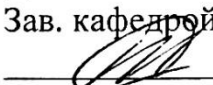


Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное образовательное учреждение  
высшего образования  
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический  
Кафедра экономической безопасности и экспертизы  
Специальность 38.05.01 – Экономическая безопасность

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
 Е.С.Рычкова  
«28» 06 2018 г.


**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

на тему: Оценка эффективности внутреннего контроля и аудита в системе обеспечения экономической безопасности КГБУЗ Владивостокская городская дезинфекционная станция


Исполнитель  
студент группы

 24.06.18 К.О. Вилкова

Руководитель  
доцент, к.э.н.

 27.06.18 Е.С. Рычкова

Нормоконтроль

 27.06.18 Е.С. Рычкова

Рецензент


 27.06.18 В.З. Григорьева

Благовещенск 2018

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования

АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический  
Кафедра экономической безопасности и экспертизы

УТВЕРЖДАЮ  
Зав. кафедрой  
 Е.С. Рычкова  
«02» 02 2018 г.

**ЗАДАНИЕ**

К дипломной работе студентки *Вилковой Кристины Олеговны*

1. Тема дипломной работы: *Оценка эффективности внутреннего контроля и аудита в системе обеспечения экономической безопасности КГБУЗ Владивостокская городская дезинфекционная станция* (утверждено приказом от 26.03.18 № 694-У2)

2. Срок сдачи студентом законченной работы: «02» июня 2018 г.

3. Исходные данные к дипломной работе: *научная и учебная литература по экономическому анализу, финансовому менеджменту и смежным дисциплинам, нормативно-правовые акты.*

4. Содержание дипломной работы:

1 Теоретические основы организации и функционирования системы внутреннего контроля и внутреннего аудита

1.1 Сущность системы внутреннего контроля и аудита как фактора обеспечения экономической безопасности организации

1.2 Нормативное регулирование системы внутреннего контроля

1.3 Организация работы службы внутреннего аудита

2 Система внутреннего аудита как основа осуществления функций внутреннего контроля

2.1 Организационно-экономическая характеристика КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»

2.2 Источники аудиторской информации и перечень аудиторских процедур для внутренней проверки КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»

2.3 Оценка качества аудиторской деятельности как фактора обеспечения экономической безопасности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»

3 Оценка эффективности системы внутреннего контроля как фактора обеспечения экономической безопасности КГБУЗ

3.1 Способы оценки эффективности системы внутреннего контроля

3.2 Совершенствование существующей системы внутреннего контроля и аудита в организации

3.3 Оценка влияния мероприятий по совершенствованию системы внутреннего контроля и аудита в организации на уровень экономической безопасности организации

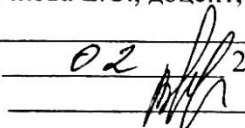
5. Перечень материалов приложения: *отсутствует*

6. Консультанты по дипломной работе *отсутствуют*

7. Дата выдачи задания «02» 02 2018 года

Руководитель дипломной работы: Рычкова Е.С., доцент, канд. экон. наук

Задание принял к исполнению «02» 02 2018 года

 (подпись студента)

## РЕФЕРАТ

Дипломная работа содержит 71 с., 11 таблиц, 6 рисунков, 40 источников.

### ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ, ВНУТРЕННИЙ АУДИТ, ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, ПРОГНОЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ МЕРОПРИЯТИЙ, УРОВЕНЬ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Объектом исследования данной работы является КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция».

Цель настоящей ВКР является исследование особенностей организации системы внутреннего контроля и аудита в исследуемой организации, а также оценка их эффективности как фактора обеспечения экономической безопасности.

Разработанная в ходе ВКР система внутреннего контроля, с одной стороны, будет способна повысить эффективность деятельности бюджетной организации, с другой - предъявить более высокие требования к исполнению бюджетных полномочий контролирующего его ведомства. Тем самым рациональный встречный внутренний финансовый контроль будет способствовать сокращению затрат бюджетных финансовых ресурсов надзирающих министерств и ведомств наряду с рационализацией исполнения бюджетного процесса и финансовой системы в целом.

Теоретическая и методологическая основа исследования базируется на трудах ведущих отечественных и зарубежных экономистов, направленных на раскрытие проблемы теории и методологии оценки экономической безопасности на предприятии.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Теоретические основы организации и функционирования системы внутреннего контроля и внутреннего аудита	8
1.1 Сущность системы внутреннего контроля и аудита как фактора обеспечения экономической безопасности организации	8
1.2 Нормативное регулирование системы внутреннего контроля	18
1.3 Организация работы службы внутреннего аудита	22
2 Система внутреннего аудита как основа осуществления функций внутреннего контроля в организации	27
2.1 Организационно-экономическая характеристика КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»	27
2.2 Источники аудиторской информации и перечень аудиторских процедур для внутренней проверки КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»	36
2.3 Оценка качества аудиторской деятельности как фактора обеспечения экономической безопасности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»	43
3 Оценка эффективности системы внутреннего контроля как фактора обеспечения экономической безопасности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»	51
3.1 Способы оценки эффективности системы внутреннего контроля КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»	51
3.2 Совершенствование существующей системы внутреннего контроля и аудита в организации	55
3.3 Оценка влияния мероприятий по совершенствованию системы внутреннего контроля и аудита в организации на уровень экономической безопасности организации	61

Заключение	65
Библиографический список	68

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время с учетом роста конкуренции как на внутренних, так и на внешних рынках становятся все более актуальными вопросы поиска внутренних резервов для повышения качества оказываемых услуг и производимой продукции организациями различного профиля и отраслевой принадлежности. Одним из таких источников внутреннего роста компании, более структурно понимания происходящих внутри организации процессов становится внутренний аудит в совокупности с формированием систем внутреннего контроля. Благодаря внедрению и развитию функционирования системы внутреннего контроля, а также формированию в организациях аудиторских структурных подразделений, качество принимаемых управленческих решений неуклонно повышается, угрозы реализации негативных сценариев нейтрализуются.

Концепция формирования систем внутреннего контроля и создания служб внутреннего аудита в современных российских организациях пока находится только в стадии активного изучения и тестирования – в настоящий момент она не получает широкого развития по причине ограниченности ресурсов большинства крупных российских компаний, которые действительно нуждаются в собственных контрольных подразделениях. Однако необходимо отметить потенциальную полезность данных систем и для организаций бюджетной сферы для повышения эффективности принятия управленческих решений и более надлежащего контроля за поступлением и расходованием бюджетных средств. В современной российской практике бюджетных учреждений крайне редко можно встретить структурные подразделения, выполняющие контрольные функции. Как правило, контроль внутренний является стихийным и должным образом не обеспечивается.

Актуальность выбранной темы ВКР обусловлена возрастающей ролью внутреннего аудита и систем внутреннего контроля на фоне усиления конкуренции, роста экономики и глобализации, а также других факторов, которые способствуют повышению роли контрольных мероприятий в деятельности организации, которые, в свою очередь, являются залогом обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта.

Цель настоящей ВКР является исследование особенностей организации системы внутреннего контроля и аудита в исследуемой организации, а также оценка их эффективности как фактора обеспечения экономической безопасности.

Данная цель может быть достигнута при решении следующих задач ВКР:

- изучить теоретические аспекты организации систем внутреннего контроля и аудита, их элементов и порядка нормативного регулирования;
- рассмотреть порядок работы службы внутреннего аудита в исследуемой организации;
- оценить эффективность системы внутреннего контроля с точки зрения фактора обеспечения экономической безопасности.

Объектом исследования данной работы является КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция».

Предметом исследования - порядок организации, внедрения и функционирования системы внутреннего контроля и аудита в организациях.

Настоящая ВКР состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка. Первая глава посвящена теоретическим вопросам исследуемой проблематики. Во второй главе представлен порядок работы действующей системы внутреннего контроля и аудита в исследуемой организации. Третья глава посвящена рекомендательным мерам, направленным на повышение эффективности систем СВК и внутреннего аудита.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

## **1.1 Сущность системы внутреннего контроля и аудита как фактора обеспечения экономической безопасности организации**

Сущность категории «внутренний контроль» определяется как совокупность организационной структуры управления (модуль учетно-аналитического кластера), мер, методик и процедур, принятых и постоянно осуществляемых высшим органом управления экономическим агентом рынка, исполнительными и контрольными органами, должностными лицами и иными сотрудниками, направленными на<sup>1</sup>:

- совершенствование производственно-финансовой, технологической и экологической деятельности экономического агента рынка и органов его управления;
- обеспечение результативности и эффективности производственно-финансовой деятельности экономического субъекта;
- сохранность и научно-техническое развитие имущественного комплекса;
- предотвращение и ликвидацию последствий внутренних и внешних рисков;
- обеспечение коммерческой тайны, надежности, достоверности и экономичности всех видов отчетности;
- соблюдение требований законодательства и внутренних документов и регламентов.

Внутренний аудит представляет собой комплекс мер и инструментов, направленных на оптимизацию контрольной функции в современных

---

<sup>1</sup> Богомолов, А.М. Внутренний аудит: организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. М.: «Экзамен» 2015. 199 с.



организациях с целью минимизации возникающих угроз и рисков, а также для формирования эффективной системы внутреннего контроля.

Разумеется, как и любая другая система, система внутреннего контроля требует изучения и измерения результатов своей работы для поиска скрытых резервов увеличения качества принимаемых управленческих решений и оптимизации стоимости на их выполнение.

Современные аудиторские подразделения являются самодостаточными высокотехнологичными структурными единицами, призванными эффективно осуществлять свою деятельность в сфере контроля и измерения рисков.

Коммерческие организации при разработке/администрировании или проведения самостоятельных аудитов, должны учитывать широкое разнообразие факторов, оказывающих влияние на формирование системы внутреннего контроля. Только в случае полного всестороннего охвата возможно достичь желаемых результатов. Внутренние компоненты системы управления были обнародованы в 1992 году Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO) и, согласно предложенной классификации, состояла из следующих компонентов: Контроль внешней среды, Оценка управления рисками, информация и коммуникации, контрольные мероприятия, и мониторинг. Далее остановимся подробнее на каждом из компонентов:

#### *Контрольная среда*

Контрольная среда относится к комбинированным факторам и влияет на осведомленность сотрудников об особенностях организационной культуры. Факторы, влияющие на среду управления включают:

- (1) осмотрительность, свобода действий, ценности и способности сотрудников;
- (2) Философия управления и стиль работы учредителей и руководства;
- (3) Найм и обучение сотрудники;

(4) Отношение и рекомендации со стороны высшего руководства. Контрольная среда является основой для других компонентов.

#### *Оценка рисков*

Оценка риска относится к распознаванию внутренних и внешних факторов, которые препятствуют достижению целей организации. Данные факторы могут представлять собой потенциальный риск и развитие неблагоприятных сценариев. Результат оценки может помочь организация при разработке, изменении и внедрении необходимых контрольных процедур.

#### *Контрольные процедуры (мероприятия)*

Процедуры (мероприятия) контрольной направленности относятся к разработке всеобъемлющей комплексной структуры контроля и управлению настройками системы на всех уровнях. Таким образом, гарантируется, что инструкции/указания учредителей и высшего руководства организации, выполняются, включая авторизацию, сертификацию, корректировки, переаттестацию, проведение инвентаризаций, проверку статистических данных, разделение трудовых функций, обеспечение безопасности активов, контроль бюджетных расходов, а также сопоставление с предыдущими результатами.

#### *Информация и коммуникации*

Информационный компонент имеет отношение к задачам информационной системы таким как распознавание, рассмотрение, обработка и составление отчетности. Система включает операции, составление финансовой отчетности и соблюдения правил обращения с финансовой и нефинансовой информацией. Коммуникация относится к передаче информации между различными субъектами посредством внутренних и внешних средств коммуникации. Система внутреннего контроля требует информации от планирования производственных процессов до отслеживания результатов и предлагает механизм обработки входящих результатов.

#### *Мониторинг*

Мониторинг относится к процессу самопроверки в рамках системы внутреннего контроля и позволяет ответить на вопрос: является ли контрольная среда удовлетворительной, является ли оценка риска своевременной и точной, независимо от того, насколько прозрачны и предсказуемы контрольные операции. Мониторинг может сплошным (непрерывным) или осуществляться в каждом конкретном случае выборочно. В первом случае он будет включать в себя регулярное наблюдение за операциями, а во втором мониторинг, осуществляемый силами внутренних аудиторов, контроллеров или управленческого звена. Отчеты, таким образом, составляются по результатам сплошного непрерывного наблюдения, оценочных процедур и надзора.

Назначение внутреннего аудита заключается в содействии руководству для расследования и тестирования любых проблем в области функционирования системы внутреннего контроля и оценки результатов. Проведение регулярных аудитов также предоставляют возможность для формирования конструктивных предложений в целях обеспечения непрерывного и эффективного функционирования системы внутреннего контроля. Аудиты также используются для изучения и внесения поправок в действующую систему и практику контрольной деятельности. Для обеспечения объективности и беспристрастности работы внутреннего аудита, аудиторские службы как правило находятся в подчинении непосредственно руководства и функционируют независимо.

Данная схема взаимодействия обусловлена необходимостью формирования достоверных результатов, происходящих внутри организации процессов. Служба внутреннего аудита при осуществлении своей деятельности является обособленным подразделением, с подчинением непосредственно Генеральному директору. Здесь стоит заметить о достаточно частом пересечении части контрольно-ревизионных функций, выполняемых подразделением аудита и Службой безопасности. Особенно часто это

наблюдается в крупных организациях, где и то, и другое подразделение представлено и принимает на себя часть контрольно-ревизионных функций. При том, что функциональная направленность деятельности аудиторского подразделения пересекается со Службой Безопасности, аудиторская служба не входит в подчинение к руководству данной структурной единицы.

Профессиональное управление рисками и внутренний аудит способствовали созданию концепции множественности систем внутреннего контроля, которые иногда называются критериями внутреннего контроля. В некоторых подобных публикациях описаны руководящие принципы и передовая практика. Их реализация осуществляется в основном вручную сотрудниками или профессиональными поставщиками услуг. Однако они не включают или не указывают какие-либо конкретные программные средства.

Среди подобных систем, получивших широкое распространение и типологизацию выделяют следующие: Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), Задачи управления для информационных и смежных технологий (COBIT), Руководство и критерии Тернбула для применения менеджментом контрольных функций (CoCo). Данные концепции не содержат качественные и количественные признаки, дающие ответ на вопрос последующего применения и внедрения работ указанных систем в практику; не дают ответ на вопрос об их влиянии на эффективность в достижение целей и задач организации.

Современные составляющие внутренней и внешней среды деятельности организаций становятся все более подвижными и динамичными и требуют повышенного внимания к качеству выполнения основных управленческих функций: планирование, организация, регулирование, стимулирование. С целью повышения качества принимаемых управленческих решений большое количество как крупных, так и средних компаний различной форм собственности стремится внедрять в свою работу деятельность

специализированных служб, чей основной зоной ответственности будет проведения независимого сплошного и выборочного контроля. Подразделения внутреннего аудита в классическом представлении подчиняются непосредственно высшему руководству и служат интересам учредителей (инвесторов).

Основной целью внедрения системы внутреннего контроля является повышение эффективности работы всей организации на основе более качественной и достоверной исходной информации, служащей базисом для своевременного принятия стратегических и тактических управленческих решений. Данные системы призваны решать проблему контролю за всеми процессами деятельности организации: организационными, финансовыми, производственными, сбытовыми, управленческими.

Измеримость показателей работы данных систем, а также показатели качества работы подразделений внутреннего аудита требуют непрерывного и более тщательного изучения. Необходимо отметить, что содержание действующих методик оценки эффективности и качества работы современных систем внутреннего контроля постоянно совершенствуется в силу отсутствия единой концепции и общепризнанной методики, эффективно применяемой большинством организаций.



Рисунок 1 - Концепция внутреннего аудита организации в системе

Обоснование необходимости внедрения системы внутреннего контроля и построения работы Службы внутреннего аудита каждой организацией определяются самостоятельно исходя из специфики ее деятельности, направленности, тактических и стратегических задач. Цель создания данных элементов контрольной функцией также определяется самостоятельно каждой организацией исходя из собственного видения осуществляемых рабочих процессов, потенциальных рисков и подверженности влиянию внутренних и внешних факторов. Как уже было сказано выше, решение о формировании систем внутреннего контроля, равно как и структурных подразделений, занятых аудиторской деятельностью принимается каждой организацией самостоятельно, равно как и разработанные процедуры и регламенты являются локальными и направленными на нейтрализацию угроз, которые по мнению конкретной организации являются наиболее вероятными.



Рисунок 2 - Взаимосвязь функций управления коммерческой организации при осуществлении контроля

Руководство несет ответственность за внедрение и обслуживание эффективной системы внутреннего контроля. Аудиторская служба должна заниматься контролем этих инструментов и проводить обзор эффективности функционирования системы в целом. Эффективная система внутреннего контроля обеспечивает разумную уверенность в том, что политики, процессы, задачи, поведение и другие аспекты организации, собранные воедино, облегчают и улучшают качество работы организации; помогают обеспечить качество отчетности для внутренних и внешних пользователей; помогает обеспечить соблюдение применимого законодательства и свода внутренних правил (процедур).

Объектом направленности работы систем внутреннего контроля являются угрозы и риски, определенные каждой конкретной организацией самостоятельно в индивидуальном порядке. Здесь также стоит принимать во внимание различную специфику деятельности организаций различных сфер, в

том числе разницу в основополагающих моментах создания систем контроля в коммерческих и бюджетных организациях.

Производительность системы внутреннего контроля следует оценивать посредством постоянного мониторинга осуществляемых мероприятий и дачи оценок со стороны Службы внутреннего аудита. Процедуры для проведения сплошного мониторинга целесообразности и эффективности осуществляемых контрольных мероприятий с целью идентификации отдельно взятых элементов управления и их оценки, должны быть внедрены в повседневную практику большей части операций компании. Несмотря на то, что процедуры мониторинга являются частью общей системы контроля, такие процедуры в значительной степени независимы от элементов, которые они проверяют. Эффективность мониторинга всей организации является существенным компонентом системы внутреннего контроля - руководство организации не может полагаться исключительно на сплошной (непрерывный) мониторинг процессов для выполнения своих обязанностей. Руководству организации, оказывая содействие Службе внутреннего аудита, следует регулярно находить возможность ознакомиться и изучить отчеты о внутреннем контроле, равно как и получать информацию о том, как эти отчеты были сделаны, соблюдены ли нормы во время их подготовки.

Отчеты от руководства Службы внутреннего аудита должны обеспечивать сбалансированную оценку эффективности системы внутреннего контроля в охваченных областях. Любые выявленные значительные недостатки или недостатки управления должны обсуждаться в отчетах, в том числе должна быть проведена оценка их влияния – вероятного, или текущего – на деятельность организации и действия, предпринимаемые для их устранения. Крайне важно иметь полноценный контакт и вести открытый диалог между руководством и Службой внутреннего аудита касательно вопросов контроля рисков. Служба внутреннего аудита должна обозначать порядок, в



соответствии с которым будет принята и утверждена оценка эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками по итогам года. В ходе ежегодного обзора следует обращать внимание на отчеты и рискованные случаи, рассмотренные в течение года, вместе с дополнительной информацией, необходимой для обеспечения принятия во внимание Службой внутреннего аудита всех существенных аспектов внутреннего контроля.

Рассматривая вопрос обеспечения экономической безопасности организации в большинстве случаев внимание сосредотачивается лишь на некоторых ее функциональных составляющих, но, к сожалению, наиболее важным аспектам эффективной системы экономической безопасности предприятия не уделяется внимания.

Качественное проведение процедур внутреннего аудита позволяет обеспечивать приемлемый уровень точности и достоверности информации предоставляемой бухгалтерией компании, а также обеспечивать необходимой информацией руководящих лиц для эффективного управления предприятием<sup>2</sup>.

Отсюда можно сделать вывод не только о том, что внутренний аудит является ключевой составляющей системы экономической безопасности предприятия, но и о его значительной роли в этой системе. Использование внутреннего аудита в экономической безопасности предприятия обладает большим потенциалом. Если служба безопасности имеет основания полагать, что в экономической сфере предприятия есть проблемы, необходимо обращаться к помощи службы внутреннего аудита.

Таким образом, важность и необходимость создания контрольных подразделений внутри организаций, чей основной зоной ответственности будет количественное и качественное измерение потенциальных рисков определяется

---

<sup>2</sup> Хорохордин, Н.Н. Служба внутреннего аудита: этапы создания, цели и задачи [Текст] / Н.Н. Хорохордин // Аудиторские ведомости. 2016. № 8 – С.19-22.

каждой организацией самостоятельно. В большинстве сфер экономики обязательная необходимость создания контрольных подразделений (которыми могут выступать в частности и аудиторские службы) отсутствует, т.е. не регламентирована обязательными законными требованиями. Тем не менее, необходимо отметить, что с учетом возрастания влияния факторов внутренней и внешней среды на деятельность практически любой современной организации важность проведения если не сплошного (постоянного) контроля, то по крайней мере периодического многократно возрастает. Контроль над ключевыми показателями рискованной среды способен обезопасить деятельность любой организации от наступления нежелательных и негативных сценариев. Внутренний контроль позволяет превентивно реагировать на происходящие внутри организации изменения, а также реагировать на потенциальное влияние внешней среды.

## **1.2 Нормативное регулирование системы внутреннего контроля**

При организации СВК в целях минимизации рисков связанных с мошенничеством и коррупцией, работа внутренних аудиторов должна учитывать современные требования законодательства: ФЗ от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», а также федеральный закон от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».

Международный стандарт № 610 «Рассмотрение внутреннего аудита» раскрывает сущность внутреннего аудита в качестве деятельности подразделений клиента по оценке работы субъекта, проверке и мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Внутренний аудит оказывает помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными элементами системы внутреннего контроля.

Документы Международного института внутренних аудиторов дают

определение внутреннего аудита как независимой деятельности в организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Внутренние аудиторы представляют организации данные анализа и оценки, рекомендации и другую информацию, являющуюся результатом проверок.

В российском законодательстве на отраслевом уровне содержатся ключевые понятия внутреннего контроля. Это относится к документам, регулирующим банковскую деятельность. Решение о создании СВК в коммерческих банках было принято в конце 90-х годов прошлого века. При этом нормативные документы, регламентирующие эту область деятельности банка были сразу ориентированы на требования международных документов. Общее требование о наличии внутреннего контроля в кредитной организации закреплено в ст. 57 Федерального закона от 10.07.2002 N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банк России)" (в ред. от 30.09.2010 N 245-ФЗ) [87] и в ст. 10 Федерального закона от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности" (в ред. от 23.07.2010 N 181-ФЗ) [80]. Это наиболее развитая с позиции законодательства, организационно и методически обоснованная система внутреннего контроля, успешно реализуемая в деятельности кредитных учреждений. Причем эти документы постоянно обновляются и максимально приближены к требованиям, которые предъявляются к СВК Базелевскими соглашениями.

При обобщении и реализации результатов внутреннего аудита и контроле выполнения принятых решений необходимо разработать систему отчетности службы внутреннего аудита для передачи информации заинтересованным пользователям.

Вопросы организации внутреннего контроля у экономических субъектов отдельных организационно-правовых форм регламентируются следующими законодательными актами РФ:

- Федеральным законом от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах», пункт 1 ст. 85;

- Федеральным законом от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», пункт 1 ст. 47;

- Федеральным законом от 08.05.1996 №41-ФЗ «О производственных кооперативах», пункт 1 ст. 18;

- Федеральным законом от 08.12.1995 №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», пункт 1 ст. 30.

Необходимо отметить, что в текстах указанных законодательных актов отождествляются понятия «внутренний контроль» и «ревизия». По своему содержанию данные понятия достаточно близки друг другу, что подтверждает п. 18.1 Информации Минфина России №ПЗ-11/2013.

Учитывая сказанное ранее, можно сделать вывод о необходимости регламентирования и закрепления в распорядительной информации экономического субъекта обязанностей в части внутреннего контроля.

Согласно информации Минфина России №ПЗ-11/2013 внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности и должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Реализация контрольных действий невозможна без рассмотрения его составляющих.

В указанной информации Минфина РФ в качестве основных элементов внутреннего контроля экономического субъекта выделяет:

- контрольную среду;
- оценку рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информацию и коммуникацию;

- оценку внутреннего контроля.

Другой проблемой является отсутствие в РФ общих критериев оценки эффективности, что объясняется отсутствием стандартов внутреннего контроля или недостаточной их разработанностью. Как отмечает в своей работе Р.О. Костирко, вопрос оценки качества деятельности субъектов внутреннего контроля осложняется тем, что «в экономической литературе недостаточно разработаны вопросы теории эффективности контроля и обобщения характеристик его качества». Для оценки эффективности внутреннего контроля отечественные ученые предлагают использовать отдельные частные показатели, а предложенные рекомендации, направленные на повышение действенности контроля, имеют локальный характер. Имеющиеся методики оценки эффективности внутреннего контроля ограничиваются оценкой эффективности внутреннего контроля из-за снижения риска<sup>3</sup>.

В последние годы повышенное внимание внутреннему аудиту уделяется и на международном уровне. Итогом работы в этой области стала разработка ряда документов, делающих попытки определить, оценить, описать и выявить направления совершенствования внутреннего контроля.

Оценку эффективности внутреннего контроля необходимо начинать с ее организации, поскольку эффективной может быть только хорошо организованная система. Достаточно подробные требования для организации внутреннего контроля изложены в уже упоминавшийся информации Минфина России №ПЗ-11/2013.

Таким образом, процесс организации и внедрения в работу организации системы внутреннего контроля регулируются российскими нормативно-правовыми актами, а также международными стандартами в области аудиторской деятельности.

---

<sup>3</sup> Сонин А.И. Внутренний аудит для успешной компании, Институт внутренних аудиторов, 2016. - 503 с.

### **1.3 Организация работы службы внутреннего аудита**

В современных экономических условиях одним из наиболее действенных инструментов, позволяющим выявить возможности повышения эффективности бизнеса, и, следовательно, одним из конкурентных преимуществ компании является внутренний контроль.

Следует отметить, что целью любого предприятия должно являться создание системы внутреннего контроля, которая способствовала своевременному выявлению и устранению ошибок и искажений. Однако даже хорошо организованная система внутреннего контроля нуждается в оценке своей эффективности с точки зрения достижения поставленных целей. Эффективности применяемой системы внутреннего контроля способствует служба внутреннего аудита.

Вопросы организации внутреннего аудита актуальны и для различных организаций.

Структура службы внутреннего аудита в связи с проверкой широкого круга вопросов может выглядеть следующим образом:

1) Руководитель службы. В его основные обязанности входят; составление плана-графика проверок; определение состава группы при проверке филиала и его руководителя; контроль за подготовкой проверки и документальным оформлением результатов аудиторских процедур; организация проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности; предоставление консультаций по отдельным вопросам; контроль за выполнением приказов, распоряжений, положений и инструкций; составление общего отчета о проделанной работе службы внутреннего аудита; предоставление ее результатов руководству организации или комитету по аудиту в целях принятия управленческих решений.

2) Специалист по расчетам филиалов с головной организацией - проводит анализ финансовых потоков между филиалами и головной организацией,

консультирует по финансовым вопросам, участвует в составлении общего плана и программы внутреннего аудита, а также в текущем контроле за финансовой деятельностью филиалов и в составлении отчетных документов по результатам внутреннего аудита.

3) Специалист по камеральным и документальным проверкам отчетности филиалов - составляет план-график проверок, комплекзует выездную группу, организует и осуществляет текущий контроль работы с филиалами, составляет общий план и программу внутреннего аудита. Доводит до сведения руководителя службы основные результаты аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы отчетных документов, участвует в подготовке, документально оформляет результаты аудиторских процедур, составляет отчетные документы по результатам внутреннего аудита, организует и контролирует работу участников выездной группы, внутренних аудиторов, проводит консультации, проверку выполнения приказов и распоряжений руководителя головной организации по финансово-хозяйственным вопросам.

4) Внутренние аудиторы - участвуют в подготовке, документальном оформлении аудиторских процедур, являются непосредственными исполнителями при проведении внутренних проверок.

5) Специалист по налогообложению.

6) Специалисты по правовым вопросам.

7) Специалисты по финансовому анализу.

8) Специалисты по ИТ.

Специалисты с 5-й по 8-ю группу могут не состоять в штате, а привлекаться к работе на договорных началах как эксперты. Работу службы внутреннего аудита надо строить на основе принципов компетентности, коллегиальности, самостоятельности, независимости, конфиденциальности, регламента и информационного обеспечения ответственности. Служба

внутреннего аудита должна являться самостоятельным подразделением аппарата управления.

Наиболее квалифицированные специалисты службы внутреннего аудита назначаются руководителями групп аудиторов, выполняющих проверку.

Основными пользователями результатов службы внутреннего аудита являются собственники и высшее руководство.

Внутренний аудитор должен быть в достаточной мере независим. Осознавая необходимость обеспечения независимости внутреннего аудитора в условиях его тесного сотрудничества с органами управления, Институт внутренних аудиторов предлагает установить систему, при которой внутренний аудитор функционально подотчетен совету директоров (в идеальном варианте – через комитет по аудиту), а административно – генеральному директору (рисунок 3).

Данная схема взаимодействия обусловлена необходимостью формирования достоверных результатов, происходящих внутри организации процессов. Служба внутреннего аудита при осуществлении своей деятельности является обособленным подразделением, с подчинением непосредственно Генеральному директору. Здесь стоит заметить о достаточно частом пересечении части контрольно-ревизионных функций, выполняемых подразделением аудита и Службой безопасности. Особенно часто это наблюдается в крупных организациях, где и то, и другое подразделение представлено и принимает на себя часть контрольно-ревизионных функций. При том, что функциональная направленность деятельности аудиторского подразделения пересекается со Службой Безопасности, аудиторская служба не входит в подчинение к руководству данной структурной единицы.





Рисунок 3 - Место службы внутреннего аудита в структуре органов управления организацией<sup>4</sup>

Как известно, проверяемые процессы в ходе аудита следует рассматривать в динамике с момента последних проведенных проверок. Таким образом, в рамках этапа планирования предстоящей аудиторской проверки необходимо подготовить все информацию об объекте аудита, подлежащего предстоящей проверке. Необходимо не только исследовать динамику изменений и факторов, вероятно, оказывающих влияние на анализируемый объект, но и разобраться в сути происходящих процессов, для чего необходимы проанализировать структурные изменения, происходящие с объектом аудита. Подобным образом развивается качество аудиторской деятельности, которая требует внимательного и детального подхода к даже к мелочам.

<sup>4</sup> Самолётов Р.В. Формирование службы внутреннего аудита в организациях в бюджетных организациях // Ведомственный контроль в бюджетной сфере. 2016. №8. С. 40-46.

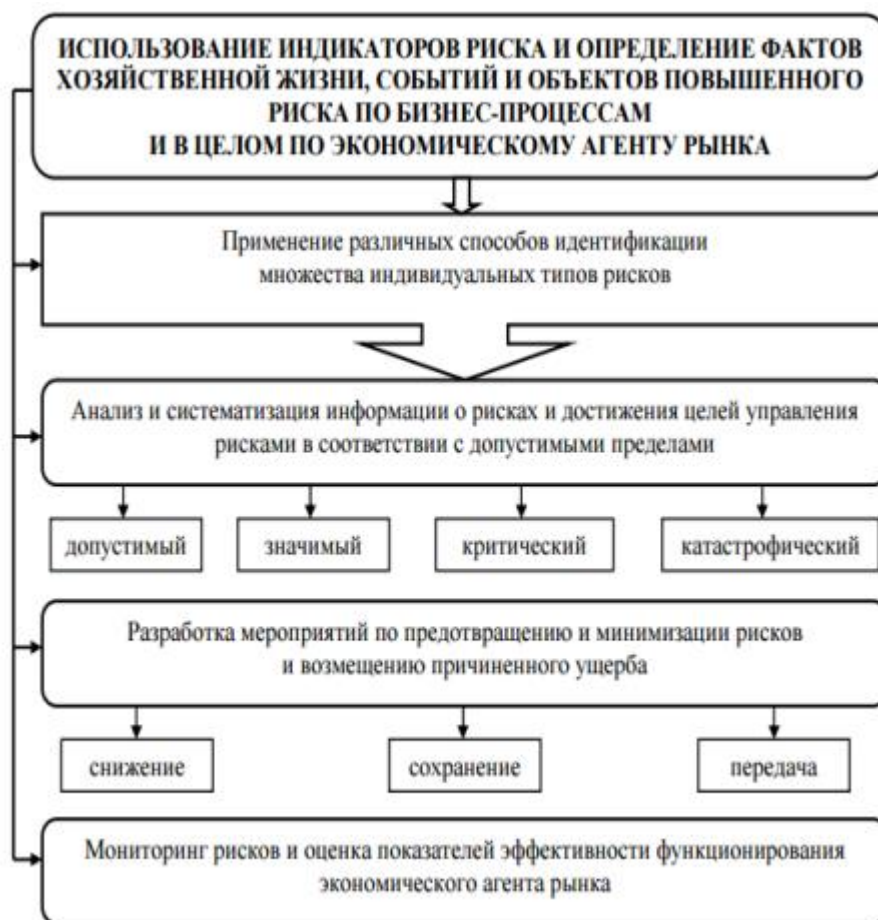


Рисунок 4 - Алгоритм процедур оценки рисков в процессе риск-ориентированного аудита

Таким образом, можно сделать вывод, что надлежащее функционирование системы внутреннего контроля в организации является важным инструментом достижения стабильного уровня экономической безопасности и возможности управлять вероятными проявлениями рискованных событий и купировать входящие угрозы. В этом отношении стоит отметить и достаточно весомую роль внутреннего аудита как действенного элемента в части обеспечения надлежащего контроля над деятельностью организации и достижения целей функционирования организации.

## 2 СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА КАК ОСНОВА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ФУНКЦИЙ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНИЗАЦИИ

### **2.1 Организационно-экономическая характеристика КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»**

Объектом исследования данной работы является КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция». Полное наименование - Краевое государственное бюджетное учреждение здравоохранения «Владивостокская городская дезинфекционная станция».

Основным видом деятельности является деятельность организаций санитарно-эпидемиологической службы.

Организация расположена по адресу: 690001, Приморский край, город Владивосток, улица Капитана Шефнера, 6.

Руководителем исследуемой организации является Зайцева Екатерина Николаевна. Должность – Главный врач.

Организация осуществляет один вид лицензируемой деятельности: «Деятельность в области использования возбудителей инфекционных заболеваний человека и животных (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется в медицинских целях) и генно-инженерно-модифицированных организмов III и IV степеней потенциальной опасности, осуществляемая в замкнутых системах».

Организация КГБУЗ "Владивостокская городская Дезинфекционная Станция" являлась поставщиком в 36 государственных контрактах на сумму 6 892 544,84 руб. и выступала заказчиком в 26 государственных контрактах на сумму 6 858 467,47 руб.

За период с 2016 года в отношении КГБУЗ "Владивостокская городская Дезинфекционная Станция" проведены 3 проверки (2 плановые, 1 внеплановая). По результатам проведённых проверок выявлено 1 нарушение.

Организационная структура исследуемой КГБУЗ представлена на следующем слайде:

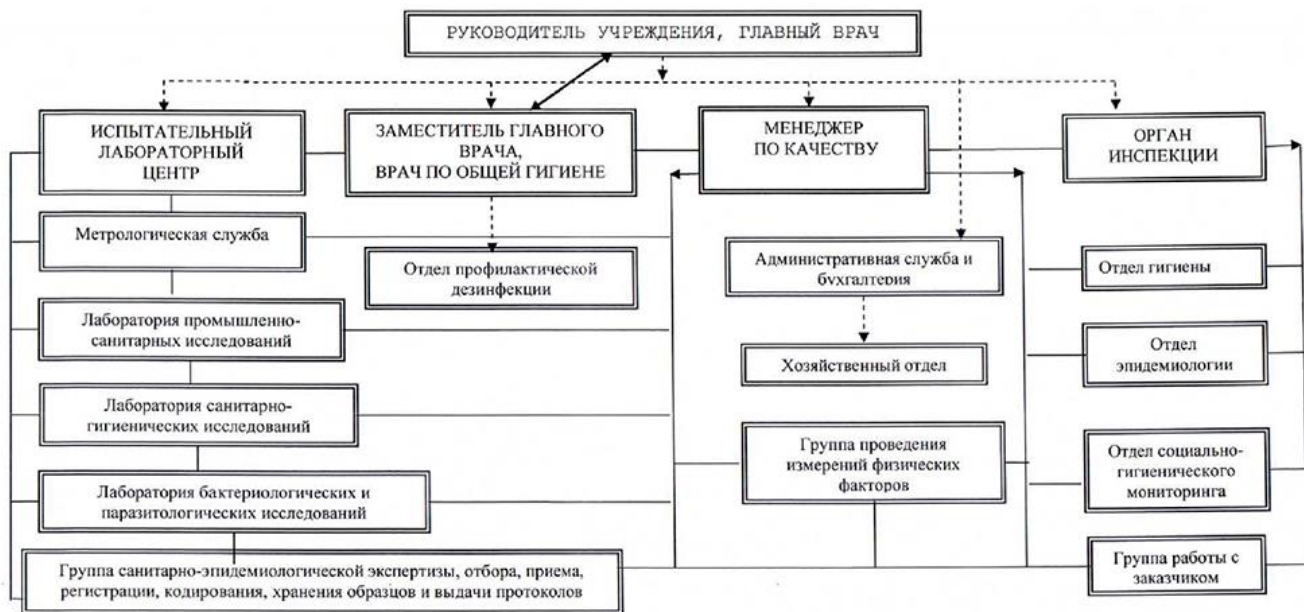


Рисунок 5 - Организационная структура КГБУЗ "Владивостокская городская Дезинфекционная Станция"

В соответствии с данной структурой становится понятно, что отдельного подразделения, призванного осуществлять контрольные функции в исследуемой организации в настоящее время нет. Следовательно, контроль осуществляется стихийно.

Далее перейдем к рассмотрению экономических показателей деятельности исследуемой организации. Здесь необходимо отметить, что исследуемая организация является бюджетной, это определяет специфику ее финансовых показателей.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» проведем за 2015, 2016 и 2017 г. По результатам проведенного анализа необходимо агрегировать полученные данные и представить наиболее системно важные из них, представляющие

собой отражение достоверных результатов финансово-хозяйственной деятельности организации.

С целью анализа показателей по поступлениям и выплатам за исследуемый период составим таблицы по каждому году.

Таблица 1 - Показатели по поступлениям и выплатам КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» в 2015 году (тыс. руб.)

Наименование показателя	Всего	Субсидии на выполнение государственного задания	Субсидии на приобретение оборудования	Денежные обязательства не исполненные в связи с отсутствием	Субсидии на обеспечение капитального ремонта	Денежные обязательства не исполненные в связи с отсутствием	Субсидии на проведение мероприятий, предусмотренных КЦП	Поступления от иной доход деятельности
<b>Поступления</b>	<b>52 198,61</b>	<b>47 739,47</b>	<b>260,32</b>	<b>296,62</b>	<b>888,16</b>	<b>1883,79</b>	<b>1 118,26</b>	<b>12,00</b>
<b>Выплаты всего</b>	<b>52 198,61</b>	<b>47 739,47</b>	<b>260,32</b>	<b>296,62</b>	<b>888,16</b>	<b>1883,79</b>	<b>1 118,26</b>	<b>12,00</b>
В том числе:								
<b>Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда, всего</b>	<b>31 087,15</b>	<b>31 087,15</b>						
Из них:								
Заработная плата	24 173,02	24 173,02						
Прочие выплаты	23,00	23,00						
начисления на выплаты по оплате труда	6 891,13	6 891,13						
<b>Оплата работ, услуг, всего</b>	<b>11 120,57</b>	<b>7 230,36</b>	-	-	<b>888,16</b>	<b>1 883,79</b>	<b>1 118,26</b>	
Из них:								
Услуги связи	266,60	266,60						
Транспортные услуги	215,16	215,16						
Коммунальные услуги	2 163,54	2 163,54						
Работы, услуги по содержанию имущества	6 114,82	2 363,29						
Прочие работы, услуги	2 360,45	2 221,77						
Социальное обеспечение, всего	59,89	59,89						
Из них:								
Пособия по социальной помощи населению	59,89	59,89						
<b>Прочие расходы</b>	<b>1 325,91</b>	<b>1 325,91</b>						
<b>Поступление нефинансовых активов, всего</b>	<b>8 605,10</b>	<b>8 036,15</b>	<b>260,32</b>	<b>296,62</b>	-	-	-	<b>12,00</b>
Из них:								
Увеличение стоимости основных средств	1 030,52	473,57	260,32	296,62				

Увеличение стоимости материальных запасов	7 574,58	7 562,58							12,00
---	----------	----------	--	--	--	--	--	--	-------

Согласно данным анализа данной таблицы совокупное число поступлений и выплат совпадало и составило в рассматриваемом периоде 52198 тыс. руб.

Большая часть данных поступлений пришлась на статью «Субсидии на выполнение государственного задания» и составило 47739 тыс. руб. В процентном отношении это 91,4 %.

Ключевым направлением расходования данных поступлений стали оплата труда и начисления на выплаты – 31087 тыс. руб.

Выплаты по статье «Оплата работ и услуг» составила 11120 тыс. руб.

К поступлениям нефинансовых активов в сумме 8605 тыс. руб. в рассматриваемом периоде относилось:

- увеличение стоимости основных средств в размере 1030 тыс. руб;
- увеличение стоимости материальных запасов, которое составило по итогам 2016 года 7574 тыс. руб.

Для бюджетных организаций характерна достаточно большая, если не сказать, тотальная, зависимость от бюджетных источников финансирования. Данная практика, разумеется, не способствует обеспечению экономической безопасности бюджетных организаций. Большая часть относительных показателей финансовой устойчивости и платёжеспособности не соответствуют установленным критериям, которые и так в силу специфику (некоммерческий характер) основной деятельности бюджетных организаций являются достаточно условными и менее высокими, по сравнению с коммерческим сектором. В данной связи представляется актуальным рассмотреть текущую ситуацию

внешнего финансирования исследуемой КГБУЗ в части соотношения ее с самостоятельными источниками доходов.

Таблица 2 - Показатели по поступлениям и выплатам КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» в 2016 году (тыс. руб.)

Наименование показателя	Всего	Субсидии на выполнение государственного задания	Субсидии на приобретение оборудования	Субсидии на обеспечение капитального ремонта	Поступления от иной деятельности
<b>Поступления</b>	<b>53 650,49</b>	<b>51 663,10</b>	<b>120,07</b>	<b>1 863,00</b>	<b>4,32</b>
<b>Выплаты всего</b>	<b>53 650,49</b>	<b>51 663,10</b>	<b>120,07</b>	<b>1 863,00</b>	<b>4,32</b>
В том числе:					
<b>Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда, всего</b>	<b>31 048,02</b>	<b>31 048,02</b>			
Из них:					
Заработная плата	23 827,21	23 827,21			
Прочие выплаты	25,00	25,00			
начисления на выплаты по оплате труда	7 195,82	7 195,82			
<b>Оплата работ, услуг, всего</b>	<b>10 323,22</b>	<b>8 460,22</b>		<b>1 863,00</b>	
Из них:					
Услуги связи	250,00	250,00			
Транспортные услуги	120,00	120,00			
Коммунальные услуги	2 629,44	2 629,44			
Работы, услуги по содержанию имущества	4 954,83	3 130,86		1 823,97	
Прочие работы, услуги					
<b>Социальное обеспечение, всего</b>	<b>82,88</b>	<b>82,88</b>			
Из них:					
Пособия по социальной помощи населению	82,88	82,88			
<b>Прочие расходы</b>	<b>1 052,11</b>	<b>1 049,46</b>			<b>2,65</b>
<b>Поступление нефинансовых активов, всего</b>	<b>11 144,26</b>	<b>11 022,52</b>	<b>120,07</b>		<b>1,67</b>
Из них:					
Увеличение стоимости основных средств	1 450,07	1 330,00	120,7		
Увеличение стоимости материальных запасов	9 694,19	9 692,52			1,67

Судя по вышеуказанной таблице можно отметить, что совокупные бюджетные поступления в 2016 году составили 53650 тыс. руб. Включая, 31048 тыс. руб поступлений, предусмотренных для оплаты труда работников КГБУЗ, на оплату работ и услуг предусмотрено 10323 тыс. руб. Поступления по статье «Поступления нефинансовых активов» составили 11144 тыс. руб. Также стоит

отметить, что по итогам года было зафиксировано увеличение стоимости основных средств КГБУЗ в размере 1450 тыс. руб.

Аналогично рассмотрим показатели 2017 года (табл.3).

Таблица 3 - Показатели по поступлениям и выплатам КГБУЗ в 2017 году (тыс. руб.)

Наименование показателя	Всего	Субсидии на выполнение государственного задания	на осуществление капитальных вложений	Поступления от иной деятельности
<b>Поступления</b>	<b>53 174,73</b>	<b>51 826,30</b>	<b>1 171,08</b>	<b>177,35</b>
<b>Выплаты всего</b>	<b>53 174,73</b>	<b>51 826,30</b>	<b>1 171,08</b>	<b>177,35</b>
В том числе:				
<b>Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда, всего</b>	<b>30 483,38</b>			
Из них:				
Заработная плата	30 296,62			
Пособия по социальной помощи населению	0,00			
<b>Уплата налогов, сборов и иных платежей, всего</b>	<b>1 138,85</b>	<b>967,73</b>		<b>171,12</b>
Из них:				
Уплата налога на имущество организаций и земельного налога	899,26	899,26		
Уплата прочих налогов, сборов	68,47	68,47		
Уплата иных платежей	171,12			171,12
<b>Исполнение судебных актов</b>	<b>4,34</b>			<b>4,34</b>
<b>Оплата работ, услуг, всего</b>	<b>21 480,56</b>	<b>20 307,59</b>	<b>1 171,08</b>	<b>1,89</b>
<b>Прочие расходы</b>	<b>67,60</b>	<b>67,60</b>		
<b>Поступление нефинансовых активов, всего</b>	<b>-</b>			

Анализ данных показателей свидетельствует об уменьшении сумм поступлений по итогам 2017 года по сравнению с 2016. Здесь также стоит отметить возросшем показатели субсидий на выполнение государственного задания по сравнению с прошлыми годами. Кроме значений данных показателей необходимо отметить, что финансирование по статье «Оплата работ, услуг» было осуществлено в размере 1171,08 тыс. руб.

Доходы от деятельности, приносящей доход по итогам 2017 года составили 1,89 тыс. руб. Это является достаточно хорошим показателем, так как



в подавляющем большинстве случаев бюджетные учреждения самостоятельно не способны обеспечивать свое существование и всецело зависят от бюджетных источников финансирования.

Таким образом, по итогам периода 2015-2017 годов зафиксирован рост сумм субсидирования, предоставляемых в рамках выполнения государственного задания. Вместе с тем, наблюдается снижение по показателю субсидий для нужд капитального ремонта.

На следующем рисунке приведены данные динамики финансирования исследуемой КГБУЗ в отчетном периоде.

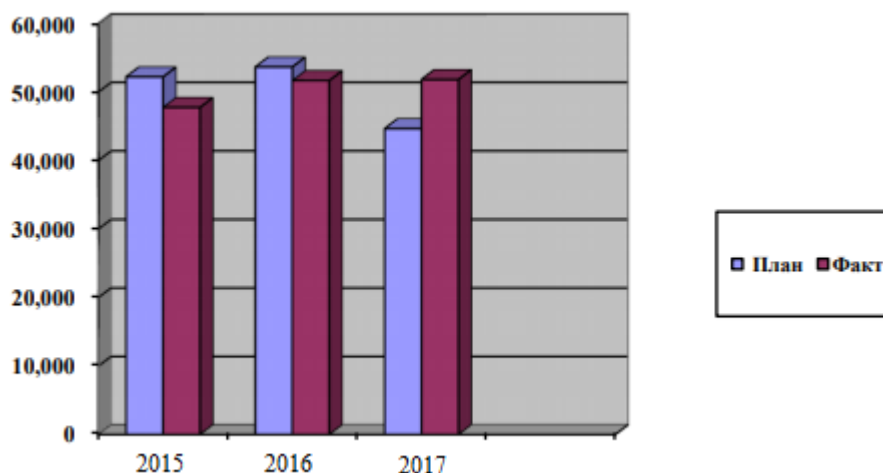


Рисунок 6 - Динамика обеспеченности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» финансовыми ресурсами в 2015-2017 гг. (тыс. руб.)

Проведем анализ обеспеченности учреждения финансовыми ресурсами. Согласно данным графиков и таблиц можно заключить, что по итогам периода 2015-2016 годов выделяемых бюджетных средств КГБУЗ не доставало. Однако, уже в 2017 году финансирование со стороны краевого бюджета было восстановлено в достаточном объеме для выполнения основных функций и социальных перед работниками исследуемой организации.

Рассмотрим структуру расходов КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» за 2015-2017 гг. (табл. 4).

Таблица 4 - Структура расходов КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» за 2015-2017 гг. (тыс. руб.)

	2015		2016			2017		
	Фактические расходы	% к итогу	Фактические расходы	% к итогу		Фактические расходы	% к итогу	
Фонд оплаты труда	24173	50,6	23827	46,1	-4,5	23254	449	-1,2
Иные выплаты персоналу учреждения за исключением ФОТ	23	0,1	12	0,0	-0,1	187	0,4	0,4
Взносы по ОСС на оплаты труда работников и иные выплаты работникам учреждения	6891	14,4	7087	13,7	-0,7	7043	13,6	-0,1
Прочая закупка товаров, услуг для обеспечения государственных нужд	16592	34,8	20652	40,0	5,2	20308	39,2	-0,8
Пособия, компенсации и иные социальные выплаты гражданам	60	0,1	79	0,2	0,1	68	0,1	-0,1
Уплата налога на имущество организаций и земельного налога	-	-	-	-	-	899	1,7	1,7
Уплата прочих налогов, сборов	-	-	-	-	-	68	0,1	0,1
Итого	47739	100	51657	100		51827	100	

Проведем анализ финансового состояния учреждения. Показатели, необходимые для анализа и оценки финансового состояния учреждения представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Показатели финансового состояния КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» на 1.01.2018 г. (тыс. руб.)

№ п/п	Наименование показателя	Сумма (тыс. руб.)
<b>1</b>	<b>Нефинансовые активы, всего</b>	<b>20 987,7</b>
	из них: недвижимое имущество, всего	3 539,3
	в том числе: остаточная стоимость	302,5
	особо ценное движимое имущество, всего:	17 448,4
	в том числе: остаточная стоимость	3 030,9
<b>2</b>	<b>Финансовые активы, всего:</b>	<b>1 332,0</b>
	Из них	
	Дебиторская задолженность по доходам, полученным за счет средств краевого бюджета	1 291,2
	Дебиторская задолженность по расходам (по выданным авансам на услуги связи, транспортные и коммунальные услуги)	40,8
<b>3</b>	<b>Поступления от оказания услуг на платной основе</b>	<b>36,9</b>
<b>4</b>	<b>Объем бюджетный ассигнований</b>	<b>51 826,3</b>

Оценка финансового состояния бюджетного учреждения необходима для принятия научно обоснованных управленческих решений, направленных на повышение финансовой устойчивости и платежеспособности организации.

Ксф = исполненные доходы по приносящей доход деятельности / объем бюджетных ассигнований, где Ксф - коэффициент самофинансирования

$$Ксф = 36,9 / 51\ 826,3 = 0,0007$$

Коэффициент показывает объем собственных источников финансирования, приходящихся на каждый рубль бюджетных средств. В исследуемом учреждении этот показатель практически равен нулю.

Кса = стоимость финансовых активов (собственные оборотные средства) / стоимость активов от приносящей доход деятельности, где Кса - коэффициент структуры активов

$$Кса = 1\ 332,0 / 20\ 987,7 = 0,06$$

Коэффициент показывает, какая часть активов учреждения является наиболее ликвидной, высоко маневренной, а какая – капитализирована, т.е. вложена в основные средства. В исследуемом учреждении на каждый рубль,

вложенный в основные средства приходится 6 коп. высоколиквидных активов. Из проведенного анализа можно сделать вывод, что финансовая устойчивость исследуемого учреждения в целом зависит от внешнего источника финансирования – краевого бюджета.

## **2.2 Источники аудиторской информации и перечень аудиторских процедур для внутренней проверки КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»**

Для достижения целей организации системы внутреннего контроля необходимо решение отдельных задач.

Руководство КГБУЗ обеспечивает организацию и поддержание на должном уровне такой системы внутреннего контроля, которая являлась бы достойной для того, чтобы:

- в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено все, что должно быть включено, и не включено ничего из того, что не должно быть в нее включено, а то, что включено в отчетность, было бы правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление об организации и о ее исполнении бюджетных обязательств в целом;
- компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разноску по счетам, не могли быть сфальсифицированы;
- средства организации не могли быть незаконно растрочены или неэффективно использованы;
- все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные несли дисциплинарную ответственность;

- внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения, для ее оптимального использования.

Основные нарушения, связанные с деятельностью организации, могут быть преднамеренными и непреднамеренными. Непреднамеренные нарушения связаны с неквалифицированно подготовленной документацией (отчеты, бухгалтерские документы, бизнес-планы) и несовершенством принятой на предприятии системы документооборота.

Злоупотребления со стороны сотрудников снижают экономический результат деятельности и могут стать причиной снижения уровня экономической безопасности организации в целом.

Раннее выявление и предупреждение нарушений в осуществлении трудовой, финансовой и бухгалтерской деятельности относится к первоочередной задаче системы внутреннего контроля и аудита, используемой исследуемой КГБУЗ. Еще одной функцией внутренних проверок является дополнительный анализ целесообразности расходования бюджетных средств и мониторинг текущей ситуации в организации. Выявление чрезмерных затрат на маловажные потребности позволяет сократить расходы и перенаправить их в другое русло.

Внутренний аудит КГБУЗ состоит из следующих взаимосвязанных этапов:

- 1) формирования перечня объектов аудита на соответствующий год, предусматривающего организацию аудита на основании системы управления рисками;
- 2) планирования отдельного аудита и его проведения;
- 3) принятия решения и составления документов по результатам внутреннего аудита.

Специально созданной комиссией при КГБУЗ, представляющей собой Службу внутреннего аудита осуществляются следующие типы аудита: аудит финансовой отчетности – оценка достоверности, обоснованности финансовой отчетности, бухгалтерского учета и финансового состояния объекта государственного аудита (надзора); аудит соответствия – оценка, проверка соблюдения объектом государственного аудита (надзора) норм законодательства РФ, а также актов внутренних нормативных актов и инструкций, принятых для их реализации.

Службой внутреннего аудита КГБУЗ систематически осуществляются следующие типы аудита:

- аудит эффективности – оценка и анализ деятельности объекта аудита на предмет эффективности, экономичности, продуктивности и законности;

- аудит соответствия – оценка, проверка соблюдения объектом государственного аудита (надзора) норм законодательства РФ, а также актов внутренних нормативных актов и инструкций, принятых для их реализации.

Основными структурными элементами проверки являются:

- контроль бюджетного финансирования – заключается в выявлении преднамеренных неэффективных растрат бюджетных средств финансирования. По итогам может быть принято решение о проведении дополнительной ведомственной проверки в рамках программ межведомственного надзора;

- контроль сохранности активов – включает в себя выявление злоупотреблений и реальный учет изношенности фондов. Своевременная замена материальной базы организации является гарантом успешной работы;

- контроль процессов закупок и оказания услуг населению – выявляет малоэффективные звенья в цепочках обеспечения хозяйственных нужд КГБУЗ и оказываемых услуг населению. Важным этапом является оценка эффективности расходования ресурсов и сырья, оказывающих преимущественное влияние на величину себестоимости оказываемых услуг;

– контроль соблюдения законодательства РФ – ставит целью исключить негативные последствия по результатам проверки в рамках межведомственного государственного надзора;

– контроль учетной и бухгалтерской документации – предотвращает намеренные и случайные ошибки и позволяет дополнительно контролировать составленную отчетность.

Таким образом, информационное обеспечение внутреннего аудита в исследуемой КГБУЗ достаточно разнородно и основывается на бухгалтерской информации, включающей оперативные, ретроспективные и перспективные данные статистической, аналитической, плановой, нормативно-правовой, технической, социальной и других видах информации.

Требования к аудиторским доказательствам приведены в федеральном стандарте аудиторской деятельности 7/2011 «Аудиторские доказательства».

Источниками аудиторской информации в исследуемой КГБУЗ являются: баланс; журнал-ордер №№ 8, 10, 10/1, 11, 12, 13, 15, 16; разработочные таблицы №№ 7, 10 к журналам-ордерам №№ 13, 15; акты приемки-передачи ОС, ф. № ОС-1; акты приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных ОС, ф. № ОС-2; акты на списание ОС, ф. № ОС-3; акты на списание автотранспортных средств, ф. № ОС-4; инвентарные карточки учета ОС, ф. № ОС-6; опись инвентарных карточек по учету ОС, ф. № ОС-7; карточки учета движения ОС, ф. № ОС-8; инвентарные списки ОС, ф. № ОС-9; договора купли-продажи, договора поставки, договора закупок.

Для получения аудиторских доказательств аудитор КГБУЗ применяет следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры либо сочетания их.

В таблице 6 приведены аудиторские процедуры, применяемые в КГБУЗ и их краткое содержание: Среди них:

- Запрос;
- Инспектирование;
- Подтверждение;
- Пересчет;
- Повторное проведение;
- Аналитические процедуры.

Логика очередности данных процессов понятна: на первом этапе необходимо подготовить запрос, определить критерии оценки, согласовать процесс проведения проверки с ответственными лицами.

Далее в плотном контакте следует работы с аудируемым объектом – выясняются все имеющие важность детали проверки, определяется уровень существенности, согласовывается уровень выборки, обсуждаются направления взаимодействия. Непосредственно после этого происходит инспектирование, в котором в обязательном порядке принимает участие как представитель контрольного подразделения, так и представитель аудируемого объекта (ответственное лицо). Инспектирование протекает в форме физического подтверждения происходящих процессов, а также отображения правильности (корректности) отражения результатов проверяемой деятельности/явления со стороны ответственных лиц.

На этапе подтверждения искомых результатов сотрудник Службы внутреннего аудита организации обрабатывает полученные результаты полученной информации в ходе проверки.

Далее необходимости проверить правильность расчетов, отсутствие критических ошибок и упущений.

В рамках этапа повторного действия производится вторичная проверка с учетом полученных и обработанных результатов прошлых периодов. Задачей здесь будет являться выявление факта повторных нарушений/несовпадений



требований с стороны аудируемых объектов, что будет являться сигналом для вынесения негативного аудиторского заключения по итогам проверки.

Таблица 6 – Аудиторские процедуры, используемые при проведении аудиторской проверки членами Службы внутреннего аудита КГБУЗ

<i>№ п/п</i>	<i>Название процедуры</i>	<i>Краткое содержание</i>
1	Запрос	При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение
2	Инспектирование	Изучение созданных аудируемым лицом или полученных аудируемым лицом извне учетных записей и документов на бумажном или электронном носителе информации, а так же осуществление физического осмотра материальных активов
4	Подтверждение	Аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе
5	Пересчет	Проверка точности арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записей

6	Повторное проведение	Аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица
7	Аналитические процедуры	Оценка финансовой информации на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными

Аналитические процедуры предполагают установление причинно-следственных связей формирования искомых результатов проверки, выявление различного рода диспропорций и несоответствий, а также определение природы данных несоответствий.

После проведения предварительного обследования и тестирования фактических процедур управления рисками, присущих анализируемому рабочему, аудитор формирует общее мнение о надежности и эффективности действующей СВК изучаемого процесса.

Рекомендации оптимизации действующей СВК обосновывается аудитором КГБУЗ с точки зрения стоимостного анализа «стоимость реализации услуг населению – затраты». В случае функционирования нескольких контрольных процедур, направленных на управление одним риском или зависимыми рисками, проводится оценка различных вариантов использования контрольных процедур для исключения излишних (дублирующих) процедур.

После проведения всех необходимых аудиторских процедур и формирования общего мнения о надежности СВК рабочего процесса на основе полученных аудиторских доказательств аудитор КГБУЗ приступает к обобщению полученных результатов и формированию «Аудиторского отчета», основным пользователем которого далее становится руководитель организации – Главный врач.

Главный врач, как главный пользователь результатов внутренних проверок на основании полученных данных принимает управленческие решения. В рамках данного процесса он может инициировать дополнительные проверки, либо ужесточение требований и норм текущих сплошных процедур, направленных на обеспечение надлежащего контроля над происходящими событиями в КГБУЗ.

### **2.3 Оценка качества аудиторской деятельности как фактора обеспечения экономической безопасности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»**

Следует отметить, что в ряде случаев деятельность служб внутреннего контроля и аудита в бюджетных организациях недостаточно эффективна и зачастую ограничивается только выполнением минимальных требований, определенных своими же собственными инструкциями и прописанными стандартами.

В исследуемой организации руководитель Службы внутреннего аудита КГБУЗ разрабатывает и внедряет программы оценки и повышения качества (программу по осуществлению контроля качества работы внутреннего аудита/программу повышения качества действующей СВК) в целях осуществления надлежащего контроля качества и оценки деятельности Службы внутреннего аудита.

На регулярной основе (как правило, один раз в квартал) руководитель Службы внутреннего аудита КГБУЗ информирует руководство организации

(Главного врача и Главного бухгалтера КГБУЗ) и отчитывается перед ними о деятельности в рамках программы оценки и повышения качества и ее результатах, в том числе доводит информацию о результатах внутренних и предстоящих внешних (ведомственных) проверках.

При разработке и внедрении программы оценки и повышения качества (в том числе в рамках проведения периодических оценок) руководитель Службы внутреннего аудита использует внутренние методические документы - Стандартные операционные процедуры и регламенты.

Внутренние периодические оценки качества проводятся сотрудниками Службы внутреннего аудита КГБУЗ посредством самооценки. Подобная внутренняя оценка качества осуществляется как минимум один раз в год.

Основной целью внутренних периодических оценок является оценка деятельности подразделения внутреннего аудита на соответствие выбранным параметрам оценки. Например, внутренние аудиторы могут оценить качество своей деятельности на предмет:

- соответствия требованиям Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита;
- адекватности положения о внутреннем аудите, целей, задач и функций, политик и процедур внутреннего аудита;
- соответствия деятельности внутреннего аудита ожиданиям руководства организации;
- вклада внутреннего аудита в процессы принятия управленческих решений, управления рисками и внутреннего контроля, а также совершенствования рабочих процессов КГБУЗ;
- соответствия требованиям применимых законодательных и нормативных актов;
- соответствия деятельности внутреннего аудита лучшим практикам.

Внутренние оценки качества могут осуществляться посредством:

- проведения опросов заинтересованных сторон (например, руководителей объектов аудита);
- проведения проверок рабочих документов на соответствие установленным политикам внутреннего аудита и применимым стандартам;
- обзора параметров оценки работы Службы внутреннего аудита и их сравнения с лучшими практиками.

Внешняя оценка качества аудиторской деятельности КГБУЗ проводится не реже одного раза в год. Внешняя оценка качества проводится с целью получения руководителем внутреннего аудита и другими заинтересованными лицами независимого мнения о качестве функции внутреннего аудита.

Внешняя оценка охватывает весь спектр аудиторских и консультационных услуг внутреннего аудита. Для достижения оптимальных результатов в объем работ по внешней оценке включаются те же аспекты, что и при проведении внутренней оценки силами сотрудников КГБУЗ.

При этом необходимо принимать во внимание, что объем и содержание внешней оценки могут быть скорректированы по усмотрению руководителя Службы внутреннего аудита, с учетом рекомендаций руководства организации, исходя из продиктованных задач, стоящих перед КГБУЗ в рамках выполнения государственного задания.

Внешняя оценка качества может быть проведена следующими способами:

- оценка качества независимым внешним экспертом в рамках ведомственного контроля;
- подтверждение внутренней оценки качества независимым внешним экспертом в рамках ведомственного контроля.

Как элементы внутренней, так и элементы/процедуры внешних проверок качества аудиторской деятельности КГБУЗ направлены на обеспечение и поддержание должного уровня экономической безопасности Организации. Без эффективного функционирования системы внутреннего контроля в исследуемой

организации повышается риск несанкционированного расходования финансовых ресурсов, получаемых в рамках бюджетного финансирования КГБУЗ. Таким образом, функционирование и развитие системы внутреннего контроля и аудита в рассматриваемой организации является важным фактором в обеспечении ее экономической безопасности.

Оценка эффективности действующих процедур внутреннего аудита и функционирования системы внутреннего контроля в разрезе обеспечения экономической безопасности исследуемой организации была проведена экспертным методом с участием высшего руководящего звена организации, руководства службы внутреннего аудита и автора настоящей ВКР.

Таким образом в состав группы экспертов для бальной оценки системы внутреннего контроля с точки зрения обеспечения экономической безопасности организации вошли:

- Главный врач;
- Главный бухгалтер;
- Инспектор по санитарно-эпидемическому контролю;
- Руководитель Службы внутреннего аудита КГБУЗ;
- Автор ВКР.

Экспертам было предложено провести оценку по каждому пункту (значению), принятому в расчет и присвоить соответствующее бальное значение. Группы показателей включали в себя различные индикаторы, оказывающие непосредственное влияние на уровень экономической безопасности исследуемой организации. Всего было выделено 7 групп показателей: финансовые, интеллектуально-правовые, технико-технологические, экологические, информационные, политико-правовые, и силовые.

Следующие показатели были приняты в расчет:

- Соблюдения сметных назначений за счет бюджетной деятельности;

- Дебиторская задолженность;
- Коэффициент постоянства персонала;
- Уровень образования и квалификации;
- Обеспеченность компьютерной техникой;
- Скорость выполнения задач (рабочих процессов);
- Внедрение энергосберегающих технологий;
- Защита информации;
- Скорость передачи и обработки информации;
- Соблюдение требований внешнего законодательства и внутренних нормативно-правовых актов;
- Безопасность работы сотрудников.

Таблица 7 – Перечень показателей, утвержденный Службой внутреннего аудита КГБУЗ для оценки функционального состояния системы внутреннего контроля КГБУЗ для обеспечения стабильного уровня экономической безопасности организации

Группа показателей	Индикатор
Финансовые	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Соблюдения сметных назначений за счет бюджетной деятельности</li> <li>• Дебиторская задолженность</li> </ul>
Интеллектуально-кадровые	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Коэффициент постоянства персонала</li> <li>• Уровень образования и квалификации</li> </ul>
Технико-технологические	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обеспеченность компьютерной техникой</li> <li>• Скорость выполнения задач (рабочих процессов)</li> </ul>
Экологические	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Внедрение энергосберегающих технологий</li> </ul>
Информационные	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Защита информации</li> <li>• Скорость передачи и обработки информации</li> </ul>

Политико-правовые	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Соблюдение требований внешнего законодательства и внутренних нормативно-правовых актов</li> </ul>
Силовые	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Безопасность работы сотрудников</li> </ul>

Данные показатели приняты в расчет, так как отображают суть происходящих в работе исследуемой организации процессов и представляют собой совокупность факторов внутренней и внешней среды, оказывающих системное влияние на эффективность деятельности организации и, соответственно, на уровень ее экономической безопасности.

Данные индикаторы с точки зрения реализации контрольной функции способны сформировать мнение экспертов об уровне установления контроля в исследуемой организации, о том, насколько эффективно эта функция реализуется, обозначить слабые места в деятельности организации, обозначить потенциальные риски.

Выборкой данных показателей занимались сотрудники Службы внутреннего аудита КГБУЗ. Данные показатели были структурированы по определенным группам.

В одной группе находилось не более 2-х показателей – это сделано для более быстрой обработки результатов процедуры и с целью формирования понимания, какие именно процессы в организации являются наиболее значимыми и показательными.

Оценка эффективности действующих процедур внутреннего аудита и функционирования системы внутреннего контроля в разрезе обеспечения экономической безопасности исследуемой организации была проведена экспертным методом с участием высшего руководящего звена организации, руководства службы внутреннего аудита и автора настоящей ВКР.



На основании имеющейся информации экспертам было предложено присвоить определенный балл каждому из вышеперечисленных показателей исходя из следующих правил: шкала баллов состоит из 10 отметок, где 1 балл – минимальная отметка качества, соответствующая значению – «абсолютное несоблюдение требований безопасности и нормативов»; 10 баллов – «полное соответствие требованиям безопасности и нормативам».

На основании среднеарифметического значения по каждой группе показателей и по каждому эксперту формируется итоговая оценка соответствия действующей системы внутреннего контроля в части поддержания стабильного уровня экономической безопасности КГБУЗ.

В таблице 8 представлены результаты балльных значений, предложенных выше индикаторов для оценки системы внутреннего контроля и экономической безопасности организации.

Таблица 8 – Оценка СВК в разрезе ее влияния на уровень экономической безопасности организации методом экспертных оценок

Индикатор	Оценки экспертов					Средний балл по индикатору:
	Главный врач	Инспектор по санитарно-эпидемическому контролю	Руководитель Службы внутреннего аудита КГБУЗ	Главный бухгалтер	Автор ВКР	
Соблюдения сметных назначений за счет бюджетной деятельности	7	8	7	8	8	7,6
Дебиторская задолженность	6	8	7	8	7	7,2
Коэффициент постоянства персонала	9	7	8	9	8	8,2
Уровень образования и квалификации	7	9	8	9	8	8,2
Обеспеченность компьютерной техникой	7	9	8	8	6	7,6
Скорость выполнения задач (рабочих процессов)	8	7	7	9	9	8
Внедрение энергосберегающих технологий	9	9	8	9	8	8,6
Защита информации	9	8	9	9	9	8,8
Скорость передачи и обработки информации	9	8	8	8	8	8,2

Продолжение таблицы 8

Соблюдение требований внешнего законодательства и внутренних нормативно-правовых актов	9	8	10	9	9	9
Безопасность работы сотрудников	7	9	8	9	7	8
<i>Средний балл по эксперти:</i>	7,91	8,18	8	8,64	7,91	

Прежде, чем рассчитать общую интегральную оценку эффективности работы системы внутреннего контроля КГБУЗ в части обеспечения экономической безопасности организации обозначим интервалы соответствия итоговой оценки определённым уровням экономической безопасности:

0–2 баллов – Минимальный уровень экономической безопасности;

2-4 баллов – Критический уровень экономической безопасности

4-6 баллов - Кризисный уровень экономической безопасности

6-8 баллов – Предкризисный уровень экономической безопасности

8-10 баллов – Стабильный уровень экономической безопасности.

Таким образом, уровень экономической безопасности КГБУЗ вычисленный метод экспертных оценок составит:

$$7,6 + 7,2 + 8,2 + 8,2 + 7,6 + 8 + 8,6 + 8,8 + 8,2 + 9 + 8 / 11 = 8,12 \text{ балла.}$$

Таким образом, согласно данной методике расчета исследуемой организации присвоен стабильный уровень экономической безопасности, что является подтверждением высокой эффективности работы внедренной и функционирующей системы внутреннего контроля и организованной Службы внутреннего аудита.

### 3 ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАК ФАКТОРА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ КГБУЗ «ВЛАДИВОСТОКСКАЯ ГОРОДСКАЯ ДЕЗИНФЕКЦИОННАЯ СТАНЦИЯ»

#### **3.1 Способы оценки эффективности системы внутреннего контроля КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция»**

Одной из важных составляющих развития системы внутреннего контроля бюджетной организации является определение эффективности системы внутреннего контроля.

Наличие эффективно работающей системы внутреннего контроля является важнейшим фактором успешного функционирования организации. Как показывает практика, наличие системы внутреннего контроля создает реальные предпосылки успешного развития организации, в связи с: появлением потенциала эффективно управлять использованием материальных и трудовых ресурсов бюджетной организации, появлением возможности сохранять заданный уровень бюджетного финансирования путем повышения качества финансовой (бухгалтерской) отчетности бюджетной организации.

Оценка эффективности системы внутреннего контроля является наиболее сложным и, что немало важно, наиболее актуальным вопросом в теме внутреннего контроля. Сложность оценки эффективности внутреннего контроля существует во всех сферах экономики, а в бюджетной сфере наиболее выражено из-за исключения такого параметра как «экономическая выгода».

Оценка эффективности системы внутреннего контроля связана с некоторыми трудностями. Система внутреннего контроля КГБУЗ практически не имеет явно выраженных экономических выгод и экономический успех бюджетной организации можно связать с эффективностью системы внутреннего контроля лишь косвенно.

Итак, основные трудности оценки эффективности системы внутреннего контроля исследуемой КГБУЗ:

- эффективность практически невозможно оценить количественно;
- эффективность зависит не только от контролеров, но и от действий проверяемых, так как они решают, выполнять ли рекомендации;
- субъективизм оценок проверяемых и контролирующих работу.

Для бюджетной организации наиболее значимым положительным эффектом от реализации системы внутреннего контроля станут именно качественные изменения работы организации.

Разумно выделить несколько категорий (показатели продуктивности и результативности), но окончательный состав и целевые значения показателей устанавливают руководители - руководитель действующей Службы внутреннего аудита и Главный врач КГБУЗ.

Показатели продуктивности:

- исполнение утвержденного плана;
- количество проведенных за период контрольных процедур в расчете на одного специалиста;
- среднее количество часов на проведение одной проверки;
- количество сделанных рекомендаций.

Показатели результативности:

- доля выполненных (невыполненных) рекомендаций;
- экономический эффект от выполнения рекомендаций;
- удовлетворенность руководства.

Эффективность контроля можно определить качественно и количественно. Качественные характеристики определяются через логическую оценку изменений в системе контроля и определенных количественных показателей, характеризующих отдельные стороны системы внутреннего

контроля. В таблице 9 представлены показатели оценки эффективности системы внутреннего контроля исследуемой КГБУЗ.

Таблица 9 – Показатели эффективности системы внутреннего контроля КГБУЗ

№	Показатель эффективности
1	Показатели продуктивности системы внутреннего контроля:
1.1	Исполнение утвержденного плана
1.2	Количество проведенных за период контрольных процедур в расчете на одного специалиста
1.3	Среднее количество часов на проведение одной проверки
1.4	Количество сделанных рекомендаций
2	Показатели результативности системы внутреннего контроля:
2.1	Доля выполненных (невыполненных) рекомендаций
2.2	Экономический эффект от выполнения рекомендаций
3	Количественные показатели эффективности работы системы внутреннего контроля:
3.1	Общий уровень ошибок в работе подразделений
3.2	Уровень дебиторской задолженности
3.3	Количество жалоб от потребителей услуг КГБУЗ

Количественные оценки основываются на экономико-математических расчетах, связанных с исследованием показателей экономической деятельности бюджетной организации. При этом показатели, характеризующие эффективность деятельности организации, нельзя использовать как характеризующие эффективность внутреннего контроля, хотя косвенным образом влияние внутреннего контроля на такие показатели имеет место. В то же время, выделить составляющую этого влияния довольно затруднительно. Эффективность работы системы внутреннего контроля КГБУЗ зависит и от взаимодействия с другими подразделениями внутри организации. Насколько тесно работают внутренние контролёры с другими подразделениями, как часто и в каком эмоциональном ключе раскрывают выявленные недостатки – настолько эффективны результаты работы Службы внутреннего аудита КГБУЗ. Сотрудники, проводящие внутренний контроль и проверяемые, должны

понимать всю ответственность своих действий и относиться профессионально к контрольным процедурам.

Соблюдение разработанных регламентов оценивается путем выборочной проверки документов, в которых должен быть отражен факт контроля.

Оценка эффективности системы контроля КГБУЗ путем тестирования поможет выявить недостатки этих процедур и разработать более эффективные процедуры.

Показателем эффективности системы внутреннего контроля является эффективность проводимых в КГБУЗ инвентаризаций, качество контроля за материальными ценностями со стороны сотрудников бухгалтерии.

Принято считать целевую направленность определенного рода проверок: документальных и тематических. Документальные проверки необходимы для сопоставления данных бухгалтерского учета и выявления/корректировки ошибок, обнаруженных в ходе его проверок. В некоторых случаях более подходящим инструментом считаются тематические проверки – они более подходят для расчета бюджетных смет и качественных показателей систем контроля и управления их результатами. Так же они воздействуют на рекрутинговые системы, систему закупочной деятельности, на системы безопасности предприятий.

В целом, главным показателем эффективности системы внутреннего контроля КГБУЗ является отсутствие катастрофических потерь и неэффективных (несанкционированных) операций. Подобная информация частично, может быть, обнаружена в бухгалтерской отчетности, в частности в «Отчете об исполнении расходов бюджетных учреждений», чему внутренние контролеры должны уделять особое внимание, поскольку это способно напрямую повлиять на уровень экономической безопасности бюджетной

организации – все это отражается в данном отчете, и свидетельствует о неэффективной системе внутреннего контроля.

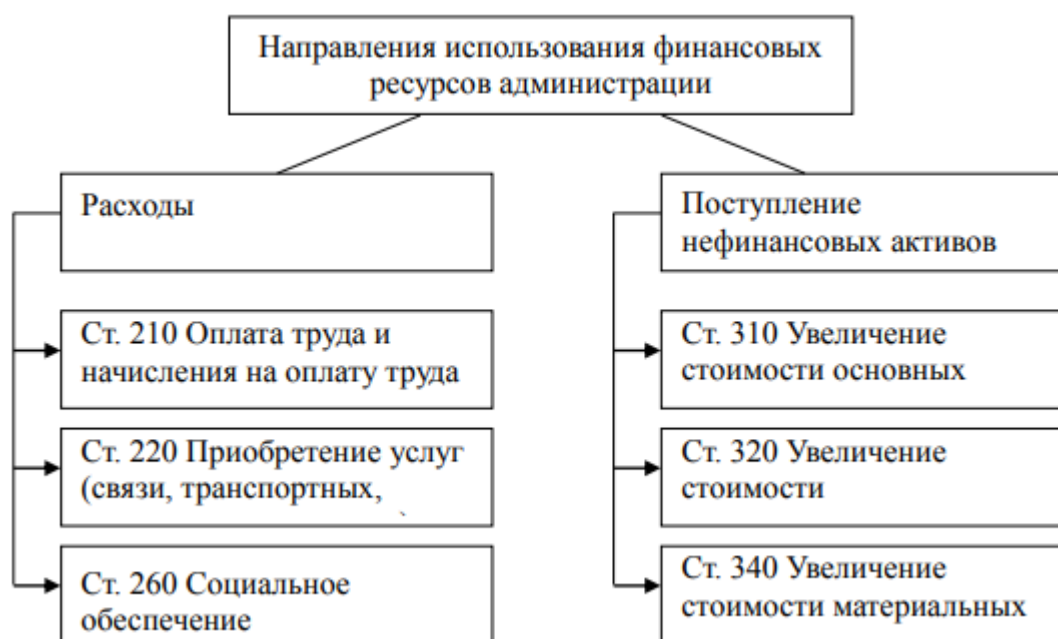
### 3.2 Совершенствование существующей системы внутреннего контроля и аудита в организации

Приоритетным в системе совершенствования методической деятельности по организации внутреннего контроля должно стать внедрение методов обеспечения руководителей и специалистов своевременной и полной информацией о принимаемых решениях и внешних изменениях.

Внутренний контроль в бюджетных организациях целесообразно начинать с анализа исполнения бюджетной сметы. Такой анализ проводится по следующим направлениям:

- проверка правильности составления расчетов к бюджетной смете;
- проверка исполнения статей сметы планирования и финансирования.

Наглядно расходование всех видов финансового обеспечения бюджетной организации представлено на рисунке 5.



## Рисунок 5 – Направления расходования финансовых ресурсов бюджетной организации

Вопросы повышения эффективности бюджетных расходов на оказание услуг обществу являются одной из приоритетных задач современной политики бюджетного планирования и реформирования на всех уровнях системы общественных финансов. От того, насколько грамотно будет проведена работа по планированию сметных ассигнований, зависит во многом успешное исполнение учреждением бюджетных обязательств.

В новой системе внутреннего финансового контроля КГБУЗ рассматривается важность и необходимость формирования мониторинга исполнения бюджетных заданий в целях всестороннего анализа процессов бюджетирования финансовых расходов. Бюджетированию, ориентированному на результат в процессах предоставления медицинских услуг с учетом эффективности расходования бюджетных средств отводится особая роль.

Развитие всестороннего мониторинга отслеживания и анализа совершаемых действий, как одного из перспективных направлений системы внутреннего контроля, дает возможность руководителям различных подразделений медицинских организаций получать необходимую информацию для принятия эффективных управленческих решений. По его итогам принимаются решения о необходимости дальнейшего финансирования различных бюджетных организаций в объеме, запланированных в предыдущих финансовых периодах.

Существующие на сегодняшний день разнообразные модели проведения мониторингов повышают расходы на их организацию, ведут к формальному подходу, приводят к дезориентации потенциальных потребителей итогов мониторинга. Данная проблема весьма актуальна и для формирования процедур внутреннего финансового контроля. Главной задачей системного мониторинга



результата оказания общественных услуг и проведения анализа соотношения цены и качества оказываемых услуг должно быть формирование механизма для совершенствования общественных услуг.

Преимущества мониторинга эффективности бюджетных расходов медицинской организации заключаются: в отсутствии возможности запретов от организации системы контроля за большим числом не высоких расходов, что позволит избежать возможного недофинансирования конкретных, в том числе непредсказуемых затрат бюджетного процесса в организации, нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств. Это предполагает необходимость корректировки финансовых планов бюджетной организации.

Построение системы внутреннего контроля и создание Службы внутреннего аудита в исследуемой КГБУЗ связано с рядом проблем, в том числе:

- 1) Обеспечением сохранности активов и эффективным использованием ресурсов.
- 2) Улучшением организации рабочих процессов.
- 3) Обеспечением полноты, надежности и достоверности финансовой, управленческой и бюджетной отчетности, а также прозрачности процесса подготовки любых видов отчетности.
- 4) Предупреждением, выявлением и устранением нарушений в работе организации, в том числе случаев умышленного или неумышленного ненадлежащего использования активов.
- 5) Контролем за соблюдением требований действующего законодательства и внутренних регулирующих норм.

Поэтому наиболее важным аспектом оптимизации и построения эффективной систем внутреннего контроля является системная разработка (изменение) элементов внутреннего контроля на основе риск-ориентированного подхода.

Использование данного подхода позволит настроить систему внутреннего контроля с учетом конкретных наиболее критических для достижения целей Организации рисков событий, что существенно повышает эффективность системы и сокращает затраты на ее содержание. Проект по оптимизации работы системы внутреннего контроля в исследуемой КГБУЗ будет включать следующие этапы, представленные на рисунке 6.

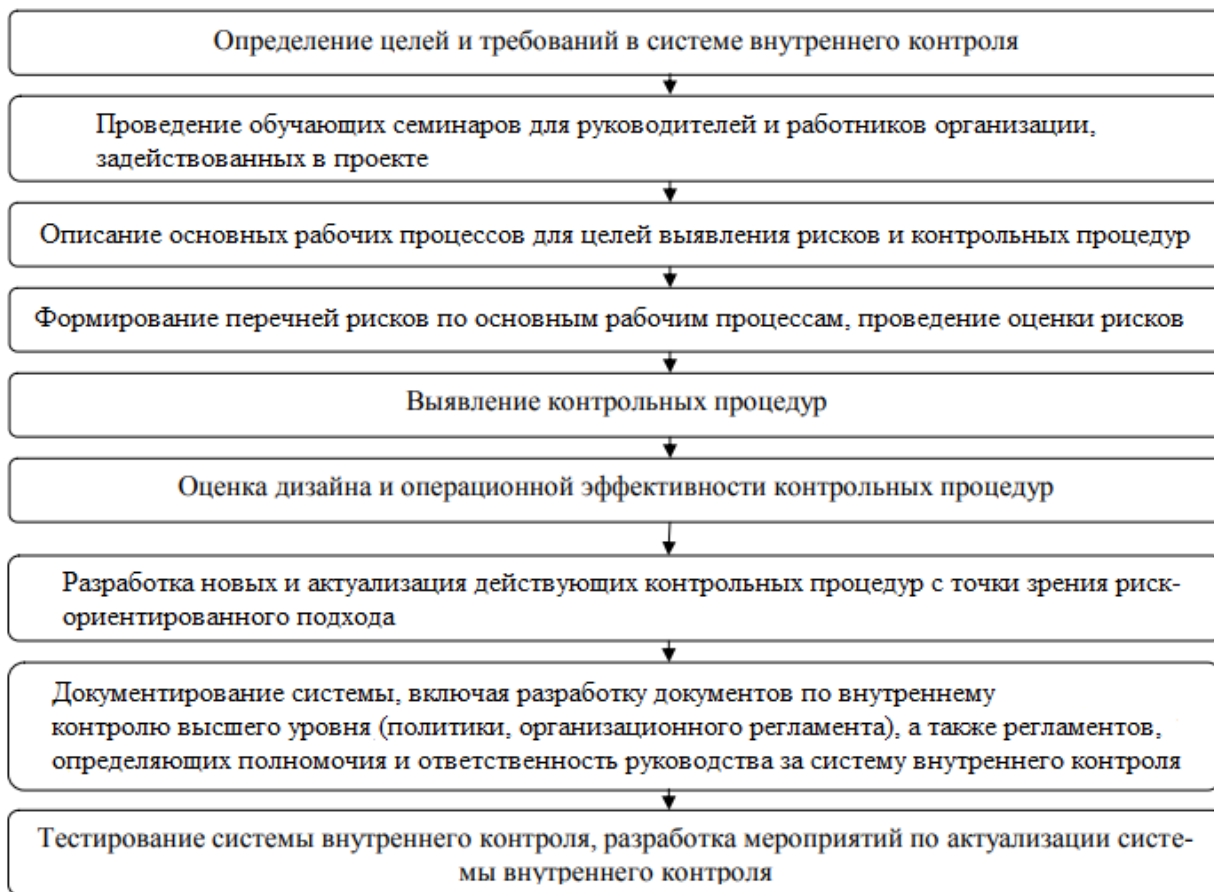


Рисунок 6 - Этапы оптимизации системы внутреннего контроля на основе риск ориентированного подхода в КГБУЗ

Результатом проекта является формирование организационной структуры управления, политик, методик и процедур, принятых и постоянно осуществляемых в организации, призванных обеспечить разумные гарантии достижения целей – надлежащего выполнения оказываемых услуг населению, а

также рост их качества при прежнем бюджетном финансировании.

Поскольку собственность КГБУЗ является государственной, процесс внутреннего аудита эффективности управления должен быть организован в двух направлениях.

Во-первых, должна осуществляться проверка корректности определения показателей эффективности. Во-вторых, должна быть определена степень надежности представляемой государству информации. Для организации и регулярного проведения в КГБУЗ аудита эффективности необходимо создание соответствующих условий, а именно:

- существование необходимой нормативно-правовой базы для реализации проведения аудита уровня эффективности;

- разработка стандартов и методических документов, устанавливающих правила и процедуры проведения аудита эффективности;

- понимание органами законодательной и исполнительной власти важности и необходимости применения аудита эффективности в государственном финансовом контроле;

- кадровое обеспечение органов государственного финансового контроля, а также обучение сотрудников методике применения аудита эффективности;

- обеспечение органа государственного финансового контроля материальными и финансовыми ресурсами в объемах, достаточных для применения аудита эффективности.

Новая система внутреннего финансового контроля, с одной стороны, будет способна повысить эффективность деятельности бюджетной организации, с другой - предъявить более высокие требования к исполнению бюджетных полномочий контролирующего его ведомства. Тем самым рациональный встречный внутренний финансовый контроль будет способствовать сокращению затрат бюджетных финансовых ресурсов надзирающих министерств и ведомств наряду с рационализацией исполнения бюджетного

процесса и финансовой системы в целом.

Далее рассчитаем затраты на внедрение риск-ориентированной системы внутреннего контроля в таблице 10.

Таблица 10 – Расчет стоимости внедрения риск-ориентированной системы внутреннего контроля в КГБУЗ и временных затрат

Этап внедрения	Кол-во дней на внедрение	Расчетная стоимость, руб.
Определение целей и требований к системе внутреннего контроля	3	4500
Проведение обучающих семинаров	2	12000
Описание основных рабочих процессов для целей выявления рисков и контрольных процедур	1	-
Формирования перечня рисков по основным рабочим процессам, проведение оценки рисков	1	6000
Выявление контрольных процедур	1	-
Оценка дизайна и операционной эффективности контрольных процедур	5	-
Разработка новых и актуализация действующих контрольных процедур с точки зрения риск-ориентированного подхода	3	9000
Документирование системы, включая разработку документов по внутреннему контролю высшего качества	5	15000
Тестирование новой системы внутреннего контроля, разработка мероприятий по актуализации системы внутреннего контроля	5	10000
Итого:	26	56500

Таким образом, стоимость внедрения усовершенствованной системы внутреннего контроля с применением риск-ориентированного подхода составит 56,5 тыс. руб. Данная система будет направлена на более совершенный контроль обозначенных рисков, и выявленных во второй главе ВКР слабых мест в системе внутреннего контроля с точки зрения обеспечения экономической безопасности. Так, согласно расчетам, приведенным в пункте 2.3 данной ВКР, индикаторы с наименьшими показателями согласно бальной оценки группы

экспертов:

- Соблюдения сметных назначений за счет бюджетной деятельности – 7,6 баллов;

- Дебиторская задолженность – 7,2 балла;

- Обеспеченность компьютерной техникой – 7,6 балла.

Разумеется, стоит отметить, что более надлежащее обеспечение компьютерной техникой исследуемой КГБУЗ невозможно обеспечить в рамках совершенствования системы внутреннего контроля. С помощью использования данной Системы можно лишь своевременно обозначить данную проблему, однако, ее решение потребует увеличения бюджетного финансирования.

Что же касается первых двух показателей (Соблюдения сметных назначений за счет бюджетной деятельности; Дебиторская задолженность), внедрение риск-ориентированного подхода в практику работы системы внутреннего контроля способно более эффективно предотвращать развитие рисков неисполнения сметных обязательств, либо, наоборот, превышения сметных расчетов бюджетного финансирования раньше отведенных сроков. Контроль дебиторской задолженности также будет установлен более тщательный. Новая система внутреннего контроля благодаря своей превентивности и более надлежащего описания событий, принятых за рискованные, будет надежным инструментом для сотрудников Службы внутреннего аудита в с точки зрения обеспечения контрольных процедур и поддержания заданного уровня экономической безопасности.

### **3.3 Оценка влияния мероприятий по совершенствованию системы внутреннего контроля и аудита в организации на уровень экономической безопасности организации**

В текущем положении осуществление процедур внутреннего контроля в целом и деятельность Службы внутреннего аудита КГБУЗ как элемента системы должны сосредоточить свои усилия на выявлении существенных для

исследуемой организации видов риска, угрожающих непрерывности ее деятельности, учитывая, что контроль не может быть сплошным. При этом результаты деятельности Службы внутреннего аудита следует измерять эффектом от проводимых контрольных процедур в сопоставлении с затратами на их разработку и осуществление в таком ключе, чтобы уровень экономической безопасности КГБУЗ поддерживался на стабильно высоком уровне.

Принимая во внимание недостатки организации и содержания внутреннего контроля в российских бюджетных организациях, его особенности, его слабую интеграцию в систему управления рисками и вертикального управления бюджетной организацией в целом, согласно предыдущему пункту ВКР обоснована целесообразность придания внутреннему контролю риск-ориентированного характера и одновременного встраивания в общую систему управления организацией.

К критериям полезности системы отнесены:

а) своевременное информирование руководителей КГБУЗ о недостатках, выявленных в ходе осуществления контроля,

б) невысокий уровень затрат контрольной деятельности в соответствии с концепцией экономической безопасности организации, которая предполагает, как наличие контроля за целесообразным расходованием бюджетного финансирования, так и соотнесение данных финансовых ресурсов с затратами на проведения самих контрольных мероприятий;

в) своевременное выявление проблем и выработка конкретных рекомендаций по их устранению.

По итогам внедрения новой концепции системы внутреннего контроля на основе риск-ориентированного подхода экспертами была проведена оценка качества и эффективности работы новой системы с точки зрения обеспечения экономической безопасности.

Результаты оценки приведены в таблице 11.

Таблица 11 – Оценка СВК в разрезе ее влияния на уровень экономической безопасности организации методом экспертных оценок

Индикатор	Оценки экспертов					Средний балл по индикатору:
	Главный врач	Инспектор по санитарно-эпидемиологическому контролю	Руководитель Службы внутреннего аудита КГБУЗ	Главный бухгалтер	Автор ВКР	
Соблюдения сметных назначений за счет бюджетной деятельности	9	8	9	8	9	8,6
Дебиторская задолженность	8	8	9	8	9	8,4
Коэффициент постоянства персонала	9	7	8	9	8	8,2
Уровень образования и квалификации	7	9	8	9	8	8,2
Обеспеченность компьютерной техникой	7	9	8	8	6	7,6
Скорость выполнения задач (рабочих процессов)	8	8	8	9	9	8,4
Внедрение энергосберегающих технологий	9	9	8	9	8	8,6
Защита информации	9	8	9	9	9	8,8
Скорость передачи и обработки информации	9	8	8	8	8	8,2
Соблюдение требований внешнего законодательства и внутренних нормативно-правовых актов	10	9	10	9	9	9,2
Безопасность работы сотрудников	7	9	8	9	7	8
<i>Средний балл по эксперту</i>	8,27	8,36	8,45	8,64	8,18	X

Согласно полученным новым значениям индикаторов уровень экономической безопасности КГБУЗ вычисленный метод экспертных оценок составит:

$$8,6 + 8,4 + 8,2 + 8,2 + 7,6 + 8,4 + 8,6 + 8,8 + 8,2 + 9,2 + 8 / 11 = 8,38 \text{ баллов.}$$

Таким образом, согласно данной методике расчета исследуемая КГБУЗ сохранит стабильный уровень экономической безопасности. К тому же, необходимо отметить, что итоговое бальное значение превзойдет предыдущее

на 0,26 балла (предыдущее значение – 8,12 баллов; новое значение – 8,38 баллов). Данный факт является подтверждением высокой эффективности работы, внедренной и системы внутреннего контроля на основе риск-ориентированного подхода.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Внутренний аудит представляет собой комплекс мер и инструментов, направленных на оптимизацию контрольной функции в современных организациях с целью минимизации возникающих угроз и рисков, а также для формирования эффективной системы внутреннего контроля.

Разумеется, как и любая другая система, система внутреннего контроля требует изучения и измерения результатов своей работы для поиска скрытых резервов увеличения качества принимаемых управленческих решений и оптимизации стоимости на их выполнение.

Современные аудиторские подразделения являются самодостаточными высокотехнологичными структурными единицами, призванными эффективно осуществлять свою деятельность в сфере контроля и измерения рисков.

Служба внутреннего аудита содействует повышению качества и внедрению инноваций, следуя четко определенным стандартам, которые соответствуют общим требованиям Международных стандартов внутреннего аудита (и другим специальным отраслевым или территориальным требованиям). Служба осуществляет контроль качества и способствует распространению культуры, поощряющей внедрение инноваций и постоянное совершенствование основных процессов. План аудитов составлен в соответствии со структурой рисков компании и меняется, если происходит изменение рисков. Отчеты службы внутреннего аудита (по форме и содержанию) базируются на фактах, поддерживают миссию и стратегические цели службы внутреннего аудита, побуждают заинтересованные стороны к принятию необходимых мер. Служба, всегда предоставляющая только качественные услуги и продукты, также принимает активное участие в выполнении стратегических задач организации.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности КГБУЗ «Владивостокская городская дезинфекционная станция» был проведен за 2015, 2016 и 2017 г. В ходе анализа было установлено:

1. Данные показатели свидетельствует об уменьшении сумм поступлений по итогам 2017 года по сравнению с 2016 годом. Здесь также стоит отметить возросшем показатели субсидий на выполнение государственного задания по сравнению с прошлыми годами. Кроме значений данных показателей необходимо отметить, что финансирование по статье «Оплата работ, услуг» было осуществлено в размере 1171,08 тыс. руб.

2. Доходы от деятельности, приносящей доход по итогам 2017 года составили 1,89 тыс. руб. Это является достаточно хорошим показателем, так как в подавляющем большинстве случаев бюджетные учреждения самостоятельно не способны обеспечивать свое существование и всецело зависят от бюджетных источников финансирования.

3. По итогам периода 2015-2017 годов зафиксирован рост сумм субсидирования, предоставляемых в рамках выполнения государственного задания. Вместе с тем, наблюдается снижение по показателю субсидий для нужд капитального ремонта.

На следующем рисунке приведены данные динамики финансирования исследуемой КГБУЗ в отчетном периоде.

Построение системы внутреннего контроля и создание Службы внутреннего аудита в исследуемой КГБУЗ связано с рядом проблем, в том числе:

1) Обеспечением сохранности активов и эффективным использованием ресурсов.

2) Улучшением организации рабочих процессов.

3) Обеспечением полноты, надежности и достоверности финансовой, управленческой и бюджетной отчетности, а также прозрачности процесса

подготовки любых видов отчетности.

4) Предупреждением, выявлением и устранением нарушений в работе организации, в том числе случаев умышленного или неумышленного ненадлежащего использования активов.

5) Контролем за соблюдением требований действующего законодательства и внутренних регулирующих норм.

Новая система внутреннего контроля, с одной стороны, будет способна повысить эффективность деятельности бюджетной организации, с другой - предъявить более высокие требования к исполнению бюджетных полномочий контролирующего его ведомства. Тем самым рациональный встречный внутренний финансовый контроль будет способствовать сокращению затрат бюджетных финансовых ресурсов надзирающих министерств и ведомств наряду с рационализацией исполнения бюджетного процесса и финансовой системы в целом.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Аверина, О.И. Анализ финансовой устойчивости предприятия по принципам РСБУ и МСФО / О.И. Аверина, И.С. Мамоева // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 29. – С. 36–44.
- 2 Бабичев, С.Н. Факторинг: учебное пособие / С.Н. Бабичев, А. А. Лабзенко, Ю. Подлеснова. – М.: Маркет ДС, 2015. – 208 с.
- 3 Баканов, М.И. Теория экономического анализа: Учебник. – 7-е изд., перераб. и доп. / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 536 с.
- 4 Банк, В. Р. Финансовый анализ: учеб. пособие. / Банк С. В., Тараскина Л. В. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2013. – 344 с.
- 5 Басовский, Л.Е. Теория экономического анализа: учебное пособие / Л.Е. Басовский. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 224 с. 95
- 6 Берзинь, И.Э. Экономика предприятия: Учебник. / И.Э. Берзинь, С.А. Пикунова, Н.Н. Савченко, С.Г. Фалько. – М.: Дрофа, 2015. – 367 с.
- 7 Бердникова, Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / Т.Б. Бердникова. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 224 с.
- 8 Богданова, А.Е. Управление риском дебиторской задолженности коммерческой организации/ А.Е. Богданова. // Управленец: журнал. – 2017. – №7. – С. 19–20.
- 9 Бочаров, В.В. Финансовый анализ: учебное пособие. – 4-е изд. перераб. и доп. / В.В. Бочаров. – СПб.: ПИТЕР, 2016. – 240 с.
- 10 Гиляровская Л.Т., Ендовицкая А.В. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций: учебное пособие / Л.Т. Гиляровская, А.В. Ендовицкая. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2013 – 159 с.

- 11 Гинзбург, А.И. Экономический анализ: Учебник. – 5-е изд. перераб. и доп. / А.И. Гинзбург. – М: ПИТЕР, 2016. – 521 с.
- 12 Голикова, Е.И. Факторинг. Актуальные вопросы права, учета и налогообложения: учебное пособие / Е.И. Голикова. – М.: Вершина, 2014. – 240 с.
- 13 Грачев А. В. Финансовая устойчивость предприятия. Анализ, оценка и управление в рыночной экономике: Учебник. / А. В. Грачев. – М.: Дело и сервис, 2016. – 476 с.
- 14 Дыбаль С.В. Финансовый анализ: Теория и практика: учебное пособие / С.В. Дыбаль. – СПб: Изд. Дом «Бизнес – премия», 2014. – 304 с.
- 15 Ивасенко, А.Г. Факторинг: учебное пособие / А.Г. Ивасенко, Я.И. Никонова. – М.: КноРус, 2015. – 224 с.
- 16 Канке, Л. А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие. / Л. А. Канке, И. П. Кошечкина. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015. – 269 с.
- 17 Качер, О. Договор финансирования под уступку денежного требования (факторинг): учебное пособие / О. Качер. – М.: Проспект, 2013. – 164 с.
- 18 Ковалев, В.В. Введение в финансовый менеджмент: Учебник. / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 754 с.
- 19 Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: Проспект, 2014. – 420 с.
- 20 Кравченко, Л.И. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебник. / Л.И. Кравченко. – Минск: ООО «Новое знание», 2015. – 383 с.
- 21 Максютков, А.А. Экономический анализ: учебное пособие / А.А. Максютков. – М.: Издательство политической литературы «Единство», 2014. – 471 с.

22 Маркарьян, Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник. / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2015. – 495 с.

23 Непп, А.Н. Методика управления дебиторской задолженностью предприятия с учетом рисков/ Непп А.Н., Бусыгин Е.А. // Финансовый бизнес: журнал. – 2017. – № 10. – С. 19-25.

24 Романенко, И.В. Экономика предприятия: учебное пособие / 5-е изд., перераб. и доп. / И.В. Романенко. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 263 с.

25 Ронова Г.Н. Финансовый анализ / Г.Н. Ронова, С.Е. Попова, В.Л. Слепунин. – М.: Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, 2016. – 211 с.

26 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 3-е изд., испр. и доп. / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 330 с.

27 Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Краткий курс. – 4-е изд., испр. и доп. / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 320 с.

28 Сафронов, Н.А. Экономика организации (предприятия): Учебный курс. / Н.А. Сафронов. – М.: Экономистъ, 2015. – 250 с.

29 Скамай, Л.Г. Экономический анализ деятельности предприятия: учебное пособие / Л.Г. Скамай, М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 295 с.

30 Складенко, В.К. Экономика предприятия: Учебник. / В.К. Складенко, В.М. Прудников. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 527 с.

31 Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия: Учебный курс. /М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 216 с.

32 Чернышева, Ю.Г. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебное пособие / Ю.Г. Чернышева. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2012. – 284 с.

33 Чечевицина, Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: Учебный курс. / Л.Н. Чечевицина. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2015. – 359 с.

34 Чернов В.А. Экономический анализ: учебное пособие / В.А. Чернов, М.И. Баканова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 515 с.

35 Черняк В.З. Управление инвестиционными проектами: учебное пособие / В.З. Черняк. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 426 с.

36 Шадрина, Г.В. Комплексный экономический анализ предприятия: Учебный курс. / Г.В. Шадрина, С.Р. Богомолец, И.В. Косорукова. – М.: Фонд «Мир», 2016. – 461 с.

37 Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: Учебный курс. – 6-е изд., перераб. и доп. / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 522 с.

38 Шепеленко, Г.И. Экономика, организация и планирование производства на предприятии: Учебный курс. / Г.И. Шепеленко. – Ростов н/Дону: «МарТ», 2012. – 328 с.

39 Ширенбек, Х. Экономика предприятия: Учебник. – 15-е изд., перераб. и доп. / Х. Ширенбек, перевод с немецкого И.П. Бойко. – М.: ПИТЕР, 2015. – 549 с.

40 Рубцова, Н.Е. Анализ финансовой устойчивости на примере ЗАО «Трест «Уралстальконструкция» // Актуальные вопросы экономических наук. 2016. №49. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-finansovoy-ustoychivosti-na-primere-zao-trest-uralstalkonstruksiya>