

не выполнено не в силу отсутствия у ревизора или аудитора того качества, которое тестируется (например, знание причин появления в магазине недостатка), а в силу неумения выявить аналогию. Однако, имеется ряд сложностей, связанных с понятием надежности теста контроля по внутренней согласованности. Высокая внутренняя согласованность может быть противоположностью валидности. Поскольку валидность теста для контроля определяется как степень измерения того, для чего он предназначен, то достижение ее должно быть основной целью при его разработке. Надежность контрольного теста важна лишь для того, чтобы обеспечивать его высокую валидность. В тестировании имеются примеры, когда применяемые контрольные тесты, признанные невалидными для измерения одних показателей, признавались валидными по отношению к другим. ненадежный контрольный тест не может быть валидным и, наоборот, валидный тест всегда надежен.

Обобщая изложенное, можно сделать вывод о том, что применение тестирования в ходе проведения ревизий и аудита только тогда будет эффективным с точки зрения получения достоверных результатов, когда используемые тестовые задания будут отвечать требованиям их валидности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Большой экономический словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна.– М.: Институт новой экономики, 1999.– 1245 с.
2. Право и экономика. Большой энциклопедический словарь высшего управленческого персонала.– Мн.: Право и экономика, 2001.– 1364 с.
3. Правило аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства": Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г., № 114.
4. Правило аудиторской деятельности "Внутренний контроль качества аудита": Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 января 2002 г., № 7.
5. Правило аудиторской деятельности "Образование аудитора": Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 марта 2003 г., № 45.
6. Аванесов В.С. Композиция тестовых заданий.– М.: Адепт, 1998.
7. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учебник.– М.: ЗАО "Финстатинформ", 2000.– 239 с.
8. Сотникова Л.В. Методология оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита: Монография.– М.: ВЗФЭИ, 2003.– 300 с.

<http://edoc.bseu.by/>

КРИТЕРИИ И ПОКАЗАТЕЛИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ЕЕ ПОВЫШЕНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

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

Вопросы эффективности финансово-хозяйственного контроля (ФХК) являются актуальными в современных условиях, так как он способствует повышению эффективности управления субъектами хозяйствования, рациональности и результативности использования ими всех видов ресурсов. ФХК предполагает:

- проверку своевременного поступления и расходования материальных средств, использования трудовых и финансовых ресурсов по объемам, структуре и целевому назначению;
- определение целесообразности расходования материальных средств, использования трудовых и финансовых ресурсов;
- оценку обоснованности применяемых норм и нормативов при расходовании материальных средств, использовании трудовых и финансовых ресурсов;
- определение и анализ показателей эффективности использования всех видов ресурсов.

Мерой эффективности служит отношение результата (эффекта проверки) к затратам, связанным с получением этого результата. При рассмотрении категории эффективности применительно к ФХК выделяется одна методологическая особенность, отличающая ее от категории эффективности применительно к производству. Если рост эффективности производства означает получение на единицу потребленных ресурсов большей массы экономического эффекта (или для получения единицы экономического эффекта затрачена меньшая масса используемых ресурсов), то повышение эффективности ФХК не всегда и не обязательно означает получение большего экономического эффекта при тех же затратах применяемых ресурсов.

Результаты ФХК того или иного объекта могут завершиться положительной оценкой его финансово-хозяйственной деятельности, отсутствием нарушений действующих нормативных и инструктивных материалов, регламентирующих функционирование субъекта хозяйствования. И это — тоже результат, хотя и отрицательный с позиций конкретного экономического эффекта затраченных ресурсов. Такой результат следует считать идеальным в обществе, где благодаря контрольным органам и общественному мнению формируется культура

хозяйствования, что, в конечном счете, является совокупным результатом функционирования контрольных органов в сфере предпринимательской деятельности. Этот совокупный результат дает и социальный эффект, который проявляется в общественном сознании и способствует повышению уровня доверия контролирующим органам всех уровней. Таким образом, экономический эффект в контрольной системе при определенных условиях трансформируется в социальный эффект.

В производственной же системе в качестве экономического эффекта во всех случаях выступает и остается общественный продукт, являющийся результатом производства.

По мнению Годунова А.А., «исследование эффективности как экономической категории, анализ эффективности трудовых, материальных и финансовых ресурсов воспроизводства общественного продукта требует вычленения каждого ресурса для анализа его движения по фазам (стадиям) воспроизводства. Применительно к финансовым ресурсам анализ охватывает только те фазы, где проявляются финансовые отношения. Это фазы распределения и обмена, в рамках которых проявляются распределительная и контрольная функции финансов. В реальном экономическом процессе фазы распределения и обмена переплетаются. Если быть конкретным, то произведенный продукт (в фазе производства) сначала распределяется на части, соответствующие его стоимостному строению (в фазе распределения), затем происходит отчуждение продукта в соответствии с этим распределением и одновременно в ходе обмена через цены осуществляется перераспределение (вторичное распределение) стоимости между производителем, обществом и потребителем и присвоенное последним необходимых потребительных стоимостей» [2, с. 16].

Все вышеизложенное позволяет видеть особенности и различия в природе эффективности производства и эффективности ФХК в экономической системе общества. Контроль в системе управления финансово-хозяйственной деятельностью призван способствовать нормальному ходу воспроизводственного процесса, минимизировать отрицательные отклонения (нарушения) от заданных параметров развития экономики, роста общественного продукта.

Экономическая и социальная эффективность тесно связаны между собой: рост экономической эффективности обеспечивается путем сокращения потребляемых ресурсов (трудовых, материальных, финансовых) на единицу продукта, в том числе за счет более полного и рационального использования финансовых средств (общественных и частных), чему призвана способствовать система ФХК. Социальный эффект, достигаемый контрольными органами, является частью общего (совокупного) социального эффекта, который в свою очередь представляет собой трудно выделяемую часть эффекта экономического.

Для определения эффективности ФХК в системе функционирования субъектов хозяйствования используются результаты, полученные в процессе решения поставленных перед ним задач:

- 1) оценка результативности расходования ресурсов контролируемым субъектом предпринимательской деятельности (отдача от расходования ресурсов);
- 2) оценка возможности снижения уровня нецелесообразных и более дорогих расходов контролируемым субъектом предпринимательской деятельности;
- 3) оценка законности произведенных расходов;
- 4) контроль полноты и своевременности произведенных расходов (то есть их адресность и срочность);
- 5) проверка обоснованности отнесения затрат, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью, на себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с действующим законодательством;
- 6) оценка обоснованности принимаемых управленческих решений в направлении изыскания резервов повышения результативности хозяйствования контролируемых субъектов предпринимательской деятельности и др.

В качестве одного из критериев эффективности системы внутрихозяйственного контроля можно назвать уровень, характеризующий нецелевое, незаконное, необоснованное использование средств контролируемым субъектом предпринимательской деятельности, который можно рассчитать по формуле:

$$\mathcal{E} = (H_i : C_i) * 100\%, \quad (1)$$

где \mathcal{E} — уровень эффективности системы внутрихозяйственного контроля в исследуемом периоде; H_i — объем нецелевого, незаконного, необоснованного использования средств в исследуемом периоде; C_i — общий объем средств, израсходованных в исследуемом периоде.

Чем меньше результат, тем большая часть израсходованных средств используется по целевому назначению и тем выше эффективность системы внутрихозяйственного контроля. Динамика этого показателя будет отражать складывающуюся тенденцию в конкретной контролируемой системе.

Для определения эффективности ФХК также можно использовать и соотношение полученного эффекта с понесенными затратами:

$$(H^1 : H^0) : (C^1 : C^0) = > 1 \text{ или } < 1, \quad (2)$$

где H^1 и H^0 — объем нарушений в денежном выражении, выявленных контролирующими органами и сумма подлежащих уплате штрафных санкций в отчетном и предыдущем периоде соответственно; C^1 и C^0 — объем средств, использованных контролирующими органами в отчетном и предыдущем периоде соответственно.

Если данное соотношение больше 1, то эффективность ФХК возросла, если меньше — эффективность снизилась.

Соответствующие расчеты могут быть произведены за отдельный период отдельно по каждому субъекту хозяйствования или в целом по контрольно-ревизионному подразделению. Таким образом, структурно эффективность ФХК охватывает не только эффективность системы контроля в целом, но и эффективность деятельности конкретного субъекта контроля. В то же время, повышение эффективности деятельности контролирующих органов не должно связываться с увеличением масштабов выявленных нарушений, нецелевого, необоснованного, неэффективного использования финансовых средств и материальных ресурсов. Напротив, самым убедительным показателем эффективной работы субъектов контроля является уменьшение количества подобных фактов, подтверждающее эффективное выполнение контролем своей превентивной функции.

Безусловно, действенность контроля непосредственно связана с оценкой его результатов. Оценка, как правило, осуществляется по ряду показателей, в числе которых: количество проверок, количество выявленных правонарушений и принятых по ним мер, суммы возмещения, количество предписаний в соответствующие органы государственной власти и управления, количество материалов, переданных в правоохранительные и судебные органы и др. Все это, по нашему мнению, количественные характеристики деятельности контрольных органов. Наряду с этим, действенность этих органов должна характеризоваться также и качественными показателями, основанными на убежденности объектов контроля в практической полезности деятельности контролеров, доверии системе внутривладельческого контроля объекту проверки, профессионализму его работников.

Количественные характеристики деятельности контролеров, заключающиеся в количестве проведенных контрольных действий и проверок, сумм выявленного ущерба и принятых мерах следует рассматривать не в качестве цели или результата, а как средство достижения цели. Потому о действенности ФХК будет свидетельствовать наличие тенденции сокращения доли правонарушений и выявленных по ним сумм нарушений в общем количестве проверенных объектов и расходов. В таком случае складывается двойственное положение в оценке деятельности субъектов контроля. С одной стороны, действенность субъекта контроля выше, чем больше:

- выявлено незаконных расходов, злоупотреблений и хищений;
- возмещено средств виновными лицами;
- количество материально ответственных и должностных лиц, привлеченных к дисциплинарной ответственности;
- количество материалов, переданных в правоохранительные и судебные органы;
- издано приказов, принято решений и распоряжений по результатам проведенного ФХК.

С другой стороны, чем больше в процессе осуществления контрольных действий выявлено негативных явлений и фактов, тем ниже оценка результатов деятельности субъектов контроля. Это связано с тем, что в настоящее время происходит переориентация деятельности контрольно-ревизионных служб с выявления фактов нарушений и злоупотреблений на их предупреждение, то есть характер ФХК становится в большей степени превентивным, что было отмечено выше.

Такая двойственность не способствует росту эффективности деятельности органов вневедомственного и ведомственного контроля. Поэтому при оценке действенности ФХК количественные показатели работы контролирующих органов, в конечном счете, должны отойти на второй план и носить справочный характер.

Каковы же основные пути повышения эффективности ФХК?

Первое — это структурирование существующей системы государственного контроля на областном уровне. Отсутствие четкого разграничения задач и полномочий, а также координации деятельности контролирующих органов, единой информационной и методической базы в немалой степени снижает эффективность общей работы, затрудняет достижение общей цели.

Второе направление повышения эффективности ФХК — это усиление ответственности, как самих субъектов хозяйствования, так и отдельных должностных лиц за рациональное использование материальных средств, трудовых и финансовых ресурсов.

Основываясь на теоретических позициях ФХК, наиболее существенными факторами повышения его эффективности, на наш взгляд, являются:

- совершенствование кадрового обеспечения ФХК посредством повышения квалификации и профессионализма специалистов, осуществляющих контрольно-ревизионную работу;

• информационное обеспечение, отвечающее аналитическим целям ФХК, гарантирующее полноту и достоверность исходных данных об объекте контроля, широкую гласность принятия и исполнения решений по результатам рассмотрения материалов проверок; нормативно-правовое обеспечение контроля, включающее правовую гарантию выполнения контрольных функций; совершенствование научно-методического обеспечения ФХК в целях повышения его объективности, качества, оперативности и комплексности путем использования различных методов: анализа, экспертизы, оценки;

• надлежащее методическое обеспечение всех этапов ФХК, включающее подробное описание всей работы и методические разъяснения от подготовки к осуществлению ФХК до момента оформления и рассмотрения его материалов как в ревизуемой, так и в ревизующей организациях.

Методика того или иного вида ФХК должна быть построена с учетом ее адекватности поставленным задачам и существующим контролирующим органам.

Кроме того, по мнению Бурцева В.В., "эффективность методов государственного финансового контроля в большей степени обусловлена системой организации контроля" [1, с. 23-24]. На наш взгляд, это положение в полном объеме можно отнести и к ФХК.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бурцев В.В. Совершенствование структуры основных органов государственного финансового контроля/ Аудитор.– 2000.– № 4.– С. 23–28.
2. Годунов А.А. Введение в теорию управления.– М.: Экономика, 1967.
3. Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов.– СПб.: Питер, 2004.
4. Хмельницкий В.А. К вопросу об эффективности деятельности контрольно-ревизионных служб субъектов хозяйствования/ Бухгалтерский учет, анализ и аудит. 2004.– № 7.– С. 44–46.
5. Об аудиторской деятельности. Нормативно-правовые акты Республики Беларусь по состоянию на 5 апреля 2004 года.– Мн.: Дикта, 2004.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Л.Ф. Еськова, БГЭУ

Сложившаяся система учета исполнения сметы расходов за последние годы, в отличие от бухгалтерского учета коммерческих предприятий не претерпела существенных изменений, несмотря на то, что условия хозяйствования бюджетных организаций значительно изменились. Потребность дофинансирования отрасли способствовала развитию предпринимательской деятельности, что обусловило возникновение новых схем учета различных видов деятельности, обосновало необходимость постоянного обращения к законодательству учета организаций, использующих типовой план счетов.

Рассмотрим некоторые составляющие системы учета исполнения сметы расходов по внебюджетным средствам, которые представляются устаревшими в настоящих экономических условиях. Суть их сводится к следующему.

Приобретение основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств отражается в учете бюджетных организаций записями с отнесением их стоимости на счета учета затрат в корреспонденции с фондовыми субсчетами. Сложившаяся система записей в учете обуславливает равенство кассовых и фактических расходов, позволяет контролировать целевое использование выделенного бюджетного финансирования, а также осуществлять планирование расходов.

Начисление амортизации в бюджетных организациях осуществляется один раз в году (в декабре месяце) без участия счетов затрат, в то время как система калькулирования предусматривает отнесение расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах сумм начисленной амортизации по основным средствам ежемесячно. Отражение в учете операций по возмещению стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств в бюджетных организациях нормативными документами не предусмотрено. Таким образом, "исчисление себестоимости осуществляется расчетным путем без отражения на счетах бухгалтерского учета" [1, с. 68], что, на наш взгляд, приводит к несоответствию данных показателей калькуляции, аналитического и синтетического учета расходов.

Считаем целесообразным изменить действующую методику учета амортизационных отчислений по объектам основных средств и переноса стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств, приобретенных за счет средств внебюджетной деятельности с отнесением их стоимости на счета учета затрат, по мере их участия в процессе оказания платных медицинских услуг, а не одновременно с их поступлением в учреждения, как предусмотрено действующей методикой учета.