

РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

*В.А. Хмельницкий, канд. экон. наук, доцент,
проректор по учебной работе БГЭУ*

Экономические и политические преобразования в Республике Беларусь в начале 90-х годов привели к существенной перестройке действовавшей в стране системы финансово-хозяйственного контроля, постепенному приближению ее к западной модели, существующей в государствах с развитой рыночной экономикой. Организованная в соответствии с этой моделью система органов контроля, как правило, должна включать следующие элементы:

- ведомство главного ревизора — аудитора (счетная палата) с подчинением непосредственно парламенту или президенту страны. Главная цель ведомства — осуществление общего контроля за расходованием государственных средств;
- налоговое ведомство с подчинением правительству или министерству финансов страны, контролирующее поступление налогов;
- контролирующие структуры в составе ведомств, осуществляющие проверки и ревизии подведомственных учреждений;
- негосударственные контролирующие службы, осуществляющие на коммерческой основе проверку достоверности отчетной документации и законности финансовых операций;
- службы внутреннего контроля, основная задача которых — поиск путей снижения издержек и максимизация прибыли.

Существующая в современных условиях система финансово-хозяйственного контроля в Республике Беларусь содержит в себе также все элементы вышеуказанной модели. Функции отдельных органов контроля полностью совпадают с западной моделью, наименование отдельных структур несколько иное. Конечно, для того, чтобы эта модель функционировала в республике, система контрольных органов подверглась серьезной реорганизации. В частности, в 1990 году были упразднены органы народного контроля. В этот период были созданы Контрольная палата при Верховном Совете Республики Беларусь и Департамент экономического контроля при Совете Министров Республики Беларусь. Новая система политической власти во главе с Президентом вызвала к жизни президентский контроль — в 1994 году была создана Служба контроля при Президенте Республики Беларусь. В связи с созданием, в соответствии с Конституцией Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь в 1996 году, были упразднены Контрольная палата и Служба контроля, а их функции были переданы вновь образованному контрольному органу. Этот орган контроля взял на себя функции ведомства главного ревизора — аудитора (счетная палата) с подчинением непосредственно Президенту Республики Беларусь. Полная аналогия этого элемента модели системы органов контроля государств с развитой рыночной экономикой, как по функциям, так и по цели, только различие в наименовании.

В этот же период появились новые органы финансового контроля: Государственная налоговая инспекция при Министерстве финансов Республики Беларусь (в настоящее время — Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь); Государственный комитет по надзору за страховой деятельностью Республики Беларусь (в настоящее время — соответствующий Департамент в составе Министерства финансов Республики Беларусь); Государственный комитет по финансовым расследованиям Республики Беларусь (в настоящее время — Департамент финансовых расследований в составе Комитета государственного контроля Республики Беларусь) и ряд других. Преобразована структура Министерства финансов Республики Беларусь, изменились его функции. Возник аудиторский контроль. Новые формы приобрел общественный финансовый контроль.

Разгосударствление банковской системы и появление коммерческих банков и других кредитных организаций вызвали к жизни новые методы контроля со стороны коммерческих банков за финансовым состоянием субъектов хозяйствования — клиентов, за деятельностью коммерческих банков со стороны Национального банка Республики Беларусь, за деятельностью самого Национального банка со стороны законодательных органов.

В соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 22 от 9 января 2002 года, в республике функционируют контролирующие структуры в составе ведомств. Они осуществляют проверки и ревизии подведомственных учреждений, что также соответствует модели системы органов контроля, функционирующей в государствах с развитой рыночной экономикой.

Создание субъектов предпринимательской деятельности новых организационно-правовых форм, появление коммерческих организаций с иностранными инвестициями в Республике Беларусь стало предпосылкой возник-

новения в республике аудита как новой доверительной формы финансово-хозяйственного контроля субъектов предпринимательской деятельности. Этот элемент системы контроля также полностью отвечает рассматриваемой модели, в которой присутствуют негосударственные контролирующие службы, осуществляющие на коммерческой основе проверку достоверности отчетной документации и законности финансовых операций;

Функционирование служб внутрихозяйственного контроля у субъектов предпринимательской деятельности соответствует последнему элементу модели системы контроля — службы внутреннего контроля. Задачи же их полностью идентичны — поиск путей снижения издержек и максимизация прибыли.

Наряду с этим, наблюдаются новые тенденции в развитии контроля в Республике Беларусь. Если в условиях планово-распределительной системы преобладал государственный контроль со стороны органов власти и управления, отделений Государственного банка СССР и специально созданных контролирующих структур за движением денежных фондов всех экономических субъектов, то в условиях перехода к рыночным отношениям содержание и методы контроля претерпевают значительную трансформацию, вызванную изменением роли государства в экономике.

Контроль начинает развиваться по двум направлениям:

1. Сужается сфера государственного финансово-хозяйственного контроля. Он все более концентрируется на сфере макроэкономических процессов. Включая контроль за стоимостными пропорциями движения валового внутреннего продукта, денежной массой, формированием и использованием фондов денежных средств, поступающих в распоряжение государства. Одновременно расширяется сфера действия негосударственного финансово-хозяйственного контроля со стороны аудиторских и страховых фирм, кредитных организаций, меняется его содержание.

2. Происходит определенный сдвиг от последующего контроля в сторону предварительного. Развитие парламентаризма в республике, повышение профессионального уровня депутатов Национального собрания — Совета республики и Палаты представителей приводят к более тщательному контролю за финансовой деятельностью исполнительной власти и углубленному анализу целесообразности и экономической эффективности расходования средств при утверждении проектов государственного бюджета и создаваемых фондов. Этому способствует и создание специальных контролирующих органов представительной власти. На уровне отдельных субъектов предпринимательской деятельности происходит усиление внимания к финансовому обследованию инвестиционных проектов с привлечением специализированных консалтинговых фирм, инвестиционных банков и финансовых корпораций.

Важную роль в осуществлении контроля играет и уровень организации бухгалтерского учета в республике, так как отчетная документация и регистры учета являются главными объектами контроля.

Дальнейшее развитие контроля и его эффективность во многом зависят от создания новой концептуальной и законодательной базы, обеспечивающей его проведение на качественно новом уровне, присущем современным условиям хозяйствования.

Замена командно-административных методов управления экономикой преимущественно на экономические, выдвигает и новые задачи перед контролем. В условиях рыночных отношений нужен совершенно иной контроль, а именно — финансово-хозяйственный. Органы вневедомственного и ведомственного контроля должны подняться на качественно новую ступень своей деятельности, занявшись контролем эффективности использования средств субъектов хозяйствования, направляемых на осуществление производственных и социально-экономических программ. С учетом этого и конкретизированы задачи, разрешаемые в ходе проведения ревизии. Так, Порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 г. № 673, дополнен абзацем 7 в пункте 3 согласно которому одной из задач, стоящей перед контрольно-ревизионными службами в период проведения ревизии является «проверка целевого и эффективного использования государственного имущества, в том числе бюджетных средств» (Указ Президента Республики Беларусь от 15.03.2006 г. № 151).

Само понятие «контроль эффективности» не сводится лишь к поискам экономической выгоды (прибыльности) тех или иных финансовых операций. Суть его — в оценке управленческих решений и действий по целому комплексу показателей (экономических, социальных, правовых, экологических и др.). В некоторых государствах с развитой рыночной экономикой используется до 50 таких показателей.

Контроль эффективности — это выход контроля за сферу бухгалтерской точности и законности, что требует от контролеров выработки суждений и оценок о целесообразности производимых расходов, о действительности тех или иных законодательных актов. И если законы или другие нормативные акты не отвечают требованиям реальной обстановки, то органы контроля должны выступать с инициативой об их отмене, изменении или принятии новых правовых норм.

Контроль эффективности, как новый тип контрольной деятельности, зародился в 60-х годах в Швеции и сегодня получил распространение во всем мире. Следует отметить, что отдельные элементы этого типа контроля

использовались ранее и на территории бывшего СССР. Так, анализ и оценку правильности и целесообразности расходования государственных средств, проводили органы Госконтроля дореволюционной России, а затем и советские государственные контрольные органы вплоть до 1934 года. Эта функция, но уже в меньшем объеме, прослеживается в деятельности госконтроля, комиссии Советского контроля, органов партгосконтроля с 1940 по 1965 годы и становится почти незаметной в период 70–80 г.

Весь контрольный процесс можно разделить в зависимости от сложности выполняемых функций на следующие ступени:

- первая — счетная правильность;
- вторая — законность (соблюдение требований действующего законодательства, утвержденных правил и инструкций);
- третья — экономическая выгодность (прибыльность);
- четвертая — контроль эффективности.

Контроль, осуществляемый в Республике Беларусь ведомственными и вневедомственными службами, в настоящее время достиг лишь второй ступени этой контрольной лестницы. Но ведь это только начало контроля. Основной задачей контрольных органов в современных условиях должно стать определение действенности и результативности совершаемых хозяйственных и финансовых операций субъектами хозяйствования, подвергаемых проверке.

Наряду с этим, национальную систему контроля в сфере экономики нельзя строить в отрыве от мировой практики, потому что экономические связи республики, как с ближним, так и с дальним зарубежьем становятся все шире и многообразнее, все теснее переплетаются. Следовательно, контрольным органам республики необходимо ориентироваться и на новые инструменты контроля, широко применяемые в практике работы контролеров экономически развитых стран: «программная оценка», ориентация на конечные результаты, принцип «сан сет» и др.

Суть программной оценки состоит в том, что в ведомственную систему управления встраивается механизм, позволяющий на регулярной основе осуществлять слежение за ходом реализации программы; своевременно выявлять «узкие места» и реагировать на них; контролировать соблюдение графиков выполнения отдельных этапов работ; сравнивать достигнутые результаты с ожидаемыми; соизмерять результаты с затраченными ресурсами, определяя тем самым фактическую эффективность программы.

Ориентация на конечные результаты означает, что при осуществлении контроля необходимо сосредотачивать внимание не только на традиционных характеристиках выполнения программ «ресурсного типа» (например, число учеников в школах, количество койко-мест в больницах или частота их использования и др.), но и дополнять их «конечными» показателями, в максимальной степени отражающими реальную отдачу программы, ее всестороннее воздействие на общество.

Принцип «сан сет» предусматривает законодательное ограничение сроков функционирования большинства министерств и ведомств 4–10 годами и автоматическое прекращение финансирования их деятельности, если до истечения этого срока не будет принято специального закона, продлевающего их полномочия. При этом необходимо проводить тщательное аналитическое обоснование необходимости функционирования каждого ведомства и осуществляемых им программ.

Для совершенствования внутрихозяйственного контроля необходимо учитывать следующее: способы использования самоконтроля и учета психологического фактора при применении общих методов контроля; использование технических средств и технологий контроля; использование форм ориентации контроля на будущие события в процессе управления; функциональные системы контроля стратегии хозяйственной организации, проектов и программ, творческой деятельности, материальных, трудовых и финансовых ресурсов; исполнения решений и др. Задачи органов внутрихозяйственного контроля, непосредственно подчиненных руководителю субъекта хозяйствования, следующие:

- контроль состояния и поведения субъекта хозяйствования как единого целого;
- проверка целей, стратегии и планов организации в качестве предпосылки успешного осуществления контроля.

Для выполнения этих задач орган контроля должен выполнять ряд функций:

- участвовать в разработке планов развития субъекта хозяйствования путем проверки предпосылок, заложенных в формулировке цели и стратегии этих планов;
- создавать и внедрять системы контроля исполнения решений, контроля материальных, трудовых и финансовых ресурсов, контроля научно-исследовательской работы, контроля целевых программ субъекта предпринимательской деятельности;

- контролировать функционирование служб и структурных подразделений субъекта предпринимательской деятельности в соответствии с принятыми планами, утвержденными инструкциями и положениями;
- принимать участие в совершенствовании управления субъектом предпринимательской деятельности в целом путем проверки используемых методов и процедур управления, стандартов управления, организационных структур управления;
- координировать контрольную деятельность во всех структурных подразделениях субъекта предпринимательской деятельности и др.

Необходим более глубокий анализ недостатков организации внутрихозяйственного контроля, так как именно она определяет эффективность использования всех других элементов этой функции. У многих субъектов хозяйствования организация контроля не упорядочена. Традиционный подход, в основе которого лежит идея возложения контрольной функции главным образом на работников бухгалтерии, исключает возможность создания разветвленной системы выявления отклонений от регламентированного хода работ и регулирования их в превентивном, текущем и последующих режимах. Проблема состоит в том, что процессы использования ресурсов и создания готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг осуществляется под влиянием всех основных отделов и служб субъекта предпринимательской деятельности. Поэтому чисто бухгалтерский подход к функции контроля представляется неконструктивным, резко снижающим в этой области ответственность технических, коммерческих и других служб.

Использование в организации контроля принципа системного упорядочения осложняется в связи с несовершенным разделением управленческого труда по функциональному принципу, затрудняющему четкое разграничение работ в области контроля между отделами и службами субъекта предпринимательской деятельности, прежде всего между собственно экономическими отделами (бухгалтерией, финансовым отделом, отделом труда и зарплаты, планово-экономическим отделом) и коммерческими службами (отделами маркетинга, сбыта, материально-технического обеспечения). Дублирование и параллелизм в работе этих служб порождает серьезные недостатки в организации внутрихозяйственного контроля. В условиях функционального разделения труда по управлению экономикой чрезвычайно важно использовать в этой области принцип системного упорядочения. Необходимо координировать выполнение функций контроля всеми службами предприятия. Роль координатора должна взять на себя контрольно-ревизионная служба субъекта хозяйствования в соответствии с утвержденным положением о ведомственном контроле.

Явно недостаточно приближена функция контроля к центрам использования материальных ресурсов и создания готовой продукции, централизация плановой и учетной работы существенно снизила информационные, а следовательно, и контрольные возможности не только на уровне структурных подразделений, но и в отделах маркетинга, сбыта и других, являющихся центрами принятия решений и ответственности в соответствующих сферах деятельности. Применение современных средств ЭВМ в определенной мере ослабляет отрицательное влияние централизации, так как технология обработки исходных данных на ЭВМ предусматривает возможность использования результатной информации во всех центрах принятия решений, во всех центрах контроля. Тем не менее, руководители структурных подразделений, функциональных отделов и служб, не всегда имеют возможность изучать машинограммы, прорабатывать различные варианты экономических решений в силу загруженности сугубо производственными вопросами. Им нужны квалифицированные помощники, владеющие методами планирования, учета, анализа и способные осуществлять функцию контроля на профессиональной основе.

Функция контроля недостаточно целенаправленно и четко взаимодействует с другими функциями управления. С одной стороны, несистемное осуществление контроля не дает возможности выявлять отклонения во всех сферах деятельности субъектов хозяйствования, поэтому практически бездействуют функции регулирования, экономического анализа, планирования, призванные воздействовать на отклонения в предварительном, текущем и последующем режимах. С другой стороны, контроль еще не оказывает достаточного влияния на состояние планирования, учета и экономического анализа. Прежде всего, не всегда контролируется обоснованность и своевременность разработки заданий по объемам производства, использованию трудовых, материальных, топливно-энергетических ресурсов, издержкам производства и другим показателям, влияющим на конечные результаты хозяйствования объекта контроля. Из поля зрения контрольных служб выпадает область корректировки норм, нормативов. Не исследуются в период проверок вопросы организации и достоверности учета деятельности структурных подразделений, хотя здесь имеют место несогласованность данных оперативного и бухгалтерского учета, информационная недостаточность по ряду важных аспектов формирования издержек производства и других сторон деятельности контролируемых объектов, слабая методологическая взаимосвязь между плановыми (прогнозными) и бухгалтерскими моделями.

Одна из причин наличия недостатков в организации и практике контроля состоит в том, что еще недостаточно глубоко исследованы многие важные теоретические вопросы этой сложной функции управления. Перспективными направлениями развития теории являются:

- углубление теоретических и методологических основ организации контроля, определение его предмета и метода;

- раскрытие внутренней структуры системы контроля относительно обособленных экономических объектов с целью согласования их отдельных частей с теми элементами функции контроля, которые согласуются с задачами функционирования и специфическими свойствами этих частей.

Надежное функционирование всей системы финансово-хозяйственного контроля является необходимой составляющей в выполнении задач, стоящих перед национальной экономикой в современных условиях. Все сложные искусственные системы, к которым относятся и объекты управления производством, всегда стремятся выйти из-под контроля по тем или иным причинам. Тенденция к беспорядку противостоит сила управления, сила контроля. Система контроля хозяйствования — это и есть та сила, которая способствует разработке и реализации реальных решений, социально-экономических и других планов, рациональному и интенсивному ведению экономики, достижению поставленных целей. Приведение существующей системы контроля хозяйствования к уровню, отвечающему требованиям рыночной экономики, современным экономическим потребностям — важнейшая социально-экономическая, хозяйственная и научная задача. Ее решение должно стать составной частью программы совершенствования всей системы финансово-хозяйственного контроля.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Республики Беларусь: Конституция Республики Беларусь № 2875-XII от 15 марта 1994 г. (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г.).

2. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь № 3373-XII от 8 ноября 1994 (в редакции Закона Республики Беларусь № 137-З от 29 июня 2006 г.).

3. О Комитете государственного контроля: Закон Республики Беларусь № 369-З от 9 февраля 2000 г. (в редакции Закона Республики Беларусь от 20 июля 2006 г. № 162-З).

4. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь № 673 от 15 ноября 1999 года (в редакции Указа Президента Республики Беларусь № 116 от 1 марта 2007 года).

5. О совершенствовании регулирования аудиторской деятельности: Указ Президента Республики Беларусь № 67 от 12.02.2004 г.

6. Положение о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, утверждено постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 22 от 09 января 2002 г. (в редакции постановления Совета Министров Республики Беларусь № 736 от 1 июня 2007 г.).

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ: СОДЕРЖАНИЕ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ

Д.В. Папковская, БГЭУ

В современных условиях хозяйствования ключевая роль в принятии многих управленческих решений принадлежит информации о расходах организации. Эффективное управление организацией невозможно без развития и внедрения принципиально новых форм контроля, который на основе использования данных о различных показателях расходов позволяет поднять субъект предпринимательства на новый конкурентоспособный уровень, а также оптимизировать расходы, рассматриваемые в качестве объекта налогообложения.

Контроль (фр. *controle* — список, ведущийся в двух экземплярах; здесь — повторение, возвращение к ранее рассмотренному вопросу, его проверка) означает проверку исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их законности и экономической целесообразности [1, с. 5]. В данном определении контроля, сформулированном Н.Г. Беловым, раскрыт, по нашему мнению, предмет контроля — законность и целесообразность использования активов (имущества) организации в процессе хозяйственной деятельности в соответствии с ее уставом. Это в полной мере можно отнести как к внешнему, так и к внутреннему контролю. Однако предмет внутреннего контроля по ряду признаков имеет свои отличительные особенности. К таким признакам следует отнести: цель контроля, объект контроля, субъект контроля, массовость, организационную структуру, периодичность проведения, информационное обеспечение, степень оперативности, регламентированность осуществления, форму оформления результатов, степень готовности результатов контроля.

Роль внутреннего контроля в настоящее время возрастает, так как он представляет собой эффективный механизм управления деятельностью организации в целом и обеспечения соблюдения политики руководства каждым отдельным работником. Однако следует вместе с тем констатировать, что до настоящего времени не разработаны и не утверждены организационно-методические положения внутреннего контроля, которые могли бы иметь рекомендательный характер для руководства организации при разработке системы внутреннего контроля.