базовая методика оценки и проверки внешнеэкономической деятельности на железной дороге, в которой международные перевозки включены в состав объектов внутреннего контроля как целостный технологический и учетный процесс.

Таблица 1

**Организация внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности в системе железнодорожного транспорта (содержание и процедуры)**

Элементы контроля	Основные вопросы проверки	Источники информации
Выполнение договорных обязательств	- своевременное продление или заключение новых договоров; - соблюдение условий договоров; - составление плана перевозок	- договор на перевозку; - заявка на перевозку; - план перевозок
Обслуживание перевозочного процесса	- оформление единых международных перевозочных документов; - основания для приема груза к перевозке; - своевременный прием или выдача груза; - таможенное оформление	- перевозочные документы (международная транспортная накладная СМГС и др.);
Состояние расчетов с экспедиторами	- определение провозных платежей; - своевременность расчетов (предоплата)	- счета-фактуры; - платежные поручения
Движение денежных средств на валютных счетах	- определение доли инвалюты для обязательной продажи; - целесообразность использования валютных средств	- выписки с валютного счета
Распределение доходов между дорогами, участвовавшими в международной перевозке	- доля участия отдельной железной дороги в международной перевозке; - своевременность корректировок доходных поступлений	- сводная ведомость доходов
Структура эксплуатационных расходов	- состав и структура прямых затрат; - порядок распределения косвенных затрат	- первичные учетные документы по учету затрат; - форма 69-жел
Состояние учета валютных операций	- переоценка объектов, стоимость которых выражена в инвалюте; - порядок учета курсовой и суммовой разницы	- учетные документы; - бухгалтерские справки-расчеты; - авизо (извещения)
Отражение в отчетности результатов финансовой деятельности	- формирование финансовых результатов в пределах железной дороги	- форма 69-жел; - сводный баланс

Проверка внешнеэкономической деятельности является частью системы внутреннего контроля организации и основывается на сочетании общепринятых международных стандартов с отечественными принципами контроля. Для формирования информации о достоверности бухгалтерской отчетности по внешнеэкономической деятельности и установления соответствия применяемой в системе железнодорожного транспорта методики учета и налогообложения экспортно-импортных операций действующим в Республике Беларусь нормативным документам необходимо выполнить комплекс контрольных процедур, к которым относится проверка:

- соблюдения валютного, таможенного, налогового и гражданского законодательства при совершении экспортно-импортных операций;
- своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по внешнеэкономическим операциям;

- законности совершения операций по валютному счету (учредительные документы, полномочия лиц на открытие и распоряжение валютными счетами);
- полноты и достоверности представленных документов (транспортные железнодорожные накладные, пересылочные накладные и ведомости и др.), обоснованности условий заключенных контрактов;
- наличия соответствующих лицензий на осуществление внешнеторговой сделки в случаях, предусмотренных законодательством;
- обоснованности отнесения произведенных расходов к соответствующим внешнеэкономическим операциям;
- реальности исчисленного финансового результата по внешнеэкономической деятельности;
- отражения на счетах бухгалтерского учета внешнеэкономических операций и своевременности зачисления валютной выручки;
- порядка обязательной продажи части валютной выручки;
- обоснованности платежей в иностранной валюте, предусмотренных контрактами;
- обеспечения контроля возмещения валютных платежей, не входящих по условиям доставки в обязанности экспортера (импортера);
- своевременности и достоверности исчисления и учета командировочных расходов, обоснованность расходования этих сумм;
- своевременности и правильности переоценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, полноты ее отражения в аналитическом учете;
- эффективности системы внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности железной дороги.

Большое количество участников международных перевозок со стороны железнодорожного транспорта, деятельность которых следует оценить, предопределяет содержание работы внутренних аудиторов и значительный объем информации, используемой для анализа в процессе проверки. Поэтому необходимо составить перечень документов, которые могут служить источниками информации, и согласовать возможность доступа к данным документам (документы для открытия валютного счета; документы, подтверждающие полномочия лиц, заключающих внешнеэкономические сделки и распоряжающихся валютным счетом; выписки из лицевых счетов по валютному счету; расчетно-платежные документы; внешнеэкономические контракты и дополнения (изменения) к ним; грузовые таможенные декларации; товарно-сопроводительные документы; документы, подтверждающие расходы в части комиссионного вознаграждения банку и бирже за обязательную продажу части валютной выручки; заключения, акты, предписания по результатам проведенных ранее ревизий, аудиторских, налоговых проверок и др.). По каждому элементу объекта контроля целесообразно обозначить отдельные вопросы, наиболее важные и раскрывающие в главном содержание операций. В результате возможно построение вышеприведенной системы организации внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности, включающей в себя процедуры проведения проверок по организации и обслуживанию перевозок в международном сообщении.

Выделение контроля внешнеэкономической деятельности как самостоятельного раздела проверки позволит к традиционным задачам внутреннего финансово-хозяйственного контроля (обеспечение сохранности активов, содействие и контроль за рациональным расходованием всех видов ресурсов, контроль за правильным и достоверным ведением бухгалтерского учета и отчетности, обеспечение соблюдения законодательства, выявление и предупреждение злоупотреблений должностных лиц и других работников) добавить продиктованные новым временем:

- текущий, оперативный анализ и прогнозирование эффективности финансово-хозяйственной деятельности в разрезе видов деятельности, сообщения и тяги;
- налоговое планирование и консультирование, предотвращение применения финансовых санкций и штрафов со стороны вневедомственных контрольных органов, защита интересов железной дороги во вневедомственных контролируемых и судебных органах;
- содействие повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности, выявлению и использованию резервов роста и повышению эффективности деятельности железной дороги в целом.

Это создаст предпосылки и повысит вероятность того, что железнодорожный транспорт сохранит и укрепит свои позиции на рынке международных перевозчиков и, соответственно, значительную долю доходов от перевозок внешнеторговых грузов.

Таким образом, деятельность контрольно-ревизионной службы в системе внутреннего контроля железнодорожного транспорта позволит усовершенствовать действующую систему управления внешнеэкономической

деятельности и будет направлена не просто на выявление недостатков и нарушений, а в большей степени на обнаружение внутрихозяйственных резервов, борьбу за экономию, сохранность, приумножение и повышение эффективности использования экономического потенциала железной дороги по всем видам деятельности, тяги, сообщения и операциям перевозочного процесса.

*СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь от 08.11.1994 г., № 3373-ХІІ с измен. и доп.
2. Евдокимович В.И. Система внутреннего контроля в потребительской кооперации Республики Беларусь состояние и направления ее совершенствования/ Бухгалтерский учет и анализ – 2005.– № 8.– С. 11-17.
3. Леонтьева Ж.Г., Кузнецова А.В. Учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций.– СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004.– 525 с.
4. Соловьева О.В. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности. Учеб. пособие. О.В. Соловьева.– Омск: ОГИС, 2003.– 136 с.
5. Хмельницкий В.А. Ревизия и аудит.– Мн.: Книжный дом, 2005.– 480 с.
6. Шалашова Н.Т. Аудит внешнеэкономических операций.– М.: Финансовая газета, 2004.– 46 с.
7. Экономика железнодорожного транспорта: Учеб. для вузов ж.-д. трансп./ И.В. Белов, Н.П. Терешина, В.Г. Галабурда и др., под ред. Н.П. Терешиной, Б.М. Лапидуса, М.Ф. Трихункова.– М.: УМК МПС России, 2001.– 600 с.

**ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АНАЛИЗА  
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ,  
М.А. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

Многие страны сегодня ищут пути повышения уровня жизни населения. Самые благоприятные перспективы для этого раскрываются в условиях рыночной экономики. Тем не менее, несколько стран действительно процветают, в то время как большинство государств, развиваясь также в рыночных условиях, по многим параметрам далеко отстали от ведущей «семерки». Видимо, рынок сам по себе не ведет к благополучию, а дает лишь определенный шанс для достижения лучшей жизни. В этом смысле знания теоретических основ анализа хозяйственной деятельности, как одного из методов управления общественным производством, крайне важно, поскольку они позволяют из массы вариантов уже имеющегося в мире опыта перехода к рыночной экономике выбрать адекватную именно нашим условиям хозяйствования модель, увидеть преимущества или недостатки различных рыночных механизмов и инструментов, максимально сократить неизбежные издержки, связанные с переходом к рынку, и ослабить социальную напряженность в этот период.

Проведение масштабной реформы 1990-х годов повлекло за собой множество отрицательных социально-экономических последствий. К их числу можно отнести огромное падение объемов производства во многих отраслях национальной экономики, безработицу, резкое снижение жизненного уровня населения, высокую инфляцию, кризис взаимных платежей, обесценение денежных накоплений, недоверие к национальной валюте, бегство капитала за рубеж, долларизацию экономики. Все эти изменения в экономической жизни стран СНГ требуют глубокого осмысления на основе развития теории и совершенствования практики экономического анализа функционирования предприятия, других субъектов хозяйствования, отраслей народного хозяйства. В процессе анализа необходимо обеспечивать комплексность и системность исследования хозяйственных процессов и явлений, глубокое изучение всех сторон экономической, технической и социальной деятельности предприятий и других субъектов предпринимательской деятельности. Важное значение для разработки концепции перспективного оптимального управления предприятиями имеет прогнозный экономический анализ. В настоящее время наблюдается тенденция соединения текущего анализа хозяйственной деятельности с разработкой прогнозов на будущее. При этом экономический анализ по итогам работы за год (квартал или месяц) не должен ограничиваться оценкой результатов хозяйствования, а содержать информацию о перспективах, условиях будущей деятельности. В нем, в частности, должна содержаться информация об обеспеченности и эффективности использования материальных, товарных, трудовых и финансовых ресурсов, оптимальной организации производственных, снабженческо-сбытовых и других технологических процессов, использовании достижений НТП и т.п.

В условиях становления и развития рыночных отношений необходимо широкое использование информации о тенденциях развития экономики своих клиентов и партнеров. Следовательно, интерес менеджеров в условиях рыночной экономики значительно шире; значение экономического осмысливания ситуаций, которые складываются на внешнем и внутреннем товарных рынках, рынках труда и капитала, возрастает. Все это требует