

Олег Крышкин

**НАСТОЛЬНАЯ КНИГА  
ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ**  
**РИСКИ И БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ**

---



ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

МОСКВА  
2013

УДК 65.011; 336.64  
ББК 65.290  
К85

Редактор В. Ионов

**Крышкин О.**

К85 Настольная книга по внутреннему аудиту : Риски и бизнес-процессы / Олег Крышкин. — М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. — 477 с.

ISBN 978-5-9614-4449-0

Внутренний аудит обладает огромным потенциалом: он учит задумываться о построении систем, эффективном сочетании бизнес-процессов и внутренних контрольных процедур. У внутреннего аудитора есть возможность объективно разобраться в нюансах всех процессов компании и дать их владельцам рекомендации по оптимизации.

Эта фундаментальная книга о том, что и как внутренний аудитор должен делать, чтобы помочь компании в достижении ее целей. Она имеет практическую направленность, дает ответы на многие повседневные вопросы внутреннего аудитора и предлагает ряд оригинальных решений сложных ситуаций, которые возникают в его работе. Автор раскрывает секреты профессии внутреннего аудитора, подробно описывает детали проведения аудита бизнес-процессов, основанного на оценке рисков.

Книга в первую очередь адресована практикующим внутренним аудиторам небанковской сферы.

УДК 65.011; 336.64  
ББК 65.290

*Все права защищены. Никакая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, а также запись в память ЭВМ для частного или публичного использования, без письменного разрешения владельца авторских прав. По вопросу организации доступа к электронной библиотеке издательства обращайтесь по адресу [lib@alpinabook.ru](mailto:lib@alpinabook.ru).*

ISBN 978-5-9614-4449-0

© Крышкин О.В., 2013  
© ООО «АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР», 2013

# СОДЕРЖАНИЕ

Глава 1.	Внутренний аудит как функция системы управления.....	5
Глава 2.	Фундаментальные вопросы и формирование подхода к работе.....	8
Глава 3.	Принципы контроля .....	22
Глава 4.	Формирование риск-ориентированного подхода к проведению проектов внутреннего аудита .....	37
Глава 5.	Стратегия внутреннего аудита и долгосрочное планирование (год и более), позиционирование.....	68
Глава 6.	Общая структура и основные этапы проекта внутреннего аудита .....	80
Глава 7.	Планирование проекта.....	91
Глава 8.	Аналитические процедуры.....	121
Глава 9.	Осуществление проекта.....	132
Глава 10.	Готовые программы внутреннего аудита ключевых бизнес-процессов .....	202
Глава 11.	Подготовка отчетов — что делать до, во время и после написания отчета .....	402
Глава 12.	Формирование плана мероприятий. Мониторинг исполнения плана мероприятий .....	420
Глава 13.	Подбор, подготовка и мотивация персонала .....	436
	<i>Об авторе .....</i>	<i>459</i>
	<i>Глоссарий .....</i>	<i>461</i>
	<i>Список использованных сокращений .....</i>	<i>469</i>
	<i>Предметный указатель .....</i>	<i>471</i>



# Глава 1. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК ФУНКЦИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

---

**В**нутренний аудит как профессия существует в России уже более 10 лет. В настоящий момент число членов российского представительства Института внутренних аудиторов превышает 2500, а число сертифицированных аудиторов по международным стандартам (Certified Internal Auditors, CIA) — 150. С появлением возможности сдачи профессионального экзамена на русском языке число сертифицированных аудиторов будет расти ускоренными темпами.

Основным препятствием для развития внутреннего аудита в нашей стране стала необходимость адаптации западного опыта к российским условиям. Несмотря на банальность данного утверждения, это объективная реальность. Я сам немало времени посвятил штудированию работ западных авторов. С одной стороны, было полезно попрактиковаться в английском языке, а с другой — выбора не оставалось. Материалов по внутреннему аудиту на русском языке было мало, и им частенько недоставало практичности. Немногим лучше ситуация и сейчас. Одна из целей данной книги — немного изменить статус-кво.

Перенос западного опыта внутреннего аудита в условия российской экономики сопровождается неоднозначными побочными эффектами. Многие особенности и методы внутреннего аудита западной школы, если так можно сказать, выглядят разумно. Однако в основе их эффективности лежат факторы, которые непросто найти в российских условиях. К ним можно отнести, например, высокий уровень развития корпоративного управления, высокую исполнительскую дисциплину, склонность к системному решению проблем. Я знаю немало аудиторов, которые испытали массу негативных эмоций, от недоуменных

взглядов до остракизма, при попытке подражать западным внутренним аудиторам во всем. Отчасти именно этот путь привел к некоторой дискредитации профессии внутреннего аудитора. Не секрет, что слово «аудитор» ассоциируется у большинства с человеком, занимающимся аудитом бухгалтерской отчетности, или с ревизором. Эксперименты по адаптации западного опыта добавили к подобным ассоциациям новые, среди которых самой безобидной является «мальчики и девочки, занимающиеся всякой ерундой». Однако я уверен, что этап привыкания российской экономики к внутреннему аудиту уже пройден. Многие аудиторы значительно повысили профессиональный уровень, переварив западный опыт и заменив его наработками российского производства. Вспышки мракобесия еще случаются, но в скором времени российские управленцы научатся эффективно пользоваться функцией внутреннего аудита.

Можно с уверенностью говорить о том, что внутренний аудит приобретает статус перспективной профессии. Во многом его потенциал еще не задействован. Взять хотя бы довольно распространенную на Западе практику, когда сотрудники различных подразделений проходят стажировку в подразделении внутреннего аудита в качестве простых аудиторов. Подобных примеров в России я не встречал. В силу специфики своей работы внутренний аудитор имеет гораздо больше возможностей получить представление об основных бизнес-процессах компании. Из этого следует, что при наличии определенных навыков при прочих равных условиях внутренний аудитор является предпочтительным кандидатом на должность, требующую знания различных аспектов деятельности предприятия, например должность директора по экономике и финансам, директора проектного офиса или даже генерального директора. В нашей стране пока еще прощупывают перспективность такого варианта замещения управленческих должностей. Правильный внутренний аудит учит работать с сутью проблемы, а этого качества очень не хватает многим российским управленцам. Правильный внутренний аудит учит задумываться о построении систем, эффективном сочетании бизнес-процессов и внутренних контрольных процедур, а в России пока предпочитают менять одного нерадивого сотрудника на другого, еще не запятнавшего репутацию, и сложить ручки в ожидании чуда. Только вот чудо происходит нечасто. Огромный потенциал внутреннего аудита заключается в создании внутрикорпоративной конкуренции в области управления процессами, начиная от идей и заканчивая конкретными процедурами. Ведь именно у внутреннего аудитора есть возможность объективно разобраться в нюансах различных процессов

в компании и обоснованно поспорить с владельцами этих процессов. Правильный акционер или генеральный директор извлекут из этого огромную пользу, так как у них появляется возможность получить две обоснованные позиции по интересующим их вопросам. Это дает возможность выбора и контроля.

Каждый внутренний аудитор должен стремиться стать правильным. Определим теперь, что же понимать под правильным внутренним аудитом.

## Глава 2. ФУНДАМЕНТАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ И ФОРМИРОВАНИЕ ПОДХОДА К РАБОТЕ

---

### Место внутреннего аудита в управленческой иерархии предприятия

В подавляющем большинстве случаев подразделение внутреннего аудита является сервисным. Такие подразделения оказывают услуги основным производственным подразделениям<sup>1</sup>. Однако от компании к компании содержание и прочие особенности этих услуг могут существенно различаться. Это отличает функцию внутреннего аудита от других сервисных функций, услуги которых более однородны. В основе различий лежат три ключевых фактора:

- 1) линии подчинения;
- 2) локализация функции;
- 3) подход к аудиту.

---

<sup>1</sup> Данное обстоятельство почему-то очень воодушевляет сотрудников производственных подразделений. Большинство из них искренне уверены, что только благодаря им компания живет и процветает. Однако такая точка зрения не только недальновидна, но и ущербна. На моей памяти множество случаев, когда суровые производственники, хорошо разбиравшиеся в своем деле, играючи загоняли свои компании в непростые финансовые ситуации. Необходимо всегда помнить, что любая компания — это, прежде всего, команда, которая побеждает благодаря усилиям представителей различных бизнес-процессов.



## Линии подчинения

Разумеется, подразделение внутреннего аудита (далее ПВА) всегда кому-то подчиняется. Однако в отличие от других подразделений линии подчинения ПВА могут выстраиваться различным образом. Можно выделить четыре наиболее распространенных варианта:

- функциональное подчинение аудиторскому комитету, административное подчинение генеральному директору;
- функциональное подчинение акционеру (акционерам) компании, административное подчинение генеральному директору;
- функциональное и административное подчинение генеральному директору;
- функциональное и административное подчинение директору по экономике и финансам.

*Функциональное подчинение аудиторскому комитету, административное подчинение генеральному директору.* Данный вариант принято считать классическим. Многие российские компании, особенно входящие в топ-200, используют именно его. С точки зрения компании этот вариант обеспечивает максимальную независимость ПВА. Независимость может усиливаться полномочиями аудиторского комитета не только утверждать фронт работ для ПВА, но и утверждать его бюджет и вознаграждение руководителя. В российских условиях такая схема подчинения обросла рядом неоднозначных нюансов. Во-первых, у аудиторского комитета может отсутствовать право принимать определенные решения (например, об установлении уровня компенсации для руководителя ПВА) с юридической точки зрения. Поэтому решение таких вопросов часто переходит в понятийную сферу, что нельзя назвать лучшей практикой с точки зрения правильного корпоративного управления. Во-вторых, в ряде российских компаний генеральный директор является фигурой звездной и подминает под себя часть функций аудиторского комитета. Есть компании, в которых генеральным директорам вообще безразличны потуги аудиторского комитета, так как они находятся в близких отношениях с ключевыми акционерами. В-третьих, нередко генеральные директора по неизвестным причинам забывают о том, что они всего лишь наемные работники, и начинают примерять манеры собственника компании. И частенько им позволяют это делать. В-четвертых, квалификация многих аудиторских комитетов не позволяет генерировать вразумительные директивы для ПВА. Одни просто не разбираются во внутреннем

аудите, другие не разбираются в бизнесе компании, третьи делают только то, что умеют (например, штудируют отчетность компании и задают каверзные вопросы), а четвертые являются просто пассажирами и стремятся растянуть свое пребывание в почетном статусе настолько это возможно (идти на конфликт при такой установке чревато).

*Функциональное подчинение акционеру (акционерам) компании, административное подчинение генеральному директору.* Это, пожалуй, наиболее позитивная схема для полноценного функционирования ПВА в российских условиях, особенно если акционер стремится заработать деньги относительно честными способами. Такая схема встречается нечасто. В целом она более свойственна компаниям среднего размера, однако я знаю примеры, когда ее использовали довольно крупные компании (выручка несколько миллиардов долларов).

Акционер кровно заинтересован в сохранении и приумножении своего капитала. Для реализации функций внутреннего аудита такой настрой наиболее благодатен. Прямая коммуникация устраняет «трудности перевода». Акционер обеспечивает максимальную административную поддержку. Однако оборотной стороной этих преимуществ являются повышенные требования к профессиональной компетенции ПВА. Наличие прямого доступа к акционеру может вызвать букет негативных эмоций со стороны руководителей других подразделений. Одним из побочных эффектов статуса приближенного является рост цены ошибки. Попросту говоря, если ПВА совершит более-менее существенную ошибку (например, поспешит с выводами по результатам аудиторского проекта), многие захотят погреть на ней руки. Как будут развиваться события, зависит от множества факторов. Именно поэтому руководитель ПВА должен объективно оценивать свои способности и способности своей команды, ибо, как говорится, кому многое дано, с того много и спросится.

*Функциональное и административное подчинение генеральному директору.* Данная схема более широко распространена, чем предыдущая, и с точки зрения возможностей для ПВА не сильно отличается от нее. К тому же нередко в российских компаниях мажоритарные акционеры являются одновременно и генеральными директорами.

*Функциональное и административное подчинение директору по экономике и финансам.* Несмотря на некоторую специфичность, данная схема используется многими компаниями, по большей части крупными. Отчасти именно размеры подталкивают к такой схеме подчинения. Ну и, конечно, не стоит забывать про мнение акционеров и генеральных директоров. С моей точки зрения, у этой схемы мало позитива и много неудобств. Во-первых, практически однозначно ПВА будет иметь дело с ограничен-

ным кругом вопросов. И, прежде всего, этот круг вопросов будет определяться задачами, стоящими перед дирекцией по экономике и финансам. Во-вторых, если начинающим аудиторам интересно работать в таком ПВА, то более продвинутым аудиторам будет уже скучновато. В-третьих, в зависимости от веса руководителя дирекции по экономике и финансам внутри компании ПВА может получить возможность расширить свое поле деятельности. Однако данное обстоятельство весьма субъективно и должно восприниматься больше как бонус, чем гарантия.

Отдельно хотелось бы остановиться на таком важном факторе успеха ПВА, как административный ресурс. Линии подчинения указывают на формальное наличие административного ресурса той или иной степени серьезности. Очень хорошо, когда формальный административный ресурс является фактическим. На практике такое случается не всегда (например, подчинение генеральному директору еще не означает, что он будет безоглядно поддерживать вас во всем или в чем-то). Следует заметить, что характер административного ресурса, которым может воспользоваться ПВА, не менее чем на 50% определяет успешность работы ПВА. Это особенно актуально для российских компаний, многие из которых пока не особо преуспели в создании эффективных систем управления, мало зависящих от действий отдельных людей. Потенциально наибольший административный ресурс предлагает второй вариант, за ним следует третий, затем первый и, наконец, четвертый. Каждый аудитор должен помнить о важности административного ресурса и выбирать будущего работодателя с учетом этого фактора.

## Локализация функции

На первый взгляд значимость локализации функции внутреннего аудита не очевидна. Однако в ряде случаев данный фактор может существенно влиять на деятельность ПВА. С точки зрения локализации выделяются два основных варианта:

- централизованная функция внутреннего аудита;
- децентрализованная функция внутреннего аудита.

*Централизованная функция внутреннего аудита.* В группе компаний функция аудита физически базируется только в одной из них. Во многих случаях в подобных группах одна из компаний является управляющей, а другие — управляемыми. Последние могут быть как самостоятельными юридическими лицами (управляющая компания владеет управляемой компанией

полностью или частично), так и просто обособленными подразделениями управляющей компании (например, филиалами). Ключевой особенностью данного вида локализации является то, что сотрудники ПВА бывают в управляемых компаниях лишь периодически. Периодичность зависит от:

- ресурсов ПВА (чем больше сотрудников, тем больше объектов аудита может охватить ПВА и тем чаще посещаются эти объекты);
- аудиторского цикла (отчасти он зависит от ресурсов ПВА, однако может устанавливаться произвольно, например посещение объекта аудита не реже одного раза в три года);
- установок руководства ПВА и руководства группы компаний (установки могут либо ускорить очередной визит ПВА на объект аудита, либо отложить такой визит на определенное время или вообще навсегда).

Стоит сказать пару слов про влияние установок. Типичными являются две установки: специальное задание и специальное ограничение. Специальные задания могут быть как плановыми, так и спонтанными. Специальные задания обычно нельзя назвать плановыми по той причине, что при формировании плана ПВА на предстоящий год на специальные задания выделяется ресурс времени, но не указывается тематика заданий. Тематика и цель обычно уточняются в течение года при возникновении необходимости (например, участие в точечном расследовании предполагаемого мошенничества при осуществлении конкретных закупок). Специальное ограничение может быть перманентным (навсегда или на продолжительный период) или временным, а также в целом иметь нейтральный (не влияет на возможности) или негативный (устраняет возможности) характер. Некоторые из типичных примеров:

- перманентное негативное ограничение — запрет на проведение каких-либо проектов ПВА на потенциальном объекте аудита;
- временное нейтральное ограничение — перенос проекта ПВА на более позднее время по просьбе руководства объекта аудита;
- перманентное нейтральное ограничение — руководство группы компаний просит сосредоточиться на наиболее крупных компаниях и отказаться от проведения проектов ПВА в более мелких компаниях до определенного момента в будущем.

Типичным примером централизованной функции внутреннего аудита является ПВА в составе управляющей компании холдинга без создания подчиненных ПВА на местах (в управляемых компаниях).

*Децентрализованная функция внутреннего аудита.* В группе компаний функция аудита физически базируется в двух и более компаниях. В данном случае ПВА имеет возможность постоянно влиять на деятельность управляемых компаний или просто компаний присутствия. Ключевой особенностью данного вида локализации является более высокая уязвимость независимости функции внутреннего аудита по сравнению с централизованным вариантом локализации. Это связано со следующими факторами:

- удаленностью локального ПВА — отсутствует возможность постоянного мониторинга действий сотрудников локального ПВА, о многих событиях, потенциально угрожающих независимости, можно узнать только постфактум;
- ограничением административного влияния на локальное ПВА — у руководства многих ПВА довольно часто отсутствуют формальные и регламентированные рычаги административного управления подшефными ПВА на местах. Например, оно может не иметь права определять уровень вознаграждения сотрудников локальных ПВА, оно может не иметь права принимать или увольнять сотрудников локальных ПВА, оно может не иметь права определять тематику работы локальных ПВА;
- корпоративным подходом к управлению управляемыми компаниями — в силу определенных причин управляющие компании могут ограниченно влиять на деятельность управляемых компаний. Это относится и к ПВА даже при наличии необходимых формальных и регламентированных процедур.

Несмотря на указанные недостатки, децентрализованная функция внутреннего аудита имеет одно существенное преимущество — потенциал увеличения объема и качества работ, а также потенциал увеличения процента выполнения и эффективности выполнения мероприятий, разрабатываемых по результатам проектов внутреннего аудита. Это связано с тем, что, находясь непосредственно на предприятии, сотрудники локального ПВА имеют возможность более глубоко вникнуть в специфику его работы. Также постоянное присутствие аудиторов создает определенное давление на сотрудников управляемой компании, что, при правильном приложении силы, может благотворно сказаться на выполнении планов мероприятий. Для управляемых компаний с низкой исполнительской дисциплиной наличие аудитора за спиной играет решающую роль в исполнении плана мероприятий. Кроме того, сотруд-

ники локальных ПВА всегда могут оказать помощь на месте и непосредственно в момент возникновения проблем.

## Подход к аудиту

Под термином «подход» к аудиту понимается проведение проектов внутреннего аудита по определенной тематике и с использованием определенной методологии. Разумеется, базовая методология внутреннего аудита довольно универсальна — необходимо составлять рабочие документы, необходимо формировать доказательную базу, необходимо использовать выборочное тестирование и т. д. Однако тематика проекта предполагает использование методологических приемов, специфичных только для конкретных задач того или иного проекта. В целом можно выделить пять ключевых подходов к аудиту, а именно:

- операционный;
- бухгалтерский;
- комплаенс;
- ревизионный;
- риск-ориентированный.

*Операционный подход к аудиту.* В первую очередь при использовании данного подхода анализируется структура и содержание бизнес-процессов, а также их систем контроля. Основная задача заключается в выявлении факторов, препятствующих достижению целей бизнес-процессов. В большинстве случаев перед анализом бизнес-процесса и его системы внутреннего контроля необходимо задокументировать данный процесс, т. е. составить графическое и словесное описание. Также широко применяется тестирование адекватности и эффективности внутренних контрольных процедур бизнес-процессов, имеющее специфичную методологию. Операционный подход к аудиту позволяет получить максимум информации о нюансах работы любого предприятия. Это имеет колоссальное значение для понимания деятельности предприятия и формирования подхода к эффективному управлению. К сожалению, большинство российских управленцев не обладают достаточной информацией и не представляют деятельность предприятия как систему взаимодействующих бизнес-процессов.

*Бухгалтерский подход к аудиту.* Типичным примером данного подхода является деятельность внешних аудиторов. Как известно, их основной задачей является аудит финансовой отчетности для подтверждения ее

достоверности. Внешние аудиторы не документируют бизнес-процессы, не оценивают адекватность и эффективность внутренних контрольных процедур. Поле их деятельности весьма ограничено. Многие внутренние аудиторы были в прошлом внешними аудиторами, однако нередко данное обстоятельство является скорее недостатком, а не достоинством. Многие внутренние аудиторы после ухода из сферы внешнего аудита продолжают использовать тот же подход в работе. Это приводит к тому, что ряд ПВА во многом дублируют работу внешних аудиторов, занимаясь аудитом достоверности финансовой отчетности и оценкой правильности расчета налоговых отчислений. На мой взгляд, эти задачи по силам самой дирекции по экономике и финансам. Все, что нужно, — это создать методологический отдел по бухгалтерскому и налоговому учету, а также проводить регулярное обучение сотрудников по данной тематике. Услугами внешних аудиторов необходимо пользоваться для оценки, в том числе, эффективности деятельности методологического отдела и эффективности программ обучения.

*Комплаенс-подход к аудиту.* Суть данного подхода заключается в оценке полноты и правильности соблюдения разного рода внешних и внутренних правил. Внешние правила определяются законами, постановлениями, приказами, предписаниями и прочими в основном письменными директивами государственных и негосударственных регулирующих органов. Внутренние — корпоративными и локальными регламентами и стандартами, внутренней организационно-распорядительной документацией (приказы, распоряжения и прочее). Условно комплаенс-подход можно разделить на поверхностный и углубленный. При поверхностном подходе фиксируется только факт нарушения без оценки его последствий. Рекомендации по исправлению нарушения довольно прямолинейны, так как в основном рекомендуется соблюдать нарушенные правила. При углубленном подходе могут оцениваться последствия нарушения, а также предлагаться варианты исправления ситуации, включающие внесение изменений в сами правила (например, в случае их устаревания). Однако использование углубленного подхода требует довольно высокой квалификации команды внутренних аудиторов, наличия интегрированных знаний. По этой причине чаще встречается поверхностный подход, что в большинстве случаев создает минимальную добавленную стоимость для компании. Исключением являются две ситуации, когда нарушение грозит очевидными серьезными последствиями, например отсутствие лицензии, влекущее приостановку деятельности (внешние правила), и когда регламенты и стандарты компании оптимальны (внутренние правила). Однако в отношении первой ситуации все равно необ-

ходима оценка последствий, а это под силу не каждому комплаенс-аудитору и не в каждом случае. Что касается второй ситуации, то есть один нюанс. Большинство регламентов подобны автомобилям — как новый автомобиль теряет определенную стоимость сразу после схода с конвейера (и теряет ее на протяжении всей своей жизни), так и новый регламент теряет часть своей актуальности сразу после выпуска (и продолжает терять ее в дальнейшем). Этот процесс ускоряется, если компания находится в стадии активных перемен и/или развития. Таким образом, возвращаясь к оценке полезности поверхностного подхода, можно сделать следующий вывод: полезность является во многом случайной величиной, поэтому здесь нужно брать количеством проанализированного материала. Многое зависит от позитивного внимания менеджмента к работе команды внутренних аудиторов (необходимость в дополнительной оценке полезности, просеивании информации). Если менеджмент будет штудировать результаты работы команды внутренних аудиторов, то он найдет полезное для себя. В этой ситуации для команды внутренних аудиторов на первое место выходит способность обеспечить достаточно большой охват анализируемого материала и доступность результатов своей работы для восприятия и понимания.

*Ревизионный подход к аудиту.* При данном подходе в чистом виде основная работа ПВА состоит в оценке системы обеспечения сохранности имущества компании. При использовании данного подхода ПВА направляет много ресурсов, попросту говоря, на работу с риском мошенничества. В силу ограниченности перечня анализируемых вопросов ревизионная деятельность нередко приводит к типовым однотипным проверкам. Особенно ярко данная тенденция прослеживается, например, в розничной торговле. В некоторых случаях ревизионная деятельность может требовать специальных знаний (техпроцессы, технология и т. д.), однако даже такая серьезная подготовка направлена на выявление только случаев злоупотребления и халатности. Обычно ревизоры не рассматривают проблему в комплексе. От этого их рекомендации или даже требования по исправлению негативной ситуации зачастую имеют карательный характер — наказать, оштрафовать, объявить выговор и т. п. В отличие от правильного внутреннего аудитора, который при обнаружении проблемы старается создать систему предотвращения ее повтора, ревизор при обнаружении проблемы старается вызвать перманентное ощущение неотвратимости наказания. Однако нельзя сказать, что тактика ревизионной деятельности в корне неправильна. Просто основной слабостью данного подхода является отсутствие системного анализа и признания того, что причинно-следственные связи могут оказаться сложнее, чем кажется.



*Риск-ориентированный подход к аудиту.* Ключевым ограничением предыдущих четырех подходов является их тематическая и методологическая предопределенность. С одной стороны, это хорошо, так как узкоспециализированный подход позволяет повысить качество и увеличить объем выполняемой работы на единицу используемых ресурсов. С другой стороны, все эти подходы страдают ограничениями и не позволяют выполнять более приоритетные задачи, если они не попадают в поле экспертизы. Простой пример — с точки зрения бухгалтерского и даже налогового учета приобретение имущества по завышенной цене (при условии правильного и полного составления всех первичных документов и правильного и полного отражения операций в учете) не идентифицируется как проблема. При использовании риск-ориентированного подхода данная проблема с высокой вероятностью попадет в поле зрения команды внутренних аудиторов, так как, во-первых, изначально риск возникновения подобных ситуаций довольно высок, во-вторых, в большинстве случаев такие ситуации являются следствием пробелов в системе внутреннего контроля. Таким образом, риск-ориентированный подход позволяет избавиться от большинства ограничений других подходов и нацелен на выявление наиболее приоритетной тематики работы ПВА. При его использовании вся деятельность предприятия рассматривается с точки зрения рисков и возможностей. Как только риск обретает определенные параметры (в результате сочетания риск-образующих факторов), ключевым из которых является способность препятствовать достижению целей предприятия, он включается в тематику работы ПВА. К сожалению, риск-ориентированный подход не лишен собственных ограничений. Наиболее серьезным из них являются повышенные требования к составу и квалификации сотрудников ПВА, так как наиболее существенные риски могут быть связаны с разными аспектами деятельности предприятия и касаться разных бизнес-процессов. Хорошая новость заключается в том, что правильное использование методологии анализа и оценки бизнес-процессов и систем внутреннего контроля способно существенно нивелировать ключевое ограничение риск-ориентированного подхода. Более подробно нюансы риск-ориентированного подхода к аудиту представлены в следующей главе.

Мы рассмотрели влияние трех ключевых факторов — линий подчинения, локализации функции и подхода к аудиту — на место внутреннего аудита в управленческой иерархии предприятия. Вариации сочетаний данных факторов могут открывать перед командой внутренних аудиторов различные возможности по влиянию на процветание своей компании. Например, чем существеннее административная поддержка, чем более разветвленной является организационная структура ПВА и чем

разнообразнее тематика работы, тем больше возможности ПВА по позитивному воздействию на реализацию целей компании. Однако расширение таких возможностей не может длительное время происходить в отрыве от качественных характеристик команды внутренних аудиторов. Здесь возможны два основных сценария развития событий. В первом случае ПВА изначально получает все требуемые ресурсы и карт-бланш от руководства. Однако этим еще нужно уметь воспользоваться. Попросту говоря, если ПВА не продемонстрирует адекватных результатов работы, его ресурсы и возможности могут быть существенно урезаны. Вернуть их будет непросто. Во втором случае ПВА сначала доказывает свою состоятельность и только потом получает доступ к ресурсам и поддержку руководства. Однако процесс расширения ПВА и расширения его сферы деятельности может протекать непросто и болезненно. Более детально эта ситуация рассмотрена в главе 5. В обоих сценариях есть свои плюсы и минусы. Тем не менее, если команда внутренних аудиторов высокопрофессиональна, для нее предпочтительнее первый сценарий — аудиторы, имеющие высокую квалификацию, должны найти способ достойно воспользоваться предоставленными возможностями.

## Регламентация деятельности функции внутреннего аудита

Деятельность функции внутреннего аудита должна определенным образом регламентироваться<sup>1</sup>. Следует заметить, что слово «регламент» многие понимают как *письменный* свод неких правил и установок, регулирующих деятельность. Однако это заблуждение, ибо лексическое значение данного слова не уточняет способ представления.

Сложно представить успешное ПВА, большая часть процессов которого осуществлялась бы произвольно<sup>2</sup>. В практике чаще всего встречаются три вида регламентов:

- <sup>1</sup> Помимо Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (для сертифицированных внутренних аудиторов).
- <sup>2</sup> Забавно, что многие аудиторы осознают необходимость регламентации своей деятельности и стремятся ее обеспечить, а вот представители других процессов могут часами с пеной у рта уверять, что их деятельность предельно творческая и какая-либо регламентация губительна для дела и невозможна. Наличие такой установки — не банальное заблуждение, а, я бы сказал, целенаправленное вредительство. Регламентация является ключевым элементом обеспечения исполнительской дисциплины, поэтому любой процесс должен быть в той или иной степени регламентирован.

- устав (положение о) подразделения внутреннего аудита;
- регламент взаимодействия с другими подразделениями;
- руководство по осуществлению проектов внутреннего аудита.

*Устав (положение о) подразделения внутреннего аудита.* Устав, по определению, представляет собой основополагающий документ для функции внутреннего аудита. Согласно Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита положение о подразделении внутреннего аудита «...является внутренним документом, определяющим цели, полномочия и обязанности подразделения внутреннего аудита. В положении о внутреннем аудите определяются статус внутреннего аудита в организации, включая характер функциональной подотчетности руководителя внутреннего аудита совету; объем и содержание деятельности внутреннего аудита, закрепляется право доступа к документации, сотрудникам и материальным активам при выполнении соответствующих заданий». Мне всегда нравилась основная идея данного документа — снять раз и навсегда глобальные вопросы в отношении функции внутреннего аудита в компании (что должна делать, на что имеет право). Однако в российской реальности применение подобного положения имеет особенности. Во-первых, применять его в полной мере можно только в пределах того юридического лица, в котором оно было принято. Формально, если объект аудита не является с юридической точки зрения частью упомянутого юридического лица, то и следовать установкам положения о подразделении внутреннего аудита он не обязан. Во-вторых, положение во многих случаях содержит довольно общие формулировки, которые легко могут быть интерпретированы по-разному. В-третьих, подобные положения часто имеют ограниченную юридическую силу или не имеют ее вовсе, что затрудняет их использование. В основном это обусловлено несоблюдением норм российского законодательства, регулирующих деятельность акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью. Например, в положении указывается, что ПВА подчиняется аудиторскому комитету. Однако такой комитет еще не создан, так как совет директоров либо еще не рассмотрел данный вопрос, либо не обладает полномочиями создавать подобные комитеты, либо не уполномочен утверждать никакие внутренние регламентирующие документы компании. Также не стоит забывать, что сам аудиторский комитет является в определенном смысле аморфной структурой — с точки зрения российского законодательства такой структуры вообще не существует, и, даже если такой комитет создается, он не имеет права самостоятельно

принимать никаких решений, а должен транслировать информацию и свои оценки совету директоров. Это снижает эффективность работы аудиторских комитетов хотя бы потому, что окончательное мнение всегда за советом директоров.

*Регламент взаимодействия с другими подразделениями.* В данном регламенте можно прописать различные нюансы действий объекта аудита в ответ на действия ПВА. Например, можно определить следующие моменты:

- обязанности объекта аудита по обеспечению команды внутренних аудиторов рабочими местами установленного формата;
- обязанности объекта аудита по предоставлению информации в ответ на запрос ПВА в течение установленного времени;
- обязанность ПВА направлять запрос в соответствии с прописанной процедурой;
- обязанность ПВА предоставлять результаты проектов внутреннего аудита на рассмотрение руководства объектов аудита до их передачи другим адресатам;
- обязанность объекта аудита формировать план исправительных мероприятий по завершении проекта внутреннего аудита и согласовывать его с ПВА;
- обязанность объекта аудита обеспечить присутствие сотрудников, присутствие которых считается обязательным, по мнению ПВА.

В целом основной целью такого регламента является регулирование ключевых точечных организационных моментов, связанных с осуществлением основной функции внутреннего аудита. Разумеется, в условиях российской реальности наличие регламента не гарантирует его исполнения. Однако в одних случаях регламент может служить просто памяткой для сотрудников объекта аудита, а в других — действенным механизмом повышения эффективности работы ПВА (при условии, что регламент утвержден отдельным организационно-распорядительным документом, подписанным как минимум руководителем организации).

*Руководство по осуществлению проектов внутреннего аудита (audit manual).* В отличие от предыдущих двух документов данное руководство является исключительно внутренним регламентом. Основная его цель — регламентировать порядок осуществления подпроцессов и процедур в рамках процесса внутреннего аудита, а также во многих случаях методологию их осуществления. Другими словами, данный документ

описывает, что и как делать до, во время и после выполнения проекта внутреннего аудита. Он формируется на усмотрение руководителя ПВА. Руководство частично решает задачу профессионального инструктажа, а также способствует унификации деятельности ПВА. Для относительно небольших по численности ПВА, в состав которых входят внутренние аудиторы высокой квалификации, составление руководства не имеет особого смысла. Однако крупным аудиторским подразделениям, особенно где высока текучесть кадров и работают аудиторы с разными уровнями подготовки, руководство может быть очень полезно. Разумеется, все зависит от качества подготовки документа. На подготовку более-менее вменяемого руководства для крупного правильного аудиторского подразделения (практикующего риск-ориентированный подход к аудиту) с нуля требуется не менее шести месяцев работы одного хорошего методолога.

## Глава 3. ПРИНЦИПЫ КОНТРОЛЯ

---

**В** своем исходном варианте деятельность внутренних аудиторов во многом направлена на совершенствование системы внутреннего контроля. Такая специализация требует существенных знаний в тех областях, которые напрямую связаны с системой внутреннего контроля, включая технические и даже психологические аспекты. В данной главе детально разобраны ключевые цели контроля, а также ряд принципов контроля, знание которых может существенно улучшить результаты работы внутреннего аудитора.

С фундаментальной точки зрения в основе системы внутреннего контроля предприятия лежит выбор оптимальной пропорции между контролем и риском (см. рис. 1). Оптимум практически всегда индивидуален. Выбор оптимальной пропорции часто осуществляется неосознанно. Одна из ключевых задач внутреннего аудитора — сделать процесс выбора осознанным.

Необходимость выбора вытекает из того, что в любой момент времени предприятие не может одновременно максимизировать и контроль, и рост. Оно либо фокусируется на росте и подвергает свою деятельность большему количеству разных по существенности рисков, либо концентрируется на контроле деятельности, жертвуя возможностями. Условно говоря, предприятие, ориентированное на рост, движется больше по экстенсивному пути развития — завоевывает новые рынки, увеличивает штат сотрудников, наращивает производственные мощности и т. д. Предприятие, сконцентрированное на контроле, в большей степени тяготеет к интенсивному пути развития — пытается максимизировать имеющийся потенциал процессов, проводя при этом более консервативную политику в области управления рисками.

На рис. 1 представлена общая логика перехода от стратегии роста к стратегии контроля и наоборот. Такая логика обусловлена в первую

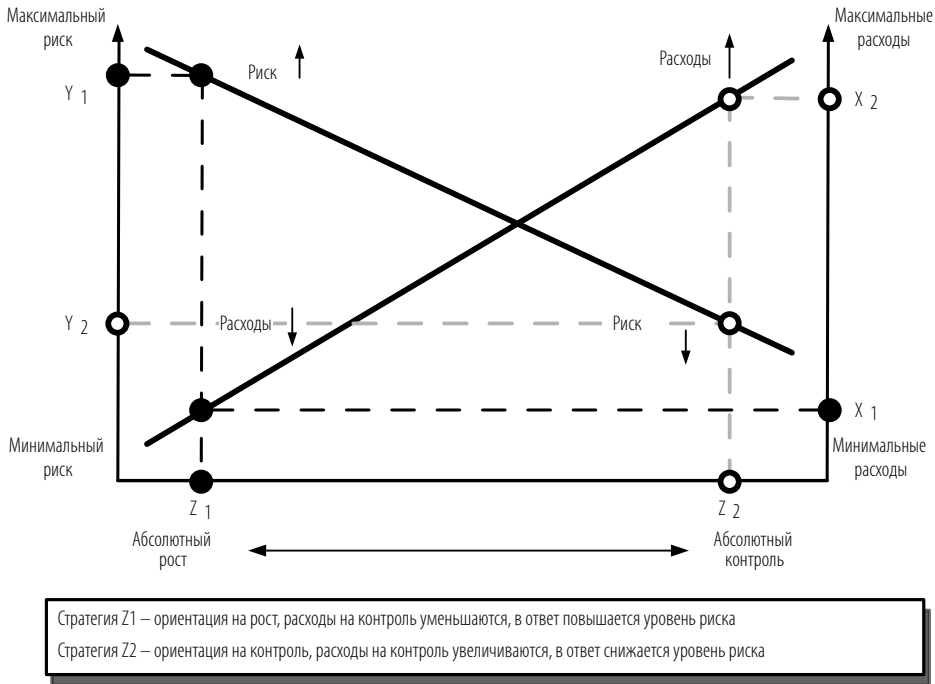


Рис. 1. Корреляция контроля и риска

очередь тем, что ресурсы, имеющиеся в распоряжении любого предприятия, всегда ограничены. Например, можно не испытывать дефицита денежных средств, но все равно не иметь возможности сочетать обе стратегии, роста и контроля, по максимуму, так как контроль требует дополнительных затрат времени, а в условиях стратегии роста любое промедление может означать проигрыш. При движении в сторону стратегии абсолютного роста уровень риска растет (от  $Y_2$  к  $Y_1$ ), при этом расходы на контроль падают (от  $X_2$  к  $X_1$ ). При движении в сторону стратегии абсолютного контроля происходит обратное. Понятие «расходы» используется в широком смысле (денежные средства, время, оборудование, энтузиазм и т. д.).

Каждое предприятие в разные периоды своего развития тяготеет к одной из двух ключевых стратегий. Внутренние аудиторы по определению являются адептами стратегии контроля. Однако правильный внутренний аудитор должен стимулировать своими действиями выбор руководством оптимального сочетания риска и контроля, оптимального сочетания двух ключевых стратегий.

## Ключевые цели контроля

Можно выделить шесть ключевых, унифицированных целей контроля:

- 1) обоснованность;
- 2) правильность;
- 3) полнота;
- 4) своевременность;
- 5) соответствие;
- 6) сохранность.

*Обоснованность.* При прочих равных условиях данная цель контроля является, пожалуй, наиболее важной с точки зрения последствий, которые возникают в результате ее недостижения. Во многих случаях, чтобы обеспечить достижение данной цели, необходимо ответить на вопрос «почему?». По сути, контроль обоснованности заключается в оценке того, насколько объект контроля соотносится с взаимодействующими с ним объектами и/или явлениями, событиями сообразно определенным правилам. Обоснованность обеспечивает наличие истинной причинно-следственной связи. Контролировать обоснованность — значит следить за тем, чтобы события развивались в соответствии именно с истинной причинно-следственной связью. Контроль обоснованности часто осложняется потребностью в специальных знаниях. В среде российских управленцев популярен такой механизм контроля обоснованности, как экспертное мнение, даже тогда, когда достаточно выполнить несложные расчеты. Последствия такого выбора — сотни миллиардов рублей, неэффективно потраченных и порой откровенно сворованных.

*Правильность.* Основной вопрос, на который нужно ответить для достижения данной цели контроля, — это «как?». Если для оценки обоснованности необходимо оценить соотношения, то для оценки правильности требуется сравнение с эталоном. Чаще всего контролируют правильность цифр. Обоснованность часто ситуативна, т. е. сейчас это обоснованно, а завтра нет. Правильность более универсальна, так как часто подчиняется общим правилам.

*Полнота.* Эта цель контроля при прочих равных условиях является, пожалуй, наиболее редкой. Чтобы оценить полноту, необходимо ответить на вопрос «есть ли что-то еще?». Контроль полноты может осложняться отсутствием точного представления о конечном значении. Контроль полноты относится исключительно к количественным характеристикам.



*Своевременность.* Основной вопрос, на который нужно ответить для достижения данной цели контроля, — это «когда?». Чтобы обеспечить своевременность, необходимо создать условия для того, чтобы конкретное событие произошло в конкретный момент. По этой причине понятие своевременности всегда связано либо с действием, либо с бездействием. Контроль своевременности — это прямой контроль порядка использования такого ключевого ресурса, как время.

*Соответствие.* Это довольно специфичная цель контроля. Отчасти она напоминает контроль правильности, однако при контроле соответствия в первую очередь обращают внимание на форму, а не на содержание. Соответствие часто означает именно внешнее, формальное соответствие. Оценить соответствие — значит ответить на вопрос «насколько?» или «в какой степени?».

*Сохранность.* Это также специфичная цель контроля. Контроль сохранности в первую очередь направлен на обеспечение физической целостности и сохранение исходных физических свойств объекта контроля. По этой причине в большинстве случаев контроль сохранности связан с понятиями, характеризующими движимое и недвижимое материальное имущество. Часто, чтобы оценить контроль сохранности, нужно ответить на вопрос «как?».

Может показаться, что шести базовых целей контроля маловато, особенно с учетом того, что они формируют практически исчерпывающий перечень целей контроля для любого процесса и любой системы. Однако не стоит забывать, что шесть целей контроля образуют 120 сочетаний. Это особенно важно в связи с тем, что на практике очень часто цели контроля присутствуют в различных сочетаниях. Например, при формировании параметров бюджета необходимо обеспечить как обоснованность параметров, так и их правильный расчет и подготовку к определенному моменту. Таким образом, в данном примере мы имеем сочетание трех целей контроля, а это приводит к созданию определенного дизайна сочетания контрольных процедур, который отличается от дизайна каждой контрольной процедуры в отдельности. Кроме того, не стоит забывать, что структура и содержание контроля очень сильно зависят от структуры и содержания объектов контроля, например процессов. А ведь даже одинаковые процессы могут сильно отличаться друг от друга в зависимости от различных факторов, например таких элементарных, как владельцы процессов.

Также хотелось бы обратить внимание на еще пару нюансов. Первый касается понятия «достоверность». Ряд аудиторов считают, что достоверность — это отдельная цель контроля. Однако она, по сути, всего лишь

сочетание нескольких целей контроля — обоснованности, правильности, полноты и в меньшей степени своевременности.

Второй нюанс касается понятия «авторизация». В соответствии с определением, данным в Википедии, «авторизация (от англ. authorization — разрешение, уполномочивание) — предоставление определенному лицу или группе лиц прав на выполнение определенных действий; а также процесс проверки (подтверждения) данных прав при попытке выполнения этих действий». Классическим примером авторизации является подпись сотрудника на документе, согласующего осуществление определенных действий определенным лицом в будущем. В последнее время понятие авторизации все чаще ассоциируется с компьютерными программами, но суть от этого не меняется и заключается в том, что авторизация не является контролем, а в идеале представляет собой только свидетельство проведения определенного контроля. Однако нередко люди, осуществляющие авторизацию, не совсем представляют себе, какие именно контрольные действия они должны осуществить, а само построение процесса оставляет это им на откуп. По этой причине необходимо расшифровывать и уточнять, проведение каких контрольных действий и в каком объеме означает авторизацию.

## Принцип пирамиды приоритетов

Данный принцип основывается на постулатах теории ограничений (Theory of Constraints). Одним из фундаментальных понятий теории ограничений является понятие так называемого бутылочного горлышка (bottleneck) или, другими словами, узкого места в процессе, мешающего достижению цели процесса. По аналогии в большинстве случаев набор контрольных процедур любого процесса может быть выстроен в пирамиду контрольных процедур, расставленных на основе их приоритета. Приоритет определяется способностью контрольной процедуры влиять на достижение целей процесса. Можно утверждать, что в каждом процессе существует одна-две ключевые контрольные процедуры, в отсутствие которых любые усилия по контролю процесса будут напрасны. Возьмем, например, процесс «Закупки». Он начинается с процедур формирования обоснованной потребности в закупках. Отсутствие или неэффективность контроля обоснованности на данном этапе ведет к формированию необоснованной потребности и ряду негативных последствий, таких как затоваривание складов (покупают больше, чем нужно, и не то, что нужно), воровство (если заказано больше, чем нужно, то можно часть заказанного получить только на бумаге), неэффективное расхо-

дование ресурсов (если заказали больше, чем нужно, то можно особо не экономить). Эти последствия можно отчасти нивелировать, например проводить более регулярные и масштабные инвентаризации с целью выявления невостребованных остатков ТМЦ и организации их реализации. Однако такие меры не имеют профилактического характера, влекут за собой дополнительные расходы и сами по себе обладают лишь определенной степенью надежности.

Основной вывод, который следует из данного принципа, заключается в том, что правильный аудитор должен всегда фокусировать свою деятельность на оценке контрольных процедур в порядке убывания их приоритетности. До тех пор пока не будут налажены ключевые контрольные процедуры процесса, процесс всегда будет работать с пониженным КПД, независимо от состояния менее приоритетных контрольных процедур. Конечно, в практике внутреннего аудита возникают ситуации, когда внутренние аудиторы не могут особо повлиять на структуру и содержание ключевых контрольных процедур (например, владельцы процесса на особом положении у владельца компании). В этом случае им необходимо способствовать созданию максимально действенных компенсирующих контрольных процедур, а также воспользоваться принципом охотника (см. далее). Однако в подавляющем большинстве случаев система компенсирующих контрольных процедур имеет ограниченный эффект и обычно связана с дополнительными затратами.

## **Принцип адаптивности системы контроля**

Правильная система внутреннего контроля должна подстраиваться как к изменениям целей процессов, так и к изменениям их структуры и содержания. С течением времени значимость одних контрольных процедур может падать, а других — повышаться. Факты изменения процессов и/или их целей должны привлекать внимание аудитора. В таких случаях высока вероятность обнаружения расхождения между темпами изменения процесса и темпами изменения системы внутреннего контроля данного процесса.

## **Принцип охотника**

В большинстве случаев охотник физически не в состоянии играть по правилам добычи, так как большинство животных превосходят его по тем или иным физическим параметрам. По этой причине охотник не идет, что называется, в лобовую атаку, а создает условия, когда его

шансы и шансы жертвы будут хотя бы приблизительно равны. Другими словами, он создает условия для победы.

Именно таким образом и должен действовать аудитор, когда при попытке внести изменения в систему внутреннего контроля процесса обстоятельства складываются явно не в его пользу. Например, внедрению контрольных процедур могут препятствовать отдельные сотрудники предприятия, обладающие большим влиянием. Бывает, что этому сопротивляется большинство сотрудников, например по причине низкой исполнительской дисциплины. В таких ситуациях планы мероприятий по улучшению внутренних контрольных процедур процессов могут игнорироваться в течение продолжительного времени либо выполняться формально. В этом случае следует действовать подобно охотнику, загоняющему дичь, т. е. ограничивать пути отступления. Необходимо последовательно ограничивать поле бесконтрольной деятельности за счет дозированных изменений как контрольных процедур, так и факторов, способствующих повышению их эффективности. Например, по процессу «Закупки», в случае отсутствия на предприятии процедуры проведения тендеров, можно ввести такую процедуру сначала только для крупных сделок, затем, как вариант, централизовать приобретение крупных позиций в управляющей компании и т. д. Если план по созданию выборочных контрольных процедур не срабатывает, можно зайти с другой стороны и приступить к наращиванию статистической базы доказанных последствий отсутствия процедуры тендеров. Основная цель такой базы — накопить критическую массу примеров, которые поднимут важность изменений на требуемый уровень. При этом полезно увеличивать за счет коммуникаций круг сторонников предлагаемых аудитором изменений и искать подходящий момент для того, чтобы снова инициировать отвергнутую поначалу волну изменений.

Аудитор должен помнить о том, что у каждого объекта аудита свой уровень восприимчивости изменений. Грубо говоря, в объект аудита невозможно втолкнуть больше изменений, чем он может переварить. В связи с этим соблюдение принципа охотника особенно важно. Во многом на уровень восприимчивости оказывают влияние качественные характеристики руководства объектов аудита.

## **Принцип от обратного, или Принцип пряника**

Во многих ситуациях целесообразнее и проще стимулировать желательное поведение, чем пытаться искоренить нежелательное. Особенно это касается процессов, возможность эффективного контроля которых огра-

ничена существенными и объективными факторами. Классическим примером является процесс производства. В большинстве случаев контроль процесса производства требует специфических знаний и навыков, которыми обладает не только не каждый аудитор, но и не каждый производитель. Например, можно бороться с завышенным расходом материалов, проводя внезапные инвентаризации, осуществляя сложные расчеты фактического использования материалов и/или нормативов расхода материалов, ограничивая выдачу материалов. При этом можно по каждому факту завышения устанавливать виновного и налагать взыскания. В то же время можно ввести доплату (премию) за экономию материалов (например, по сравнению с прошлыми периодами в пересчете на единицу продукции) при сохранении требуемого качества. Таким образом, получается, что в одном случае цель контроля достигается за счет наказания за неприемлемые действия, а в другом — за счет поощрения желаемых действий. В обоих случаях контроль объема используемых материалов требует дополнительных расходов, однако отдача от них практически всегда неодинакова. Часто преимущество одного способа перед другим можно выяснить только на практике.

Принцип пряника также полезно применять с целью смягчения сопротивления изменениям в целом. В российской управленческой практике карательный подход к насаждению желательного поведения почему-то более популярен. При этом забывают, что принуждение рождает ответную реакцию в виде агрессии (нацеленность на продолжение нарушений, но более изоциренно) или апатии (полное отсутствие инициативы, стремления что-то менять). Предприятия, забитые под завязку такими сотрудниками, мягко говоря, обречены. В настоящий момент подобных предприятий в России множество и выживают они во многом благодаря своему монопольному положению, и/или наличию административного ресурса, и/или наличию поддержки от государства.

Только оптимальное сочетание методов кнута и пряника в долгосрочной перспективе приносит пользу компании за счет укоренения культуры контроля.

## **Принцип замкнутости контроля**

Система контроля предприятия имеет многослойную структуру. Граница конкретного слоя определяется правами и обязанностями владельца процесса (или группы процессов), в пределах которого располагается этот слой контроля. Особенностью слоев является специфичность набора инструментов и механизмов контроля. Например, бригадир осуществляет

контроль действий членов бригады во многом визуально в момент исполнения работы либо спустя некоторое время после ее выполнения. Таким образом, он может влиять на скорость выполнения работы (например, поторопить заснувших работников), на объем используемых материалов (например, указать на нерациональное использование материалов), на качество выполнения работ (например, указать на несоответствие результатов выполняемой работы проекту или чертежу). Такого рода контроль весьма оперативен и обеспечивает достижение ключевых целей контроля — обоснованности, своевременности, правильности или соответствия, полноты. В отличие от бригадира начальник цеха не имеет возможности контролировать действия каждого работника визуально. Таким образом, его инструментарий контроля отличается от инструментария бригадира. Далее, вместо осуществления визуального контроля начальник цеха полагается в основном на систему устной и письменной отчетности и в некоторой степени на данные электронных систем контроля производственного процесса. Эти механизмы контроля, если можно так сказать, лежат уже в иной плоскости по сравнению с механизмами, используемыми бригадиром. Итак, в нашем примере мы получаем два слоя контроля.

Во многих случаях слои контроля очень слабо взаимосвязаны между собой. Часто это обусловлено специфичностью инструментов и механизмов контроля различных слоев. Чем слабее такая взаимосвязь, тем меньше возможностей, условно говоря, у вышестоящих слоев контроля влиять на результаты работы нижестоящих слоев. Например, в примере с бригадиром и начальником цеха бригадир при желании может определенное время скрывать как отставание от графика работ, так и пробелы в качестве, если единственный способ контроля со стороны начальника цеха — это устные отчеты о статусе работ. Для повышения эффективности работы системы контроля в целом необходимо развивать взаимосвязи между различными слоями контроля. В нашем примере начальник цеха может получить дополнительные возможности контроля за счет внедрения автоматизированной системы управления производством (появляется возможность осуществлять онлайн-контроль), за счет сопоставления с результатами работы других сотрудников (например, контролеров ОТК), за счет осведомителей в составе бригады и т. д.

Сложнее всего устанавливать взаимосвязи между сильно удаленными друг от друга слоями контроля, которые разделены несколькими слоями. В этом случае существует два варианта связи с интересующим нижерасположенным слоем — либо напрямую, либо через один или все промежуточные слои. Однако прямая связь должна использоваться исключи-

тельно с целью оценки эффективности работы связи через промежуточные слои, иначе высшее руководство погрязнет в ручном регулировании мелочей. В нашем примере начальник цеха может воспользоваться услугами осведомителей, которые будут время от времени передавать ему информацию об истинном статусе работ под руководством бригадира. Начальник цеха, таким образом, будет много чего знать еще до того, как бригадир отчитается в очередной раз. С одной стороны, это вроде бы хорошо, однако, с другой, данный подход может привести к ряду негативных моментов (недоверие к бригадиру, подозрения бригадира, поиски доносителя вместо работы, ухудшение морального климата в бригаде и т. д.). Кроме того, начальник цеха начинает зависеть от расторопности и внимательности осведомителя, а также предметно разбирать отдельные ситуации, подменяя контроль бригадира, т. е. заниматься так называемым ручным контролем.

В итоге правильная система внутреннего контроля должна проектироваться таким образом, чтобы каждый вышестоящий слой имел возможность влиять на эффективность работы любого нижестоящего слоя независимо от способа взаимосвязи (напрямую или через промежуточные слои) и с минимально возможным противодействием. Степень противодействия во многом определяется наличием продуманных и оговоренных изначально правил игры. Если такие правила есть, то система внутреннего контроля является именно системой и результат ее функционирования мало зависит от ручного управления.

## Принцип силы контрольной среды

Многие определения термина «контрольная среда» по какой-то причине содержат указания, что это нечто вроде «позиции, осведомленности и действий представителей собственника и руководства...». Однако дело в том, что контрольная среда — это не позиция, осведомленность или действия, а **результат** наличия определенной позиции, осведомленности или осуществления тех или иных действий. Понятие контрольной среды собирательное, т. к. по сути контрольная среда — это **эффект**, возникающий от сочетания последствий ряда факторов. На состояние контрольной среды любой компании влияют следующие ключевые факторы:

- *Отношение руководства к контролю.* В международной практике внутреннего аудита существует специальный термин для данного понятия — *tone at the top* (буквально «тон сверху»). Попросту говоря, если руководство компании в силу различных причин не готово активно культивировать контроль, большинство усилий

в этой сфере обречены на провал. Нередко внутренние аудиторы прикладывают огромные усилия на изменение подобного отношения, но желаемый результат получают далеко не всегда.

- *Этические ценности сотрудников компании.* Если большинство сотрудников компании наплевательски относятся к самой компании и ко всему, что с ней связано, это создает очень сильную ауру отрицания и негатива. В такой обстановке вряд ли возможны существенные позитивные изменения.
- *Степень организационной зрелости компании.* Чем более зрелой является компания в организационном смысле, тем собраннее и целенаправленнее ее действия. Более зрелые компании имеют более высокий организационный КПД и производят меньше, так сказать, процессного шума, т. е. бесцельных и беспорядочных действий при осуществлении процессов. Возьмем одну из самых популярных классификаций уровней организационной зрелости, созданную на основе СММ (Capability Maturity Model) (см. табл. 1). Как видно из таблицы, степень организационной зрелости определяется именно подходом к организации процессов. Смеею предположить, что большинство компаний в России зависли где-то между уровнем повторяемости и регламентированности.

Таблица 1. Классификация уровней организационной зрелости

Уровень	Основные характеристики
Начальный	Спонтанные информационные связи. Хаотичность, непоследовательность
Повторяемости	Базовые процессы. Повторяемые операции
Регламентируемости	Стандартизация процессов. Интеграция, наличие процедур
Управляемости	Контроль качества. Использование обратной связи
Оптимизируемости	Постоянное развитие. Самоадаптация системы

- *Степень развития управленческих навыков у менеджмента.* Наличие и, пользуясь игровой терминологией, прокачанность этих навыков во многом определяют, насколько успешно менеджмент будет выполнять свои ключевые функции. Компания, которая выделяет время и средства на развитие управленческих навыков менеджеров, способствует улучшению характеристик контрольной среды.
- *Структура и содержание процессов.* В данном случае в первую очередь речь идет о количественном факторе. Чем больше процессов



разного уровня, чем больше взаимосвязей и взаимовлияний между данными процессами, чем больше объем операций, тем сложнее и менее предсказуемо их влияние на характеристики контрольной среды. В целом усложнение структуры и содержания процессов негативно влияет на данные характеристики просто потому, что замедляет скорость потоков информации.

- *Влияние внешней среды.* Ее влияние может быть весьма существенным. Ярким примером влияния внешней среды на контрольную среду предприятия является набирающая в России обороты борьба с мошенничеством. Многие компании искренне озабочены проблемой искоренения мошеннических действий со стороны своих сотрудников. Однако условия внешней среды сводят на нет большую часть их усилий. Сама обстановка в нашей стране потворствует мошенничеству. Если сотрудник компании в повседневной деятельности постоянно сталкивается с мошенническими действиями, затрагивающими его лично или окружающих, то это во многом предопределяет его выбор в ситуации, позволяющей безнаказанно, по его мнению, смошенничать самому. Пока данная проблема не решается на уровне государства, справиться с ней в рамках отдельной компании весьма непросто.

Данный пример показывает, что борьба с негативным влиянием внешней среды требует существенных затрат и не всегда и не сразу приводит к желаемым результатам.

Разумеется, это далеко не полный перечень факторов, влияющих на характеристики контрольной среды. Стоит также обратить внимание на нюансы взаимодействия контрольной среды и контрольных процедур. Сами по себе контрольные процедуры — это в большинстве случаев осмысленные действия, направленные на достижение целей контроля. Идеальной контрольной процедурой можно назвать ту, которая не испытывает влияния внешних и внутренних негативных факторов. Однако большинство контрольных процедур, к сожалению, подвержены влиянию одного, а чаще нескольких факторов, способных воздействовать на их адекватность и/или эффективность. Так вот, контрольная среда может либо усиливать, либо ослаблять деструктирующее влияние негативных факторов. Другими словами, контрольная среда прямого влияния на контрольные процедуры не оказывает, а действует опосредованно. Например, при проведении инвентаризации ТМЦ, упакованных в коробки, по общему правилу необходимо вскрыть некоторые коробки, чтобы удостовериться, что они надлежащим образом заполнены

надлежащими ТМЦ. Однако, если, например, на предприятии царит атмосфера халатного отношения к работе или кладовщик, МОЛ или его покровитель хорошо попросил инвентаризационную комиссию этого не делать, процедура вскрытия может не выполняться, и какие-то несоответствия остаются незамеченными. Таким образом, реализуется механизм опосредованного влияния контрольной среды на контрольные процедуры. По этой причине аудиторы должны направлять энергию не только на разработку контрольных процедур, но и на разработку мероприятий по улучшению характеристик контрольной среды. Нет смысла подробно останавливаться на характеристиках контрольной среды (зона действия, устойчивость, динамика и т. д.). Достаточно понимать, что контрольная среда — это, с одной стороны, нечто неосознаваемое, как, например, электромагнитное поле, однако, с другой стороны, результаты ее влияния могут быть весьма заметными. Аудитор должен ясно осознавать, что невозможно иметь сильную систему внутренних контрольных процедур при, если так можно выразиться, слабой контрольной среде. Степень развитости контрольной среды является естественным ограничением для внедрения контрольных процедур.

## Принцип самовоспроизведения контроля

Отчасти этот принцип перекликается с принципом замкнутости, однако в данном случае речь идет об отдельно взятой контрольной процедуре. Во многих случаях контроль — это действие, которое не является естественным для конкретного — процесса и/или для конкретного владельца процесса. Контроль отнимает ресурсы процесса. Он направлен не на достижение цели самого процесса, а на достижение определенных параметров данной цели. По этой причине при отсутствии поддержки или, по-другому, механизма стимулирования воспроизведения контроля эффективность контроля в большинстве случаев будет снижаться со временем. В связи с этим важно ответить не только на вопрос «что представляет собой контроль?», но и на вопрос «как будет обеспечено его функционирование?».

Существуют различные механизмы стимулирования воспроизведения контроля, а именно:

- *Создание коллизии целей у участников процесса при отклонении от установленных параметров процесса.* Такая коллизия может быть создана тремя основными способами. Первый заключается в том, чтобы сделать выход из одного процесса входом в другой процесс, при этом параметры выхода из одного процесса и входа

в последующий процесс должны быть сопоставимыми. В этом случае владелец следующего процесса заинтересован в том, чтобы владелец предыдущего процесса сделал свою работу как следует. Типичным примером такой ситуации является производственный процесс, состоящий из нескольких переделов, особенно когда переделы выполняются относительно независимыми предприятиями, а не одной компанией. Если на выходе из одного передела получается продукция, не соответствующая определенным параметрам, то ответственный за следующий передел сигнализирует об этом и отказывается принимать продукцию с отклонениями.

Второй способ встречается тогда, когда контроль параметров того или иного процесса является целью владельца процесса такого контроля. Типичным примером второго способа является деятельность такого подразделения как отдел технического контроля, или ОТК. Такое подразделение существует на многих производственных предприятиях. Основной его деятельностью является контроль параметров производимой продукции.

Третий способ встречается тогда, когда контрольные действия дополнительно стимулируются, например с помощью денежного вознаграждения, и обычно не входят в круг обязанностей большинства владельцев процессов. Классическим примером данной ситуации является назначение вознаграждения за поимку опасного преступника или предоставление информации о его местонахождении.

- *Улучшение контрольной среды.* Можно с полной уверенностью утверждать, что при максимально эффективной контрольной среде отсутствует необходимость в отдельных контрольных процедурах. С философской точки зрения в такой среде не может даже существовать такого понятия, как контроль, поскольку отсутствует объект контроля — отклонения от требуемых или желаемых параметров процессов. Например, при борьбе с мошенничеством в рамках отдельной компании огромное значение имеет пропаганда требуемого поведения на рабочем месте. Такая пропаганда есть не что иное, как попытка повлиять на один из факторов, существенно влияющих на контрольную среду, — этику поведения на рабочем месте.
- *Периодический мониторинг.* Здесь речь идет в первую очередь о мониторинге адекватности и эффективности системы внутреннего контроля. К такому мониторингу также можно отнести действия по выявлению отклонений от требуемых параметров процессов. И та и другая деятельность может быть как основной, так

и сопутствующей задачей владельца конкретного процесса. В первом случае типичным примером владельца процесса является ПВА, или ревизионная служба, или государственный надзорный орган (больше специализируется на поиске отклонений). Во втором случае — это вышестоящий руководитель или вышестоящее подразделение.

- *Ограничение свободы выбора.* Данный механизм довольно специфичен, однако в ряде ситуаций является, пожалуй, единственным механизмом. Ограничить свободу выбора — значит лишить возможности полностью или частично выполнить те действия, которые приведут к нарушению требуемых параметров процесса. Классическим примером ограничения свободы выбора является ограничение физической свободы, например домашний арест или что похуже.
- *Автоматизация процессов.* Ключевым преимуществом автоматизации является создание шаблонов процессов. В определенном смысле автоматизация также ограничивает выбор, однако основная ее цель заключается в обеспечении наиболее эффективного подхода к выполнению процесса. Ограничение является побочным эффектом. К тому же автоматизация ограничивает выбор лишь частично. Автоматизация хорошо справляется с бессознательными отклонениями. Что касается сознательных нарушений, то многие системы автоматизации процессов допускают их в той или иной степени. Однако преимуществом автоматизации является то, что она позволяет такие нарушения оперативно фиксировать и анализировать.

## Глава 4. ФОРМИРОВАНИЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА К ПРОВЕДЕНИЮ ПРОЕКТОВ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

---

### Основные понятия

Перед тем как углубиться в тему данной главы, необходимо познакомиться поближе с ее основными понятиями, в число которых входят:

- риск;
- фактор риска;
- владелец риска.

*Риск.* Под риском понимается событие, которое может произойти в будущем с определенной вероятностью и нанести определенный ущерб. Риск может быть результатом как действия, так и бездействия. Из этого следует, что даже если мы ничего не предпринимаем, то все равно рискуем. Поэтому риск является неотъемлемой частью нашей повседневной жизни.

Основная сложность в построении процесса управления рисками заключается в двойственной природе риска. Это выражается в том, что риск является одновременно и риском, и фактором риска для других взаимосвязанных рисков. Проиллюстрируем эту двойственность на следующем примере. Возьмем цепочку из трех взаимосвязанных событий — работник пришел на предприятие пьяным, он совершил производственную ошибку, на производстве произошла авария. Каждое из указанных собы-

тий по отдельности может быть риском. Приведенная цепочка событий-рисков является одним из наиболее распространенных вариантов причинно-следственной связи в подобной ситуации. Разумеется, у каждого из этих рисков может быть несколько причин. Например, работник может совершить производственную ошибку не только вследствие алкогольного опьянения, но и по невнимательности, неосторожности, из-за плохого настроения, отвлекающего фактора. Также и авария на производстве может произойти не только вследствие ошибки пьяного работника, но и по причине устаревшего оборудования, форс-мажорных обстоятельств, неправильного техпроцесса и т. д. Вернемся, однако, к нашей цепочке. После того как первый риск реализовался, т. е. негативное событие произошло, этот риск становится фактором риска для следующего негативного события (производственная ошибка). Присутствие пьяного сотрудника на рабочем месте повышает вероятность и усиливает негативный эффект производственной ошибки, а значит, является фактором риска для данного события. Аналогичная логика используется при анализе следующего элемента цепочки — производственной ошибки-аварии.

С практической точки зрения полезно также разобраться в понятиях «исходный риск» и «остаточный риск». Под исходным понимается риск в конкретной ситуации без какого-либо вмешательства в ход событий (что будет, если ничего не предпринимать). Соответственно, под остаточным понимается риск в конкретной ситуации после того, как все целесообразные меры управления данным риском были предприняты. Довольно часто в процессе выявления и оценки рисков в силу различных причин происходит смешение исходных и остаточных рисков. Это, безусловно, влияет на эффективность процесса управления рисками.

*Фактор риска.* Под фактором риска понимается результат какого-либо действия либо бездействия, который увеличивает вероятность и усиливает негативный эффект последующего и взаимосвязанного негативного события. Можно решить, что фактор риска эквивалентен причине реализации риска, однако это не совсем корректно. Причина реализации риска является фактором риска, но не каждый фактор риска является причиной его реализации. Рассмотрим эти понятия на примере. Непотушенный окурок сигареты может стать причиной пожара в доме. С этим никто не спорит. Однако у риска возникновения пожара в доме может быть несколько причин, если под причиной понимать появление неконтролируемого источника огня. Если дом деревянный, напичкан скарбом, сделанным из горючих и легковоспламеняющихся материалов, пожар произойдет с высокой вероятностью и дом сгорит дотла. Указанные обстоятельства (деревянный дом и скарб) сами по себе не являются

причиной пожара, но образуют факторы риска этого события — они увеличивают вероятность его возникновения и усиливают негативный эффект. Выяснив различия понятий «причина риска» и «фактор риска», я предлагаю... забыть о них. Для простоты будем оперировать только понятием «фактор риска».

*Владелец риска.* Это владелец процесса, наиболее заинтересованный в управлении выбранным риском. Такая заинтересованность объясняется тем, что устранение конкретного риска способствует достижению цели процесса. Существует немало рисков, для которых, на первый взгляд, довольно сложно определить одного владельца. К ним в первую очередь относятся риски, имеющие несколько причин возникновения. Например, возьмем риск затоваривания складов готовой продукцией. Навскидку у него может быть три основных причины:

- снижение темпов реализации продукции предприятия;
- несвоевременная отгрузка продукции;
- необоснованное увеличение объемов производства.

На первый взгляд у данного риска несколько владельцев, поскольку причины указывают на разные варианты развития событий. Однако, с одной стороны, исходную формулировку риска можно уточнить путем прибавления причины риска (например, затоваривание складов готовой продукцией вследствие снижения темпов реализации продукции предприятия). Таким образом, мы получаем три риска. У них персональные владельцы более очевидны, чем у исходного риска:

- дирекция по продажам и маркетингу;
- дирекция по логистике;
- дирекция по производству.

С другой стороны, можно отказаться от уточнения формулировки риска и определить владельца исходного риска исходя из оценки заинтересованности в управлении данным риском. При таком подходе необходимо понять цели процессов. Определим их следующим образом<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> В реальных условиях приведенные далее формулировки целей процессов стоит уточнить с применением принципов SMART, так как они не совсем однозначны. Например, фразу «своевременная реализация продукции...» лучше заменить фразой «реализация продукции не позднее 30 дней со дня выпуска». В данном случае цели процессов нам нужны только для демонстрации подходов к определению владельцев рисков.

- процесс «Продажи» — своевременная реализация продукции предприятия по оптимальным ценам, обеспечивающим максимальный финансовый результат в краткосрочной перспективе;
- процесс «Управление складской логистикой» — своевременное размещение производимой продукции в складских помещениях, обеспечивающих сохранность в течение оптимального срока хранения;
- процесс «Управление производством» — своевременное производство продукции установленного ассортимента и качества в требуемых объемах.

В свете вышеуказанных целей процессов наиболее заинтересованным в управлении риском затоваривания складов готовой продукцией является владелец процесса «Управление складской логистикой». На достижение целей именно этого процесса реализация данного риска окажет максимальное влияние при условии, что предприятие располагает ограниченными складскими помещениями и его продукция чувствительна к условиям хранения. Владельцу процесса «Управление производством» указанный риск безразличен — его цель будет достигнута независимо от того, происходит затоваривание или нет. Владелец процесса «Продажи» также не особо привязан к риску затоваривания, поскольку его целью является реализация по оптимальным ценам. Если продукция в процессе хранения утратит часть свойств, но будет продана по хорошей цене (*пропорционально ниже, чем стоимость качественной продукции*), то владелец процесса «Продажи» выполнит поставленную перед ним задачу.

Подводя итог сказанному, еще раз остановимся на ключевых моментах. Во-первых, можно использовать два способа определения владельца риска — дробление исходного риска на более мелкие риски (при этом необходимо правильно установить полный перечень ключевых причин риска) или определение заинтересованности в управлении риском (при этом необходимо отталкиваться от целей процессов). К недостаткам первого способа можно отнести то, что в результате дробления рисков может оказаться слишком много для эффективного управления ими (может потребоваться автоматизация процесса). К недостаткам второго способа можно отнести то, что цели процессов, в отличие от причин рисков, меняются чаще. В связи с этим при каждом изменении целей необходимо пересматривать привязку рисков к имеющимся процессам. Например, используя параметры предыдущего примера, предположим, что компания стала производить продукцию, которую все равно где хранить. Па-



раллельно перед владельцем процесса «Продажи» была поставлена цель «своевременная реализация продукции предприятия по оптимальным ценам, обеспечивающим максимальный финансовый результат в долгосрочной перспективе», что может привести к придерживанию продукции с целью более выгодной продажи в будущем (в расчете, например, на рост цен). В этом случае владельцем риска затоваривания складов становится владелец процесса «Продажи», так как именно его цель больше всего страдает от реализации риска.

Во-вторых, необходимо устанавливать единственного владельца конкретного риска. Когда владельцев одного риска несколько, крайне сложно определить, кто в большей степени отвечает за управление этим риском.

## Свойства рисков

Каждый риск обладает рядом специфичных свойств, которые влияют на выбор способа управления им. С практической точки зрения имеет смысл обратить внимание на следующие четыре свойства риска, а именно:

- вероятность;
- сила воздействия;
- управляемость;
- взаимосвязанность (цепочки причинно-следственных связей).

*Вероятность.* Риск представляет собой событие, которое может произойти, а может и не произойти. С помощью определения вероятности риска мы пытаемся оценить шансы на то, что конкретное событие произойдет в течение рассматриваемого периода времени. Сразу отмечу, что последнее обстоятельство довольно часто упускается при оценке рисков. Я регулярно сталкиваюсь со следующим вариантом формулировки вероятности риска — вероятность столько-то процентов (например, «вероятность 20%»). Такой оценке не хватает как минимум указания на временной интервал, к которому данная вероятность применима. Указание «срока годности» вероятности крайне важно, поскольку со временем величина вероятности подавляющей части рисков меняется.

В продолжение темы использования процентной оценки вероятности стоит отметить еще несколько нюансов. Указание величины вероятности в процентах в большинстве случаев говорит о том, что оценка проводилась экспертным методом. При использовании данного метода необходимо убедиться в том, что восприятие экспертом конкретной

оценки соответствует ее восприятию окружающими (начиная с того, о чем говорит эксперт — об исходном или остаточном риске). Например, эксперт говорит, что вероятность риска аварии на производстве составляет 10%. Однако он может иметь в виду только те случаи, в которых виноваты люди по причине неправильного исполнения трудовых обязанностей, а окружающие (в отсутствие пояснений) могут посчитать, что речь идет о риске в целом. Также эксперт мог получить итоговый показатель 10% путем деления количества аварийных ситуаций на производстве на общее количество работников данного производства по итогам прошлого года. Окружающие же могут подумать, что это означает одну аварию каждые 10 месяцев. В сухом остатке у нас остается тот факт, что бездумное использование процентной оценки вероятности может приводить к существенным искажениям восприятия реальности.

В определенной мере недостатки предыдущего метода устраняются указанием количества возможных фактов реализации риска в течение определенного периода (например, конкретный риск может реализоваться как минимум один раз в год). Однако данный метод оценки вероятности также подвержен искажениям восприятия. Например, эксперт говорит, что вероятность риска неоплаты дебиторской задолженности составляет 10 раз в год. При этом он может основываться на данных прошлых периодов и не учитывать факторы, влияющие на оплату дебиторской задолженности в будущем. Так, если продажи компании должны существенно вырасти в следующем году (например, в конце прошлого года открылось несколько новых филиалов), то оценка эксперта занижает вероятность риска, делая его менее существенным.

Все это может склонить к выбору математических методов оценки вероятности риска, таких как формула Бернулли, локальная теорема Лапласа, формула Пуассона, а также специальных ИТ-приложений (например, Crystal Ball, использующее моделирование методом Монте-Карло). Однако сфера применения данных методов ограничена. Например, при использовании формулы Бернулли для вычисления вероятности риска для ряда сопоставимых ситуаций необходимо знать точную величину вероятности такого риска для одной ситуации. Многие риски, хотя и могут показаться сравнительно простыми, нередко связаны с довольно сложными цепочками событий. Также не стоит забывать про любопытный парадокс — сложные методы довольно часто приводят к таким же выводам, что и простые. Особенно это касается таких неопределенных явлений, как риски. При обеспечении достаточной теоретической подготовки экспертов в области риск-менеджмента (или хотя бы в области

определения и оценки рисков) можно добиться относительно качественной и полной оценки существенных рисков.

*Сила воздействия*<sup>1</sup>. Мы вряд ли вообще обращали внимание на риски, если бы они не обладали данным свойством. Однако все риски, которые заслуживают внимания, обладают определенной силой воздействия. Факт реализации конкретного риска определенным образом воздействует на деятельность компании (владельца риска). Это воздействие имеет негативный характер и принимает различные формы, которые можно разделить на две основные группы — формы, обладающие качественными характеристиками (потеря репутации, ухудшение отношений, утрата доверия, снижение привлекательности и т. д.), и формы, обладающие количественными характеристиками (утрата доли рынка, финансовые потери, штрафные санкции и т. д.). В принципе реализация любого риска приводит к ухудшению финансового и имущественного состояния предприятия, т. е., грубо говоря, к потере денег. Однако с точки зрения управления рисками имеет смысл использовать более детальную дифференциацию последствий реализации рисков, в первую очередь потому, что скорость наступления негативного эффекта различна для разных рисков. Например, если произошла авария на производстве, компания тут же теряет часть своего имущества и потеряет еще какую-то часть спустя определенное время (расходы на восстановление, возможно уплата штрафов, социальные выплаты и т. д.). А если, например, резкое снижение качества продукции компании повлекло снижение ее репутации как качественного производителя, то это приведет к потере денег только через определенное время, как минимум не сразу.

С практической точки зрения наиболее полезной является оценка силы воздействия, сочетающая стоимостную оценку потерь и оценку скорости наступления таких потерь (интегрированная оценка). Поэтому все качественные оценки (и количественные тоже) в идеале следует приводить к интегрированной оценке.

*Управляемость*. Любая компания может в той или иной степени влиять на вероятность и силу воздействия своих рисков. Это влияние зависит от степени управляемости конкретного риска. Риски можно раз-

---

<sup>1</sup> Риск-менеджмент в том виде, в котором он продвигается сейчас в нашей стране, изначально был взят на вооружение западными компаниями. Поэтому практически вся терминология является переводной. И именно поэтому существуют вариации перевода тех или иных терминов. В английском языке термину «сила воздействия» соответствует термин *impact*, который является более емким (хотя бы потому, что использовано одно слово вместо двух). Однако с точки зрения русского языка прямой перевод выглядит немного коряво.

делить на две основные группы — риски, вероятность и сила воздействия которых может быть в какой-то мере изменена усилиями компании (управляемые риски), и риски, вероятность и сила воздействия которых остаются практически неизменными независимо от попыток их изменить (неуправляемые риски). Классическим примером рисков последней группы являются риски форс-мажорных обстоятельств, особенно связанных со стихийными бедствиями (землетрясения, наводнения, штормы, торнадо и т. д.). Единственное, что можно сделать в случае реализации неуправляемого риска, — это попытаться избежать части негативного эффекта. Это достигается, во-первых, за счет прямой защиты от предполагаемого негативного эффекта (например, строительство сейсмоустойчивых домов в сейсмоопасной зоне), во-вторых, за счет использования скорости наступления негативного эффекта (например, план эвакуации при пожаре). Однако это лишь способ подстроиться под обстоятельства. Изначальная вероятность и сила воздействия неуправляемых рисков остаются неизменными.

*Взаимосвязанность.* Как уже говорилось, у большинства рисков двойственная природа, они являются одновременно и рисками, и факторами риска для других рисков. В среде рисков широко распространен эффект домино. Многие риски образуют цепочки рисков, структуру которых чаще всего невозможно предугадать. Наличие многообразных взаимосвязей приближает систему рисков любого предприятия к детерминированно-хаотическим системам. В рамках таких систем возможна реализация эффекта бабочки<sup>1</sup>. Не исключено, что изначальной причиной многих крупных негативных событий явилась реализация мелких и на первый взгляд незначительных рисков. Последствия реализации этих цепочек рисков загубили бы не одно предприятие, если бы не теория вероятности и естественное прерывание цепочек рисков вследствие воздействия сторонних факторов (которое тем вероятнее, чем длиннее цепочка и медленнее реализация эффекта домино).

## **Взаимосвязь риска и бизнес-процесса**

Любой, даже самый мелкий и незначительный, бизнес-процесс всегда взаимосвязан с рядом рисков. В случае реализации этих рисков цель такого бизнес-процесса достигается частично либо не достигается вовсе.

---

<sup>1</sup> Незначительное влияние на систему может иметь большие и непредсказуемые эффекты где-нибудь в другом месте и в другое время. Термин введен Эдвардом Нортоном Лоренцем.

Другими словами, на выходе из процесса вы не получите ничего либо получите не то, что нужно. Именно эта взаимосвязь позволяет конвертировать риски в план или программу внутреннего аудита.

Внутренний аудит занимается анализом бизнес-процессов и систем контроля бизнес-процессов. С технической точки зрения невозможно затеять проект по аудиту какого-либо риска, поскольку, по сути, риск — это событие, причем во многих случаях такое, которое может и не произойти. Событие само по себе является не процессом, а результатом определенных процессов. Поэтому при использовании риск-ориентированного подхода аудитору необходимо сначала установить взаимосвязь между рисками и процессами, а затем, в зависимости от выбранного подхода, приступить к формированию плана или программы аудита.

## **Суть риск-ориентированного подхода**

Деятельность любого предприятия подвержена влиянию множества факторов риска. Одни факторы риска способны спровоцировать реализацию конкретного риска самостоятельно, другие — только в комбинации с другими факторами риска. Факторы риска оказывают влияние на эффективность функционирования процессов предприятия. Система процессов всегда имеет одну цель — выполнение поставленных задач. Это должно обеспечить достижение ключевой цели любого коммерческого предприятия — увеличения своей стоимости. Анализируя факторы риска в привязке к процессам, в которых они зарождаются и/или на которые они влияют, внутренний аудитор может сформировать оптимальную тематику своей работы. В этом и заключается суть риск-ориентированного подхода к внутреннему аудиту — понять, что в первую очередь мешает предприятию достичь цели, и найти наилучший способ нивелирования негативного воздействия.

В рамках риск-ориентированного подхода можно выделить два базовых метода, а именно:

- упрощенный метод;
- продвинутый метод.

Аудитор должен четко уяснить одну важную взаимосвязь. Эффективность использования любого из данных методов растет с повышением квалификации и опыта внутреннего аудитора. Например, продвинутые аудиторы могут не заниматься проведением детальных оценок процессов с использованием факторов риска, а сразу оперировать как отдель-

ными рисками, так и цепочками рисков различной сложности, располагая только отрывочной информацией об объекте аудита, даже если они прежде его не посещали.

## Упрощенный метод

При использовании данного метода основная задача заключается в формировании рейтинга рискованности процессов и выборе наиболее рискованных процессов для проведения проектов внутреннего аудита. Этот метод имеет одно существенное достоинство — его результаты могут быть наглядными, доступными для восприятия неподготовленными гражданами и относительно легкодоказуемыми. Наиболее рискованным процессом считается тот, на достижение цели которого влияет максимальное количество факторов риска максимально негативным образом. Чтобы получить рейтинг рискованности, каждый выбранный для анализа процесс оценивается с точки зрения наличия и существенности определенного перечня факторов риска. Такой перечень формируется произвольно, единственного правильного варианта просто не существует, поскольку каждая компания имеет свою специфику (разумеется, какие-то факторы являются общими для большинства компаний). Единственный критерий отбора — это прямое или опосредованное препятствование достижению процессами (или большей части анализируемых процессов) их целей. При применении упрощенного метода необходимо помнить о ряде нюансов, а именно:

- количество факторов риска ничем не ограничено. Встречаются перечни из 10–15 факторов риска и более. Скорее всего, при работе с факторами риска внутренний аудитор будет ограничен имеющимися ресурсами. Однако до определенного момента увеличение количества факторов риска, используемых для анализа, повышает качество оценки;
- рейтинг и результаты оценки должны быть наглядными. Наиболее распространенным вариантом является создание электронной таблицы (которая к тому же автоматизирует пересчет). Сверху вниз (по строкам) указываются наименования процессов, слева направо (по столбцам) — факторы риска;
- системы оценки могут быть самыми разнообразными. Можно представлять баллы, можно выделять цветом, можно вводить дополнительные балансирующие и корректирующие элементы (веса факторов риска, степень применимости результатов оценки для

отдельных предприятий или для всех предприятий группы и т. д.). В качестве базового варианта можно принять три оценки (например, высокий, средний, низкий);

- методика формирования рейтинга процессов, в любом случае, должна обсуждаться с топ-менеджментом компании (по-хитрому, как и положено внутреннему аудиту, сначала приватно с каждым руководителем, а потом со всеми вместе). Понимание и хотя бы частичное согласие с методикой обеспечит более позитивное восприятие результатов ее использования.

В качестве примера критически рассмотрим фрагмент оценочной таблицы, целью которой было формирование базовых данных для составления рейтинга подпроцессов процесса «Производство» (табл. 2). Здесь представлен подпроцесс «Хранение» (хранение МТР перед выдачей в производство), состоящий из 10 этапов. Рассматривается влияние шести факторов риска на достижение целей процессов. Факторы риска следующие:

- отсутствие этапа процесса — возможно, отсутствует какой-либо этап процесса, вследствие чего цель процесса достигается не всегда, с потерей качества, так сказать, с большим напрягом;
- недостижение цели этапа процесса — в силу различных причин цель этапа процесса не достигается либо достигается не так часто, как необходимо;

**Таблица 2.** Пример оценочной таблицы для формирования рейтинга подпроцессов процесса «Производство»

Процессы (этапы процессов)	Общие факторы риска					
	Отсутствие этапа процесса	Недостижение цели этапа процесса	Нарушение регламента	Техническая ошибка	Персонал	Неэффективность СВК
1	2	3	4	5	6	7
<b>Процесс хранения</b>						
Определение номенклатуры и объем МТР, которые будут храниться	Определяется только объем, номенклатура не меняется	Нет	Нет	Вероятность наступления фактора низка	Нет	Нет
Освидетельствование мест хранения	Фактор отсутствует (осмотр осуществляется ОГМ не реже раза в год)	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет

Окончание табл. 2

Процессы (этапы процессов)	Общие факторы риска					
	Отсутствие этапа процесса	Недостижение цели этапа процесса	Нарушение регламента	Техническая ошибка	Персонал	Неэффективность СВК
1	2	3	4	5	6	7
Выявление требований к условиям хранения МТР (производителей, госорганов и т. д.)	Неприменимо	Неприменимо	Не-применимо	Не-применимо	Не-применимо	Неприменимо
Формирование предприятием собственных требований к условиям хранения	Неприменимо	Неприменимо	Не-применимо	Не-применимо	Не-применимо	Неприменимо
Нахождение мест хранения для МТР	Неприменимо (места хранения стационарны и не меняются)	Неприменимо	Не-применимо	Не-применимо	Не-применимо	Неприменимо
Обеспечение сотрудников информацией о требованиях к условиям хранения	Неприменимо (требования давно известны и не меняются)	Нет	Нет	Нет	Нет	Вероятность наступления фактора низка
Размещение МТР на местах хранения (выбор из существующих мест)	Неприменимо (места хранения известны и не меняются)	Нет	Нет	Нет	Нет	Вероятность наступления фактора низка
Определение остатков МТР на местах хранения	Фактор отсутствует (замер остатков раз в 10 дней и на конец месяца)	Нет	Нет	Вероятность наступления фактора низка	Нет	Вероятность наступления фактора низка
Наблюдение за соблюдением неснижаемого уровня запасов сырья (в цехах)	Вероятность наступления фактора низка	Вероятность наступления фактора низка	Вероятность наступления фактора низка	Вероятность наступления фактора низка	Вероятность наступления фактора низка	Вероятность наступления фактора низка
Проверки качества хранимых МТР на предмет возможного его ухудшения	Неприменимо (проверки качества не проводятся из-за независимости качества сырья от срока хранения)	Неприменимо	Не-применимо	Не-применимо	Не-применимо	Неприменимо

- нарушение регламента — в ходе исполнения процесса наблюдаются случаи намеренного или вынужденного нарушения существующих регламентирующих документов, при этом возрастает риск недостижения цели процесса;
- техническая ошибка — ошибки при исполнении отдельных операций в ходе осуществления этапа процесса, а также ошибки при формировании и передаче информации;



- персонал — недостаток персонала, как по количеству, так и по качеству, а также низкая исполнительская дисциплина;
- неэффективность СВК — система внутреннего контроля не препятствует факторам риска.

Использованные для целей оценки факторы риска по большей части выбраны не совсем удачно, а именно:

- отсутствие этапа процесса — довольно сложный фактор риска. Во-первых, требуется знание основ процессного управления и терминологии, чтобы понять, о чем идет речь. Во-вторых, чтобы проверить достоверность оценки, необходимо как минимум знать, как данный процесс выглядит на практике. В-третьих, для ряда предприятий отсутствие конкретного этапа может быть нормальным явлением;
- недостижение цели этапа процесса — еще более сложный фактор риска. Во-первых, проблемы использования аналогичны проблемам предыдущего фактора риска. Во-вторых, появляется необходимость в предварительном определении целей этапов процесса, по крайней мере для команды внутренних аудиторов. Такая работа, если ее проводить досконально, трудоемка и объемна (например, если взять шесть подпроцессов, каждый из которых состоит из 8–10 этапов, в сумме получаем 48–60 этапов). К тому же высока вероятность возникновения проблемы при использовании результата на практике, например, если привлечь к формированию и/или обсуждению результатов работы по определению целей этапов подпроцессов их владельцев, то можно застрять в самом начале. Например, сначала можно долго и нудно объяснять терминологию и основы процессного управления, затем долго спорить по поводу целей этапов подпроцессов, затем — по поводу оценки влияния фактора риска на цели данных этапов;
- нарушение регламента — фактор риска пригоден к использованию во многих случаях. Плюсом является то, что получить представление об актуальности данного фактора риска можно из нескольких источников — переписка, мнения сотрудников, контролирующих исполнение регламентов, мнение сторонних экспертов (аудиторские фирмы, консультанты и т. д.) и т. д. Наличие данного фактора риска может указывать на недостатки управления процессом и предприятием в целом — низкая исполнительская дисциплина, несовершенство регламентов, громоздкие процедуры и т. д.;

- техническая ошибка — можно использовать в качестве фактора риска. Однако если результат таких ошибок не явился результатом существенного негативного события, то о них можно умолчать и проверить это непросто. Отсюда следует, что во многих случаях данный фактор может показаться мелковатым для использования в оценке;
- персонал — хороший фактор риска для целей оценки. Недостаток адекватного персонала — проблема всех времен и народов. Проблемы с персоналом порождают множество проблем в различных сферах деятельности любого предприятия. Получить представление о данном факторе риска, возможно, даже проще, чем о нарушении регламентов, — существует несколько источников, начиная с управленческой отчетности и заканчивая актами трудовой инспекции;
- неэффективность СВК — малопригоден для целей оценки. Во-первых, звучит довольно жестко, и мало какое предприятие легко согласится с тем, что даже отдельные его процессы имеют проблемы контроля. Во-вторых, базовая цель аудита как раз и состоит в оценке как минимум адекватности СВК. Данный фактор можно использовать только в том случае, если команда внутренних аудиторов в прошлом (желательно не очень далеко) уже имела дело с конкретным процессом на конкретном объекте аудита. Если мало что изменилось с тех пор, то оценка получится достоверной и доказуемой.

Таким образом, по результатам анализа мы имеем следующее:

- три фактора пригодны к использованию;
- два фактора пригодны к использованию, но на практике может возникнуть множество сложностей;
- один фактор не пригоден.

В качестве примера приведу небольшой перечень факторов риска (далеко не исчерпывающий), которые можно применять в большинстве случаев для целей составления рейтинга рискованности процессов:

- практика форсирования контрольных процедур (данная практика очень заразительна, отсутствие контроля расхолаживает, подталкивает к размышлениям о собственном благе и способах его преувеличения в свете появившихся в отсутствие контроля возможностей);

- широкое использование экспертных оценок (данная практика также заразна, в результате люди могут перестать делать, например, элементарные расчеты);
- сложность операций, этапов и процессов с организационной точки зрения (повышается риск прогрессирующей задержки, исполнение процесса может затянуться);
- сложность операций, этапов и процессов с технологической точки зрения (возрастает цена ошибки);
- текучесть сотрудников (создает нездоровую атмосферу в коллективе, а также тормозит исполнение процесса и требует дополнительных затрат);
- децентрализованные процессы (довольно часто дают порулить тому, кто либо еще не дорос до этого, либо перерос и склонен к использованию служебного положения в личных целях);
- объем операций (большое количество транзакций увеличивает вероятность и существенность ошибки);
- мошенничество (каждый процесс обладает вмененным и приобретенным потенциалом для мошеннических схем);
- нанесение ущерба здоровью (может повлечь за собой как материальные обязательства по отношению к потерпевшей стороне, так и обязательства перед государством и обществом; взаимосвязано с рядом рисков, например технологического характера или рисками неадекватного состояния имущества);
- нанесение ущерба окружающей среде (аналогично предыдущему пункту только по отношению к окружающей среде);
- государственное регулирование (пристальное внимание государства означает визиты различных органов, участие в коррупционных схемах, риски, связанные с плохим настроением представителей власти, и т. д.);
- изменения систем и процессов (к любым изменениям необходимо привыкнуть, а это повышает вероятность ошибок);
- амбициозные цели процесса, особенно во взаимосвязи с амбициозным вознаграждением (когда что-то очень надо, а есть вероятность, что не получится, возникает непреодолимый соблазн сыграть не по правилам);
- отсутствие нормативов (когда не установлен формально верх или низ или иные рамки, работает принцип «будет так, как я хочу»);

- низкая регламентированность процесса (сопоставим с предыдущим фактором, может приводить к неоднозначным результатам — как к перекосам, так и к эффективности, однако перекосы случаются чаще);
- отсутствие управленческого учета (когда ходы не записывают, трудно разобраться в текущей ситуации и, тем более, в прошлой ситуации; под песню «нам некогда бумажками шуровать, нам работать надо» торжественно разбивались вдребезги мечты многих акционеров о светлом будущем и даче с кабанчиком).

Мы разобрали основные моменты представленного для примера фрагмента оценочной таблицы. Как я уже говорил, шкала оценок может быть какой угодно. Хотелось бы, однако, обрисовать ситуацию вокруг данной оценочной таблицы в целом. Данная таблица была использована для составления рейтинга рискованности процессов нового объекта аудита, на котором команда внутренних аудиторов прежде не бывала. В попытке обеспечить максимальное качество таблицы было принято решение заполнить ее при активном участии владельцев процессов объекта аудита. Как показала дальнейшая работа, и не только в рамках того проекта, такой подход носит неоднозначный характер с уклоном в сторону вранья. Некоторые владельцы процессов действительно пытались объективно оценить происходящее в их епархии. Правда, со временем выяснилось, что некоторые факторы риска они просто не поняли (о чем говорилось выше). Однако чаще владельцы процессов стремились приукрасить картину, что и выяснилось в ходе последовавшего проекта аудита. Данный пример является одним из многих свидетельств того, что владельцы процессов являются не самыми лучшими соавторами рейтинга рискованности собственных процессов. Команда внутренних аудиторов должна стремиться использовать как можно более объективные, но в то же время оперативные (все происходит на этапе планирования проекта, который часто весьма ограничен во времени) источники информации.

## Продвинутый метод

Упрощенный метод предполагает следующую последовательность действий: формирование перечня процессов (подпроцессов, этапов подпроцессов), затем генерирование факторов риска (при этом рассматриваются факторы единственного риска — риска недостижения цели процесса). Оценка воздействия выбранных факторов риска на степень достижения цели процессов позволяет сформировать рейтинг рискованно-

сти процессов. При использовании продвинутого метода за точку отсчета берется перечень рисков предприятия с оценкой как минимум их силы воздействия и вероятности, или, как его называют в специализированной литературе, карта рисков. Таким образом, формируется следующая цепочка действий: создание карты рисков, выбор наиболее существенных рисков, конвертирование рисков в план и программу аудита. На первый взгляд все просто, однако в условиях российской действительности появляется ряд следующих нюансов.

Во-первых, многие компании в нашей стране, услышав слова «карта рисков», ведут себя не так, как предполагали создатели этого инструмента, — одни пугаются, другие откладывают на потом, но большинство считают эту затею полной ерундой. Так или иначе, большинство компаний в России не формируют карту рисков на регулярной основе хотя бы искусства ради, не говоря уже о ее практическом применении. Однозначного объяснения этой ситуации сложно найти. Возможно, все упирается в уровень профессионального развития большинства российских управленцев, полного изъядов; возможно, все поглощено поиском источников личного обогащения; возможно, виноваты разработчики карт рисков, неспособные создать жизнеспособный и практически значимый инструмент управления. Как говорится, всего понемногу.

Во-вторых, отчасти как следствие из предыдущего нюанса, многие карты рисков, мягко говоря, вызывают сомнения в профессиональной пригодности авторов. Один из примеров мы разберем немного дальше.

В-третьих, многие карты рисков не заточены для конвертации в план или программу аудита. В таких случаях может потребоваться адаптация материала (см. разбор примера по данным табл. 5). Основные причины следующие:

- практика обобщения рисков (например, формулировка «валютный риск» без пояснений весьма многозначна);
- отсутствие причинно-следственной связи в наименовании (описании) риска (которая устанавливает базовую, т. е. наиболее свойственную в конкретных условиях, взаимосвязь фактора риска и риска);
- отсутствие процессного восприятия деятельности предприятия (фундаментальная причина, которая вряд ли исчезнет в ближайшие 5–10 лет).

В-четвертых, если компания не формирует карту рисков, то ПВА придется сделать это самостоятельно. Довольно часто первые карты стра-

дают изъяснами. Прежде всего, основным источником информации о рисках на первых порах выступает менеджмент. В силу множества причин (непонимание происходящего, стремление скрыть недостатки, недоверие к команде внутренних аудиторов и т. д.) данная информация может быть не совсем достоверной. По мере накопления информации в ходе проектов ПВА начинает лучше ориентироваться в деталях рисков компании. Затем, составление карты рисков требует затрат ресурсов, в первую очередь времени. В этой ситуации ПВА важно соблюсти баланс между необходимостью получить максимально объективное представление о рисках компании и необходимостью приступить к осуществлению проектов. И наконец, методика формирования карты и ее использования для выбора объектов аудита должна быть в той или иной степени согласована с менеджментом. Это не означает, что ПВА должно спрашивать разрешения на использование методики. Однако оно должно провести разъяснительную работу, максимально учесть мнения и пожелания менеджмента, обеспечить понимание происходящего окружающими. Только в этом случае можно вовлечь менеджмент в добросовестную работу по выявлению и оценке рисков, а также нивелировать разногласия в восприятии результатов оценки рисков.

Перед тем как двинуться дальше, имеет смысл рассмотреть процесс выявления и оценки рисков, а также процесс формирования карты рисков.

*Выявление и оценка рисков.* Существует несколько базовых способов, позволяющих с той или иной степенью эффективности идентифицировать риски и оценить их параметры (табл. 3).

Таблица 3. Базовые способы оценки рисков

Способ	Объективность	Полнота	Стоимость	Время	Качество	Общая оценка
Эксперты	4	3	4	4	3	18
Статистика	5	3	4	2	4	18
Третья сторона	2	2	1	3	4	12
Вмененные риски	4	3	5	4	5	21
Процессы	4	3	4	3	4	18

*Шкала от 1 (очень плохо) до 5 (очень хорошо)*

Как следует из табл. 3, мы имеем пять базовых способов:

- эксперты (суть способа — проведение интервью сотрудников компании для выяснения их мнения о существующих рисках и формирования оценки параметров этих рисков);
- статистика (суть способа — изучение документальных источников для выявления фактов реализации рисков, а также факторов риска, способных привести к конкретным рискам);
- третья сторона (суть способа — наем сторонней организации для проведения идентификации и оценки рисков);
- вмененные риски (суть способа — формирование перечня и оценка параметров рисков, часто встречающихся в условиях, аналогичных тем, в которых действует компания);
- процессы (суть способа — использование упрощенного подхода, описанного выше).

Каждый из этих способов оценивается по пяти ключевым параметрам:

- объективность (степень приближенности к реальности);
- полнота (насколько исчерпывающим получится конечный перечень);
- стоимость (объем ресурсов, в том числе имеющих неденежную оценку, для осуществления необходимых мероприятий в рамках способа);
- время (количество времени для осуществления необходимых мероприятий в рамках способа);
- качество (пригодность исходного материала для перехода к процессу конвертирования в программу аудита).

Разумеется, проставленные оценки имеют условный характер и являются усредненным вариантом (при прочих равных). Вариации конкретных обстоятельств способствуют перестановкам в данной таблице. Перечисленные способы имеют свои плюсы и минусы (табл. 4).

Отдельного разговора заслуживает вопрос формулирования сути риска. Здесь прослеживаются два основных подхода (не считая неправильных):

- использование укрупненных рисков (формулировка риска обычно не содержит причинно-следственной связи, она сопровождается рас-

Таблица 4. Плюсы и минусы базовых способов оценки рисков

Способ	Плюсы	Минусы
<b>Эксперты</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Потенциально эксперты лучше других осведомлены о нюансах своих процессов. Основная задача состоит в том, чтобы их разговорить. Нередко эксперты недоговаривают не потому, что скрывают, а потому, что их об этом не спросили</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Объективность имеет оценку 4, однако довольно часто легко скатывается к 3. Основная причина — стремление скрыть проблемы и не привлекать внимание (например, для продолжения использования ресурсов компании в личных целях)</li> <li>✓ Оценки экспертов практически всегда неравнозначны. Например, одни могут выделять мелкие риски, а другие, наоборот, — излишне глобально мыслить. Именно поэтому оценка за качество только 3 — часто экспертные оценки необходимо приводить к общему знаменателю</li> <li>✓ Эксперты часто трудно вникают в суть понятия «риск». Нередко выделяемые ими риски — это просто констатация негативных событий, имевших место в прошлом. Ощущается нехватка абстрактного мышления — им трудно представить, что плохого может еще произойти. Поэтому оценка за полноту только 3</li> </ul>
<b>Статистика</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Статистика не лжет. Факты говорят сами за себя</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Статистика говорит о том, что было, но умалчивает о том, что будет. Предположения необходимо строить самостоятельно</li> <li>✓ Статистические материалы обладают своей структурой и логикой. В большинстве случаев их необходимо перерабатывать, что может занимать много времени</li> <li>✓ Статистические материалы создаются для определенных целей. По этой причине они могут не охватывать тот круг вопросов, который интересен для целей выявления и оценки рисков</li> </ul>
<b>Третья сторона</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ В большинстве случаев есть возможность договориться о выполнении работы определенным образом с соблюдением определенного формата. Результаты такой работы можно использовать для конвертирования рисков в программу без значительных дополнительных доработок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Услуги сторонних организаций не бесплатны. В зависимости от статуса сторонней компании к цене прибавляется доплата за репутацию и имя</li> <li>✓ Основная цель сторонней компании — выполнить работу оговоренным образом и продать результат. Это не означает, что работа автоматически будет выполнена наиболее полезным для заказчика образом. По этой причине объективность и полнота получили только оценку 2</li> <li>✓ Сторонние компании должны не только осуществить все необходимые согласования с компанией-заказчиком, но и пройти все этапы своего процесса согласования. Это увеличивает время выполнения работы</li> </ul>
<b>Вмененные риски</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ С увеличением опыта внутреннего аудитора растет качество идентификации и оценки рисков с использованием данного способа. Опытный аудитор может довольно точно судить о наличии тех или иных рисков, основываясь на отрывочной информации о конкретном процессе. Попросту говоря, он знает, куда смотреть и что искать</li> <li>✓ Данный способ является наиболее оперативным и поглощает минимум ресурсов, так как требует минимальной информации о процессах и аспектах деятельности предприятия</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Всегда есть риск что-то упустить, особенно если определенные аспекты деятельности компании прежде не анализировались</li> <li>✓ Слабо учитывается специфика функционирования конкретной компании, а также специфика работы в разных регионах и странах</li> </ul>



Окончание табл. 4

Способ	Плюсы	Минусы
<b>Процессы</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Способ имеет выраженный системный характер. Позволяет нивелировать ряд недостатков экспертных оценок, повышая объективность</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Эффективность способа напрямую зависит от правильности выбора факторов риска для оценки процессов</li> <li>✓ Ряд рисков могут быть не обнаружены, так как способ ориентирован на оценку четко очерченных процессов. Например, во многих случаях из поля зрения выпадают «внешние» риски</li> </ul>

шифровывающим и уточняющим описанием; например, формулировка «риск аварий» может сопровождаться перечислением видов, мест и, возможно, причин, а также прочими уточняющими деталями);

- использование рисков с указанием на причинно-следственную связь (точечные риски) (формулировка риска содержит указание на причинно-следственную связь, во многих случаях дальнейшие объяснения не требуются, так как она достаточно точно описывает суть риска, например формулировка «риск аварий вследствие несоблюдения режима эксплуатации оборудования»).

Как часто бывает в нашей жизни, у каждого из этих подходов есть свои плюсы и минусы (табл. 5).

Таблица 5. Основные подходы к формулированию сути риска

Подход	Плюсы	Минусы
<b>Укрупненный</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Потенциально способен дать исчерпывающую картину ключевых рисков компании</li> <li>✓ Сам по себе способ подачи материала (крупными штрихами, без дополнительных пояснений и уточнений) облегчает его восприятие и понимание руководителями высшего звена</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Нередко всевозможные уточнения и пояснения к риску запутывают и вызывают дополнительные вопросы. Кроме того, увеличивается общий объем информации для анализа</li> <li>✓ Для целей конвертации укрупненные риски приходится подвергать декомпозиции. Процедура декомпозиции с высокой вероятностью требует дополнительных затрат ресурсов (время, дополнительные обсуждения, согласования, презентации и т. д.)</li> <li>✓ Чем более укрупненным является риск, тем выше вероятность его неправильной оценки. Это может привести к фокусированию на не самых существенных рисках</li> </ul>
<b>Точечный</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Процесс конвертации рисков в программу аудита более простой по сравнению с укрупненным подходом</li> <li>✓ Потенциально способен дать исчерпывающую картину ключевых рисков компании с указанием ключевых факторов риска</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Может требоваться декомпозиция отдельных рисков для целей конвертации</li> <li>✓ Процесс формулирования и оценки риска относительно более трудоемкий, так как необходимо рассмотреть возможные причинно-следственные связи</li> </ul>

В дополнение к информации, приведенной в табл. 5, полезно пояснить один существенный нюанс. Укрупненными рисками нельзя управлять, так как, по сути, они состоят из нескольких цепочек факторов риска. При этом для каждой цепочки часто нужны свои мероприятия по управлению и у каждой цепочки может быть свой владелец риска (учитывая двойственность понятия «риск»). Поэтому карта укрупненных рисков более всего подходит для презентации и представления общего расклада по рискам, так сказать, по диагонали. Для целей как управления, так и конвертации в программу аудита укрупненные риски нуждаются в декомпозиции. Она должна проводиться как минимум до тех пор, пока укрупненный риск, условно говоря, не будет разбит на несколько рисков, у каждого из которых будет один владелец. Например, у нас есть риск «риск аварий». Предположим, что он в результате декомпозиции был разбит на два риска: «риск аварий вследствие несоблюдения режима эксплуатации оборудования» (риск 1) и «риск аварий вследствие общего состояния оборудования» (риск 2). На данном этапе у обоих рисков все еще может быть несколько владельцев. Возьмем для дальнейшего анализа риск 1. Его можно разбить как минимум на два риска: «риск несоблюдения режима эксплуатации оборудования вследствие нарушения требований техпроцесса» (риск 3) и «риск несоблюдения режима эксплуатации оборудования вследствие ошибок в требованиях техпроцесса» (риск 4). На этом этапе минимальное требование по декомпозиции в отношении риска 1 выполняется — владельцем риска 3 является дирекция по производству (нарушение в процессе эксплуатации оборудования), а владельцем риска 4 — служба главного технолога<sup>1</sup> (ошибка при расчете техпроцесса).

Приведенный пример демонстрирует важный момент. Как уже говорилось в разделе «Риск», факторы риска формируют цепочки, в которых каждый последующий фактор риска является риском для предыдущих факторов. Таким образом, каждый риск можно разбить на определенное число более мелких рисков. Количество и суть таких рисков будет соответствовать количеству и сути факторов риска исходного риска. Например, если риск реализуется в результате последовательной реализации цепочки из пяти факторов риска, то его можно разбить на пять последовательных рисков. При этом каждый последующий риск в цепочке будет менее существенным, чем преды-

---

<sup>1</sup> На производственных предприятиях, имеющих правильную организационную структуру, служба главного технолога не подчиняется дирекции по производству.

дущий риск. Для удобства далее будем употреблять слово «уровень» для обозначения места риска в цепочке рисков. Например, формулировка «уровень 3» означает, что выше по существенности находятся два риска из той же цепочки. Таким образом, любой риск, который необходимо подвергнуть декомпозиции, является риском уровня 1, или риском первого уровня.

*Формирование карты рисков.* Основная цель данного процесса заключается в получении на выходе перечня рисков, расположенных в порядке убывания существенности.

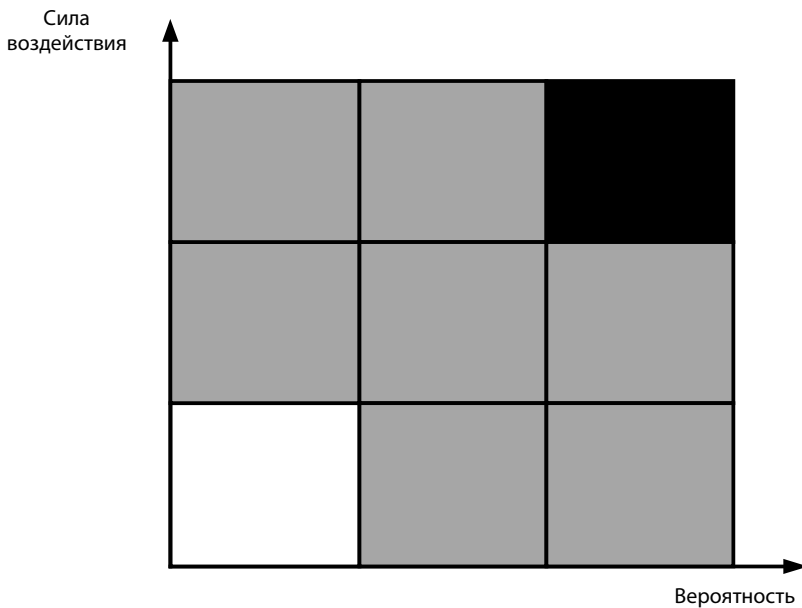


Рис. 2. Пример графического представления карты рисков

Перечень может сопровождаться построением графика, на котором риски располагаются в соответствии с их вероятностью и силой воздействия. Классическим является вариант графика с зеленым (белым), желтым (серым) и красным (черным) секторами (рис. 2). В зеленом (белом) секторе располагаются риски, вероятность которых относительно низка, а сила воздействия минимальна. В красном (черном) секторе располагаются риски с максимальной вероятностью и максимальной силой воздействия. Между зеленым (белым) и красным (черным) секторами располагается желтый (серый) сектор, в котором находятся три группы рисков, а именно:

- риски со средней вероятностью и силой воздействия;
- риски с низкой вероятностью, но с большой силой воздействия;
- риски с высокой вероятностью, но с маленькой силой воздействия.

Логично предположить, что ПВА в первую очередь должны интересоваться риски, расположенные в красном (черном) секторе. Это действительно так, однако довольно часто в этот сектор попадают риски, которыми трудно управлять, а именно:

- «внешние» риски (т. е. риски, которые зарождаются вне компании, но влияют на ее деятельность, например риск неблагоприятного изменения законодательства);
- риски форс-мажорных обстоятельств;
- крупные риски, обусловленные совокупностью большого количества факторов риска (например, риск неадекватной бизнес-модели).

С точки зрения внутреннего аудита риски, которыми трудно управлять, не представляют особого интереса как объект конвертирования в план или программу аудита. Во-первых, многие «внешние» риски и риски форс-мажорных обстоятельств довольно очевидны. Все, что нужно сделать, — это сформировать план мероприятий по минимизации их существенности (по возможности снизить вероятность и силу воздействия), а также план действий на случай реализации данных рисков. Последнее необходимо для того, чтобы максимально воспользоваться динамикой нарастания негативных последствий риска (попросту, план того, что можно сделать, пока последствия реализации риска не достигли максимального эффекта). Во-вторых, крупные риски при конвертации могут привести к формированию громоздкой и сложной для понимания программы аудита. Также не исключено, что с первого раза не удастся выявить все существенные факторы риска и установить правильные причинно-следственные связи. Поэтому наилучшей стратегией работы с крупными рисками является их разбиение (декомпозиция) на более мелкие риски, которые более подходят для конвертирования в программы аудита.

*Конвертирование рисков в программу аудита.* В классическом варианте выбор рисков для конвертирования осуществляется на основании анализа карты рисков компании. Варианты выбора могут быть самыми разнообразными. Понятно, что есть определенное тяготение к выбору наиболее существенных рисков. Однако могут быть выбраны и менее существенные риски, например, потому, что их быстрее и проще устранить.

Конвертация может выполняться двумя основными способами.

**Способ 1.** Определение приоритетного процесса (владелец данного процесса является одновременно владельцем выбранного риска). Применение этого способа предполагает, что исходный риск либо является точечным, либо представляет собой результат декомпозиции более крупного взаимосвязанного риска. Важно, чтобы в исходной карте, во-первых, каждый риск определялся как точечный, либо укрупненный, во-вторых, для точечных рисков указывались владельцы, в-третьих, право провести декомпозицию и определить владельцев риска предоставлялось ПВА. Чаще всего имеет смысл согласовывать результаты декомпозиции и определения владельцев рисков с такими владельцами. Это повышает позитивное отношение к работе ПВА.

**Способ 2.** Определение кластера приоритетных процессов (владелец риска не может быть определен на этапе конвертации). Правильность определения приоритетных процессов зависит от осведомленности компании о существенных нюансах конкретного риска. Это может показаться странным, но многие компании имеют слабое представление о ключевых факторах как минимум части своих рисков. К тому же такое знание весьма неоднородно внутри компании — всегда есть кто-то, кто более полно представляет ситуацию, чем остальные. Как результат в большинстве случаев карты состоят из укрупненных рисков, не говоря уже про отсутствие причинно-следственной связи в наименовании или описании риска. Оптимальной была бы полная декомпозиция, однако она либо требует слишком много времени (особенно при необходимости согласовывать результаты), либо невозможна по ряду причин (например, владелец процесса не согласен с привязкой конкретного риска к своему процессу), включая фундаментальную причину, указанную выше. В такой ситуации у ПВА нет другого выхода, кроме привязки конкретного риска к кластеру процессов вместо одного процесса. Таким образом, использование способа 2 порой может быть вынужденной мерой.

С технической точки зрения основные сложности при конвертации возникают в трех наиболее типичных ситуациях.

**Ситуация 1.** Карта сформирована с использованием укрупненных рисков. При работе с такого рода рисками необходимо учитывать ряд нюансов.

**Нюанс 1.** Степень, так сказать, укрупненности рисков во многих случаях неравнозначна. Возьмем для примера два риска: «риск кассовых разрывов» и «риск недостаточного качества». Оба риска являются укрупненными, т. е. могут быть разбиты на взаимосвязанные риски меньшей

существенности. В случае с риском кассовых разрывов разбивка даст от силы три-четыре риска второго уровня (нарушение графика оплаты дебиторской задолженности, отказ в выдаче кредита, возникновение срочных платежей) и шесть–восемь рисков третьего уровня. При разбивке риска недостаточного качества получается не менее пяти-шести рисков второго уровня (нарушение требований техпроцессов, ошибка при исполнении техпроцесса, снижение качества исходных компонентов, использование устаревшего оборудования, недостаточное количество сотрудников, обслуживающих техпроцесс) и 10–12 рисков третьего уровня.

*Нюанс 2.* Если разбить любой укрупненный риск на риски более низкого уровня, то существенность таких рисков будет неравнозначна. Другими словами, один или несколько факторов риска более остальных влияют на существенность вышестоящего риска. Основным следствием данной ситуации является то, что разные укрупненные риски будут конвертироваться в разные по трудоемкости программы аудита. При этом чем меньше возможностей для декомпозиции, тем сложнее сопоставить риски по трудоемкости программ аудита, созданных на их основе. Однако неравнозначность рисков дает возможность пренебречь некоторыми из них и за счет этого минимизировать трудоемкость программы аудита.

*Нюанс 3.* При разбивке нескольких укрупненных рисков возрастает вероятность того, что некоторые факторы риска будут общими. Например, такой фактор риска, как использование устаревшего оборудования, может провоцировать как риск недостаточного качества, так и риск аварий. Данное обстоятельство указывает на то, что вся совокупность рисков компании имеет трехмерную структуру с линейными и нелинейными взаимосвязями.

*Нюанс 4.* При проведении декомпозиции и особенно при представлении результатов декомпозиции имеет смысл максимально использовать графическое представление информации. Хорошим подспорьем может служить такой инструмент, как диаграмма Ишикавы (рис. 3).

Как видно из приведенного примера, диаграмма Ишикавы позволяет как минимум отобразить риски четырех уровней (включая исходный риск).

**Ситуация 2.** Карта сформирована с использованием рисков без причинно-следственной связи. Все укрупненные риски являются рисками без причинно-следственной связи, однако не все риски без причинно-следственной связи являются укрупненными. Основной задачей при работе с такими рисками является установление причинно-следственной связи. Риски без такой связи просто непригодны как для формирования подхода к управлению ими, так и для конвертирования в программу



Рис. 3. Пример диаграммы Ишикавы

аудита. Наиболее простой способ установления причинно-следственной связи заключается в проведении дополнительных интервью с автором риска (лицом, сформулировавшим риск). Как вариант, ПВА также может предложить свой вариант декомпозиции риска в качестве базового варианта для обсуждения.

**Ситуация 3.** Карта сформирована с использованием рисков, формулировка которых не отражает их суть. Отчасти забавная ситуация, которая, однако, периодически встречается на практике. Попросту говоря, вы читаете наименование риска и думаете об одном, а автор данного риска подразумевал совсем другое. Ключевая задача в такой ситуации состоит в уточнении формулировки риска. Пример приведен в табл. 6.

Как видно из приведенной таблицы, алгоритм изменения формулировки риска начинается с определения процесса и цели процесса, на который риск предположительно оказывает влияние. Определение процесса необходимо для того, чтобы определить цель процесса. Зная цель процесса, можно определить риски, реализация которых негативно отразится на достижении цели процесса. Итак, мы получили на выходе два варианта риска — риск пропуска встречи вследствие опоздания на поезд (управляемый риск) и риск пропуска встречи из-за неблагоприятных погодных условий, препятствующих движению поезда (неуправля-

**Таблица 6.** Пример уточнения формулировки риска в зависимости от его сути

<b>Риск логистики в командировке</b>	
<b>Процесс: перемещение между двумя городами</b>	
<b>Цель процесса: проследовать поездом из города А в город Б так, чтобы успеть на встречу к определенному времени</b>	
<b>Вариант формулировки риска</b>	<b>Комментарий</b>
Не успеть из города А в город Б на встречу к определенному времени	Просто противоположность цели
Опоздать и пропустить встречу	Упор на последствии риска, но не на самом риске
Пропустить встречу вследствие опоздания на поезд	Таким риском можно управлять — предусмотреть достаточно времени для того, чтобы добраться до вокзала
Пропустить встречу из-за неблагоприятных погодных условий, препятствующих движению поезда	Таким риском нельзя управлять, но можно предусмотреть запасной план

емый риск). Возможно, оба этих риска актуальны. Таким образом, уточняя формулировку, можно получить на выходе более одного риска, т. е. произвести определенную декомпозицию. Обратите внимание также на правильность формулировок обоих рисков — в них обозначена причинно-следственная связь.

В завершение раздела, посвященного процессу конвертирования, рассмотрим практический пример использования способа 2 (кластеры процессов) на одном из крупных производственных предприятий.

На этапе формирования годового плана проектов внутреннего аудита выполнялась процедура идентификации и оценки рисков (основной метод — опрос экспертов). В результате была сформирована карта рисков. Она получилась не очень удобной для формирования программ аудита, так как практически полностью состояла из укрупненных рисков. Поскольку на данную процедуру ушло немало времени (процедура проводилась в компании впервые), было принято решение использовать укрупненные риски. Из карты рисков выбрали три самых существенных риска. Одним из них был риск невыполнения плана производства. При проведении первого аудита (на этапе планирования) на одном из предприятий компании для этого риска сформировали кластер соответствующих процессов (рис. 4). Кластер был получен на основании интервью с владельцами ключевых процессов (необходимые согласования были проведены).



Пробежимся по структуре схемы. В центре расположен процесс «Производство» и основные взаимодействующие с ним процессы: процессы «Хранение», «Подача сырья», «Складирование готовой продукции» и «Погрузка в вагоны и взвешивание». Также на процесс «Производство» влияют риски других процессов: «Закупки», «Планирование», «ТОиР» и «Логистика». Черным маркером выделены те процессы, риски которых оказывают наиболее существенное влияние на реализацию риска невыполнения плана производства, а именно:

- процесс «Закупки» — риск несвоевременной закупки сырья (вследствие изменения динамики производства и отсутствия запасов у поставщика);
- процесс «ТОиР» — риск увеличения времени ремонта вследствие внеплановых поломок;
- процесс «Производство» — риск несоблюдения требований технологического процесса по причине ошибки работника;
- процесс «Складирование готовой продукции» — риск несоблюдения условий хранения по причине несвоевременной подготовки складских помещений;
- процесс «Логистика» — риск несвоевременной отгрузки продукции (вследствие изменений позиции покупателя, недостатка вагонов, изменения маршрута транспортировки).

Таким образом, план аудита предусматривал аудит пяти процессов (процессы, отмеченные серым маркером, и неотмеченные процессы в тематику аудита не попали вследствие ограниченности ресурсов ПВА и незначительного совокупного влияния на реализацию основного риска). В ходе аудита уточнялась степень воздействия вышеуказанных рисков на основной риск (выяснилось, что значимость рисков процессов «Производство» и «Складирование готовой продукции» преувеличена), а также выявлялись дополнительные факторы основного риска (например, было установлено, что в данные систем ЦОСАДУ и АСУТП можно было вносить нерегламентированные изменения). Для справки: ЦОСАДУ расшифровывается как центральная оперативная система автоматизированного диспетчерского управления, а АСУТП — автоматизированная система управления технологическим процессом. По результатам аудита был разработан план мероприятий, направленный, в том числе, на минимизацию как изначально определенных, так и выявленных в процессе аудита рисков.

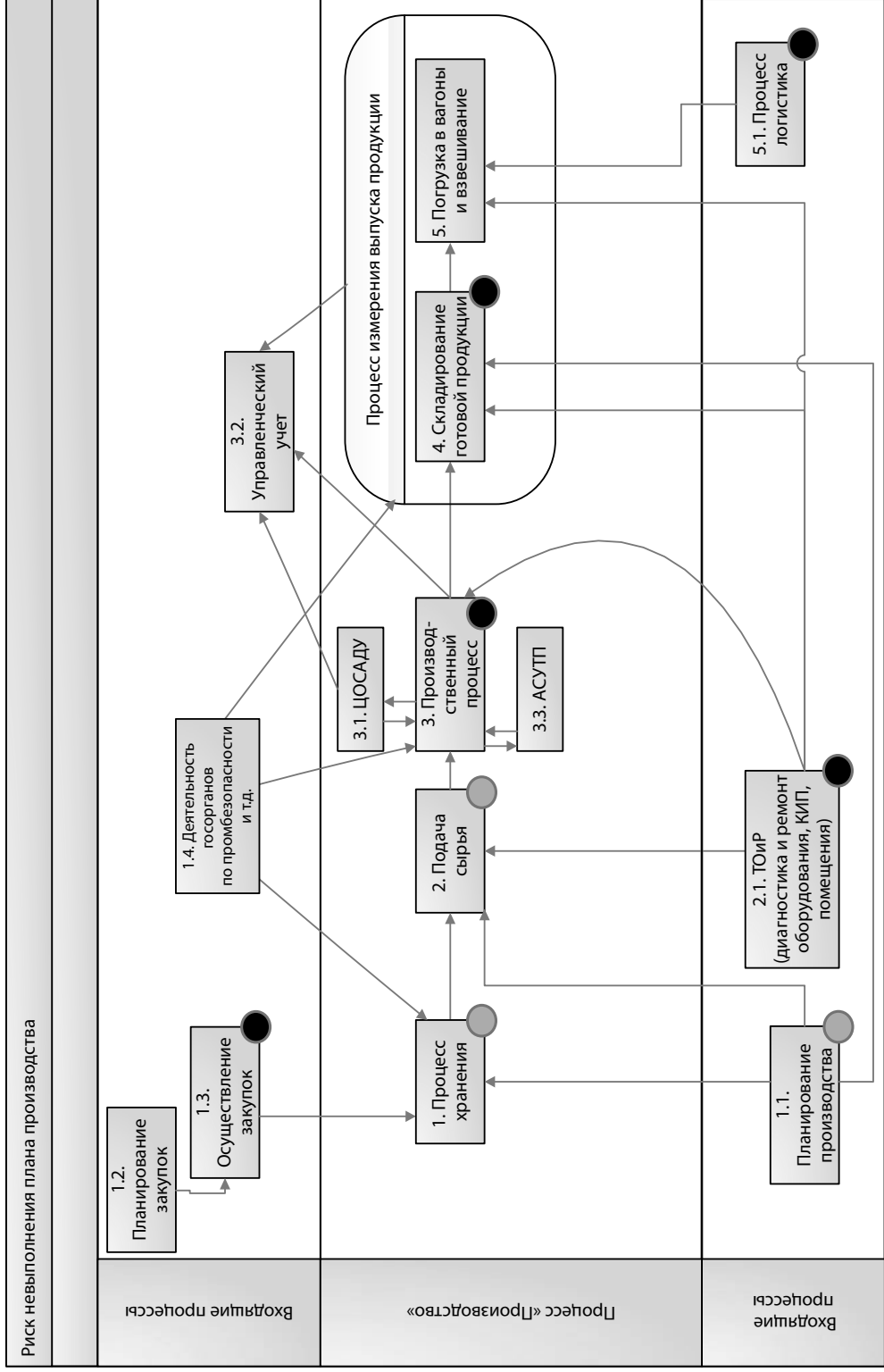


Рис. 4. Пример позиционирования риска в кластере процессов

## **Рекомендации по выбору подхода к проведению проектов внутреннего аудита**

Возможно, ряд внутренних аудиторов со скепсисом воспримут идею и технологию риск-ориентированного подхода. Отчасти они правы. Однако они правы только в том, что многие российские предприятия пока не оперируют в своей повседневной деятельности понятиями «процесс» и «риск». Это усложняет задачу ПВА по внедрению риск-ориентированного подхода, но потенциальный эффект от внедрения с лихвой покрывает все трудозатраты. Основные преимущества использования риск-ориентированного подхода заключаются в следующем:

- концентрация на наиболее существенных проблемах, препятствующих успешной работе компании;
- формирование целевых мероприятий по минимизации негативного влияния факторов рисков;
- стимулирование профессионального развития внутренних аудиторов.

Данные преимущества усиливаются при переходе от упрощенного подхода к продвинутому риск-ориентированному подходу к аудиту. Однако даже упрощенный подход дает намного более впечатляющие результаты, чем подходы, не основанные на анализе и оценке рисков.

## Глава 5. СТРАТЕГИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ДОЛГОСРОЧНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ (ГОД И БОЛЕЕ), ПОЗИЦИОНИРОВАНИЕ

---

Стратегия функции внутреннего аудита является сферой ответственности как аудиторского комитета, так и руководителя ПВА.

На практике я не встречался с активной позицией аудиторского комитета в отношении стратегии функции внутреннего аудита в компании. Отчасти это связано с тем, что в состав аудиторских комитетов, с которыми я работал, не входили профессиональные внутренние аудиторы. Как бы то ни было, руководителю ПВА необходимо быть готовым к тому, что ему придется определять стратегию функции самостоятельно.

В процессе формирования стратегии ПВА надо определиться с несколькими ключевыми моментами.

- **Момент 1.** Стратегия — это план действий, который позволит ПВА занять определенное место в структуре компании через определенное время, в определенном внутреннем состоянии и с определенными сложившимися внешними связями. Вряд ли это будет откровением, если я скажу, что наличие цели — половина дела. Но с этой истиной трудно спорить. Вы стремитесь к некоему состоянию ПВА, которое необходимо максимально четко представить. У вас должна быть стратегическая цель. В отсутствие цели высока вероятность того, что ПВА окажется там, где его хотелось бы видеть большинству, — на необитаемом острове без шанса на спасение. С технической точки зрения процесс определения цели ПВА ана-

логичен процессу определения цели компании. Как именно будет сформулирована стратегия, во многом зависит от опыта и квалификации руководителя ПВА.

- **Момент 2.** В идеале стратегия и стратегическая цель формируются с использованием принципов SMART<sup>1</sup>. Как уже говорилось, существование даже какой-то цели намного лучше, чем ее полное отсутствие. Пример формирования стратегической цели — «Довести долю консалтинговых проектов по ключевым бизнес-процессам холдинга до 50% от общего рабочего времени в ближайшие три года при полезности (экономический эффект плюс мнение ключевых руководителей и акционеров) сопоставимой или выше полезности стандартных проектов». Пример стратегии — «Для достижения стратегической цели необходимо:
  - а) увеличение доли консалтинговых проектов последовательно в течение трех лет (1-й год — 15%, 2-й год — 30%, 3-й год — 50%);
  - б) привлечение экспертов в постоянный штат ПВА (1-й год — 1 эксперт в области производства; 2-й год — 1 эксперт в области производства и 1 эксперт в области логистики; 3-й год — 1 эксперт в области ТОиР);
  - в) выделение 10 рабочих дней в год для дополнительной подготовки сотрудников ПВА по процессу производства, логистики и ТОиР;
  - г) проведение презентаций по консалтинговым проектам на правлении холдинга на ежеквартальной основе;
  - д) осуществление расчетов первоначального и последующего экономического эффекта от внедрения рекомендаций по результатам консалтинговых проектов;
  - е) привлечение профильных НИИ для участия в консалтинговых проектах как минимум на уровне отдельных запросов».

Приведенные примеры стратегической цели и стратегии в целом неплохи, но не идеальны. Лучшую стратегию придумаете вы.

- **Момент 3.** Одна стратегия — хорошо, несколько стратегий — еще лучше. Стратегия предполагает, что цель, к которой вы стремитесь, отстоит во времени от момента формирования стратегии

---

<sup>1</sup> SMART (specific, measurable, achievable, realistic, timed), англ. — конкретность, измеримость, достижимость, реалистичность, привязка ко времени.

на три–пять лет. За этот срок многое может измениться. Поэтому изначально необходимо разработать два-три варианта стратегий на случай существенных изменений условий работы. Следующий шаг — определить, какие изменения будут считаться существенными. В дальнейшем все, что остается, — это держать руку на пульсе, произвольным образом отслеживать происходящее вокруг вас и компании для своевременного внесения корректировок в стратегию.

- **Момент 4.** Исполнение разработанного плана действий невозможно без ресурсов. В большинстве случаев ресурсы первичны. Это означает, что, скорее всего, время, бюджет ПВА, штатное расписание, доступный персонал и технологии будут ограничены. Ограничение ресурсов ограничивает вариативность и содержание стратегии ПВА. Технически нерационально отделять процесс формирования стратегии от процесса аккумулирования ресурсов. Если пойти дальше, то можно даже сказать, что стратегия ПВА как подразделения должна базироваться на стратегии формирования ресурса. Реальность данного принципа видна в примере выше. Шаг первый «Увеличение доли консалтинговых проектов последовательно в течение трех лет» представляет собой критерий достижения поставленной стратегической цели. Шаг второй и третий являются в чистом виде примером взаимосвязи стратегии формирования ресурсов с основной стратегией. Для достижения основной цели вам потребуется дополнительное время и помощь экспертов, которых еще надо найти. Шаг четвертый и пятый также связаны с формированием ресурса. Необходимо выделить дополнительное время, дополнительные трудозатраты и профессиональную экспертизу для подготовки презентаций и осуществления специфических расчетов. Шаг шестой — тоже этап стратегии формирования ресурса. Он взаимосвязан со вторым шагом, только в данном случае привлекаются внешние эксперты, что в определенных ситуациях более целесообразно.
- **Момент 5.** Коммуникация стратегии как непосредственному руководству, так и прочим заинтересованным лицам, как минимум руководству управляющей компании. Даже если руководитель ПВА полностью уполномочен сформировать стратегию функции внутреннего аудита на ближайшие несколько лет, он не может избежать процедуры обсуждения подготовленной стратегии. Необходимо быть готовым к тому, что результаты обсуждения окажутся

неожиданными как в приятном, так и в неприятном смысле. Много зависит от субъективных факторов, поэтому будьте готовы использовать как логику, так и приемы из психологического арсенала. Что касается процессного управления, то немногие российские предприятия могут похвастаться квалифицированным использованием базовых понятий, еще меньше — практическими наработками в данной области. Внутренний аудит является одним из бизнес-процессов предприятия и одним из относительно новых управленческих бизнес-процессов. На мой взгляд, это во многом объясняет причину существования множества мнений относительно того, чем внутреннему аудиту следует заниматься. Именно с этим в качестве основного негатива приходится сталкиваться при согласовании стратегии. Чем выше ваши коммуникативные навыки, тем больше вероятность получить согласование предпочтительного варианта стратегии. Надеюсь, он будет не только предпочтительным для руководителя ПВА, но и наиболее полезным для экономики предприятия.

Вы осознали важность наличия стратегической цели деятельности, подготовили несколько стоящих вариантов стратегии, заручились поддержкой руководства. Настало время приступить к исполнению задуманного. Степень ответственности за результат зависит от степени вашего участия в формировании стратегии. Конечно, вас могут назначить крайним в любом случае, но это тема для отдельного обсуждения. Просто будьте готовы к тому, что в случае неудачной стратегии статус-кво руководителя ПВА может пострадать. Чтобы этого не случилось, предлагаю ряд установок.

- **Установка 1.** Еще до начала работы в компании вы можете и должны выяснить, насколько ваш потенциальный работодатель свободно оперирует понятиями процесса постановки целей и процесса стратегического управления. В процессе общения с представителями компании с целью трудоустройства на позицию руководителя ПВА необходимо поднять вопрос о краткосрочных и долгосрочных ожиданиях руководства в отношении функции внутреннего аудита в компании. Вы можете получить самые разнообразные ответы, вплоть до таких, которые демонстрируют полное непонимание сути вопроса. В любом случае не стоит ограничиваться просто вопросом и ответом, необходимо потратить какое-то время на обсуждение данной темы. В результате на выходе вы получите как минимум два варианта — либо убедитесь, что по-

тенциальный работодатель не оперирует обсуждаемыми понятиями, либо получите очерченное в той или иной степени стратегическое видение. В зависимости от полученного результата стоит принимать окончательное решение о трудоустройстве.

- **Установка 2.** Если руководитель ПВА полагает, что вопросы стратегии функции внутреннего аудита не стоят его внимания, ему необходимо избавиться от этого заблуждения. Абстрактная стратегия лучше, чем отсутствие стратегии, четкая стратегия лучше, чем абстрактная. Абстрактная стратегия обманчива — если все складывается хорошо, то она облегчает интерпретацию результатов деятельности ПВА, а вот если нет, то абстрактная стратегия усугубляет негативные последствия. Например, одна из стратегических установок звучит как «усилить контроль на предприятии». Руководитель ПВА разрабатывает план, команда ПВА проводит работу, выдает рекомендации по доработке существующих контрольных процедур и внедрению новых. Однако при обсуждении результатов может выясниться, что деятельность ПВА предполагалось оценивать по количеству компромата на нерадивых сотрудников. ПВА попадает в некрасивое положение, которое может подогреваться недовольством аудируемых и прочими прелестями незрелой корпоративной культуры, повсеместно встречающейся в российских компаниях. Таким образом, мы подходим к третьей установке.
- **Установка 3.** При подготовке стратегии руководитель ПВА должен принять во внимание множество факторов. Некоторые из них очевидны, некоторые весьма специфичны. Одними из специфичных факторов являются уровень развития корпоративной культуры, уровень развития корпоративного управления и уровень развития функции управления у менеджмента компании. Ключевой элемент корпоративной культуры — это система коммуникации в компании. Хорошая корпоративная культура означает, что на ваши звонки и электронную почту отвечают, назначенные встречи по большей части проходят в назначенное время, запросы доходят до адресатов с первого раза и т. п. Также хорошая корпоративная культура предполагает определенную толерантность к чужим ошибкам. Это не означает безнаказанности. Это означает возможность получить в случае просчета как минимум шанс объясниться. Сама по себе корпоративная культура складывается из множества мелочей, но ее влияние на динамику работы аудитора существенно. Среди российских компаний нечасто встре-



тишь целенаправленное стремление к формированию здоровой корпоративной культуры. Если компания, в которой вы работаете, не входит в узкий круг этих исключений, то вам необходимо сделать стратегию более консервативной в части как сроков, так и объема и содержания работ.

Особенности системы корпоративного управления предприятием оказывают труднопрогнозируемое влияние на работу внутреннего аудита. На практике встречается ряд вариантов построения такой системы — от ситуаций, когда владелец компании является одновременно ее генеральным директором и решает широкий круг оперативных вопросов, до ситуаций, когда транснациональные корпорации организуют многослойную систему управления с минимальными шансами встретить не только акционера компании, но и кого-либо из топ-менеджеров, не говоря о генеральном директоре или президенте. Каждый из вариантов требует отдельного осмысления и по-своему влияет на нюансы стратегии внутреннего аудита. Для обозначения общих взаимосвязей скажу следующее. Чем более громоздкой является система корпоративного управления предприятием, тем меньше самостоятельности у руководителя ПВА при разработке стратегии. Крупные компании требуют дополнительных согласований, порой не вполне логичных, более длительного времени для принятия решения, возможны языковые и прочие межнациональные препятствия, возможно навязывание стратегических установок из управляющей компании, возможно поверхностное восприятие информации. В российских условиях приведенные недостатки усугубляются вмешательством крупных акционеров в оперативное управление компанией, часто неоднозначными отношениями между топ-менеджментом и крупными акционерами, широким распространением неформальной коммуникации при решении оперативных вопросов и широким использованием административного ресурса. У российских компаний аллергия на системность, и это добавляет сложностей при продвижении своего стратегического видения. Идти напролом против этого феномена и его последствий бесполезно. Но как внутренний аудитор вы просто обязаны направить максимум усилий на исправление ситуации. В конце концов, российская модель корпоративного управления приносит экономике нашей страны больше вреда, чем пользы, и провоцирует многие злоупотребления, начиная от мошенничества и заканчивая техногенными катастрофами.

Уровень развития управленческой экспертизы руководства вашей компании также потребует корректировки стратегии внутреннего аудита, если и не по сути, то как минимум по форме. Под управленческой экспертизой понимается способность руководства компании эффективно осуществлять пять функций менеджмента — планировать, организовывать, направлять, координировать и контролировать. Кроме того, это эффективное использование современных технологий менеджмента — процессное управление, методы организации производства (бережливое производство, кружки качества, шесть сигм и прочие), методы оценки исполнения (например, система КПЭ), управление по целям и т. д. Уровень развития управленческой экспертизы практически напрямую коррелирует с уровнем развития системы корпоративного управления предприятием. Поэтому, если вашей компании присущи элементы слабо развитого корпоративного управления, в большинстве ситуаций это означает, что на управленческую экспертизу тоже рассчитывать не стоит. Наиболее существенным образом уровень развития управленческой экспертизы влияет на процесс формирования и распределения ресурсов. Причина в следующих ключевых моментах. Низкий уровень подготовки менеджмента потребует увеличения времени на выполнение запросов данных для целей внутреннего аудита. Низкий уровень подготовки провоцирует сомнения, сомнения рождают подозрительность, подозрительность ведет к поиску подвоха, что в свою очередь заставляет людей перепроверять предоставляемую информацию, предоставлять намеренно неполные или ошибочные данные, поступать неэтично в целом (не отвечать на запрос, «врубить дурака», переводить стрелки и т. д.), решать вопросы только в ходе неформальной коммуникации и прочее в том же духе. Больше времени будет уходить на разъяснения деталей запросов, проекта отчета, предлагаемых рекомендаций и прочих нюансов процесса проведения внутреннего аудита. Больше времени будет уходить на сбор доказательств, т. к. сами доказательства должны быть более существенными как по величине возможного ущерба, так и по категории (например, вместо устных объяснений потребуются объяснительная в письменном виде). В целом низкий уровень управленческих навыков менеджмента создает повышенный уровень сопротивления в процессе проведения внутреннего аудита и потому требует более тщательного подхода к планированию и осуществлению действий. Все это приводит к уменьшению размера отчета и упрощению его

содержания, в том числе рекомендаций. На практике большинство проектов внутреннего аудита проходит именно в таких условиях. Таковы последствия большого количества случайных людей в составе менеджмента российских предприятий. Случайных как с точки зрения квалификации, так и с точки зрения мотивации.

- **Установка 4.** В настоящий момент существует следующая закономерность — без внешней поддержки сфера деятельности функции внутреннего аудита со временем сужается. Под внешней поддержкой подразумевается так называемый *tone at the top* (буквально: «тон сверху») или, другими словами, поддержка со стороны акционеров, совета директоров, аудиторского комитета, исполнительного органа компании или ключевых топ-менеджеров. Возможно, я разочарую некоторых излишне романтически настроенных аудиторов, но естественным, по крайней мере для российских компаний, является постепенное подавление функции внутреннего аудита. Порой это происходит не совсем осознанно, рефлекторно. Давление на внутренний аудит в компании оказывается со стороны большинства функциональных подразделений, даже тех, которым еще не посчастливилось по роду своей деятельности пересечься с внутренним аудитом, например в рамках планового проекта. Все это имеет несколько следствий. Во-первых, руководитель ПВА должен постоянно помнить о ползучем прессинге и реагировать до того, как потенциальная угроза станет реальностью. Ползучий прессинг в отношении внутреннего аудита встречается во всех компаниях. Обычно в компаниях, более продвинутых с точки зрения управленческих технологий, этот процесс идет более утонченно, что создает дополнительную сложность для руководителя ПВА по сравнению с менее продвинутыми компаниями. Во-вторых, с момента своего появления в компании ПВА должно претендовать на максимально возможное количество компетенций, на максимально возможную сферу деятельности. На практике я встречался с ситуациями, когда ПВА компании настолько сильно увлекалось одним из направлений, в частности аудитом бухгалтерского и налогового учета, что в дальнейшем требовались колоссальные усилия для получения возможности проводить аудиты бизнес-процессов. Ограничения такого рода крайне негативно влияют на работу ПВА. Скорее всего, руководителю ПВА не удастся с ходу получить достаточно ресурсов для работы по всем направлениям. Однако он должен при каждом удобном случае подчеркивать потенциал внутреннего аудита. Необходимо отражать любые попытки ограни-

читать сферу деятельности ПВА, как минимум в процессе разработки и принятия положения о подразделении или устава ПВА. И, наконец, в-третьих, руководитель ПВА должен тратить много времени на «светскую» коммуникацию, т. е. не связанную напрямую с работой. Необходимо использовать любую возможность для высказывания позиции внутреннего аудита, побуждения к действию. Если ему предоставили право участвовать в заседаниях правления компании или одного или нескольких управляющих комитетов, не нужно отмалчиваться. Внутренний аудит как управленческая технология имеет позитивную направленность, т. е. направленность на создание пресловутой добавленной стоимости. Поэтому предложения в данном контексте как минимум хорошо звучат. От руководителя ПВА зависит, насколько такие предложения будут иметь практическую ценность. Обсуждайте операционные вопросы с соответствующими менеджерами при личных встречах. Это не праздное любопытство — внутренний аудит в той или иной степени ответственен за мониторинг рисков, в том числе рисков, возникающих вследствие принятия управленческих решений. Такого рода встречи также удовлетворят недостаток информации о целях, задачах и возможностях внутреннего аудита у сотрудников компании.

- **Установка 5.** Внутренний аудит представляет собой систему и, как любая система, имеет жизненный цикл. Основные этапы жизненного цикла функции внутреннего аудита на предприятии — становление, развитие, выход на проектную мощность и трансформация. Для каждого из них нужна своя стратегия и целевые ориентиры. При точной настройке стратегии конкретного этапа необходимо учитывать ряд других факторов — уровень развития управленческой экспертизы менеджмента, время до выхода на проектную мощность (время на «раскачку»), особенности бизнеса и структуры компании, ресурсы самого ПВА и прочее. Рассмотрим оптимальный вариант построения стратегии по каждому из этапов жизненного цикла ПВА.

*Становление.* Данный этап актуален для компаний, которые только приступили к созданию подразделения внутреннего аудита в своей структуре. На этапе становления у функции внутреннего аудита по большому счету есть два основных варианта стратегии. Выбор конкретного варианта зависит как от позиции руководства ПВА, так и от позиции руководства и/или владельцев компании. Во многом данная позиция определя-

ется готовностью ждать, ждать до момента достижения внутренним аудитом, выражаясь спортивными терминами, пика формы. Готовность ждать в свою очередь проистекает из множества обстоятельств, например сложившейся динамики бизнес-процессов в компании, условий среды, в которой действует компания, особенностей отрасли и рынка, в рамках которых работает компания, в конце концов, субъективных предпочтений. Например, компании с низким уровнем бюрократии и, как следствие, динамичными бизнес-процессами, действующие в высококонкурентной среде, на рынке с относительно доступной стоимостью входа, с высокой вероятностью будут ожидать от внутреннего аудита сопоставимо быстрого выхода на проектную мощность с минимумом раскачки. Типичным примером являются компании розничной торговли. И наоборот, компании, обладающие многослойной организационной структурой и размерными бизнес-процессами, являющиеся монополистами или занимающие доминирующее положение на рынке, вход на который связан с существенными капитальными затратами и разовыми издержками, при прочих равных вряд ли будут настаивать на чрезмерной прыти в становлении ПВА. Типичным примером являются крупнейшие окологосударственные российские компании. Таким образом, первый вариант стратегии характеризуется ожиданием быстрых результатов от ПВА и потому подталкивает к формированию стратегии quick wins (буквально: «быстрые победы»). Второй вариант стратегии дает функции внутреннего аудита ценный ресурс — время, что при определенном раскладе может предоставить внутреннему аудиту шанс дать более полезные результаты для компании. Чаще всего данный вариант единственно возможен в том случае, если подразделение формируется с нуля, отсутствуют подготовленные аудиторы и руководство ПВА малоопытно. Каждый из вариантов имеет свои плюсы и минусы. Каждый из вариантов встречается на практике. Например, мне довелось поработать и с тем, и с другим. При выборе одного из двух вариантов главное — иметь как можно более точное представление об ожиданиях руководства и/или владельцев компании.

*Развитие.* Данный период длится до того момента, когда польза от ПВА начинает устойчиво перекрывать затраты, связанные с его функционированием. Речь идет как о материальной компоненте такой оценки, так и нематериальной вплоть до человеческих эмоций. Я был свидетелем ситуаций, когда негативное отношение руководства компании к внутреннему аудиту приводило к застреванию функции внутреннего аудита на этапе развития. Существование самой функции в рамках компании поддерживалось вялой протекцией со стороны ключевых акционеров. Но такова реальность, и к ней надо быть готовым. Как будут развиваться

события на этой стадии, зависит от стратегии, выбранной на этапе становления. В случае стратегии «быстрых побед» мы получаем возможность довольно быстро пройти стадию развития. Однако это возможно только в случае, если на этапе становления ПВА получило достаточно сильный человеческий ресурс, попросту говоря, хорошо подготовленных аудиторов. Такое происходит обычно, когда руководство ПВА подтягивает свою команду с предыдущих мест работы при условии, что эта команда способна дать результаты, которые оценит текущее руководство. Стратегию «быстрые победы» довольно сложно реализовать на практике без наличия как минимум одного-двух сильных внутренних аудиторов. Таким образом, если мы выбрали данную стратегию и имеем требуемый ресурс для ее реализации, то при отсутствии существенных ошибок в процессе деятельности и при сохранении ресурса переход из стадии становления в стадию развития происходит довольно быстро, примерно в течение шести–девяти месяцев. Если обстоятельства или осознанное решение привело нас к выбору второго базового варианта стратегии становления, то на переход в стадию развития в большинстве случаев потребуется не меньше года.

*Выход на проектную мощность.* При успешном прохождении стадии развития ПВА переходит в относительно благоприятный этап последовательного наращивания позитивных результатов работы. Относительная благоприятность данного этапа заключается в ряде обстоятельств. Во-первых, к этому моменту ПВА должно уже освоиться в компании, обрести понимание локальных причинно-следственных связей, пройти личностную притирку. Во-вторых, если ПВА добралось до данной стадии, это означает, что в большинстве случаев результаты работы ПВА соответствуют ожиданиям и запросам руководства компании и/или акционеров. Отдельный вопрос — являются ли такие результаты полезными для самой компании, поскольку в некоторых компаниях, например, импотентность ПВА даже поощряется, чаще всего негласно. Оптимальный вариант действий на данном этапе заключается в развитии и закреплении достигнутого успеха. На предыдущих этапах ПВА получает представление о наиболее критичных для компании рисках. Это позволяет более прицельно планировать проекты внутреннего аудита. Быстрые победы, достигнутые на относительно небольших выборках данных, можно развить за счет увеличения выборки и масштабов проектов. Появляется возможность последовательно улучшать качество имеющихся у ПВА ресурсов, например за счет организации регулярного обучения сотрудников. Появляется возможность совершенствовать процессы самого ПВА, например за счет внедрения программ

по управлению процессов внутреннего аудита. Несмотря на множество позитивных моментов, сопровождающих данный этап, необходимо помнить, что цена ошибки если и снижается по сравнению с предыдущими этапами, то ненамного. Это обстоятельство усугубляется еще и тем, что к моменту достижения стадии выхода на проектную мощность у ПВА с высокой вероятностью появляются первые враги. Любая ошибка ПВА рассматривается ими как возможность подгадать. Также если ПВА добралось до данной стадии, а врагов вокруг не наблюдается, то не исключено, что ПВА ценят в компании за красивые глазки и пустую голову.

*Трансформация.* Как говорится, все рано или поздно заканчивается. Однако не стоит в этом видеть только негативную сторону. В силу своей специфики внутренний аудит по сравнению с большинством других функций компании должен быть менее всего подвержен пассивному самолюбанию. Внутренний аудит всегда должен искать пути увеличения своей полезности для деятельности компании. Переход в стадию трансформации может быть вызван как внутренними (по отношению к ПВА), так и внешними причинами. Последние обычно более разнообразны. Например, смена акционеров или руководства компании, выход на IPO, слияние или поглощение, изменение риск-аппетита, форс-мажорные обстоятельства. Внутренние причины на фоне внешних относительно малочисленны. С точки зрения развития ПВА нас должно интересовать только одно — готовность и способность ПВА выйти на новый качественный уровень деятельности. Например, если на протяжении нескольких лет ПВА занималось только оценкой систем внутреннего контроля, то переход к осуществлению консалтинговых проектов потребует от ПВА существенного преобразования деятельности, т. е. перехода в стадию трансформации. Лучше не заниматься самообманом и принять аксиому — любое ПВА рано или поздно доберется до этой стадии. Правильные ПВА стремятся осознанно перейти в нее, т. к. поиск лучшего применения своих возможностей — это всегда правильная стратегия. В конце концов, внутренний аудит является сервисной функцией и должен прилагать усилия по созданию заинтересованности в своих услугах.

## Глава 6. ОБЩАЯ СТРУКТУРА И ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ПРОЕКТА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

---

**П**ВА может участвовать в различных проектах. Сама деятельность ПВА является, по сути, проектной. Все многообразие данных проектов можно свести к пяти основным категориям, а именно:

- 1) аудит системы внутреннего контроля бизнес-процессов (включая аудит эффективности построения бизнес-процессов);
- 2) консалтинговые проекты;
- 3) выявление и расследование фактов мошенничества и иного несанкционированного распоряжения имуществом компании;
- 4) аудит финансовой отчетности;
- 5) аудит соблюдения требований законодательства и внутренних регламентирующих документов.

Правильный аудит в основном занимается проектами, относящимися к первым трем категориям с большим уклоном в сторону первых двух. К консалтинговым обычно относятся проекты, в которых достижение цели не связано с необходимостью осуществления полного спектра аудиторских процедур. К ним относятся, например, проекты по:

- созданию регламентов, форм отчетности, процедур, процессов;
- осуществлению процедуры дью дилидженс<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> От англ. due diligence (буквально: «надлежащее исполнение») — термин, обозначающий всестороннее исследование различных аспектов деятельности компании с целью оценки целесообразности вступления в финансово-хозяйственные отношения с этой компанией (например, организации совместного предприятия).



- оптимизации бизнес-процессов;
- реорганизации юридических лиц, включая продажу, слияния и поглощения;
- оценке стоимости имущества компании.

С точки зрения аудиторских процедур наиболее насыщенными являются проекты по аудиту системы внутреннего контроля бизнес-процессов (включая аудит эффективности построения бизнес-процессов). Остальные категории проектов выполняются с применением лишь отдельных аудиторских процедур. Например, при аудите финансовой отчетности не составляются описания процессов, не проводится сквозное тестирование, не формируются матрицы рисков, ограниченно используются аналитические процедуры и детальное тестирование. По этой причине мы рассмотрим структуру и содержание основных этапов аудиторского процесса при выполнении проектов первой категории. Также хотелось бы обратить внимание на формулировку проектов первой категории. Большинство аудиторов являются специалистами в первую очередь в области внутреннего контроля. Способность команды внутренних аудиторов оценивать эффективность построения бизнес-процессов во многом зависит от ее опыта и ряда других навыков и знаний. Однако система внутреннего контроля бизнес-процесса и структура и содержание данного бизнес-процесса очень тесно взаимосвязаны. Поэтому для повышения ценности своей работы каждый внутренний аудитор должен стремиться стать экспертом не только по системе внутреннего контроля процессов, но и по нюансам организации и построения ключевых бизнес-процессов.

Общая структура и основные этапы процесса управления проектами внутреннего аудита представлены на рис. 5. Данная структура и основные этапы процесса наиболее типичны для холдинговых компаний с централизованной функцией внутреннего аудита. Разумеется, в разных компаниях этот процесс может иметь вариации. Тем не менее в большинстве компаний, в которых есть ПВА, процесс управления проектами внутреннего аудита в целом имеет указанную структуру и содержание.

Основными участниками процесса являются:

- подразделение внутреннего аудита — напрямую заинтересовано в результатах процесса, поэтому в большинстве случаев должно выступать основным исполнителем, координатором и организатором;
- аудиторский комитет / генеральный директор — во многих случаях ПВА подчиняется либо аудиторскому комитету, либо генеральному директору, которые осуществляют общее руководство (что

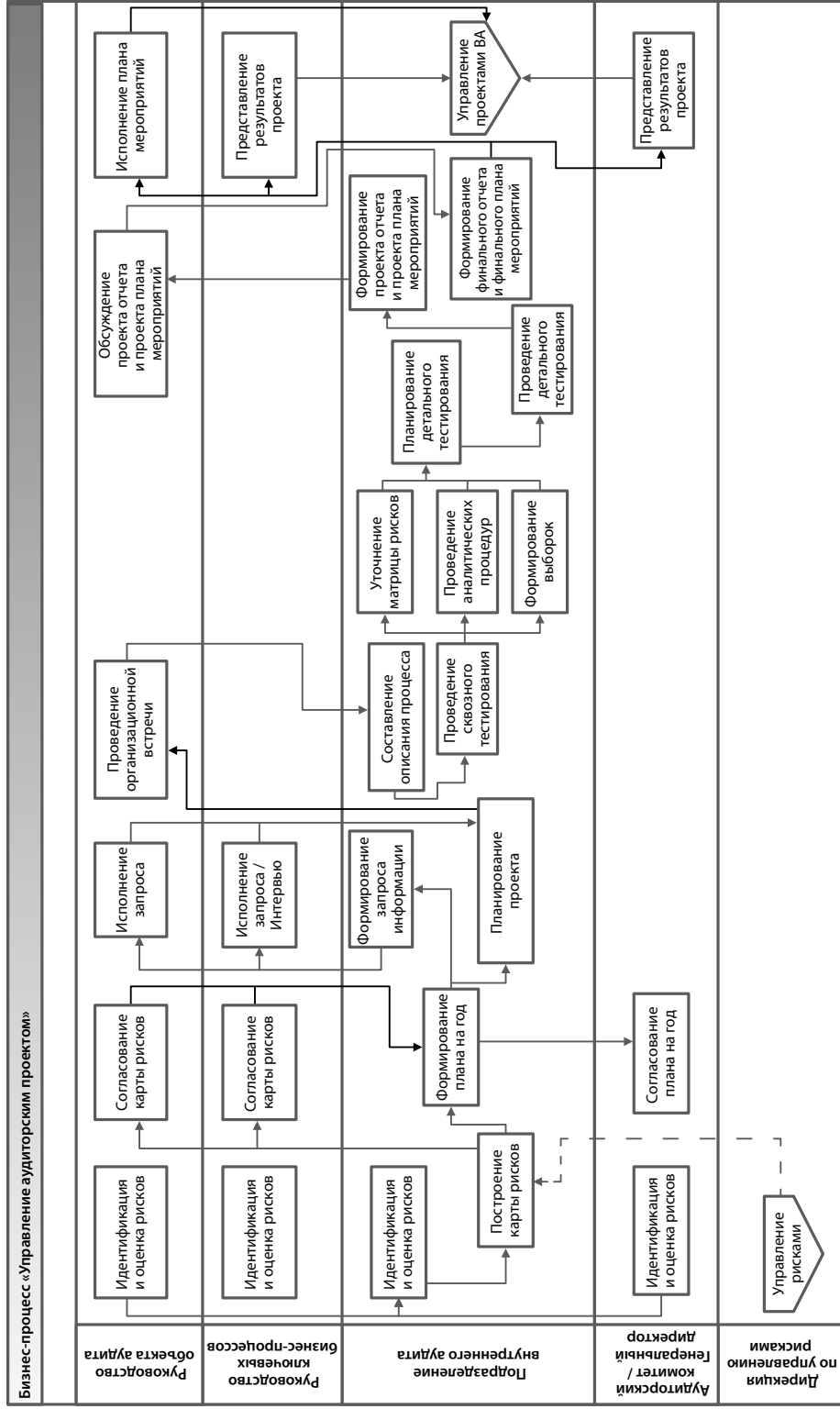


Рис. 5. Общая структура и основные этапы процесса управления проектами внутреннего аудита

в том числе подразумевает необходимость согласования с ними, так скажем, крупных моментов);

- руководство ключевых бизнес-процессов — в большинстве случаев это топ-менеджмент, возглавляющий определенную функцию в компании и подчиняющийся единому исполнительному органу компании (например, генеральному директору). Типичным примером являются руководители ключевых подразделений (например, заместитель генерального директора по производству или заместитель генерального директора по экономике и финансам) управляющей компании холдинга. Потенциально такие руководители обладают максимумом информации по направлениям своей деятельности в целом по холдингу (функциональные руководители отдельных предприятий, входящих в холдинг, в большинстве случаев имеют отрывочное представление о факторах риска в деятельности других предприятий холдинга);
- руководство объектов аудита — в классическом варианте это топ-менеджмент отдельного предприятия (входящего в состав группы). Намного реже в качестве руководства объекта аудита выступает руководство одного из ключевых процессов независимо от того, в каком юридическом лице данный процесс начинается и/или заканчивается. Последний вариант формирования объекта аудита встречается значительно реже первого варианта по той причине, что возможности ПВА по проведению аудита разных юридических лиц несопоставимы. Например, во многих холдинговых структурах управляющая компания в той или иной степени неприкасаема для аудита. Практически всегда это неправильно, т. к. многие проблемы контроля и криво организованных бизнес-процессов растут именно из головной компании;
- дирекция по управлению рисками — наименование говорит само за себя. Однако основная задача такого рода подразделений заключается в построении процесса управления рисками. Результаты данной работы в чистом виде не всегда пригодны для формирования карты рисков. По этой причине в большинстве случаев дирекция по управлению рисками является просто одним из участников процесса выявления и оценки рисков.

Рассмотрим бегло содержание этапов процесса.

*Идентификация и оценка рисков.* Содержание данного процесса описано в главе «Формирование риск-ориентированного подхода к прове-

дению проектов внутреннего аудита». Идентификация и оценка рисков может осуществляться как в рамках упрощенного, так и продвинутого метода риск-ориентированного аудита. Участие руководства ключевых бизнес-процессов в этом процессе обязательно. Руководство объектов аудита может принимать участие в процессе в зависимости от ситуации — основными препятствиями являются ограниченность ресурсов ПВА и жесткие временные рамки, а также целесообразность привлечения руководства потенциальных объектов аудита к процессу формирования карты рисков (учитывая, например, его стремление скрывать проблемы).

*Построение карты рисков. Согласование карты рисков.* Карта рисков должна соответствовать ряду требований. Ключевое требование заключается в обеспечении максимальной пригодности такой карты для формирования плана и программ аудита. Разумеется, сама карта должна представлять исчерпывающую и объективную картину наиболее существенных рисков компании. Содержание этого процесса также описано в главе «Формирование риск-ориентированного подхода к проведению проектов внутреннего аудита».

Что касается согласования карты рисков, то здесь есть один нюанс. Если руководство ключевых бизнес-процессов и/или руководство объекта аудита не принимало участия в идентификации и оценке рисков, то процесс согласования в лучшем случае пойдет со скрипом, а часто может просто саботироваться. Согласование призвано способствовать как максимально полной и объективной оценке рисков компании, так и формированию заинтересованности в поиске и выработке способов управления выявленными рисками. Согласование может показаться способом манипуляции, однако такое восприятие ошибочно — это объективно полезная и позитивная процедура.

*Формирование плана на год. Согласование плана на год.* ПВА должно формировать план проектов на год с учетом ряда нюансов.

**Нюанс 1.** План должен быть по силам для ПВА с точки зрения ресурсоемкости, требований к компетенции и наличия административной поддержки. Все эти составляющие осуществимости плана зависят от разнообразных факторов.

Ресурсоемкость в первую очередь соотносится со способностью конкретного аудитора или команды аудиторов выполнить определенную работу за определенное время с достижением необходимого качества. Повышение профессионального уровня аудиторов, увеличение их количества, поддержание высокой мотивации, уменьшение количества и снижение сложности проектов и многое другое способствуют повы-

шению ресурсоемкости плана. Обратные тенденции способствуют снижению ресурсоемкости плана. Руководитель ПВА не должен забывать, что людям для того, чтобы хорошо работать, необходимо хорошо отдыхать. План не должен заставлять прыгать выше головы в течение слишком длительного времени.

Команда аудиторов должна быть способна выполнить план при текущем уровне знаний, опыта и навыков. Если руководитель ПВА формирует проект аудита, для исполнения которого уровень компетенции его команды недостаточен, он должен позаботиться о привлечении необходимой компетенции со стороны.

Отсутствие административной поддержки является серьезным препятствием на пути выполнения плана аудита. Чем ниже уровень корпоративной культуры и чем выше уровень бюрократии и политизированности в компании, тем большее значение имеет обеспечение достаточной административной поддержки для успешного выполнения плана аудита. Все это попахивает крысиными бегами, однако такова российская действительность.

**Нюанс 2.** План должен учитывать пожелания как непосредственного руководства ПВА (например, аудиторского комитета), так и пожелания генерального директора, руководства ключевых бизнес-процессов, а также, порой, руководства потенциальных объектов аудита. Пожелания учитываются отнюдь не из вежливости, а для обеспечения взаимовыгодного сотрудничества ради процветания компании. Разумеется, пожелания могут быть нацелены на сдерживание особо прытких ПВА. Однако нередко их учет приносит немалую пользу. Управление данным нюансом во многом зависит от способностей руководителя ПВА. При этом стоит помнить, что необоснованный отказ от учета пожелания может осложнить работу ПВА в будущем.

**Нюанс 3.** План должен предусматривать резерв времени. Год — довольно продолжительный период. В течение года может произойти множество событий как способствующих исполнению плана, так и препятствующих его исполнению. К последним относятся временное отсутствие сотрудников ПВА по различным причинам, организационные накладки, отсутствие ключевых сотрудников объекта аудита, затягивание выполнения проектов и т. д.

Кроме того, довольно часто резерв времени создается под точечные проекты, возникающие в оперативном порядке. ПВА важно оказывать максимальную поддержку бизнесу. Обычно резерв составляет 10–15% от времени всех плановых проектов.

**Нюанс 4.** План должен иметь достаточную детализацию. Как минимум он должен представлять собой план-график с указанием начальной и конечной дат каждого проекта и общей продолжительности проекта. При наличии нескольких команд внутренних аудиторов в составе ПВА необходимо распределить проекты между ними. При более детальном планировании каждый проект разбивается на ключевые этапы, которые расставляются в хронологической и процессной последовательности.

**Нюанс 5.** План должен иметь несколько вариантов. Это объясняется несколькими причинами. Во-первых, стороны, согласующие план, должны иметь несколько вариантов для выбора наилучшего с их точки зрения. Формируя несколько версий плана, руководитель ПВА предоставляет такую возможность. Во-вторых, различные сочетания ресурсов, имеющихся в распоряжении ПВА, могут предоставлять разные возможности проведения проектов. Чаще всего ПВА не хватает ресурсов для проведения всех проектов, результаты которых могли бы принести существенную пользу компании. Многие проекты приходится откладывать, а некоторые могут вообще не состояться. Поэтому руководитель ПВА должен постоянно напоминать своему руководству и руководству компании, что теряет компания, ограничивая ресурсы ПВА. Составление нескольких вариантов плана (с различными сочетаниями ресурсы/результаты) — один из способов напоминания. Однако основная цель — не напомнить об упущенных возможностях, а заинтересовать в максимальном использовании функционала внутреннего аудита. В-третьих, план дает руководителю ПВА некоторые возможности по манипулированию как своим руководством, так и руководством компании. Ведь всегда можно сделать один вариант более привлекательным, чем остальные. Самое главное — пользоваться этим, когда необходимость в целесообразной манипуляции действительно существует.

Процедура согласования плана проектов внутреннего аудита может иметь свои особенности в разных компаниях. Однако в целом она довольно типична — представление плана и сопутствующих материалов, рассмотрение их согласующей стороной, презентация и обсуждение плана на итоговой встрече (например, на одном из заседаний аудиторского комитета в четвертом квартале), вынесение окончательного решения (например, протокол заседания аудиторского комитета). В некоторых компаниях утвержденный план проектов внутреннего аудита может приниматься в виде отдельного распорядительного документа за подписью руководителя компании (например, приказ за подписью генерального директора). Нелишним будет известить руководство объ-

ектов аудита о деталях принятого плана, имеющих отношение к данным объектам аудита.

*Планирование проекта. Формирование запроса информации. Исполнение запроса/интервью.* В большинстве случаев процедура планирования проекта стартует именно с формирования запроса информации у объекта аудита, особенно если этот объект впервые попал в план. Содержание запроса полностью зависит от целей проекта. Запрос направляется руководству объекта аудита в виде официального письма. Так как основанием для исполнения запроса является начало проекта, имеет смысл описать в нем его основные параметры (сроки, участники команды аудиторов, ключевые требования к объекту аудита и т. д.).

В ряде случаев на этапе планирования проводятся встречи с руководством ключевых бизнес-процессов. Они могут преследовать различные цели, например:

- получить общую информацию по текущему статусу объекта аудита;
- узнать ожидания и пожелания руководства ключевых бизнес-процессов;
- представить общую информацию о проекте.

На этапе планирования происходит уточнение тех целей и задач, которые были сформированы при годовом планировании. Не исключено, что картина рисков для объекта аудита изменится с момента утверждения и согласования годового плана аудита. Поэтому, если план аудита формировался на основе оценки рисков, такую оценку необходимо уточнить. Для этого могут проводиться те же самые процедуры, что и на этапе годового планирования, но точнее (только в отношении конкретного объекта аудита и конкретных факторов риска). В некоторых случаях улучшение управления определенными рисками приводит к тому, что объект аудита перестанет представлять интерес для целей внутреннего аудита. В такой ситуации стоит исключить этот объект из плана и заняться другим объектом аудита.

При использовании риск-ориентированного метода аудита на этапе планирования составляется матрица рисков и контрольных процедур.

Более подробно процесс планирования проекта внутреннего аудита проанализирован в главе 7.

*Проведение организационной встречи.* Такого рода встреча проводится на территории объекта аудита. Она преследует несколько основных целей:

- представить общую информацию о проекте (цели, сроки, действующие лица, задачи, используемые процедуры, порядок согласования и обсуждения результатов и т. д.);
- ответить на вопросы по проекту;
- представить участников команды аудиторов;
- познакомиться с ключевыми сотрудниками объекта аудита;
- задать общий тон проекта;
- прочувствовать атмосферу объекта аудита.

Более подробно процесс проведения организационной встречи проанализирован в главе 9.

*Составление описания процесса. Проведение сквозного тестирования.* Обе процедуры являются ключевыми для большинства проектов внутреннего аудита при условии, что ПВА практикует аудит бизнес-процессов и системы внутреннего контроля. Если ПВА отдает предпочтение другому подходу (бухгалтерскому, ревизионному, комплаенс), то необходимость в составлении описания процессов и последующем сквозном тестировании в основном отсутствует.

При составлении описания процесса используются методологии, комбинирующие графическое и словесное описание. Ключевое преимущество графического представления заключается в его наглядности — картинки всегда воспринимаются легче, чем словесный поток. При необходимости описание процесса можно включить в финальный отчет.

Обеспечить достоверность описания процесса практически невозможно без сквозного тестирования. В целом чем меньше ПВА знакомо с объектом аудита, тем больше ресурсов необходимо для описания процесса и сквозного тестирования.

Более подробно процесс составления описания процесса и проведения сквозного тестирования проанализирован в главе 9.

*Уточнение матрицы рисков.* Если на этапе планирования проекта составлялась матрица рисков и контрольных процедур, ее необходимо уточнить после завершения описания процесса и сквозного тестирования. Такая последовательность имеет свою логику — после составления описания и сквозного тестирования значительно проясняется общая картина объекта аудита. Суть пересмотра матрицы рисков и контрольных процедур заключается в уточнении перечня рисков (факторов рисков) и оценок их существенности, а также в уточнении перечня существу-



ющих контрольных процедур и оценки их адекватности (эффективности). Результаты уточнения могут серьезно повлиять на выбор тематики для детального тестирования и проведения аналитических процедур.

Более подробно процесс уточнения матрицы рисков и контрольных процедур проанализирован в главе 9.

*Проведение аналитических процедур.* Сфера применения таких процедур может быть весьма обширной. Правильный и опытный аудитор умеет пользоваться этим инструментом. Аналитические процедуры используются как на этапе осуществления проекта, так и на этапе планирования. С их помощью можно нащупать потенциально интересные темы для последующего детального тестирования. Они позволяют получить дополнительные подтверждения правильности аудиторских выводов и оценить последствия имеющихся недостатков.

Более подробно процесс осуществления аналитических процедур проанализирован в главе 8.

*Планирование детального тестирования. Формирование выборок.* *Проведение детального тестирования.* В целом вся работа при осуществлении проекта внутреннего аудита выполняется с использованием различного рода выборок. Однако формирование выборок приходится в основном на этап детального тестирования. Во многих случаях детальное тестирование невозможно без предварительного планирования. Это связано с тем, что процесс детального тестирования часто сопряжен со сложностями (например, отсутствием систематизированных данных, отсутствием документальных следов осуществления тех или иных операций, сложными методами получения данных).

По ходу проекта цикл «план–выборка–тестирование» может повторяться неоднократно даже в отношении одной конкретной темы тестирования.

Более подробно процесс формирования выборок, а также процессы планирования и детального тестирования проанализированы в главе 9.

*Формирование проектов отчета и плана мероприятий. Обсуждение проектов отчета и плана мероприятий.* Понятно, что проект отчета формирует ПВА. Что касается плана исправительных мероприятий, то он должен быть результатом совместных усилий аудиторов и сотрудников (владельцев) объекта аудита. Однако в российских экономических реалиях довольно часто эти сотрудники ведут себя пассивно или, что хуже, пытаются саботировать процесс формирования плана мероприятий (на-

пример, предлагая заведомо неэффективные или поверхностные мероприятия). ПВА, однако, всегда должно формировать свою позицию в отношении подхода к нивелированию того или иного недостатка.

В большинстве ситуаций результаты работы команды внутренних аудиторов, оформленные в виде проекта отчета, имеет смысл сначала обсудить с сотрудниками (владельцами) объекта аудита и только потом представлять другим пользователям. Количество таких обсуждений, конечно, не ограничено, однако лучше не затягивать процесс.

Более подробно процессы формирования и обсуждения проекта отчета и плана мероприятий проанализированы в главе 11.

*Формирование финального отчета и плана мероприятий. Презентация результатов проекта.* После того как обсуждение с сотрудниками (владельцами) объекта аудита завершено, а необходимые корректировки и комментарии внесены, отчет готов для представления прочим пользователям. К ним относятся как минимум руководство ключевых бизнес-процессов, генеральный директор, аудиторский комитет.

Более подробно процессы формирования и представления финального отчета и плана мероприятий проанализированы в главе 11.

*Исполнение плана мероприятий. Мониторинг.* План мероприятий направляется сотрудникам (руководству, владельцам) объекта аудита для исполнения. ПВА должно проводить оценку степени и качества исполнения до момента его завершения. В силу различных обстоятельств (например, улучшений с момента завершения аудита) не исключено формирование второй, третьей и последующих версий плана.

Более подробно процессы проведения мониторинга исполнения плана мероприятий проанализированы в главе 12.

## Глава 7. ПЛАНИРОВАНИЕ ПРОЕКТА

---

### Базовые принципы

В данном разделе рассмотрен ряд базовых установок, которые применимы на всем протяжении процесса планирования. К их числу можно отнести следующие:

- Четкое понимание позиции ключевых топ-менеджеров по тематике предстоящего проекта. Иначе говоря, если есть известные проблемы, то необходимо знать позицию руководства по возможным путям решения. Это один из примеров балансирования объективного и субъективного. С одной стороны, есть мнение авторитетных людей, с другой — объективная необходимость, которая не всегда побеждает при столкновении с такими мнениями. Цель заключается не в том, чтобы порадовать топ-менеджеров представлением в отчете взгляда, аналогичного их собственному, а в том, чтобы оценить перспективность того или иного варианта действий и следовать намеченному плану. Возможно, вам удастся собрать достаточно доказательств для того, чтобы переубедить оппонентов, в противном же случае лучше выждать и предложить более консервативную рекомендацию. Так или иначе, заблаговременное получение четкого представления о позиции топ-менеджмента позволяет подготовить и согласовать максимально эффективный в текущих обстоятельствах вариант действий.
- Готовность к сопротивлению принимающей стороны. Чаще всего деятельность правильного внутреннего аудита ведет к переменам. Большинство людей сознательно или неосознанно относятся без энтузиазма к переменам, даже к позитивным. Поэтому вероятность как минимум вялотекущего сопротивления со стороны сотрудников, управляющих объектом аудита, высока, особенно на этапе

согласования плана мероприятий. Будьте готовы к такой реакции и предусмотрите резерв времени и ресурсов.

- Ясное определение подхода к существенности доказательств — либо верим на слово, либо копируем все, что влезает в ксерокс или сканер. Подход к определению существенности доказательств зависит от ряда факторов. Ключевым из них является, попросту говоря, серьезность вопросов, попавших в поле деятельности внутреннего аудитора. Одно дело, когда вы обращаете внимание на проблему, очевидность которой не вызывает сомнений у большинства вовлеченных в проект сотрудников, включая пользователей результатов аудита и руководство объекта аудита. Другое дело, когда вы затрагиваете вопрос сложный для восприятия и осознания. Типичным примером первой группы вопросов является факт мошенничества или халатности. Одним из распространенных примеров второй группы вопросов является, как ни странно, экономическое моделирование. Сюда относятся ситуации, когда аудитор производит расчеты, показывающие, например, что внедрение новой контрольной процедуры позволит получить определенный положительный экономический эффект. Чаще всего доказательство целесообразности предлагаемых мер наталкивается на неспособность менеджмента управлять изменениями на предлагаемом уровне детализации. Справедливости ради стоит заметить, что и аудиторы порой форсируют события и пытаются заставить предприятие прыгнуть выше головы либо предлагают не до конца проработанные варианты мероприятий. Более подробно нюансы этих ситуаций рассматриваются в следующих разделах.
- Увеличение объема коммуникации с другими подразделениями и аффилированными предприятиями начиная с этапа планирования проекта внутреннего аудита или консалтинга. Поэтому постарайтесь на данном этапе следовать принципу снайпера<sup>1</sup>. В приложении к деятельности внутреннего аудитора принцип снайпера означает минимизацию проигрышных ситуаций при

---

<sup>1</sup> Снайпер не делает лишних движений, он выжидает наиболее подходящий момент, производит минимум действий с максимальным эффектом. Хороший снайпер работает по правилу «один выстрел — одно попадание». Сопоставимая эффективность также наблюдается в работе сапера, однако в отличие от сапера у снайпера часто есть возможность исправить ошибку. Но лучше до этого не доводить.

взаимодействии с сотрудниками, управляющими объектом аудита. Для простоты под проигрышными понимаются ситуации, когда аудитор не получает того, чего хочет; большинство заинтересованных лиц в курсе этого и считают это проигрышем; аудитор не предпринимает никаких действий для нивелирования ситуации. Например, на основании результатов аудита был разработан план мероприятий по устранению недостатков. Он, возможно, даже был согласован с руководством объекта аудита. Если аудитор допустит неисполнение данного плана полностью или в существенной части, то это будет прямым нарушением принципа снайпера. Это с высокой вероятностью станет известным руководству других потенциальных объектов аудита. Конечным результатом будет общепринятое мнение, что рекомендации и планы мероприятий внутреннего аудита можно не исполнять без существенных последствий для себя (управляющего объектом аудита). Особенно фатально подобная ситуация развивается в компаниях с низким уровнем корпоративного управления и низким уровнем менеджмента. Контролируйте свои действия, будьте снайперами!

## Определение цели и расчет параметров проекта

Четкое понимание цели проекта внутреннего аудита крайне важно для его успешного и эффективного проведения. Аудитору необходимо определить максимально точно, какого эффекта проект должен достичь — либо, например, просто обобщить имеющуюся информацию по какому-либо аспекту деятельности компании, либо доказать какую-то реакционную точку зрения на известную проблему. От цели проекта зависят как его параметры, так и методические особенности работы по проекту и содержания отчета. Разберем пример, представленный в табл. 7.

*Таблица 7.* Пример взаимосвязи между содержанием отчета по проекту и объемом работ

Наблюдение	Последствия	Объем работы	Время, дни
Отсутствует контроль обоснованности затрат по проектам	Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью проектов	Описание процесса (интервью), сквозное тестирование	2–4

Окончание табл. 7

Наблюдение	Последствия	Объем работы	Время, дни
В процессе исполнения проекта в его бюджет вносятся корректировки, которые не проходят стандартную процедуру согласования, также не сверяются с проектной документацией	Превышение фактической себестоимости проекта над нормативной (плановой) себестоимостью вследствие необоснованных корректировок	Описание процесса (интервью), сквозное тестирование, детальное тестирование контроля процесса внесения корректировок в бюджет проекта	4–6
На себестоимость проекта А списаны затраты на аренду ПЭС, общая стоимость 500 000 руб. Эти затраты не предусмотрены бюджетом проекта и проектной документацией — обеспечение электроэнергией осуществляется с использованием стационарных сетей	Превышение фактической себестоимости проекта над фактической в части затрат на энергообеспечение	Описание процесса (интервью), сквозное тестирование, детальное тестирование контроля процесса внесения корректировок в бюджет проекта, детальное тестирование состава и величины затрат проекта А	5–8
На себестоимость не менее 30% проектов списываются затраты, не предусмотренные проектной документацией и техническими условиями данных проектов. За 2008 г. на себестоимость проектов списано таким образом не менее 300 млн руб. (15% общей себестоимости). Это вызвано отсутствием контроля обоснованности внесения корректировок в бюджет проектов в процессе их исполнения, а именно отсутствием согласования корректировок с подразделением А и Б, а также отсутствием сверки с проектной документацией и техническими условиями	Снижение фактического показателя EBITDA компании не менее чем на 3%, несанкционированное использование ресурсов	Описание процесса (интервью), сквозное тестирование, детальное тестирование контроля процесса внесения корректировок в бюджет проекта, детальное тестирование состава и величины затрат выборки проектов, осуществление статистической выборки проектов	10–20

В табл. 7 приведена взаимосвязь содержания отчета по проекту и объема работ по проекту. Содержание отчета по проекту внутреннего аудита всегда зависит от количественных и качественных характеристик параметров проекта. В графах «Наблюдение» и «Последствия» указаны четыре варианта формулировок содержания отчета, в графах «Объем работы» и «Время, дни» — четыре варианта параметров проекта. Здесь необходимо обратить внимание на один нюанс — применение тех или иных параметров проекта не означает автоматического достижения сопоставимого результата. Параметры проекта могут благоприятствовать работе аудитора, однако если ими безалаберно управлять, ожидать достойного результата не стоит.

По большому счету в табл. 7 представлена основная зависимость цели проекта (результата проекта) и его параметров. Более точные формулировки, дополнительные расчеты (включая расчет последствий), исполь-

зование крупных выборок данных, многофакторный анализ проблем всегда будут требовать более существенных значений параметров проекта. Например, чтобы понять, отсутствует ли контроль обоснованности затрат по инвестиционным проектам (включая предположение о высокой вероятности превышения фактической себестоимости проектов над нормативной — плановой), в большинстве случаев достаточно просто описать процесс и провести его сквозное тестирование. Выполнение данной работы у квалифицированного аудитора занимает в среднем четыре рабочих дня. Однако в большинстве случаев простая констатация отсутствия какого-либо контроля и упоминание о вероятности взаимосвязанных рисков не особо впечатляет как менеджмент, так и прочих пользователей результатов работы внутреннего аудитора. Вместе с тем любое усложнение цели проекта (и, соответственно, содержания конечного результата работы) приводит к усложнению его параметров. Например, чтобы добиться результата, указанного в последней графе табл. 7, требуется как минимум расширить арсенал применяемых аудиторских процедур, а также увеличить затраты времени.

К ключевым количественным параметрам аудиторского проекта относятся следующие:

- **Количество аудиторов.** основополагающий параметр. Оценку тенденций изменения численности подразделений внутреннего аудита регулярно и с разных сторон проводят компании Большой четверки, и не только они. Универсального рецепта, возможно, никогда не придумают. Существуют гигантские компании (например, Komatsu) с микроскопической командой внутренних аудиторов (2–4 человека) и менее крупные компании (например, одна из трех крупнейших российских компаний–операторов мобильной связи) с колоссальными подразделениями (более 100 человек). Понятно, что количество аудиторов, участвующих в конкретном проекте, зависит от численности подразделения. В качестве ориентира предложу следующее соотношение, применимое к ПВА, практикующим аудит бизнес-процессов. В компаниях среднего размера (выручка от \$500 млн до \$2 млрд) команда внутренних аудиторов из двух человек (например, старший и младший аудитор) должна быть способна провести аудит одного бизнес-процесса верхнего уровня (например, бизнес-процесса «Закупки») за 2,5–3 месяца. Этот срок предусматривает выполнение полного цикла работ (описание и сквозное тестирование бизнес-процесса, обновление матрицы рисков, проведение детального тестирования, предварительное согласование результатов с владельцами процесса). Он

должен позволить уделить внимание наиболее крупным рискам процесса (не менее трех).

- **Продолжительность этапов проекта.** Данный параметр зависит от целого набора факторов.
  - Сложность проекта (организационная) — в процессе исполнения проекта могут возникнуть трудности организационного и административного характера. Предприятие может быть погружено в бюрократические дебри, что ведет к дополнительным согласованиям и подтверждениям при взаимодействии с персоналом объекта аудита. Предприятие может быть расположено в удаленном часовом поясе и вдали от ближайшего аэропорта, что увеличивает время на перемещение команды аудиторов. Предприятие может предоставлять своим сотрудникам продолжительные отпуска (что нормально для предприятий, находящихся в районах Крайнего Севера), поэтому может возникнуть необходимость продлить проект в ожидании ключевого сотрудника. Предприятие может просто саботировать процесс предоставления информации. Перечисление возможных ситуаций займет много места. Аудитору просто необходимо помнить о важности учета организационных и административных нюансов при планировании продолжительности этапов проекта.
  - Сложность проекта (техническая) — по своей воле или по указанию руководства команда аудиторов может столкнуться с необходимостью осуществления работы на грани и за гранью своих профессиональных возможностей. Например, немало российских предприятий имеют запутанные бизнес-процессы и многоуровневую структуру управления, что требует дополнительного времени для понимания. Время от времени требуется помощь технических экспертов в ходе анализа тех или иных этапов бизнес-процесса. Если эксперты не были привлечены изначально, то потребуются дополнительное время для их поиска и подключения к работе. Также периодически команда аудиторов сталкивается с необходимостью использовать ИТ-системы, специфичные для конкретного предприятия. В общем, нюансов, технически усложняющих проект, ничуть не меньше, чем организационных и административных нюансов.
  - Срочность проекта — нередко возникают ситуации, когда время проекта ограничено вследствие воздействия внешних факторов, например плана проектов внутреннего аудита, форс-



мажорных обстоятельств, требований руководства. Элементарное отсутствие нужного человека может превратить стандартный проект в срочный.

- Объем рабочей документации — существуют различные подходы к формированию рабочей документации. Например, некоторые компании используют специальные программы для управления процессом внутреннего аудита и ходом проектов. В таких случаях необходимо увеличивать время проекта для ввода и обработки информации. Когда ПВА имеют сильную поддержку, объем рабочей документации по проекту может быть минимальным.
- Регламентация процедур внутреннего аудита в компании — в некоторых компаниях процесс внутреннего аудита отягощается необходимостью соблюдения не всегда разумных процедур. Например, в одних случаях информация может запрашиваться напрямую у владельца бизнес-процесса, а в других каждый этап процесса формирования и исполнения запроса может требовать дополнительных согласований и подтверждений. Последнее не означает, что объект аудита пытается, например, избежать предоставления информации. Просто нередко в российских компаниях ритуалы ставятся превыше целесообразности и рациональности.
- Ожидания пользователей результатов проекта внутреннего аудита — если от вас ожидают развернутого анализа проблем, то предоставление, например, коротенькой аналитической справки с общими выводами вызовет, в лучшем случае, раздражительное недоумение.
- Удача — как бы это странно ни звучало, для успешного выполнения проекта нужна удача. Правда, посредственным аудиторам ее требуется несоизмеримо больше, чем реальным профессионалам. Иногда руководитель проекта может попасть в ситуацию, когда все делается правильно, но без достойного результата. В этом случае есть выбор — либо продолжить работу под любым предлогом, либо доложить все как есть. Последнее может оказать негативное воздействие на репутацию команды внутренних аудиторов.
- **Набор используемых аудиторских процедур.** Этот набор напрямую зависит от целей проекта. Если целью является полноценный анализ какого-либо процесса, то сложно ограничиться

проведением отдельных детальных тестов. В этом случае необходимо не только подготовить описание процесса, но и провести сквозное тестирование, обновить матрицу рисков и контрольных процедур, а также выполнить ряд аналитических процедур. Кроме целей проекта, на набор используемых аудиторских процедур сильное влияние оказывает состояние системы управленческого, производственного и бухгалтерского учета предприятия. Весьма часто аудиторы вынуждены выискивать возможности для получения информации, необходимой для выполнения той или иной аудиторской процедуры. Речь не идет о сокрытии информации, просто на многих предприятиях ее может не быть, так как она либо не собирается, либо собирается не в том виде, в котором требуется.

К ключевым качественным параметрам аудиторского проекта относятся следующие:

- **Уровень квалификации участников команды.** Многие команды внутренних аудиторов ставят простенькие цели, получают поверхностные результаты и генерируют прямолинейные и обобщенные рекомендации. Но поступают они так потому, что не могут иначе. Причин этому немало, однако нет смысла их разбирать. Все сводится к необходимости постоянного самостоятельного обучения. Аудитора, который не стремится к этому, ждет печальная участь.
- **Достаточность сопутствующих навыков для достижения цели проекта.** Многие аудиторы намеренно или вынужденно попадают в ситуации, когда физически не могут выполнить работу. Например, аудитор долгое время специализировался на аудите процесса «Закупки». Он поднаторел в этом, и руководство решило, что раз уж он так искусен в вопросах организации и контроля процесса «Закупки», то и в других процессах отработает также блестяще. Однако такой «эффект ореола» может сыграть с аудитором злую шутку. Стремление аудитора расширить сферу своей компетенции — это правильный подход. Однако ему необходимо быть осмотрительным. Если требуемой компетенции нет внутри ПВА, необходимо прибегнуть к помощи со стороны, например привлечь экспертов (пусть даже ценой дополнительных затрат).
- **Авторитарность команды внутреннего аудита.** Основным признаком данного качества является обоснованное пренебрежение к шероховатостям структуры и содержания системы бизнес-про-

цессов предприятия, а также к мнениям тех или иных представителей руководства. Однако в данном случае пренебрежение не означает демонстрацию превосходства, это просто возможность форсировать определенные обстоятельства для повышения эффективности работы команды внутреннего аудита. Например, при обсуждении рекомендаций по результатам проекта руководство объекта аудита может принижать их целесообразность по той причине, что ему неохота напрягаться и что-то менять в процессах. Авторитарный внутренний аудит может настоять на принятии и внедрении предлагаемых рекомендаций просто на том основании, что это, по его мнению, правильно. Команды внутренних аудиторов, не имеющие данного качества, вынуждены либо дополнительно доказывать свою правоту, либо искать поддержки у своего руководства или у руководства объекта аудита, либо делать и то и другое одновременно.

Также при определении цели и расчете параметров проекта необходимо учитывать следующие нюансы:

- Нужно настроиться на то, что времени не хватит — в первую очередь, необходимо морально подготовиться к этому. Также очень помогает наличие запасного плана на случай наиболее вероятных негативных обстоятельств.
- Лучше затянуть выполнение проекта и добиться результата, чем уложиться в объявленные сроки, но не иметь материала для достойного отчета. В большинстве случаев целесообразно поступить именно так. Однако, если объект аудита действительно является образцом для подражания без существенных изъянов, поможет одна хитрость. Обычно отчеты посвящаются каким-либо недостаткам объекта аудита, но, если недостатки практически отсутствуют, можно сделать упор на анализе достоинств, а также рассмотреть возможность передачи опыта (лучших практик) другим предприятиям компании. В этом случае никто не скажет, что внутренний аудит бездельничал на проекте.
- Нужно сделать поправки на отсутствие необходимых сотрудников объекта аудита — при выполнении практически каждого проекта возникают ситуации, когда ключевые сотрудники объекта аудита исчезают по какой-либо причине. Поэтому стандартное время на выполнение аудиторских процедур необходимо увеличивать на предполагаемое время ожидания ключевых сотрудников.

Необходимо учитывать факторы, влияющие на продолжительность отсутствия. Например, летом вероятность и продолжительность отсутствия сотрудников объекта аудита по причине отпуска увеличивается.

- Нужно сделать поправку на отсутствие необходимых сотрудников самого ПВА. Внутренние аудиторы тоже могут исчезать, например по причине болезни. Также необходимо учитывать факторы, влияющие на продолжительность отсутствия. Например, зимой и весной вероятность и продолжительность отсутствия по причине болезни увеличивается.

## **Интервью с руководителями ключевых бизнес-процессов**

Как уже говорилось, в ряде случаев на этапе планирования проводятся встречи с руководством ключевых бизнес-процессов. Зачастую руководством ключевыми бизнес-процессами является руководством управленческой команды конкретного объекта аудита. Например, если внутренний аудитор работает в управляющей компании холдинга, то, например, финансовый директор управляющей компании является руководителем финансового директора управляемой компании. Поэтому, если объектом аудита является какой-либо процесс или процессы, владельцем которых является финансовый директор управляемой компании, стоит сначала пообщаться с финансовым директором управляющей компании.

Такие встречи могут преследовать различные цели, как минимум:

- получение общей информации по текущему статусу объекта аудита;
- выяснение ожиданий и пожеланий руководства ключевых бизнес-процессов;
- оценка общего отношения к предстоящему аудиту, поскольку отношение высшего руководства с высокой вероятностью разделяют его подчиненные;
- представление общей информации о проекте;
- ответы на вопросы.

Даже если аудитор уверен, что ценной информации он не получит, встреча с руководителем ключевого бизнес-процесса все равно должна состояться. Хотя бы из вежливости. В то же время только руководители та-

кого уровня могут владеть полной картиной происходящего в их епархии, что позволяет получить ответы на вопросы стратегического характера.

## **Запрос информации на этапе планирования проекта**

Как уже говорилось, в большинстве случаев процедура планирования проекта стартует с формирования запроса информации у объекта аудита, особенно если объект аудита впервые попал в план. Однако существуют ситуации, когда запрос информации приносит скорее вред, чем пользу. Речь идет о том, что по терминологии ревизоров называется внезапными проверками. В подавляющем большинстве случаев такие проверки носят карательный характер и направлены в первую очередь на выявление особо гнусных злоупотреблений. Надеюсь, вам никогда не придется участвовать в мероприятиях такого рода, поскольку они проходят более напряженно с психологической точки зрения, чем обычные проекты внутреннего аудита.

Содержание запроса полностью зависит от целей проекта. Можно выделить несколько нюансов правильного запроса.

**Нюанс 1.** Следуйте принципу снайпера! Вы не можете себе позволить сформировать запрос, большая часть которого не будет исполнена, так как дурной пример заразителен. Запрос должен быть лаконичным и конструктивным, требующим минимум затрат ресурсов на его исполнение. Тогда у вас будут хотя бы формальные основания требовать его исполнения.

**Нюанс 2.** Запрашивайте то, что существует. Другими словами, запрос должен касаться информации и данных, которые уже есть в управленческом или ином учете. Следует избегать, особенно на первых порах, запросов такой информации или данных, которые требуют дополнительной обработки (например, запрос таблицы, получаемой путем объединения двух других таблиц). Во-первых, это усложняет запрос и увеличивает шансы его саботажа. Во-вторых, повышается вероятность ошибок в предоставляемой информации или данных, так как они подвергаются дополнительной обработке.

**Нюанс 3.** Запрос должен быть понятным. Непонимание рождает антипатию и раздражение, что негативно сказывается на качестве исполнения запроса. Если вы не уверены, что запрос будет понятен, не ждите, что за вами будут бегать с вопросами по его содержанию. Свяжитесь с адресатом запроса самостоятельно. Так вы и факт получения запроса проконтролируете, и ответите своевременно на возникшие вопросы.

**Нюанс 4.** Запрос должен содержать четкие указания по его исполнению. Это подразумевает однозначные ответы на вопросы «что?», «когда?», «кому?», «куда?» и «в каком виде?». Именно по этим вопросам и можно контролировать качество исполнения запроса. Нет ответов на эти вопросы, нет оснований для контроля и предъявления претензий.

Запрос направляется руководству объекта аудита в виде официального письма, состоящего из сопроводительного письма и собственно запроса. В сопроводительном письме к запросу обычно указываются основания для начала проекта внутреннего аудита, например утвержденный план работы на период или распорядительный документ соответствующего руководства. Кроме того, в нем часто имеет смысл описать основные параметры предстоящего проекта (сроки, участники со стороны команды аудиторов, ключевые требования к объекту аудита и т. д.).

Рассмотрим пример реального запроса для того, чтобы представить логику данного документа (см. табл. 8 и 9). Пример состоит из двух разделов — запрос информации общего характера и запрос информации по процессу «Управление запасами».

**Таблица 8.** Пример запроса информации (общий раздел)

№ п/п	Наименование	Сроки подготовки
1	2	3
1	Перечень сотрудников, ответственных за предоставление информации по запросу (формат прилагается, табл. 1)	Просьба направить в адрес АБВ@XXXX.ru не позднее <b>10.02.2010</b> (в теме письма указать: перечень, пункт перечня, предприятие (филиал); например: «Перечень А, пункт 2, предприятие XYZ»)
2	Положения о филиалах и доверенности на директоров филиалов	
3	Информация о показателях, по которым оценивается каждый процесс (КПЭ, ключевые показатели эффективности): — закупки ТМЦ, работ/услуг; — управление запасами; — управление активами	
4	Утвержденная действующая организационная структура предприятия	
5	Действующее штатное расписание предприятия	
6	График отпусков на 2010 г. по предприятию	
7	Список телефонов сотрудников предприятия	
8	Отчет по проверке внешнего аудитора	
9	Бизнес-план за I, II и III кварталы (план-факт)	
10	Производственная программа на 2010 г. (план-факт)	

Комментарии к табл. 8 «Пример запроса информации (общий раздел)».

Пункт 1 — перечень позволяет контролировать процесс исполнения запроса, обращаясь непосредственно к ответственным за предоставление информации сотрудникам объекта аудита. Если этого не сделать, то могут возникнуть ситуации, когда исполнение запроса хромает, а предъявить претензию кому-то конкретно нельзя.

Пункт 2 — данный пункт специфичен для этого примера. Однако если руководитель объекта действует на основании доверенности, то полезно узнать рамки его полномочий.

Пункт 3 — у российских предприятий не часто есть что сообщить по данному пункту. Основная идея заключается в том, что, если исполнение процесса оценивается с использованием формализованного способа, логично ожидать большего порядка в самом процессе. Также системы показателей могут использоваться для расчета разного рода компенсационных выплат, что указывает на наличие риска манипулирования данными показателями.

Пункт 4 — полезный пункт, позволяет лучше ориентироваться в особенностях деятельности предприятия.

Пункт 5 — данная информация позволяет получить представление о рисках, связанных с той или иной организационной структурой. Например, наличие многочисленных подразделений с непонятными названиями, наличие более трех уровней управления и множество начальников может указывать на проблемы в корпоративном управлении и на существование бюрократического болота. Кроме того, из анализа организационной структуры можно сделать вывод о наличии крупных проблем с разделением полномочий.

Пункт 6 — полезный пункт, позволяет спланировать проект более тщательно с учетом отсутствия ключевых сотрудников.

Пункт 7 — вряд ли вызывает сомнения в целесообразности.

Пункт 8 — позволяет оценить состояние бухгалтерского учета и достоверность данных бухгалтерского учета, которые являются одним из немногих гарантированных источников систематизированных данных о хозяйственной деятельности предприятия.

Пункт 9 — позволяет оценить динамику ключевых показателей деятельности предприятия, сформировать целостное представление об этой деятельности. Также из бизнес-плана можно почерпнуть информацию о потенциальных рисках, связанных как с бизнес-процессами, так и в целом с бизнес-средой и деятельностью предприятия. Все это помогает точнее спланировать проект внутреннего аудита.

Пункт 10 — в целом польза как в предыдущем пункте, но производственная программа дает больше возможностей по проведению аналитических процедур, т. к. содержит более детальную информацию.

Разумеется, приведенный запрос общей информации может быть дополнен другими пунктами. Главное, чтобы при этом выполнялось ключевое требование — сбалансированность и полезность запроса. Тем не менее приведенный пример способен существенно помочь команде аудиторов успешно выполнить проект.

**Таблица 9.** Пример запроса информации для целей аудита процесса «Управление запасами»

№ п/п	Наименование	Сроки подготовки
1	2	3
1	<p>Внутренние нормативные документы (положения, инструкции, приказы), регламентирующие процессы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— «Управление материально-техническим обеспечением»;</li> <li>— «Управление запасами» (приемка, входной контроль качества, хранение, перемещение, выдача в производство, списание, реализация, контроль запасов), в т. ч. учет неликвидных запасов; излишков; оборотных запчастей и агрегатов; металлолома;</li> <li>— «Инвентаризация»;</li> <li>— «Прием, увольнение материально ответственных лиц»;</li> <li>— «Пропускной и внутриобъектовый режим на предприятии (в части ввоза/вывоза запасов и приема/сдачи складских помещений под охрану)</li> </ul>	<p>Просьба направить в адрес АБВ@XXX.ru не позднее 10.02.2010 (в теме письма указать: перечень, пункт перечня, предприятие (филиал); например: «Перечень Б, пункт 1, предприятие XYZ»)</p>
2	<p>Учетная политика предприятий по бухгалтерскому и налоговому учету на 2009 и 2010 гг.</p>	
3	<p>Информация (реестр) по местам хранения запасов (материалы, готовая продукция, остатки незавершенного производства) Предприятия по состоянию на 01.02.10 с указанием данных:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— наименование места хранения (далее — МХ);</li> <li>— наименование подразделения;</li> <li>— фактическое территориальное расположение МХ;</li> <li>— должность и ФИО МОЛ по каждому МХ;</li> <li>— группы ТМЦ (например: запчасти, металлопрокат, неликвиды, излишки, прочее), находящихся на хранении (в привязке к месту и МОЛ)</li> </ul>	
4	<p>Данные бухгалтерского (управленческого) учета об остатках запасов на 01.02.10 (в разрезе):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— наименование МХ;</li> <li>— МОЛ;</li> <li>— номенклатура ТМЦ в МХ на 01.02.10;</li> <li>— цена, количество и стоимость запасов в МХ на 01.02.10</li> </ul> <p>В т. ч. информация по остаткам неликвидных ТМЦ и излишков, металлолома, оборотных запчастей</p>	
5	<p>Утвержденная план-схема расположения мест хранения запасов и активов предприятия (схема, на которую нанесены МХ): центральные склады, открытые площадки, кладовые в цехах на 01.02.10</p>	
6	<p>Информация по запасам (стоимость, номенклатура, количество, МХ) на 01.02.10 (забалансовые счета):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— находящимся на хранении у сторонних организаций;</li> <li>— принятым на хранение от сторонних организаций;</li> <li>— арендованным (сданным в аренду) у сторонних организаций</li> </ul>	



Окончание табл. 9

№ п/п	Наименование	Сроки подготовки
1	2	3
7	1. Приказ «О подготовке и проведении годовой инвентаризации имущества (запасы и активы) в 2009 г.». 2. Приказы (протоколы) «О результатах проведенных инвентаризаций имущества» за 2009 г. 3. Реестр приказов, протоколов о проведении и результатах инвентаризаций имущества за 2009–2010 гг. 4. Графики проведения инвентаризации имущества в 2009–2010 гг.	
8	Отчеты (материалы расследований) службы безопасности по хищениям и выявленным недостаткам имущества за 2008–2010 гг.	
9	1. Перечень МОЛ предприятия (по запасам и активам) на 01.02.10. 2. Перечень уволенных МОЛ предприятия за 2009–2010 гг.; 3. Перечень приема на работу МОЛ предприятия за 2009–2010 гг.; (указать подразделение, место хранения, ФИО и должность МОЛ, дату увольнения/приема на работу МОЛ)	
10	Утвержденные нормативы страховых (минимальных, неснижаемых, максимальных остатков) запасов ТМЦ предприятия на 2009–2010 гг.	
11	Утвержденные критерии защищенности мест хранения предприятия	
12	Утвержденные нормативы естественной убыли запасов	
13	Утвержденные нормативы, расчетные таблицы перевода для определения веса объемных, навалочных материалов, металлопроката (таблицы перевода единиц измерения)	
14	Утвержденный перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов запасов и активов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз запасов со складов и иных мест хранения предприятия	
15	1. Реестр договоров материальной ответственности по состоянию на 01.02.10 (по запасам и активам): — ФИО и должность МОЛ; — номер и дата заключения договора материальной ответственности. 2. Утвержденный список должностей материально ответственных лиц на предприятии	
16	Реестр реализации запасов предприятия с 01.01.09 по 31.01.10 с обязательным указанием: — наименования; — количества; — балансовой стоимости; — цены реализации с выделением НДС; — наименования покупателя и его юридического адреса	
17	Договоры материальной ответственности с МОЛ (по запасам и активам)	Документы (информация) будут истребованы во время выездной части аудиторского проекта
18	Документы по судебным искам предприятия по случаям: — взыскания с МОЛ недостачи по имуществу; — поставок некачественной продукции поставщиками	

Комментарии к табл. 9 «Пример запроса информации для целей аудита процесса “Управление запасами”».

Пункт 1 — внутренние нормативные документы могут дать базовое представление о процессе. Единственным существенным недостатком такого рода документов, особенно в России, во многих случаях является отсутствие актуальности. По этой причине их не стоит воспринимать очень сильно близко к сердцу до тех пор, пока не будет задокументирован процесс.

Пункт 2 — на основании учетной политики можно выявить некоторые риски. Также она помогает более качественно воспринимать и интерпретировать данные бухгалтерского учета.

Пункт 3 — информация о территориальной привязке активов позволяет спланировать географию проекта. Например, если предприятие находится в одном месте, а его складские мощности в другом, то в расчетах важно учитывать организационные моменты, связанные с посещением данных мощностей.

Пункт 4 — эти данные можно получить и самостоятельно, особенно когда есть доступ, например, к данным бухгалтерского учета уже на этапе планирования проекта. Однако такой доступ есть не всегда. Кроме того, в бухучете данные в требуемом разрезе могут отсутствовать и поэтому нуждаться в дополнительной обработке. Факт невыполнения того или иного пункта запроса позволяет скорректировать план проекта, заранее продумать план действий на случай отсутствия информации.

Пункт 5 — данный пункт является продолжением пункта 3, запрашивается более детализированная информация. Разумеется, при наличии в запросе взаимосвязанных пунктов невыполнение одного из них влечет невыполнение и других. Запрос детализированной информации позволяет проводить более точечное планирование.

Пункт 6 — довольно специфичный пункт, тем не менее наличие такого рода запасов может быть дополнительным фактором ряда рисков, например риска недостаточной сохранности активов на хранении у сторонней организации.

Пункт 7 — важный пункт, указанная информация помогает составить представление об особенностях осуществления одной из ключевых контрольных процедур в рассматриваемом процессе.

Пункт 8 — полезный пункт, наличие такого рода отчетов и, что самое главное, достойное содержание таких отчетов указывает на несколько обстоятельств. Во-первых, становится понятным, какая номенклатура ТМЦ наиболее уязвима. Во-вторых, очерчивается сфера деятельности

службы безопасности. В-третьих, проясняется также то, что по каким-то причинам не попало в поле зрения службы безопасности. Отсутствие таких отчетов может означать либо отсутствие такой работы, либо недостаточность запроса и необходимость иного подхода к получению информации.

Пункт 9 — процедура управления МОЛ также является частью рассматриваемого процесса. Информацию по МОЛ необходимо рассматривать в контексте прочей информации по запросу. Например, если мест хранения (МХ) больше, чем численность МОЛ, и МХ разбросаны территориально, то можно предположить, что какие-то МХ обходятся без МОЛ. Так или иначе, информация по данному пункту помогает уточнить оценку рисков процесса.

Пункт 10 — на этапе планирования важна не столько точная информация об остатках, сколько понимание, оперирует ли предприятие такого рода категориями. Неснижаемые остатки являются важным элементом системы внутреннего контроля процесса.

Пункт 11 — как и в случае с инвентаризациями, наличие или отсутствие критериев защищенности влияет на обеспечение сохранности активов. Таким образом, в данном пункте речь идет об одном из ключевых элементов системы внутреннего контроля процесса.

Пункт 12 — по аналогии с п. 10. Первоначально более интересен факт наличия или отсутствия такого рода нормативов. Как и неснижаемые остатки, нормативы естественной убыли являются важным элементом системы внутреннего контроля процесса.

Пункт 13 — по аналогии с п. 10. Важен сам факт наличия или отсутствия.

Пункт 14 — по аналогии с п. 10. Кроме того, в дальнейшем пригодится при изучении операций получения и выдачи.

Пункт 15 — является продолжением п. 9. Кроме того, как и в п. 10, наличие такого реестра и списка является плюсом для предприятия — указывает на наличие регламентации процесса.

Пункт 16 — по содержанию данного реестра можно оценить наличие и существенность рисков, присущих процессу реализации активов предприятия на сторону.

Пункт 17 — является продолжением п. 9 и п. 15. Начиная с данного пункта появляется пометка о том, что его исполнение переносится на период осуществления работ по проекту. Однако предприятие должно быть готово оперативно представить обозначенную информацию.

Пункт 18 — аналогичен по срочности п. 17. Данная информация позволяет оценить напряженность взаимоотношений между МОЛ и руко-

водством предприятия и может указывать на ряд дополнительных рисков (например, предъявление претензий сотрудникам при отсутствии оснований, попытки повесить на сотрудников недостатки, образовавшиеся не их вине).

Как видно из рассмотренного примера, информацию по запросу можно разделить на три крупных блока:

Блок 1 — информация, необходимая для выявления и оценки факторов риска и рисков процесса;

Блок 2 — информация, необходимая для первоначального ознакомления с деятельностью предприятия;

Блок 3 — информация, необходимая для общей оценки состояния системы контроля процесса.

Правильным является такой запрос, который позволяет получить информацию, необходимую для проведения вышеуказанных мероприятий. В завершение еще раз обращу внимание на необходимость особо тщательного формирования первоначального запроса. Мало пользы от запроса, исполнение которого руководство объекта аудита просто игнорирует. Кроме того, это создает прецедент, чреватый негативными последствиями для команды внутренних аудиторов на проекте (например, игнорирование или затягивание исполнения дальнейших запросов).

## **Формирование матриц рисков и контрольных процедур**

Ключевой целью формирования матрицы является соотнесение рисков, влияющих на деятельность объекта аудита, с системой внутреннего контроля бизнес-процессов этого объекта. В результате выявляются провалы в системе внутреннего контроля объекта аудита. Они возникают тогда, когда система внутреннего контроля упускает из виду конкретные риски. В таком случае возможны три ситуации:

1. В системе внутреннего контроля отсутствуют контрольные процедуры, направленные на оптимальное нивелирование параметров конкретного риска, например, выбор поставщика без проведения тендера приводит во многих ситуациях к выбору неоптимального поставщика.
2. Контроль воздействует на риск, однако оптимального нивелирования не достигается, например, процедура тендера вроде есть, но пул участников формируется дирекцией по закупкам, при этом

база поставщиков не ведется. В этом случае также довольно часто выбирается неоптимальный поставщик.

3. Контроль способен оптимально нивелировать параметры риска, однако в силу различных причин этого не происходит, например, процедура тендера идеальна по своей структуре и содержанию. Однако для ее ускорения могут форсироваться те или иные этапы (например, сокращаться сроки приема коммерческих предложений без извещения всех потенциальных поставщиков), что в конечном итоге приводит к выбору неоптимального поставщика.

На этапе планирования матрица составляется для того, чтобы получить общую картину по управлению ключевыми рисками процесса. Кроме того, наличие матрицы позволяет оптимально распределять ресурсы и выстраивать правильную последовательность приоритетов.

В базовом варианте матрицы имеется четыре раздела — «Процесс», «Риск», «Цель контроля» и «Контроль». Информация из одного раздела увязывается с информацией из других трех разделов. По этой причине наиболее распространенным форматом матрицы рисков и контрольных процедур является таблица. Рассмотрим кратко содержание каждого раздела.

1. Раздел «Процесс». Здесь указывается процесс, который в остальных трех разделах анализируется на предмет рисков и контрольных процедур. В зависимости от детализации матрицы вместо процесса может указываться подпроцесс или даже этап подпроцесса.
2. Раздел «Риск». Здесь указывается риск, который негативно влияет на достижение целей рассматриваемого процесса. По каждому из процессов (подпроцессов, этапов подпроцесса), включенных в матрицу, может быть более одного риска. Максимальное количество рисков не ограничено. Однако при формировании перечня рисков не стоит увлекаться количеством ради количества. Необходимо придерживаться практического подхода и указывать только те риски, которые действительно могут встретиться в реальности, исходя из данных предварительного анализа процесса.
3. Раздел «Цель контроля». Существуют различные подходы к заполнению данного раздела. Во-первых, можно привести расширенную формулировку цели контроля (см. пример в табл. 10). С одной стороны, она может способствовать более точному пониманию того, каким должен быть контроль. Например, в нашем случае указывается конкретное действие, которое должно произойти в резуль-

тате выполнения контрольной процедуры, — прерывание процесса «Формирование потребности в материалах для закупки». С другой стороны, существенным минусом расширенной формулировки является утрата унификации и универсальности. При использовании расширенной формулировки необходимо иметь детальное представление о структуре и содержании процесса, например, в одном случае целью контроля может быть прерывание процесса, а в другом — уведомление о возникшей ситуации для принятия точечного решения. Так или иначе, в большинстве случаев на этапе планирования не предполагается, что команда внутренних аудиторов обладает таким детальным представлением. Кроме того, как бы странно это ни звучало, но нередко выбор расширенной формулировки — это дело вкуса, а вкус — понятие субъективное, например, разные люди могут по-разному понимать слово «прервать» (например, запретить или потребовать дополнительного согласования). Также разные люди склонны использовать разную лексику для обозначения одних и тех же явлений и действий. Все эти факторы могут вносить дополнительный сумбур в понимание информации, изложенной в матрице рисков и контрольных процедур. В то же время в качестве целей контроля можно использовать определенную терминологию. Один из ее вариантов представлен в главе 3. В ней описываются семь ключевых целей контроля. Если использовать предлагаемую терминологию, то цель контроля будет иметь иную формулировку (см. табл. 11). Она обозначается не каким-либо действием, а некой качественной характеристикой, которую контрольная процедура должна достичь. Таким образом, обеспечивается унификация и отсутствие привязки к конкретному содержанию контрольной процедуры, которое неизвестно на этапе планирования проекта. Кроме того, использование унифицированных целей контроля позволяет быстрее и правильнее оценить, насколько конкретная контрольная процедура достигает цели.

**Таблица 10.** Пример расширенной формулировки цели контроля

Процесс	Риск	Цель контроля	Контроль
Формирование потребности в материалах для закупки	Закупка ТМЦ при наличии аналогичных ТМЦ в свободных остатках в достаточном количестве	Прервать процесс закупки ТМЦ при наличии аналогичных ТМЦ в свободных остатках в достаточном количестве	Сверка заявленной потребности в закупке ТМЦ с остатками на складе по данной номенклатуре ТМЦ

Таблица 11. Пример унифицированной формулировки цели контроля

Процесс	Риск	Цель контроля	Контроль
Формирование потребности в материалах для закупки	Закупка ТМЦ при наличии аналогичных ТМЦ в свободных остатках в достаточном количестве	Обоснованность	Сверка заявленной потребности в закупке ТМЦ с остатками на складе по данной номенклатуре ТМЦ

4. Раздел «Контроль». В большинстве случаев суть контроля заключается в осуществлении того или иного действия, которое направлено на достижение цели контроля. Отсюда широко используется термин «контрольная процедура», который лишний раз подчеркивает направленность контроля на создание активности. Разумеется, на этапе планирования формулировки многих контрольных процедур могут выглядеть обобщенно. Необходимо иметь в виду, что крайне важно уточнять содержание и структуру контрольных процедур в процессе работы по проекту — детализация процесса и контрольных процедур процесса должны быть сопоставимыми. Кроме того, раздел «Контроль» можно разбить на два подраздела. В первом указывается оптимальный контроль (исходя из предполагаемого содержания и структуры процесса), а во втором — фактический контроль (исходя из имеющегося на этапе планирования представления о фактическом содержании и структуре процесса). Если есть подозрение отсутствия контроля на том или ином этапе подпроцесса, информация по фактическому контролю не заносится. Такие случаи подлежат уточнению по мере выполнения проекта.

Таким образом, на этапе планирования матрица рисков и контрольных процедур в базовом варианте представляет собой таблицу, состоящую из четырех разделов. В ряде случаев раздел «Контроль» может быть разбит на два подраздела. В дальнейшем, в процессе выполнения проекта внутреннего аудита матрица уточняется и обростает новыми графами. Более подробно мы рассмотрим этот процесс в разделе «Документирование работы внутреннего аудита» главы 9.

## Формирование программ аудита отдельных процессов

Существуют разнообразные подходы к формированию программ аудита, однако основных всего два — процедурный и тематический.

## Процедурный подход

При использовании данного подхода аудитору предлагается провести ряд отдельных тестов, порой даже не связанных друг с другом. Результаты тестирования передаются более опытному аудитору, который на их основании формирует как минимум промежуточные выводы о состоянии объекта анализа. Использование такого подхода базируется на нескольких взаимосвязанных факторах.

- Ограниченная компетенция участников команды внутреннего аудита — уровень развития участников команды внутренних аудиторов ограничивает целесообразность предоставления им права принятия самостоятельных решений. Способность принимать правильные и полезные решения приходит к аудитору с опытом.
- Фиксированная тематика (перечень вопросов) аудита — ряд проектов могут быть сформулированы в виде ограниченного перечня вопросов, которые не предполагают глубоких изысканий и изощренных методик. Например, процедура по проведению выборочной инвентаризации вполне конкретна и перечень задач ограничен естественным образом.
- Технология использования большого количества малоопытных аудиторов под руководством одного или двух аудиторов высокой квалификации — такая технология целесообразна, когда требуется много ручной работы во время проекта, например сбор данных в определенном формате. Подобная технология активно используется, например, компаниями Большой четверки при проведении аудита по стандартам МСФО и ГААП, когда за короткий период необходимо провести анализ (а порой и конвертировать в приемлемый для анализа формат) огромного объема информации.
- Простота тематики аудита — существует ряд проектов, когда требуется выполнение ограниченного круга простых действий. Например, проверка достоверности показателя какой-либо отчетности, который собирается путем суммирования данных определенных первичных документов.

Данный подход имеет множество недостатков, ключевыми из которых являются следующие:

- Формальное выполнение — по своей сути процедурный подход предполагает следование определенному шаблону. Если рассматриваемый объект не вписывается в параметры шаблона, он



не представляет интереса для анализа, хотя во многих случаях он мог бы дать интересные результаты. Например, во время инвентаризации аудитор может обращать внимание только на соответствие инвентарного номера, нанесенного на объект инвентаризации, номеру по данным бухгалтерского учета. При этом он может не обращать своего внимания на саму суть объекта и его техническое состояние. В результате, например, можно не придать значение тому, что объект основных средств по факту законсервирован в течение длительного времени, хотя по данным учета он должен активно использоваться.

- «Не сказали — не сделал» — данный недостаток также является следствием шаблонного подхода к проведению процедуры. Например, аудитору могут поручить подготовить выборку закупок ТМЦ определенной номенклатуры в разрезе цены. Однако он запросто может упустить из виду то, что расхождения в цене могут быть вызваны, например, разными условиями поставки. Таким образом, для обеспечения сопоставимости ему придется проводить дополнительный сбор информации.

Основным преимуществом процессного подхода является скорость выполнения проекта, возможность обработки большого объема данных и возможность унификации результатов работы, а значит, и сопоставимости данных результатов.

## Тематический подход

Основным отличием этого подхода от процедурного является нацеленность на анализ объекта аудита во взаимодействии с совокупностью факторов, влияющих на его параметры, а также влияние самого объекта на систему, в рамках которой он существует. В такой ситуации глубина анализа и полезность результатов работы во многом зависят от квалификации команды внутренних аудиторов и от наличия ресурсов. Исходя из этого, у тематического подхода имеются следующие недостатки:

- Общий повышенный уровень сложности аудиторского процесса — усложнению могут подвергаться как один, так и несколько параметров и процедур аудиторского процесса. При использовании тематического подхода сложнее выполнять работу и контролировать ее ход и результаты. Ключевым усложняющим фактором является нелинейность аудиторского процесса в конкретном проекте. Она

зависит от количества и параметров изменений аудиторских процедур в ходе проекта. Способность действовать нелинейно или, другими словами, способность импровизировать является отличительной особенностью внутреннего аудитора, обладающего высокой квалификацией.

- Дефицит ресурсов — при выполнении более сложной работы требуются как более высокая квалификация участников команды внутренних аудиторов, так и достаточный запас ресурсов. Ресурсы нужны как для выполнения работы, так и для нивелирования последствий возможных ошибок и безрезультативной работы.
- Низкий уровень квалификации менеджмента — результаты работы команды внутренних аудиторов должны быть понятны их пользователям. Во многих случаях, особенно при проведении аудита процессов, менеджмент российских предприятий просто не в состоянии понять содержание и смысл аудиторских рекомендаций. И во многих случаях особой вины аудиторов в этом нет, так как речь идет о таких на первый взгляд банальных вещах, как необходимость проведения тендеров и т. д.
- Низкий уровень корпоративной культуры — в большинстве случаев это резко ограничивает возможности по внедрению рекомендаций. Если менеджменту объекта аудита вдруг покажется, что рекомендации требуют для внедрения большего, чем вялые движения языком, то они будут саботироваться.

Несмотря на довольно серьезные недостатки тематического подхода, его преимущества с лихвой их перекрывают. Ключевое преимущество данного подхода заключается в комплексном подходе к решению обнаруженной проблемы — системные решения почти всегда эффективнее тактики затыкания дыр.

В главе 10 приведены программы для проведения процессного (тематического) аудита в отношении следующих процессов:

- 1) процесс «Продажи»;
- 2) процесс «Закупки»;
- 3) процесс «Инвестиции (капитальные вложения и новые проекты)»;
- 4) процесс «Управление запасами и складское хозяйство»;
- 5) процесс «Управление активами»;
- 6) процесс «Персонал»;
- 7) процесс «Бизнес-планирование и бюджетирование».

Данные программы могут использоваться на практике, т. к. в их основе лежит десятилетний опыт работы во внутреннем аудите. Это не эталон, но они способны дать четкое представление о процессном аудите.

## **Постановка целей для участников проекта — листы оценки персонала, примеры, зачем нужно**

При правильной организации проекта внутреннего аудита достижение персональных целей участников проекта должно обеспечить достижение целей самого проекта. Каждый участник команды внутреннего аудита выполняет определенную часть работы, используя свои знания, способности и навыки. Логично предположить, что правильная постановка персональных целей обеспечит выполнение целей проекта. Именно такой подход использовался мной на протяжении многих лет и не раз доказывал свою практичность. Рассмотрим его нюансы.

До начала проекта каждому участнику команды выдается оценочный лист (см. пример в табл. 12). По результатам его заполнения формируется общая оценка работы аудитора на проекте. В дальнейшем оценка может использоваться для принятия решений в отношении оцениваемого сотрудника ПВА (повышение, перевод на руководящую позицию, программа обучения, пересмотр компенсационного пакета и т. д.). Оценочный лист имеет шесть граф.

- Графа 1 «Направление» — название данной графы несколько условное. По сути, речь идет о направлениях развития компетенции аудитора в рамках предстоящего проекта. В целом выделяется три направления: 1) повышение квалификации внутреннего аудитора (включая управленческие навыки); 2) развитие ПВА и повышение его имиджа; и 3) персональное развитие (знания и личностные навыки). Повышение квалификации внутреннего аудитора в части управленческих навыков целесообразно в основном для руководителей проектов и руководителей структурных подразделений в составе ПВА.
- Графа 2 «Цель» — указывается конкретная задача, которая должна быть выполнена в рамках конкретного направления. Разумеется, наиболее объективной является формулировка цели с использованием принципа SMART.
- Графа 3 «Вес» — имеются категории веса: 1) вес самого проекта (с точки зрения сложности) и 2) вес конкретной цели. Для веса проектов использовалась шкала со значениями от 1 до 1,5:

Таблица 12. Пример оценочного листа

Направление	Цель	Вес	Максимальное значение	Оценка	Итоговая оценка	Оценка	Итоговая оценка
Сложность проекта		1,1					
Повышение квалификации внутреннего аудитора			30%		0%		0%
	Краткое и информативное документирование работы	2	4%				0%
	Коммуникативные навыки (письменные и устные)	2	4%				0%
	Достаточное и эффективное обоснование выводов	3	6%				0%
	Адекватное выполнение программы аудита	3	6%				0%
	Генерация практических и эффективных рекомендаций	3	6%				0%
	Соблюдение стандартов внутреннего аудита и Кодекса этики	1	2%				0%
Навыки эффективного аудита			0%		0%		
Навыки эффективного аудита и управления проектами			47%		0%		0%
	Соблюдение графика проекта	3	8%				0%
	Следование концепции TOM (do it right first time)	2	5%				0%
	Оперативное устранение замечаний	3	8%				0%
	Своевременное документирование работы	2	5%				0%
	Своевременное информирование о ходе работ	3	8%				0%
	Гибкий подход к организации рабочего процесса, способность переключаться между задачами в зависимости от смены приоритета	0	0%				0%

Окончание табл. 12

Направление	Цель	Вес	Максимальное значение	Оценка	Итоговая оценка	Оценка	Итоговая оценка
	Эффективная коммуникация (постановка задачи и т. д.)	2	5%				0%
	Эффективное делегирование	3	8%				0%
Эффективность управления			0%		0%		0%
Сервисные и PR навыки			10%		0%		0%
	Тактичное и уважительное общение с клиентом и коллегами по проекту	2	5%				0%
	Повышение репутации Службы	2	5%				0%
Развитие Службы			8%		0%		0%
	Развитие и совершенствование методологии	2	2%				0%
	Обмен знаниями	2	2%				0%
	Способствует повышению квалификации сотрудников	3	3%				0%
	Способствует повышению взаимодействия и уважения среди сотрудников	2	2%				0%
Саморазвитие			5%		0%		0%
	Знание отрасли	3	2%				0%
	Знание технологий	2	1%				0%
	Знание бизнес-процесса	2	1%				0%
	Знание методологии внутреннего аудита	0	0%				0%
	Знание законодательства	0	0%				0%
Лидерские навыки (пример для подражания)			0%				0%
Всего			100%		0%		0%
					0%		0%

- 1 — стандартный по сложности проект внутреннего аудита и стандартный для возможностей команды внутренних аудиторов, выполняющих проект. Другими словами, выполнение проекта не вызывает заметного напряжения у членов команды;
- 1,1 — трудный проект (большой объем работы, ошибки в данных, прочее). Выполнение проекта требует определенного напряжения;
- 1,3 — тяжелый проект (характеристики трудного проекта плюс сложности коммуникативного, административного, политического характера, например сопротивление, конфликты, срыв сроков);
- 1,5 — проект «кошмар аудитора», т. е. тяжелый проект, осложненный угрозами, разбирательствами, провокациями и прочим (в основном агрессивного характера по отношению к команде внутреннего аудита). Выполнение такого рода проектов периодически прерывается в связи с необходимостью устранения возникающих трудностей. Довольно часто трудности можно устранить только с привлечением стороннего арбитра, в роли которого может выступить, например, руководство управляющей компании (если, например, проект проводится в управляемой компании), служба безопасности, иногда аудиторский комитет. Многие аудиторы в своей карьере не сталкиваются с такими проектами, однако они все же встречаются в практике внутреннего аудита.

Для веса цели используется шкала от 0 до 3. Эти веса используются исключительно с целью придания приоритета одним целям перед другими. Значение 3 означает наивысший приоритет цели. Значение 0 означает, что достижения конкретной цели в проекте не требуется.

- Графа 4 «Максимальное значение» — показатели в этой графе делятся на две группы: 1) показатели по направлениям в целом и 2) показатели по отдельным целям. Показатели по направлениям в целом проставляются вручную. Сумма должна быть равна 100% исходя из используемой методики оценки. Показатели по направлениям рассчитываются по формуле: Вес по строке / Сумма весов по направлению × Максимальное значение показателя по направлению. Таким образом, мы распределяем максимальное значение по направлению между целями, составляющими это направление, в зависимости от веса цели.
- Графа 5 «Оценка» — данную графу заполняет оценивающий (например, руководитель проекта). Для этого используется шкала от 0 до 5:

- 0 — степень достижения цели не оценивается на данном проекте;
  - 1 — фатальная ошибка. Другими словами, аудитор не только не справился с заданием, но и нанес значительный урон репутации как команды, так и ПВА в целом. Кроме того, он не приобрел никакого полезного опыта и знаний;
  - 2 — требуется приложить усилия. Аудитор допустил множество ошибок при выполнении своей части работы. Для исправления этих ошибок потребовались существенные затраты ресурсов, в первую очередь времени, а также вмешательство других участников команды. Репутация ПВА существенно не пострадала. Аудитор получил минимум полезного опыта и знаний;
  - 3 — необходимо слегка подшлифовать. При выполнении работы аудитор допустил некоторые ошибки. Негативное влияние на репутацию ПВА отсутствовало. Получен некоторый полезный опыт и знания;
  - 4 — хорошая работа. Аудитор допустил незначительные ошибки. Его действия способствовали созданию позитивного отношения к действиям команды и ПВА в целом. При выполнении работы приобретен полезный опыт и получены полезные знания;
  - 5 — может учить других. При достижении цели аудитор превзошел стандартные ожидания, привнес что-то новое и полезное в практику ПВА, например использовал новую и эффективную методологию выполнения теста или вызвал прилив энтузиазма у сотрудников объекта аудита в отношении результатов проекта.
- Графа 6 «Итоговая оценка» — показатели этой графы получают расчетным путем в зависимости от показателей граф 4 и 5. Значение графы 5 показывает, какая часть значения графы 4 переносится в графу 6. Например, если в графе 4 стоит 4%, а в графе 5 – 5%, то в графу 6 перейдет 4% (полное значение графы 4). Однако если в графе 5 стоит значение 4, то в графу 6 перейдет только 80% (4 балла из 5 возможных) значения 4% (т.е. 3,2%). Соответственно, оценка 3 обеспечивает перенос 60% значения графы 4 и т.д. Таким образом, оценки по отдельным целям складываются в общие оценки по направлению, а оценки по направлению в итоговую оценку (строка «Всего»).

Итоговая оценка индексируется на вес проекта (графа 3) и сравнивается с установленными интервалами качества. Например, могут исполь-

зоваться четыре интервала: 1) отличная работа (85% и выше), 2) хорошая работа (75–85%), 3) удовлетворительная работа (60–75%) и 4) плохая работа (меньше 60%). Итоговую оценку можно использовать для различных целей — от определения задач аудитора в следующем проекте до определения бонуса по итогам периода.

При использовании описанной методики оценки, а также в целом при проведении оценки работы аудиторов целесообразно придерживаться следующих принципов:

- **Принцип 1.** Очень важно придерживаться унифицированного подхода к эталону оценки. Это означает, что при оценке аудитора на проекте необходимо сопоставлять его работу с работой эталонного аудитора. Например, при оценке своих сотрудников в качестве эталона я использовал абстрактного старшего аудитора, обладающего квалификацией выше средней. Другими словами, при оценке я представлял, как конкретную цель в условиях проекта выполнил бы старший аудитор с подготовкой выше среднего. Такая оценка сотрудников показывает, сколько и чего им не хватает до достижения такого уровня.
- **Принцип 2.** Независимо от того, какую методику вы выберете, она должна использоваться в течение продолжительного времени. В этом случае эффективность ее применения возрастает, т. к. накапливается статистика по результатам ее использования.
- **Принцип 3.** В приведенном примере (см. табл. 12) есть графы 7–9. Они используются для того, чтобы сотрудник сам оценил свою работу на проекте. Предоставление возможности самооценки — хорошая практика. Она обеспечивает обратную связь, а также позволяет руководителю ПВА оценить объективность руководителя проекта.
- **Принцип 4.** Методики, подобные описанной выше, предназначены для того, чтобы максимально снизить субъективность оценки действий сотрудников, участвующих в проекте. Целесообразно стремиться к устранению субъективных факторов, мешающих адекватной оценке, в том числе за счет математизации методологии оценки.



## Глава 8. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

---

Основное предназначение аналитических процедур заключается в выявлении закономерностей в динамике однородных данных и в выявлении закономерностей в динамике взаимодействия разнородных данных. Под данными понимается широкое разнообразие как элементов процессов, так и результатов функционирования и взаимодействия процессов. Термин «данные» используется в универсальном смысле еще и по той причине, что в большинстве аналитических процедур используются цифры.

Аналитические процедуры (далее АП) — это один из видов тестирования. При выполнении АП активно применяется графическое представление результатов анализа, например диаграммы и графики. В отличие от детального тестирования результаты выполнения АП не дают однозначного вывода об объекте тестирования. Скорее это результаты, которые можно интерпретировать различным образом в зависимости от контекста. Например, сам по себе рост цен на продукцию предприятия — это положительное явление. Он повышает вероятность увеличения прибыли и стоимости предприятия. Однако одновременное падение продаж указывает на повышение риска недостижения этих целей.

Существует несколько ситуаций, в которых целесообразно применение АП:

- 1) выявление возможных рисков на этапе планирования;
- 2) определение перспективности направлений (процессов) для результативного детального тестирования, выделение узких мест;
- 3) выявление тенденций;
- 4) анализ общего состояния процесса;
- 5) усиление позиции в отношении выявленных недостатков.

*Использование АП на этапе планирования для выявления возможных рисков.* Во многих случаях на этапе планирования аудитор имеет весьма ограниченную информацию об объекте аудита, особенно если этот объект прежде не попадал в поле зрения ПВА. Возможности по проведению АП напрямую зависят от характеристик информации, имеющейся на этапе планирования. Во многих случаях наиболее доступной оказывается информация из системы бухгалтерского учета объекта аудита. Некоторые крупные компании пользуются ERP-системами, что дает возможность не только анализировать бухгалтерские данные, но и обеспечивает доступ к количественным и прочим данным процессов. Ряд данных можно получить на основании первоначального запроса информации (см. главу 7). Вернемся к примеру запроса по процессу «Управление запасами», проанализированному в главе 7 (см. табл. 13).

**Таблица 13.** Пример запроса информации для целей аудита процесса «Управление запасами»

№ п/п	Наименование
1	2
1	Внутренние нормативные документы (положения, инструкции, приказы), регламентирующие процессы: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ «Управление материально-техническим обеспечением»;</li> <li>✓ «Управление запасами» (приемка, входной контроль качества, хранение, перемещение, выдача в производство, списание, реализация, контроль запасов), в т. ч. учет неликвидных запасов; излишков; оборотных запчастей и агрегатов; металлолома;</li> <li>✓ «Инвентаризация»;</li> <li>✓ «Прием, увольнение материально ответственных лиц»;</li> <li>✓ «Пропускной и внутриобъектовый режим на предприятии (в части ввоза/вывоза запасов и приема/сдачи складских помещений под охрану)</li> </ul>
2	Учетная политика предприятий по бухгалтерскому и налоговому учетам на 2009 и 2010 гг.
3	Информация (реестр) по местам хранения запасов (материалы, готовая продукция, остатки незавершенного производства) предприятия по состоянию на 01.02.10 с указанием данных: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ наименование места хранения (далее — МХ);</li> <li>✓ наименование подразделения;</li> <li>✓ фактическое территориальное расположение МХ;</li> <li>✓ должность и ФИО МОЛ по каждому МХ;</li> <li>✓ группы ТМЦ (например: запчасти, металлопрокат, неликвиды, излишки, прочее), находящихся на хранении (в привязке к месту и МОЛ)</li> </ul>
4	Данные бухгалтерского (управленческого) учета об остатках запасов на 01.02.10 (в разрезе): <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ наименование МХ;</li> <li>✓ МОЛ;</li> <li>✓ номенклатура ТМЦ в МХ на 01.02.10;</li> <li>✓ цена, количество и стоимость запасов в МХ на 01.02.10</li> </ul> В т. ч. информация по остаткам неликвидных ТМЦ, излишков, металлолома, оборотных запчастей

Окончание табл. 13

№ п/п	Наименование
1	2
5	Утвержденная план-схема расположения мест хранения запасов и активов предприятия (схема, на которую нанесены МХ): центральные склады, открытые площадки, кладовые в цехах на 01.02.10
6	Информация по запасам (стоимость, номенклатура, количество, МХ) на 01.02.10 (забалансовые счета): <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ находящимся на хранении у сторонних организаций;</li> <li>✓ принятым на хранение от сторонних организаций;</li> <li>✓ арендованным (сданным в аренду) у сторонних организаций</li> </ul>
7	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Приказ «О подготовке и проведении годовой инвентаризации имущества (запасы и активы) в 2009 г.»;</li> <li>2. Приказы (протоколы) «О результатах проведенных инвентаризаций имущества» за 2009 г.;</li> <li>3. Реестр приказов, протоколов о проведении и результатах инвентаризаций имущества за 2009–2010 гг.;</li> <li>4. Графики проведения инвентаризации имущества в 2009–2010 гг.</li> </ol>
8	Отчеты (материалы расследований) службы безопасности по хищениям и выявленным недостаткам имущества за 2008–2010 гг.
9	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Перечень МОЛ предприятия (по запасам и активам) на 01.02.10;</li> <li>2. Перечень уволенных МОЛ предприятия за 2009–2010 гг.;</li> <li>3. Перечень приема на работу МОЛ предприятия за 2009–2010 гг. (указать подразделение, место хранения, ФИО и должность МОЛ, дату увольнения/приема на работу МОЛ)</li> </ol>
10	Утвержденные нормативы страховых (минимальных, неснижаемых, максимальных остатков) запасов ТМЦ предприятия на 2009–2010 гг.
11	Утвержденные критерии защищенности мест хранения предприятия
12	Утвержденные нормативы естественной убыли запасов
13	Утвержденные нормативы, расчетные таблицы перевода для определения веса объемных, навалочных материалов, металлопроката (таблицы перевода единиц измерения)
14	Утвержденный перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов запасов и активов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз запасов со складов и иных мест хранения предприятия
15	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Реестр договоров материальной ответственности по состоянию на 01.02.10 (по запасам и активам):  <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ФИО и должность МОЛ;</li> <li>✓ номер и дата заключения договора материальной ответственности.</li> </ul> </li> <li>2. Утвержденный список должностей материально ответственных лиц на предприятии</li> </ol>
16	<p>Реестр реализации запасов предприятия с 01.01.09 по 31.01.10 с обязательным указанием:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ наименования;</li> <li>✓ количества;</li> <li>✓ балансовой стоимости;</li> <li>✓ цены реализации с выделением НДС;</li> <li>✓ наименования покупателя и его юридического адреса</li> </ul>
17	Договоры материальной ответственности с МОЛ (по запасам и активам)
18	<p>Документы по судебным искам предприятия по случаям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ взыскания с МОЛ недостачи по имуществу;</li> <li>✓ поставок некачественной продукции поставщиками</li> </ul>

Остановимся на нескольких примерах того, как данные первичного запроса могут использоваться для определения рисков посредством проведения АП.

- Строки 3 и 4 — на основании данных о территориальном расположении МХ можно определить, какие группы ТМЦ хранятся на территории предприятия, а какие нет. При наличии групп ТМЦ вне территории предприятия могут существовать риски, связанные с обеспечением сохранности, а также своевременного оборота ТМЦ (перемещение на производство и возврат из производства). Также можно сопоставить количество МОЛ и количество МХ. Например, если МХ существенно больше, чем МОЛ, это может означать больше проблем с обеспечением сохранности, поскольку возрастает вероятность формального назначения и функционирования МОЛ. Кроме того, можно немного расширить запрос по строке 4 в части номенклатуры, цены, количества и стоимости — запросить эти данные по состоянию на разные даты в хронологическом порядке. На их основании можно, например, рассчитать динамику оборачиваемости. Если прослеживается тренд снижения оборачиваемости, это может указывать на наличие рисков в процессе управления запасами и во взаимодействующих процессах, например риск необоснованных закупок. Также можно рассчитать динамику неликвидных ТМЦ, особенно в пропорции к остальным запасам. Если наметится тренд увеличения доли неликвидных ТМЦ в общем объеме запасов, это также указывает на повышенную вероятность рисков, например риска порчи при хранении или риска несоответствия между данными учета и фактическими данными.
- Строка 6 — можно сформировать динамику запасов, находящихся на забалансовых счетах, за определенный период (например, 1–3 года). Предположим, что объем ТМЦ, принятых на хранение от сторонних организаций, растет. Если при этом предприятие испытывает дефицит в складских площадях, налицо определенный перекоп, особенно когда растет доля неликвидных ТМЦ в общем объеме ТМЦ (см. предыдущий пункт). Таким образом, такая ситуация может указывать на повышенную вероятность риска порчи собственных ТМЦ на хранении.
- Строка 8 — можно проследить динамику основных показателей отчетов СБ. Если негатив увеличивается со временем, это может указывать на то, что ряд рисков в процессе управления запасами выходит из-под контроля. Например, если СБ рапортует об увели-

чении количества задержанных при попытке выноса ТМЦ за территорию предприятия, это может указывать как на повышение эффективности работы СБ, так и на появление дополнительных стимулов и возможностей для выноса ТМЦ.

- Строка 9 — увеличение количества уволенных МОЛ на протяжении определенного периода, как и просто относительно большое количество МОЛ, указывает на повышенную вероятность специфических рисков, связанных с процессом передачи ТМЦ от одного МОЛ к другому. В целом во многих случаях реализация таких рисков приводит к увеличению расхождений между данными учета и фактическими данными, а также к снижению ответственности МОЛ за утрату имущества.

*Использование АП для определения перспективности направлений (процессов) для результативного детального тестирования, выделения узких мест.* Существует две ситуации, когда оценка перспективности особенно важна. Первая возникает, когда аудитор выбирает направления тестирования внутри какого-либо процесса. При этом могут использоваться различные подходы к формированию данных для проведения АП. Например, если известны основные риски, оказывающие влияние на выбранный для целей аудита процесс, то можно провести анализ характеристик данных рисков с помощью АП. Таким образом, наиболее перспективной для целей детального тестирования будет та часть процесса, которая наиболее уязвима для проанализированных рисков. Также могут быть использованы более простые подходы. Например, ресурсный подход (выбираются те процессы, которые потребляют максимум ресурсов) или затратный подход (выбираются те процессы, которые наиболее существенны с точки зрения стоимости). Выбор упрощенного подхода имеет ряд преимуществ — целесообразность выбора просто доказывается и можно сделать адекватный выбор, имея смутное представление о рисках. В табл. 14 использован именно затратный подход. В ней анализируется динамика основных расходов предприятия. Анализ проводится в рамках осуществления проекта внутреннего аудита «Аудит процесса “Закупки”». По результатам изучения процесса выяснилось, что некоторые существенные контрольные процедуры отсутствуют либо функционируют неадекватно (т. е. не достигают цели). Поэтому на этапе выбора наиболее перспективного направления для детального тестирования было принято решение использовать именно затратный подход. Логика простая — для обоснования целесообразности внедрения системы внутреннего контроля процесса правильнее выбрать наиболее затратную часть этого процесса.

**Таблица 14.** Пример анализа динамики основных расходов предприятия

Статья затрат	2008 г.		2009 г.		2009 г. к 2008 г.		Комментарий
	Сумма	% от выручки	Сумма	% от выручки	260 232 324	9,18%	
Выручка без НДС (90.1.1/1-18)	2 834 436 663	100%	3 094 668 987	100%	260 232 324	9,18%	
Себестоимость (20+23 счет)							
1 000 000 1. ПЕРСОНАЛ	1 089 916 590	38,45%	1 176 640 240	38,02%	86 723 650	7,96%	В интервале
2 000 000 2. МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАТРАТЫ	185 541 001	6,55%	383 773 579	12,40%	198 232 579	106,84%	
в т.ч. 2 050 000 2.5. Сырье и материалы	124 681 071	4,40%	302 493 179	9,77%	177 812 108	142,61%	
в т.ч. 2 051 900 Тампажные материалы	0	0,00%	163 905 396	5,30%	163 905 396		Необходимо выяснить причины использования тампажных материалов в ходе интервьеры
3 000 000 3. ТРАНСПОРТНЫЕ УСЛУГИ	689 139 632	24,31%	731 690 387	23,64%	42 550 755	6,17%	
в т.ч. 3 020 000 Проезд при вахтовом методе	99 096 505	3,50%	63 457 380	2,05%	-35 639 125	-35,96%	Приоритет 1
в т.ч. 3 040 000 Транспортные услуги прочие	582 491 036	20,55%	656 416 412	21,21%	73 925 376	12,69%	в процессе «Закупки» + см. анализ контрагентов транспортных услуг
4 000 000 4. УСЛУГИ 3 ЛИЦ	101 546 865	3,58%	99 466 813	3,21%	-2 080 052	-2,05%	
в т.ч. 4 060 400 Услуги субподрядных организаций	62 746 092	2,21%	43 110 410	1,39%	-19 635 682	-31,29%	
5 000 000 5. ЭНЕРГИЯ И ТОПЛИВО	174 476 554	6,16%	161 148 088	5,21%	-13 328 465	-7,64%	Исходя из аналитики компании снижение стоимости ДТ составило в среднем 25% + см. анализ цен на ГСМ
в т.ч. 5 020 000 5.2. Топливо (ГСМ)	162 193 371	5,72%	141 080 508	4,56%	-21 112 863	-13,02%	
6 000 000 6. АМОРТИЗАЦИЯ	82 896 218	2,92%	149 530 859	4,83%	66 634 641	80,38%	Оценочно, увеличение амортизации связано с увеличением первоначальной стоимости ОС на 58,52%
7 000 000 7. АРЕНДА И ЛИЗИНГ	158 016 887	5,57%	170 758 749	5,52%	12 741 862	8,06%	Интересная статья, нужно понять, что это такое
в т.ч. 7 010 000 Операционная аренда	97 938 320	3,46%	130 584 774	4,22%	32 646 454	33,33%	
в т.ч. 7 020 000 Финансовая аренда	60 078 567	2,12%	40 173 976	1,30%	-19 904 592	-33,13%	
8 000 000 8. НАЛОГИ И СБОРЫ В СЕБЕСТОИМОСТИ	1 739 740	0,06%	1 819 159	0,06%	79 419	4,56%	В интервале
9 000 000 9. ПРОЧИЕ РАСХОДЫ	4 509 258	0,16%	2 267 794	0,07%	-2 241 464	-49,71%	Не интересно
Итого себестоимость	2 487 782 745	87,77%	2 877 095 669	92,97%	389 312 924	15,65%	Тампажные материалы имеют наиболее существенный удельный вес в увеличении себестоимости в 2009 г.

Именно в этом случае результаты аудита будут наиболее впечатляющими. Таким образом, для целей аудита был выбран подпроцесс закупки транспортных услуг. Разумеется, в данном случае также учитывался и уровень вмененного риска — транспортные услуги дают простор для махинаций.

Вторая ситуация возникает, когда аудитор решает, стоит или нет затевать детальное тестирование по определенной тематике или определенной процедуры. Хронологически в большинстве случаев второе следует за первым и является как бы продолжением: выбрав направление для тестирования, мы выбираем конкретные темы или объекты тестирования. Ограничимся словесным примером. Предположим, аудитор замыслил протестировать обоснованность величины определенных производственных нормативов. При анализе процесса расчета и пересмотра данных нормативов он обнаружил ряд недостатков как процесса, так и системы контроля процесса. Однако для пущей доказательности он решает привести примеры того, что эти недостатки и упущения системы контроля действительно негативно влияют на результат процесса. Для этого ему необходимо протестировать обоснованность нормативов. АП помогают определить, какие нормативы лучше выбрать для теста обоснованности.

Аудитор может выяснить динамику величин нормативов за определенный период. Конечно, при анализе полученной динамики лучше всего иметь представление о том, что происходило в процессе производства в рассматриваемом периоде. Однако уже сама динамика может навести на кое-какие идеи. Например, если какие-либо нормативы пересматривались чаще, чем другие, особенно в сторону повышения, то они могут быть более интересны для детального тестирования обоснованности. Более частый пересмотр может означать попытки скрыть недостатки процесса производства или процесса закупок без внесения изменений в эти процессы, что всегда связано с затратой дополнительных усилий.

*Использование АП для выявления тенденций.* Довольно часто при осуществлении процессного аудита возникает необходимость определить тенденцию того или иного показателя, или явления, или группы показателей или явлений. АП как раз и предназначены для этого. Результаты выявления тенденций могут использоваться различным образом. Например, установление причинно-следственных связей между процессами может иметь ряд положительных последствий, например указать на наличие специфичных рисков на стыке двух и более процессов. Даже, если аудитор проводит АП только для улучшения понимания ситуации, это уже позитивно сказывается на его работе. Знание тенденций полезно само по себе. Возьмем для примера рис. 6.

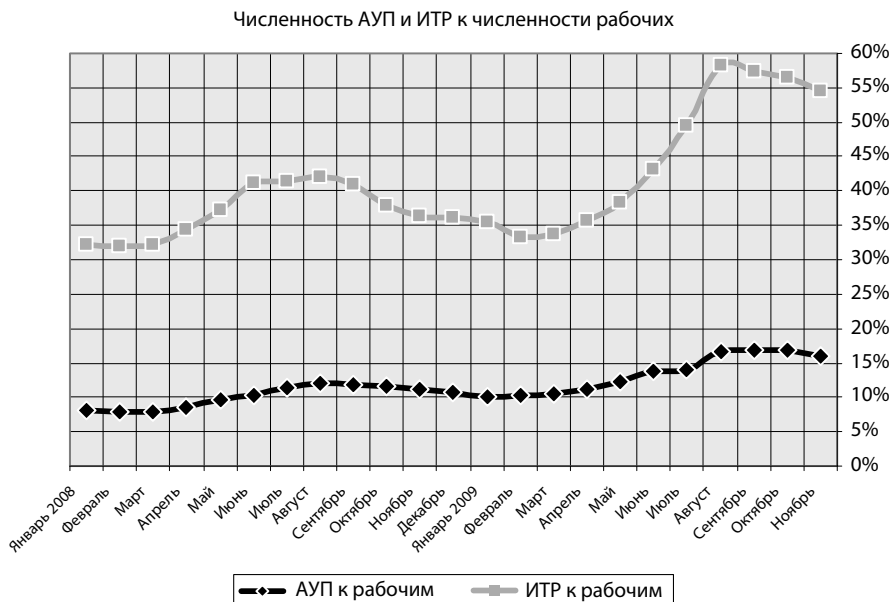


Рис. 6. Пример анализа динамики численности разных категорий сотрудников

Основная тенденция, которую видно на приведенной диаграмме, — это увеличение численности АУП и ИТР относительно численности рабочих. Нюансы динамики данной тенденции могут быть соединены со знанием деталей ряда других процессов. Например, если раньше мы выяснили, что на предприятии в последние годы прослеживается тенденция увеличения расходов на оплату труда, то выявленная тенденция частично объясняет причину этого. Также, например, если производительность на протяжении рассматриваемого периода не изменяется либо снижается, то выявленная тенденция указывает на отсутствие положительного влияния увеличения численности ИТР и АУП на производительность. Таким же образом можно проанализировать ряд других аспектов, зависящих от повышения качества управления, например качество. Если аудитор видит, что в 2008–2009 гг. предприятие не могло похвастаться особыми успехами в борьбе за качество, то динамика численности ИТР и АУП говорит, скорее всего, о бесполезности простого увеличения количества управленцев для достижения данной цели. В целом интерпретацию выявленной тенденции можно продолжить во взаимосвязи с другими данными и получить множество интересных предположений о текущем состоянии процессов предприятия.



Использование АП для анализа общего состояния процесса. Некоторые проекты внутреннего аудита могут быть не связаны с прямым выявлением недостатков процессов и системы внутреннего контроля. К ним относятся, например, проекты, основной целью которых является анализ состояния процесса или части процесса. Часто необходимость такого анализа возникает по причине неспособности системы управленческого учета и отчетности компании предоставить информацию в требуемом разрезе. В качестве примера в табл. 15 представлен пункт отчета, посвященного анализу текущего процесса.

**Таблица 15.** Пример результата применения аналитического тестирования при анализе процесса

7. Связка компания «А» плюс компания «Б» не создает существенных конкурентных преимуществ (анализ проведен по данным 2009 г.)

Проблема: отсутствие синергии от взаимодействия

Существенность: 70% выручки или не менее 1500 млн руб. за 2009 г.

Сумма ущерба: не менее 50 млн руб.

Причина: отсутствие процесса

#### **Объем договорных отношений**

Основной объем внутригрупповых расчетов (99%) осуществляется в рамках договоров между компанией «Б» и компанией «А» (30 договоров, 25 доходных для компании «Б» и 5 доходных для компании «А»). Между компаниями «Б» и компанией «В», компанией «Г», компанией «Д», компанией «Е» (далее «Компанией») заключено 19 договоров (6 доходных для компании «Б», оборот в 2009 г. менее 15 млн руб.).

#### **Удельный вес выручки от компании «Б» в общей выручке**

Основным источником доходов для Компаний являются сторонние заказчики — максимальная выручка среди Компаний, полученная от компании «Б», у компании «В» (1,3% от общей выручки). Напротив, удельный вес выручки компании «Б» от Компаний составляет 1136 млн руб. или 68% от общей выручки компании «Б». Данная выручка практически на 100% получена от компании «А».

#### **Внутригрупповое ценообразование**

Компания «В» использует пониженные расценки в договорах с компанией «Б» и рыночные в договорах с компанией «А». Валовая прибыль компании «А» по договорам, буровым подрядчиком в которых является компания «Б», практически равна нулю. Компания «Е» использует рыночные ставки как по договорам с компанией «Б», так и по договорам с компанией «А».

#### **Принятое время и непринятое по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками**

При работах со сторонними заказчиками у компании «Б» процент принятого времени на 25% выше, чем при работе с компанией «А». Компания «А» не принимает каждый 12-й час, сторонние заказчики — каждый 15-й.

#### **Простой бригад компании «Б» по причине аварий**

В среднем простой бригад компании «Б» по договорам с компанией «А» в пересчете на одну скважину в 12 раз больше, чем по договорам со сторонними заказчиками.

#### **Продолжительность согласования договоров**

Две трети договоров со сторонними заказчиками, в которых компания «А» выступает в качестве генподрядчика, а компания «Б» — в качестве бурового подрядчика, согласовываются в срок два месяца и более. Договоры компании «Б» со сторонними заказчиками согласовываются быстрее — менее половины договоров (44%) согласовываются в аналогичные сроки.

Окончание табл. 15

**Уровень маржи по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками**

Фактическая валовая прибыль по договорам компании «Б» с компанией «А» в среднем на треть меньше плановой. Фактическая валовая прибыль по договорам со сторонними заказчиками в среднем в четыре раза меньше плановой.

**Размер суточной ставки по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками**

Фактическая суточная ставка, обеспечивающая покрытие затрат на бурение, по договорам компании «Б» с компанией «А» в среднем на 12% больше, чем плановая. Аналогичная ставка по договорам со сторонними заказчиками больше плановой на 17%. Другими словами, если к цене соответствующих договоров прибавить соответственно 12 или 17%, этого хватило бы, чтобы покрыть расходы по этим договорам (без учета общехозяйственных расходов).

**Ставка накладных расходов по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками**

Фактическая ставка накладных расходов по договорам компании «Б» с компанией «А» в среднем превышает плановую в 4,3 раза. Фактическая ставка накладных расходов по договорам со сторонними заказчиками в среднем превышает плановую в 3 раза.

Сравнение преимуществ работы по двум схемам — компания «Б» вместе с компанией «А» и компания «Б» самостоятельно

№ п/п	Показатель	Компания «А» + + компания «Б»	Компания «Б» самостоятельно
1	Принятое и непринятое время по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками	–	+
2	Простой по причине аварий	–	+++
3	Продолжительность согласования договоров	–	+
4	Уровень маржи по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками	+++	–
5	Размер суточной ставки по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками	+	–
6	Ставка накладных расходов по договорам с компанией «А» и сторонними заказчиками	+	–

+++ – существенное преимущество

++ – большое преимущество

+ – сравнительное преимущество

**Вывод: по шести ключевым операционным и экономическим показателям деятельности две схемы работы имеют паритет**

Приведенный в качестве примера пункт отчета явился результатом анализа взаимодействия двух компаний, входящих в структуру одного холдинга. Совместная работа данных компаний в условиях одного холдинга должна была привести к возникновению определенного синергетического эффекта. Однако такой эффект не появился в какой бы то ни было заметной форме. Чтобы прийти к такому выводу, потребовался анализ взаимодействия компаний по ключевым направлениям. Как видно из содержания пункта отчета, анализ проводился с исполь-

зованием АП, т. к. во многом речь идет о сложившихся на момент анализа тенденциях.

Таким образом, в силу своих особенностей АП являются подходящим инструментом для проведения анализа общего состояния какого-либо процесса или ситуации.

*Использование результатов АП для усиления позиции в отношении выявленных недостатков.* Речь идет о простой идее, полезность которой не один раз подтверждалась на практике. Суть ее заключается в следующем — отчет, содержащий аналитические выкладки, намного позитивнее воспринимается руководством, чем отчет, написанный в стиле экзальтированного педантизма или потока порой бессвязных мыслей. Более подробно о написании отчетов мы поговорим в соответствующей главе. На данном этапе мне бы хотелось привлечь внимание аудиторов к идее использования результатов АП в отчетах. Основной эффект достигается за счет того, что аналитические выкладки помогают целостному восприятию материалов в результате увязывания фактов в определенную общую картину. Кроме того, результаты АП очень часто представляются в графической форме (диаграммы, графики и т. д.), а такой вид представления воспринимается намного проще, чем простой текст. Если аудитор использовал АП в предыдущих четырех ситуациях, у него должны появиться результаты АП для включения в отчет.

## Глава 9. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ПРОЕКТА

---

### **Встреча с представителями объекта аудита перед началом работ**

Такая встреча проводится на территории объекта аудита. Она преследует несколько целей, а именно:

- представить общую информацию о проекте (цели, сроки, действующие лица, задачи, используемые процедуры, порядок согласования и обсуждения результатов и т. д.);
- ответить на вопросы по проекту;
- представить участников команды аудиторов;
- познакомиться с ключевыми сотрудниками объекта аудита;
- задать общий тон проекта;
- прочувствовать атмосферу объекта аудита.

В соответствии со стандартной практикой внутреннего аудита в самом начале проекта проводится встреча команды аудиторов с руководством объекта аудита или руководством юридического лица, которое включает в себя объект аудита. Чаще встречается второй вариант. Как правило, если подразделение внутреннего аудита обладает существенным административным ресурсом в виде поддержки, как со стороны аудиторского комитета, так и со стороны топ-менеджмента компании, то процедура встречи проходит в соответствии с лучшей практикой внутреннего аудита.

Когда предстоящий проект является первым проектом для юридического лица, обычно организуется встреча с руководством объекта аудита. Также большая часть аудиторских проектов, особенно неконсалтинговых, открывается встречей с руководством объекта аудита. Наряду с полити-

ческими причинами есть элементарная необходимость лично разъяснить интересующие моменты предстоящего проекта, получить первую обратную связь на цель аудита, получить первое представление об условиях, в которых придется работать. Как и во многих ситуациях, с которыми сталкивается внутренний аудитор в процессе своей работы, данный этап проекта имеет ряд нюансов.

**Вариант 1.** Вы назначили встречу, и она с высокой вероятностью состоится в назначенное время, в назначенном месте и с участием обозначенных лиц, включая высшее руководство объекта аудита. Данный вариант является наиболее целесообразным, возможно не с точки зрения руководства объекта, но однозначно с точки зрения внутреннего аудита. У вас есть возможность пояснить цель, содержание и масштаб проекта, обозначить позицию по ключевым вопросам (например, необходимость перенесения отпуска для сотрудников объекта аудита на период после проекта) и часто тут же решить эти вопросы, создать требуемое впечатление о команде внутренних аудиторов, обсудить спорные моменты и ответить на вопросы руководства. Довольно часто такие встречи дают понять, чего стоит ожидать от руководства и сотрудников аудируемого объекта. Также сам факт встречи и качество принятых во время ее решений обозначает статус подразделения внутреннего аудита в глазах руководства объекта аудита. Отношение генерального директора (или иного высшего исполнительного органа) к внутреннему аудиту с высокой вероятностью транслируется на его подчиненных. Поэтому установление конструктивного контакта с генеральным директором облегчает работу по проекту в дальнейшем.

**Вариант 2.** Вы назначили встречу, и она с высокой вероятностью состоится в назначенное время, в назначенном месте, но без участия ряда обозначенных лиц, в частности одного или нескольких представителей высшего руководства объекта аудита. Данную ситуацию можно трактовать по-разному. В большинстве случаев это означает, что либо высшее руководство пытается оказать некоторое давление на внутренний аудит, либо предстоящий проект не входит в число приоритетных и важных событий высшего руководства в настоящий момент. Так или иначе, появляется повод задуматься. Тушеваться нет смысла, необходимо просто продолжать делать свое дело. Нередко отношение высшего руководства к проекту меняется по мере его развития, особенно когда команде внутренних аудиторов удается получить существенные результаты и они не в пользу высшего руководства.

**Вариант 3.** Вы назначили встречу, и она с высокой вероятностью состоится в назначенное время, в назначенном месте, но без участия обозна-

ченных лиц. Вместо тех сотрудников, которых обозначили вы, во встрече участвуют другие сотрудники объекта аудита, порой не только не представляющие топ-менеджмент, но и не имеющие отношения к тематике проекта внутреннего аудита. Это серьезная ситуация. Иногда такое происходит вследствие накладок, что лишний раз указывает на проблемы во внутрикорпоративной коммуникации аудируемого объекта аудита. Однако в большинстве случаев это делается намеренно. В целом необходимо приложить максимум усилий, чтобы встреча состоялась до начала активных действий по проекту. Имеет смысл задействовать административные ресурсы в случае, если не удастся получить комментарии по ситуации от высшего руководства объекта аудита самостоятельно. Использование административного ресурса нужно не для устрашения, а для наведения мостов, установления канала конструктивной коммуникации между командой внутреннего аудита и высшим руководством аудируемого объекта.

**Вариант 4.** Вы назначили встречу, однако высшее руководство или иные приглашенные на встречу лица уклоняются от участия в ней. Данная ситуация является наихудшей разновидностью варианта 3. Последовательность действий аналогична. В большинстве случаев это означает, что проект будет проходить в тяжелых условиях и вам необходимо внести корректировки в план проекта. Основная часть корректировок связана с графиком проекта, требованиям к существенности доказательств, составом команды аудиторов. В данном случае действует простое правило — если проект тяжелый, то требуются больше времени на выполнение процедур, более простая тематика аудита, более существенные доказательства (например, наблюдения должны подкрепляться фото- и видеоматериалами, устные пояснения надо дублировать в объяснительных с подписью соответствующих лиц), более высокая квалификация членов команды внутреннего аудита. Также необходимо обсудить ситуацию с пользователями результатов проекта и подкорректировать их ожидания.

## Проведение интервью

Под интервью понимается устный опрос владельца процесса или иного лица, предположительно осведомленного по тематике, интересующей аудитора (далее оппонент). Почему используется формулировка «предположительно осведомленный»? Да потому что нередки ситуации, когда нужная информация получается только после одного или нескольких последующих интервью. Иногда аудитор может ошибиться с выбором

осведомленного лица. Однако чаще осведомленные лица оказываются на практике не слишком хорошо осведомленными.

Интервью является одним из базовых методов получения информации по тематике аудита. Во время интервью высок риск саботажа со стороны оппонента. Нередки ситуации, когда аудитора, особенно малоопытного, попросту «парят», включая в интервью дезинформацию. Поэтому важно в ходе интервью продемонстрировать свою осведомленность или, в крайнем случае, предпринять действия по снижению вероятности дезинформации. К ним относятся:

- **многозначительное молчание** — это не означает, что в процессе интервью вам следует молчать. Необходимо воздерживаться от обсуждения деталей и споров, т. к. при ограниченной осведомленности у вас может быстро исчерпаться запас аргументов;
- **следование процедуре** — перед началом интервью вы делаете упор на том, что по тем или иным причинам (например, ваше начальство настаивает на лимите по времени) вы действуете строго по плану без отклонений, по принципу вопрос–ответ;
- **доминирование** — возможно, вы и не являетесь экспертом в особенностях самого бизнес-процесса, однако вы эксперт в области внутреннего контроля. В большинстве случаев одной из ключевых целей интервью является выяснение особенностей системы внутреннего контроля бизнес-процесса. При попытке запутать вас рассказами про тонкости процесса необходимо встречными вопросами возвращать интервью к обсуждению системы внутреннего контроля. Пусть данная тема будет той основой, на которую наращивается дополнительная информация;
- **упор на неотвратимости** — имеется в виду необходимость периодически подчеркивать важность корректного освещения фактов. Стоит неоднократно намекнуть на то, что в обоюдных интересах оперативно разобраться с поставленными вопросами, а иначе процедура будет повторена столько раз, сколько потребуется;
- **личное обаяние / эмпатия** — это относится к ситуации, когда противоположная сторона испытывает симпатию к внутреннему аудитору и поэтому помогает ему провести процедуру максимально эффективно. Безусловно, в ряде случаев такой эффект может быть вызван манипуляцией со стороны аудитора. Однако нередко ситуации, когда все происходит на бессознательном уровне. Эмоции и чувства проявляются каждую минуту нашей жизни.

Однако самым надежным вариантом минимизации дезинформации всегда остается ваш опыт и осведомленность о нюансах темы интервью.

Информация, полученная в ходе интервью, имеет низкую степень доказательности, т. е. может быть легко опровергнута оппонентом в дальнейшем. Для увеличения ее доказательности используется ряд методов:

- составление по окончании интервью протокола с кратким содержанием интервью и отправка данного протокола электронной почтой на согласование оппоненту;
- составление по окончании интервью протокола с кратким содержанием интервью и представление данного протокола в письменном виде на подпись оппоненту;
- ведение записи интервью с использованием, например, диктофона.

Степень доказательности увеличивается от первого к третьему методу. Очень важно, чтобы при использовании первого и второго методов аудитор обладал хорошими навыками делового письма. Иначе в дальнейшем любая косноязычная фраза может быть истолкована двояко и ценность протокола как доказательства значительно снизится.

Использование данных методов часто ограничено. В принципе первый метод является хорошей практикой и должен периодически использоваться. К тому же он дисциплинирует противоположную сторону, что слегка повышает эффективность аудиторского процесса в целом.

При использовании второго метода есть риск нарушить принцип снайпера. По сути, разницы между первым и вторым вариантом нет. Однако в настоящий момент в России более трепетно относятся к своей подписи, особенно когда она сопровождается расшифровкой. Поэтому во втором случае вероятность встретить отказ выше, чем в первом.

Третий метод потенциально может избавить аудитора от определенного объема ненужной работы, а также повысить эффективность работы. Имея запись, всегда можно уточнить подзабытые моменты, проанализировать свои ошибки и подкорректировать навык проведения интервью. Однако использование такого метода сильно ограничено. Я пользовался данным методом лишь однажды, и при этом тематика аудита была нейтральной. Конечно, никто не может запретить использовать диктофон втихаря, без оповещения других участников интервью. Однако в этом случае нужно все тщательно просчитать, и эффект от полученной таким образом информации должен значительно превышать возможные последствия разглашения метода ее получения и дальнейшего исполь-



зования. Более распространено использование диктофона в ситуациях, когда информация используется с однозначно благими целями для всех участников интервью, например в консалтинговых проектах.

Интервью как метод получения информации и тестирования наиболее часто используется в следующих ситуациях:

- *Описание процесса.* Немногие российские предприятия имеют письменные описания ключевых бизнес-процессов, которые являются целостными и регулярно обновляются. Под целостным я имею в виду такое описание, которое дает представление о том, как процесс достигает своей цели, как работает система контроля и как происходит управление изменениями. Описание процесса, которое регулярно обновляется, отражает результаты всех существенных изменений процесса на текущий момент. Еще меньше предприятий пользуются при описании бизнес-процессов графическими методами представления. В таких условиях интервью является основным методом получения информации о текущем состоянии бизнес-процесса. Более детальная методика проведения интервью с целью документирования бизнес-процесса представлена в разделе «Описание процесса — диаграммы и текстовая часть. Правила составления диаграмм».
- *Общая информация по процессу/объекту аудита.* Часть людей обладает системным мышлением. Для них важно собрать максимум информации об исследуемом объекте, чтобы было комфортно анализировать объект в дальнейшем. Под системным мышлением я понимаю простые вещи — есть люди, которым важно целостное представление об объекте, им важно видеть четкие рамки, где все начинается и где все заканчивается. Примером использования интервью с целью получения общей информации по процессу/объекту аудита является, фривольно говоря, экскурсия на производство. В таких ситуациях вас сопровождает человек, сведущий в производственном процессе, вы обзрываете процесс производства, слушаете рассказ, задаете вопросы. Такие экскурсии весьма полезны и в дальнейшем позволяют лучше воспринимать поступающую информацию. Они как бы задают некий скелет восприятия.
- *Предварительная информация для целей планирования детального тестирования.* Использование интервью в качестве вспомогательного метода определения тематики детального тестирования часто целесообразно, несмотря на ограничения, в основном связанные с изначально низкой достоверностью полученной

информации. Нюанс в следующем — довольно часто в процессе аудита в поле зрения аудитора попадает информация, которая указывает на потенциально интересную тему для дальнейшего исследования. Вероятность этого увеличивается по ходу проекта, т. к., зная больше об объекте аудита, аудитор обращает внимание на большее количество деталей. Нередко такая информация носит фрагментарный характер, т. е. раскрывает содержание темы с одной из сторон. Однако ресурсы аудитора ограничены. С одной стороны, по мере выполнения проекта у него появляется и фокусируется представление о направлениях для дальнейшего детального тестирования. С другой стороны, новая информация может привести потенциально к более существенным результатам проекта. В этом случае интервью является компромиссным вариантом получения дополнительной информации для принятия решения, поскольку позволяет быстро получить необходимые уточнения. Периодически после такого интервью аудитор решается изменить план детального тестирования, и это в дальнейшем оправдывается. Разумеется, интервью не дает исчерпывающей информации, и рассматривать тему нужно в свете всех данных, полученных в ходе проекта.

В большинстве случаев вы не сможете получить всю требуемую информацию только по результатам одного интервью. В среднем для описания процесса требуется провести два-три интервью (базовое, уточняющее, окончательное). Однако нередко не спасают даже неоднократные интервью. Ситуации, когда существенные блоки информации, способные повлиять на результат аудита, всплывают не вовремя (например, на этапе обсуждения проекта отчета), не так уж редки. Информация является ключевым рабочим материалом аудитора, и нужно прилагать максимум усилий как для ее добычи, так и для обеспечения требуемого качества. Есть несколько способов повышения эффективности интервью как метода получения информации и тестирования.

*Планирование и постановка цели.* Любое интервью требует хотя бы минимальной подготовки. Вы должны сформировать предварительный перечень вопросов. Аудитор, который не знает, что спросить, провоцирует негативное отношение к себе и другим участникам команды. В некоторых случаях лучше задать глупый вопрос по теме, чем просто молчать, либо позволить собеседнику рассказывать, насколько лучше было во времена Советского Союза или как он отлично провел время вчера на рыбалке. Вы должны учесть личностные особенности собеседника.

Иногда, например, полезно направить аудитора женского пола на интервью с представителем мужского пола. Вы должны учесть обстановку, в которой будет проходить интервью. Например, если вы пригласите человека в помещение, где находятся еще и другие аудиторы, то это может спровоцировать замкнутость.

В начале интервью необходимо озвучить его цель. Вы должны обозначить рамки обсуждаемого материала. Если этого не сделать, то интервью превращается в беседу. По мере скатывания к беседе вам будет все труднее и труднее удерживать разговор в заданной тематике. Высока вероятность, что к концу интервью вы далеко уйдете не только от изначальной темы, но и получите много бесполезной информации. Необходимо соблюдать принцип прицельного любопытства.

*Контроль темы интервью.* Даже если вы озвучили цель интервью своему собеседнику, вам все равно придется приложить максимум усилий, чтобы удержать разговор в заданном русле. На практике очень часто люди отступают от основной темы и вдаются в излишние детали. Если представить интервью как трехмерный объект, то, ставя цель, обозначая тематику, вы определяете только одно измерение. Размах отклонений вправо, влево и вглубь необходимо определять уже в процессе интервью. Это невозможно сделать на начальном этапе, т.к. вы заранее в полной мере не знаете, что услышите. Контроль тематики интервью можно выделить в отдельный навык, и ему придется специально учиться, ведь вы имеете дело с живыми людьми во всем их многообразии. Во время интервью необходимо добиваться расположения собеседника, поскольку от этого зависят как достоверность информации, так и ее количество. Поэтому грубый контроль хода интервью быстро приводит к тому, что собеседник либо замыкается, либо просто не знает, что говорить. Если позволить интервьюируемому говорить все, что вздумается, это приведет к низкому КПД интервью для аудитора. Таким образом, контроль тематики интервью превращается в искусство вести беседу в заданном направлении. Базовыми приемами контроля являются наводящие вопросы (двигают интервью вперед), корректирующие вопросы (устраняют отклонения от темы), таранные вопросы (также устраняют отклонения и углубление в детали, но являются более мощными и неожиданными), форсирующие вопросы (переводят тему на следующий этап, если вы затоптались на месте). Также существенно помогают и другие личностные качества, такие как чувство юмора, обаяние, эрудированность, проницательность, интуиция, смекалка. Значительную помощь оказывает предварительная подготовка к интервью и наличие вспомогательных инструментов.

*Использование вспомогательных инструментов.* Существуют разного рода инструменты, повышающие КПД интервью. Особенно данный инструментарий полезен для начинающих аудиторов. Некоторые приемы, впрочем, полезны аудиторам любой квалификации. Например, если я самостоятельно анализирую процесс, то перед началом интервью высылаю предполагаемую схему и укрупненное описание процесса собеседнику. В дальнейшем мы уже обсуждаем предметно данные материалы, при необходимости углубляясь в детали, уточняя содержание и структуру. Базовый набор вспомогательных инструментов следующий — таблица процесса с пустыми графами для заполнения во время интервью, вопросники, описание процесса (либо диаграмма, либо текстовое описание, либо набор ключевых подпроцессов и функций, либо комбинация вариантов), матрица рисков процесса. Немного подробнее о каждом из инструментов.

- Таблица процесса с пустыми графами — таблица с набором столбцов для внесения информации по определенным этапам процесса (см. табл. 16).

**Таблица 16.** Пример таблицы для заполнения в ходе интервью

Процесс					
Этап процесса...					
Наименование	Содержание	Цель	Контрольные процедуры	Владелец	Результат
...	...	...	...	...	...

В приведенном примере процесс разбивается на несколько этапов, количество и содержание которых уточняются в процессе интервью. По каждому процессу указывается содержание этапа (что делается), цель этапа (что предполагается достичь), контрольные процедуры (как контролируются действия внутри этапа), владелец (кто отвечает за операции и результаты), результат (что получается на выходе). Подобные таблицы содержат как подсказки для вопросов аудитора, так и помогают структурировать интервью и придать ему нужное направление.

- Вопросники — набор заранее подготовленных вопросов, которые аудитор задает в процессе интервью. Данный инструмент больше подходит для интервью, не связанных с описанием процесса. Вопросники хороши для уточнения имеющейся информации. Например, в ходе аудита у вас накапливаются вопросы по интересующей

тематике, которые вы оптом выясняете в ходе интервью. Такой подход предпочтителен, т. к. постоянный контакт с представителями объекта аудита часто не только невозможен, но и еще противоположен. Людям не стоит понапрасну отвлекать от работы.

- Описание процесса — существует высокая вероятность того, что один и тот же правильно построенный процесс в разных компаниях будет в целом одинаковым по составу и структуре. Поэтому с определенного момента в своем профессиональном развитии аудитор способен сформировать описание процесса, примерно соответствующее фактическому процессу, без посторонней помощи. Описание может использоваться как этим аудитором, так и его менее опытными коллегами для проведения уточняющего интервью по описываемому процессу. Такое описание можно даже выслать по электронной почте заранее для того, чтобы у собеседника было время более системно представить комментарии. Заранее подготовленное описание удерживает разговор в требуемом русле и экономит время аудитора. Однако оно имеет существенный недостаток, который необходимо научиться преодолевать, — как и с любым заранее подготовленным материалом, вы можете что-то упустить, а собеседник может намеренно или ненамеренно быстро согласиться с тем, что представленное описание полностью соответствует действительности. В первом случае универсального рецепта не существует, и качество проведения интервью в существенной степени зависит от опыта аудитора. Во втором случае имеет смысл не ограничиваться устными увещаниями, а время от времени просить продемонстрировать то, что собеседник описывает. Например, если при описании процесса «Закупки» собеседник заявляет, что по итогам заседания тендерного комитета составляется протокол, вам надо попросить показать какой-нибудь из последних протоколов. Такой контроль процесса представления достоверной информации довольно прост в исполнении и весьма эффективен. Плюс вы совмещаете интервью с проведением сквозного тестирования.
- Матрица рисков процесса — так же как и вопросники, больше подходит для уточнения информации по процессу. Она помогает структурировать процесс интервью, однако, как и заранее подготовленные описания процесса, может способствовать тому, что какие-то из существенных рисков будут упущены. Поэтому требуются сверки с дополнительными источниками информации. В от-

личие от заранее подготовленного описания процесса матрица рисков может быть намного обширнее, хотя ключевые риски процессов от предприятия к предприятию во многом схожи. Работа с матрицей рисков требует привлечения более квалифицированного внутреннего аудитора, чем работа с заранее подготовленным описанием процесса. По сравнению с процессами риски — категория более сложная и неоднозначная. Существенным преимуществом матрицы рисков является ее изначальная нацеленность на систему внутреннего контроля процесса.

- *Разведка.* Суть данного метода заключается в построении многоканального интервью. В базовом варианте у каждого интервью должна быть исходная тема. Однако если для собеседника в большинстве случаев такая тема является единственной, то для аудитора она может быть одной из нескольких тем, в отношении которых аудитор хочет получить информацию. По сути, данный подход является в значительной степени манипулятивным, однако в ряде ситуаций он единственно верный и применимый. Технически интервью строится так, чтобы в центральную тему интервью с подходящей плотностью вкраплялись вопросы по другим тематикам. Такого рода подход к проведению интервью может быть как запланированным, так и просто выработанным практикой. В первом случае вы завуалированно вытягиваете интересующие сведения. Во втором случае вы просто придерживаетесь принципа разведки — не только двигаетесь в определенном направлении, но и прощупываете попутно прилегающую местность. Вообще стоит поработать над тем, чтобы такая манера проведения интервью вошла в привычку. Контролируемо отклоняясь по ходу интервью от основной темы с обязательным применением принципа прицельного любопытства, можно получить попутную информацию (меньше необходимости организовывать дополнительные интервью) и выйти на потенциально интересную тему для дальнейшего исследования.
- *Вербовка.* Этот термин носит отчасти шуточный характер. В данном пункте объединены действия аудитора по формированию конструктивных и позитивных отношений с собеседником. Результата можно добиться разными способами, и аудитор должен знать, какие из них ему под силу. Основная прикладная цель заключается в получении максимального количества положительных реакций, когда в обычной ситуации больше вероятность отрицательной ре-

акции. Например, если аудитор запрашивает информацию в таком виде, в каком у собеседника она отсутствует, и необходимо приложить усилия для придания информации требуемой структуры, то вероятность получения отказа возрастает. Однако если данная просьба прозвучит в момент достижения определенного уровня позитива в процессе интервью, то вероятность положительного ответа становится более высокой. Данный способ также можно отнести к манипуляции, однако эффект от налаженного взаимодействия аудитора и представителей объекта аудита оправдывает его использование. В то же время многим людям свойственно стремиться выстраивать позитивные отношения на подсознательном уровне, в том числе за счет неосознанного использования манипулятивных по сути методик.

- *Оперативное документирование.* Результаты интервью лучше всего документировать непосредственно после его завершения. Человек в среднем помнит 10–15% информации, полученной неделю назад. Также в пользу такого подхода говорит необходимость оперативной оценки полноты полученной информации. Чем быстрее мы выясним, чего не хватает, тем быстрее сможем организовать дополнительные интервью.
- *Одна голова хорошо, две лучше.* В ряде ситуаций имеет смысл привлечь напарника к участию в интервью. Во-первых, когда один аудитор спрашивает, у второго есть время записать. Во-вторых, личный пример является наилучшим способом обучения малоопытных аудиторов. Однако не стоит забывать, что участие двух аудиторов потенциально удваивает как преимущества правильно поставленного интервью, так и недостатки низкокачественного интервью. Поэтому аудиторы должны контролировать друг друга. Имеет смысл договориться о невербальных сигналах, чтобы в процессе интервью указывать друг другу на упущения.

## **Описание модели операционной деятельности как в целом, так и в рамках процесса**

Классический процессный аудит начинается с описания того процесса, который является объектом аудита. Однако описание процесса само по себе имеет специализированный характер. Вместе с тем каждый процесс обладает набором, так скажем, тактико-технических характеристик, для которых на схеме процесса часто просто нет места. Большинство

таких характеристик носят общий характер. Тем не менее наличие представления о них улучшает понимание процесса и приводит к формированию более качественных рекомендаций по улучшению процесса и системы внутреннего контроля. Информация о характеристиках процесса может быть передана посредством формирования модели операционной деятельности<sup>1</sup> в рамках анализируемого процесса. Рассмотрим целесообразность использования описания модели операционной деятельности на примере (рис. 7). В качестве примера дано описание модели операционной деятельности в рамках процесса «Управление денежными средствами» (займы, расчетные счета, наличные, денежные аналоги). Это описание указывает на наличие следующих тактико-технических характеристик процесса:

- 1) процесс охватывает три группы участников — управляющую компанию (далее УК), заводы (управляемые компании) и сторонние организации;
- 2) основные денежные потоки идут либо через УК, либо с разрешения УК — УК самостоятельно осуществляет закупку основного сырья, получает плату за готовую продукцию от покупателей, согласует реестры платежей управляемых компаний;
- 3) существует система определения приоритета платежей (налоги, з/п и кредиты оплачиваются в первую очередь);
- 4) управляемые компании получают лишь часть денег за реализованную готовую продукцию;
- 5) существует сложный механизм координации действий УК и управляемых компаний.

На основании модели операционной деятельности можно получить не только представление об общей структуре и содержании процесса, но и о потенциальных рисках процесса и точках, в которых происходит взаимодействие анализируемого процесса с другими процессами. В нашем примере по модели операционной деятельности видно, что процесс «Управление денежными средствами» взаимодействует как минимум с процессами «Закупки» и «Продажи». Кроме того, аудитор может предположить наличие следующих рисков:

---

<sup>1</sup> Схематичное укрупненное изображение одного или нескольких взаимодействующих процессов с обозначением основных действий, потоков информации, ресурсов и прочих результатов, с возможным указанием основных параметров процессов.



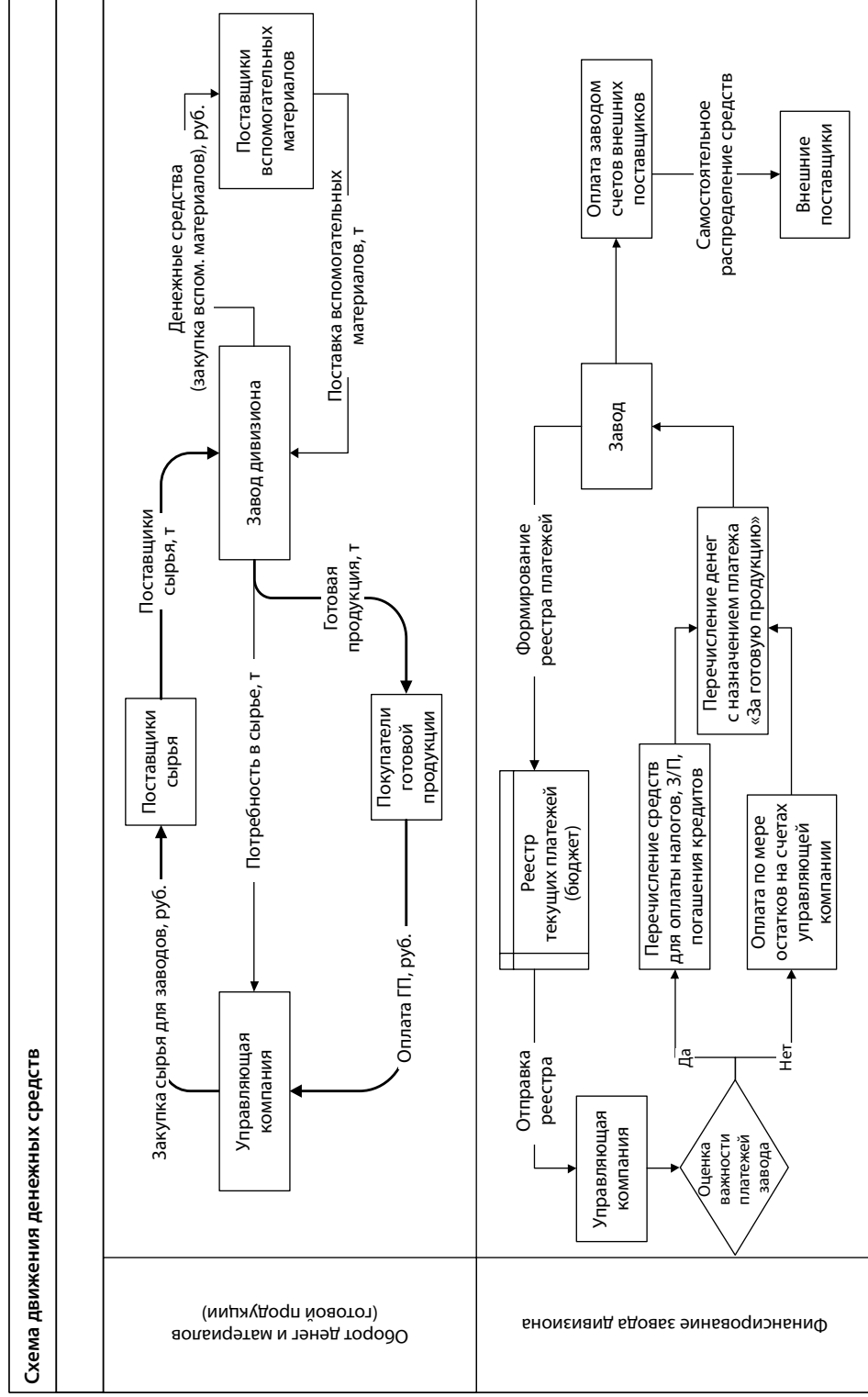


Рис. 7. Пример описания модели операционной деятельности

- 1) несвоевременное погашение обязательств управляемых компаний;
- 2) затянутое согласование реестра платежей;
- 3) поверхностное согласование реестра платежей;
- 4) несвоевременные закупки сырья и материалов;
- 5) непропорциональная (относительно основного сырья и материалов) закупка вспомогательных материалов и т. д.

Составлять описание модели операционной деятельности имеет смысл в тех случаях, когда аудиторы впервые имеют дело с объектом аудита.

## **Описание процесса — диаграммы и текстовая часть. Правила составления диаграмм**

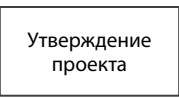
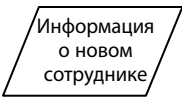

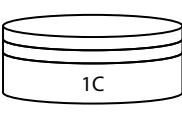
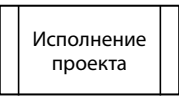

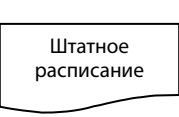

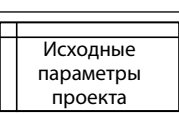

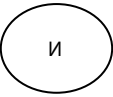

Целесообразность использования той или иной методологии описания и анализа бизнес-процессов зависит от того, с какой целью эти бизнес-процессы описываются и анализируются. С точки зрения внутреннего аудита бизнес-процессы описываются в первую очередь для документирования привязки системы внутреннего контроля к тому или иному этапу бизнес-процесса. Таким образом, описание бизнес-процессов имеет прикладной характер. Как вариант можно составить описание системы внутреннего контроля без описания соответствующего бизнес-процесса. Однако существенным минусом такого подхода является отсутствие целостности и снижение информативности. Кроме того, любая процедура контроля в отрыве от этапа бизнес-процесса бесполезна, так как контроль должен быть с чем-то связан и на что-то направлен.

Существует несколько методологий документирования бизнес-процессов — IDFO, BPWin, ARIS и т. д. На практике в большинстве случаев вполне достаточно стандартных возможностей одного из приложений Microsoft Office — Microsoft Visio.

В табл. 17 приведены основные значки (блоки схемы), с помощью которых можно составить графическое описание (диаграмму) практически любого бизнес-процесса.

Поле диаграммы разбивается на горизонтальные блоки по числу ключевых участников бизнес-процесса (пример в главе 6). Универсального правила компоновки диаграммы не существует, поэтому последовательность этапов, состав и последовательность участников бизнес-процесса определяется аудитором на основании программы аудита, цели диаграммы и здравого смысла. На практике, если на диаграмме формата А3 появляется более семи участников и более 60 элементов, то или вы начали мельчить, или

Таблица 17. Основные элементы диаграммы

Элемент	Значение элемента	Элемент	Значение элемента
	Этап бизнес-процесса		Данные/Информация в любой форме
	Контрольная процедура (точка контроля)		ИТ-приложение / ИТ база данных
	Группа бизнес-процессов		Точка перехода в другой бизнес-процесс
	Документ в бумажной форме		Точка принятия решений
	Электронный документ		Событие
	Обозначение одновременности действий		Обозначение варианности действий — либо так, либо так

бизнес-процесс слишком крупный для используемой степени детализации, и его необходимо разбить как минимум на два бизнес-процесса поменьше.

Подробно остановимся на ключевых принципах описания процессов.

*Подход.* Существует два основных подхода к описанию процессов — графический и смешанный (графика плюс текст). Выбор подхода зависит от цели аудита. Для аудита системы внутреннего контроля можно ограничиться графическим подходом. Для аудита бизнес-процесса, по результатам которого процесс может быть основательно перестроен, необходимо использовать как графику, так и текстовые описания и пояснения. На практике я использовал оба подхода.

Суть графического подхода заключается в использовании графических элементов, которые обозначают части процесса. Каждый графический элемент имеет краткое описание, ограничиваемое его размером. Иногда для отдельных частей процесса добавляется более подробное описание, которое размещается на свободном месте основной схемы процесса. Умение составить описание процесса только с использованием графики без потери качества приходит с практикой. К некоторым аудиторам оно

не приходит никогда. Основное преимущество использования исключительно графики заключается в ее лаконичности и наглядности. Разумеется, если вы составляете описание процесса в графике, то наглядность и лаконичность появляются не автоматически. Умение придавать схемам эти свойства также приходит к аудитору не сразу.

Суть смешанного подхода заключается в том, что помимо графической схемы процесса вы формируете текстовую часть, поясняющую отдельные или все графические элементы. Пример формата такого описания приведен в табл. 18. Это один из многих вариантов формата текстовой части. Ее содержание во многом зависит от цели описания процесса. Как уже было сказано выше, описание процесса только в графике часто бывает достаточно, когда процесс рассматривается с целью определения адекватности и эффективности системы внутреннего контроля. Однако если аудитор еще не набил руку, то ему не избежать составления текстового описания процесса. Кроме того, составления текстовой части можно требовать с целью дополнительного контроля работы внутреннего аудитора, что имеет смысл в крупных ПВА. Также наличие текстовой части лучше обеспечивает соблюдение принципа воспроизведения и облегчает работу других аудиторов с процессом в дальнейшем хотя бы потому, что текстовая часть содержит больше информации.

Таблица 18. Пример формата текстового описания процесса

№ п/п	Название существующего процесса / шага	Входящий документ / операция	Исполнитель действия	Описание действий в рамках шага процесса	Срок / время исполнения	Действие автоматизировано?	Информационная система	Исходящий документ (завершение шага) / результат шага	Регламентирующий документ	Риски	Комментарии работе
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
В соответствии с картой	Краткое наименование шага/операции	Отражается основание для начала шага	Подразделение (конкретный исполнитель)	Конкретизация действий	Момент начала процесса / время на исполнение / периодичность	Отражается факт автоматизации действия	ИБ, где фиксируется операция / регистрируется документ	Результат действия: документ/отчет/событие	Наименование, № регл. документа	Возможные риски с примерной оценкой их значимости и вероятности, наличие контроля на риск	Отражается оценка достаточности контроля / комментарии, вопросы, предложения к шагу / прочие комментарии

*Границы процесса.* По данной теме вряд ли когда-нибудь сложится единое мнение у разных аудиторов. Определение границы процессов зависит от ряда факторов, и в первую очередь от понимания аудитором нюансов процессного управления. Например, процесс осуществления платежей можно рассматривать как отдельно, например в рамках процесса «Управление денежными средствами», так и в рамках процесса «Закупки» или, как иногда говорят, процесса «Расходное контрактование». Чем больше сотрудников компании используют понятия процессного подхода к управлению, тем больше вариантов дробления деятельности предприятия на отдельные процессы и тем больше вариантов названий этих процессов. Например, процесс «Продажи» может называться «Доходное контрактование» или «Ценообразование и реализация готовой продукции». В такой ситуации на первое место выходит право первенства. То есть если по данной теме отсутствует готовое решение, то мы имеем полное право разработать его самостоятельно и, по мере возможностей и способностей, навязать окружающим.

В любом случае перед началом описания необходимо четко определить границы описываемого процесса. Это крайне необходимо для устранения лишней работы. Во-первых, два аудитора, описывающие последовательные процессы, могут два раза выполнить одну и ту же работу, дважды описать один и тот же участок процесса. Во-вторых, чем более четко поставлена задача, тем более четко она исполняется, меньше места для домысла и ситуаций «давай сделаем на всякий случай». Для упрощения и облегчения работы по систематизации ориентируйтесь на основную цель процесса и используйте принцип разграничения обязанностей. Например, если вы определите цель процесса «Закупки» как «приобрести требуемые ТМЦ на оптимальных условиях и доставить в место использования, обеспечив максимальную сохранность», то процесс «Внешняя логистика» войдет в состав процесса «Закупки» в части доставки материалов и сырья. Также не стоит забывать о том, что границы процессов необходимо определять как бы в двумерном пространстве. Ряд основных процессов следуют последовательно друг за другом. Но кроме основных есть процессы, имеющие отчасти сервисный или вспомогательный характер, например процесс «Техническое обслуживание и ремонт» (разумеется, если у вас не предприятие, оказывающее услуги по техобслуживанию и ремонту). Таким образом, вам необходимо определить точки перехода между последовательными процессами, а также между процессами, время от времени взаимодействующими с основной цепочкой последовательных процессов, и, соответственно, этими последовательными процессами. Например, уже упомянутый процесс «Техническое

обслуживание и ремонт» может иметь точки перехода как с процессом «Внешняя логистика» (если, например, при доставке грузов собственным транспортом он ломается, мы сами ремонтируем), так и с процессом «Основное производство». При этом процесс «Внешняя логистика» как предшествует процессу «Основное производство» (доставка материалов собственными силами), так и следует за ним (доставка готовой продукции собственными силами, например до точки перехода права собственности на нее). В своей практике для точек перехода я использую отдельный значок на схемах процессов (см. табл. 17).

*Целостность и презентабельность.* Соблюдению данных принципов я придаю особое значение, хотя и остальные не менее важны. Сделать описание целостным означает ответить на вопросы «откуда?» и «куда?». Описывая процесс, вы должны указать точку возникновения процесса и точку перехода из описываемого процесса в следующий процесс, а также точки перехода в любые другие процессы, с которыми описываемый процесс взаимодействует. Таким образом, вы показываете описываемый процесс во взаимодействии с другими процессами, действующими в рамках системы процессов, например в рамках предприятия. Многие процессы, если их рассматривать в двумерном пространстве, стабильно имеют две основные точки перехода (точка входа в процесс и точка выхода из него при последовательном расположении процессов), а также несколько дополнительных точек перехода в тех местах, где рассматриваемый процесс взаимодействует с другими процессами в ходе исполнения.

Принцип презентабельности требует внимания к большему количеству нюансов по сравнению с принципом целостности. Во-первых, описание процесса воспринимается намного лучше, если процесс описывается в хронологической последовательности. Это достигается, например, расположением этапов процесса относительно друг друга. Так, если процесс описывается графически и горизонтально слева направо, то из этого следует, что этап, находящийся правее, выполняется в реальности позднее по времени. Во-вторых, необходимо придать описанию процесса оптимальную детализацию. На практике мне довелось встречаться с крайними проявлениями, мягко говоря, неоптимальной детализации. Например, однажды одна из моих подчиненных умудрилась составить описание процесса «Внешняя логистика» (логистика при реализации готовой продукции) на 22 листах (шрифт 11 пт, одинарный межстрочный интервал), не считая схемы на трех листах формата А3 с огромным количеством значков. При этом задача заключалась в оценке системы внутреннего контроля процесса «Внешняя логистика» в условиях экспортных поставок от завода в РФ до конечного потребителя при использовании пары

тройки посреднических компаний и пары пунктов перевалки. По плану на описание процесса отводилась одна неделя (она потратила три и все равно не успела закончить описание). Справедливости ради отмечу, что в ситуацию стоило бы вмешаться пораньше, однако мне было интересно посмотреть, что получится. В описании содержалось огромное количество информации совершенно не проясняющей ситуацию с системой внутреннего контроля процесса, например подробные описания процедуры формирования ряда первичных документов. Это плавно подводит нас к третьему важному моменту при соблюдении принципа презентабельности — обеспечение однозадачности описания. Приведенный выше пример указывает на то, что задача по описанию процесса является не совсем удачным поводом для серийного отстрела зайцев одиночными выстрелами. Цель описания процесса во многом определяет, какая информация должна быть добыта, а какая конвертирована в описание процесса. Если перед аудитором стоит задача описать процесс с упором на систему внутреннего контроля, то каждый элемент описания должен способствовать достижению именно этой, и никакой другой цели. Невозможно составить описание процесса, которое пригодно для анализа различных аспектов деятельности предприятия. В-четвертых, на презентабельность описания процесса влияет техника исполнения (подачи). Описание процесса по мере его изучения должно отвечать на вопросы пользователя о построении и функционировании описываемого процесса. Именно техника исполнения описания формирует окончательные ответы на вопросы «что?», «как?», «когда?», «кто?» и «где?». Например, если при описании процесса ограничиться только сплошным текстом, то многие детали без должного акцентирования не будут просто восприняты не то что с первого, но и со второго-третьего прочтения. Конвертирование такого материала в таблицу с распределением ключевой информации по процессу по отдельным графам значительно облегчает восприятие материала.

*Глубина описания процесса.* В классическом понимании на среднем предприятии можно выделить 15–20 ключевых процессов. Каждый из них состоит из нескольких подпроцессов, которые в свою очередь дробятся на еще более мелкие подподпроцессы. Поэтому если предприятие представить в виде модели, состоящей из процессов, то модель будет трехмерной. В большинстве случаев можно выделить четыре-пять уровней процессов, начиная от ключевых и заканчивая точечными. Точечные процессы состоят из технологических операций, которые либо сами по себе не дробятся на более мелкие элементы, либо этого не имеет смысла делать. Под технологической операцией понимаются не только

производственные технологические операции, но и любые другие операции в рамках любого процесса. Например, операция нажатия кнопки может встречаться как в процессе «Производство», так и в процессе «Формирование финансовой отчетности». Глубина описания процесса также во многом зависит от его цели. Например, при оценке системы внутреннего контроля я бы не погружался в процесс глубже третьего уровня. Если процесс «Продажи» принадлежит к первому уровню, то процесс «Анализ проекта договора» — к третьему (он входит в процесс «Разработка (подготовка) проекта договора»). А вот если, например, аудитор принимает участие в проекте по разработке и внедрению ИТ-системы, то большинство процессов должны описываться вплоть до отдельных операций. Вообще любой проект, имеющий целью работу с самим процессом, например оптимизацию, требует более глубокого погружения в процесс, чем проект по оценке системы внутреннего контроля.

*Продолжительность описания процесса.* Опять же все зависит от постановки задачи, а также от уровня аудитора и условий работы. В среднем в проектах оценки системы внутреннего контроля достаточно одной недели для описания процесса первого уровня до глубины третьего уровня. При этом описание процесса должно выполняться аудитором со стажем не менее года, а владельцы процесса плюс-минус своевременно представляют необходимую информацию. Не стоит поручать описание процесса малоопытным аудиторам без тщательного надзора за их деятельностью, особенно если процесс описывается впервые. Вообще навык описания процессов сложно приобрести по частям, как, например, в случае с детальными тестами. Детальный тест состоит из отдельных блоков, которые можно осваивать по отдельности. Например, сначала можно научиться делать выборку, затем обрабатывать данные, затем интерпретировать результаты, затем самостоятельно составлять детальные тесты. При описании процесса необходимо оперативно реагировать на поступающую информацию, при этом существует множество вариантов содержания, формы и достоверности данной информации, и на каждый нюанс нужно реагировать правильно. Поэтому малоопытные аудиторы должны первое время работать в команде с более опытными коллегами.

Далее представлена подборка практических наработок для решения локальных ситуаций.

- Если процесс разбивается на несколько подпроцессов, у которых более одного владельца, то аудитору следует самостоятельно определить очередность описания. Для ускорения процесса работу нужно ставить таким образом, чтобы в случае простоя по какому-либо



подпроцессу аудитор мог переключиться на другой подпроцесс. Простой неизбежны, и немалое влияние на их количество оказывают организационные факторы (болезнь нужного сотрудника, график работы интервьюируемого, необходимость в дополнительном времени для подборки документов и т.д.). Поэтому аудитору имеет смысл выстраивать работу как бы в двух параллельных направлениях.

- Базовая схема начала проведения интервью с сотрудником подразделения, являющегося владельцем процесса, при составлении описания следующая:
  - озвучить цели интервью;
  - получить картину основных функций подразделения;
  - узнать мнение руководителя подразделения об основных факторах и рисках, сказывающихся на эффективности деятельности;
  - уточнить перечень нормативной документации по процессу (хотя данная информация должна запрашиваться аудитором в самом начале проекта и изучаться до интервью, нередко о части нормативных документов становится известно во время интервью);
  - обрисовать подход к описанию процесса, например «нам интересен весь процесс ..., от момента получения подразделением исходной информации или документа по ... до момента ... (завершающего действия или составления документа)»;
  - уточнить состав отчетности, которая готовится в подразделении на системной основе, и получателей такой отчетности.
- В процессе интервью, целью которого является получение информации для описания процесса с упором на систему внутреннего контроля, по каждому этапу процесса необходимо понять:
  - какова цель этапа процесса, кто является владельцем этапа процесса;
  - с чего начинается этап или при каких условиях инициируется осуществление этапа: например, если этап запускается с момента получения определенной информации, то следует выяснить, от кого поступает эта информация, какова частота ее поступления, каково ее содержание (общее), каким образом контролируется количество и качество данной информации на входе в рассматриваемый этап процесса;

- какие операции осуществляются в рамках процесса: например, если этап запускается с момента получения определенной информации, необходимо выяснить, какие действия осуществляются подразделением с поступившей информацией (каким образом она преобразуется, куда включаются преобразованные данные и т. д.). Имеет смысл смоделировать какую-либо ситуацию (например, «вы получаете заявку на оплату, что с ней делаете дальше (проверяете, регистрируете и т. д.)»);
- каким образом оценивается степень достижения цели этапа процесса, как владелец этапа процесса понимает, что цель этапа достигнута;
- каким образом обеспечивается надлежащее исполнение операции в рамках этапа — в данном случае мы напрямую расспрашиваем о существующей системе внутреннего контроля. Вопросы по внутреннему контролю этапа процесса лучше задавать после получения информации по базовым вопросам, указанным выше.
- Хорошим подходом при проведении интервью с целью получения информации для описания процесса с упором на систему внутреннего контроля является следующая практика — если выясняется, что в конкретном месте (этапе процесса) отсутствует контроль, то следует тут же выяснить, имеется ли компенсирующий контроль в другом месте. При этом необходимо немного проговорить данную ситуацию, выяснить позицию владельца этапа процесса, т. е. описать ему возможные последствия и вероятность бесконтрольных действий и посмотреть на его реакцию. Это обеспечивает соблюдение принципа разведки и получение начальной информации по реакции владельца процесса и его позиции по потенциальной проблеме.
- Когда вы определяете границы процесса, основным источником информации является в первую очередь владелец этого процесса. Также кроме владельца рассматриваемого процесса существуют владельцы взаимодействующих процессов. Нередки ситуации, когда имеет смысл получить дополнительные подтверждения границ процесса путем коротких тематических интервью с владельцами взаимодействующих процессов. Бывает, что мнения владельцев основного рассматриваемого процесса и взаимодействующих процессов расходятся. А аудитору важно иметь достоверную информацию о границах процесса, например для того, чтобы опре-

делить ответственных за исполнение плана исправительных мероприятий.

- При описании процесса со сложной структурой — большим количеством владельцев этапов процесса — эффективность интервью значительно повышается, если оно проводится в формате очной ставки. Если вы столкнулись именно с таким процессом, очень высока вероятность снижения КПД вашей деятельности. Основными деструктивными факторами являются организационные моменты (нужно назначить большое количество встреч с людьми, находящимися в разных местах), необходимость независимой во времени стыковки разных мнений, повышенный объем аудиторской работы. Эти трудности можно отчасти избежать, если проводить интервью с расширенным составом участников, например владельцев нескольких последовательных этапов процесса.
- При составлении рабочих документов, посвященных описанию процесса, лучше использовать принцип матрешки. То есть если вы составили графическое описание процесса из нескольких диаграмм в формате Microsoft Visio, то лучше держать все диаграммы в одном файле на разных закладках, а не в разных файлах на одной закладке. Это относится и к ситуациям, когда описывался процесс более чем на одном уровне. В процессе аудита накапливается множество файлов, и лучше, если вы будете оптимизировать их количество.
- В большинстве ситуаций при описании процесса используется нумерация. Нумеруются этапы процесса, рабочие документы, ссылки, пункты отчета. Если вы используете различные виды ссылок, а также увязываете как этапы одного процесса, так и процессы между собой, без нумерации, скорее всего, не обойтись. Если вы ведете нумерацию, следите за ее системностью, взаимоувязкой и последовательностью. Отчасти это вопрос формата, например использования целых или дробных номеров для обозначения этапов процесса. Отчасти это вопрос обмена информацией внутри команды аудиторов, например при необходимости сделать ссылку на этап процесса, описываемого другим аудитором. Отчасти это вопрос системы рабочих документов. Существуют программные продукты, которые облегчают использование нумерации, например в части перекрестных ссылок. Несмотря на кажущуюся банальность нумерации как инструмента, она имеет огромное значение для понимания и восприятия аудиторской работы.

- Если вы составляете графическое описание процесса, то на схемах не должно быть так называемых тупиковых элементов. Под ними понимаются элементы схемы, которые лишены либо входа, либо выхода, либо того и другого одновременно. На практике 99,9% процессов имеют как вход, так и выход. С фундаментальной точки зрения это следует из того, что предприятие, по сути, является системой открытого типа. Если вход или выход этапа процесса находится в другом процессе, используется специальный значок. Такие значки как раз и представляют собой точки перехода, упомянутые выше.
- Следите за тем, что на схемах отсутствовало закольцовывание элементов. Имеются в виду ситуации, когда с определенного этапа процесса делается переход на предыдущий этап, но при этом сохраняется один вариант развития событий. Таким образом, если воспринимать схему буквально, получается круг, не позволяющий продвинуться дальше по процессу.
- Нумерация элементов схемы должна совпадать с нумерацией текстового описания.
- При составлении описания процесса с целью оценки системы внутреннего контроля контрольные процедуры лучше указывать как на схеме, так и в описании, при этом необходимо использовать дифференциацию. Для схем лучше подходит цветовая дифференциация. Например, адекватный или эффективный контроль обозначается белым кружком в углу этапа процесса, неадекватный или неэффективный контроль — черным. Необходимо раскрывать механизм контроля как минимум в текстовом описании, например, ограничиваться формулировкой «контроль правильности» или «проверка правильности» недопустимо. Это связано в первую очередь с необходимостью обеспечить контроль качества описания процесса и последующей работы, которая будет базироваться на описании. Например, если рассмотреть процесс формирования заявки в процессе «Закупки», то начинающий аудитор может назвать контролем правильности подпись заявки у вышестоящего функционального руководителя. Однако, по сути, данное действие не всегда автоматически означает проведение контроля правильности составления заявки или указанной в заявке номенклатуры.
- Как уже говорилось, при составлении схем необходимо придерживаться хронологической последовательности этапов процесса. Однако есть еще такой параметр, как периодичность и временные рамки этапа процесса. Многие процессы состоят из подпроцессов

или этапов, имеющих различную периодичность и различные временные рамки. Например, при описании процесса «Бюджетирование» есть процесс формирования и пересмотра годового бюджета, а может быть процесс формирования и пересмотра ежеквартального или ежемесячного бюджета. Наверное, можно гордиться тем, что все эти процессы уместились на одной схеме и в одном текстовом описании, однако лучше этого не делать. Возьмите за правило описывать процессы с разными временными параметрами на разных схемах.

- В большинстве случаев нет смысла детализировать участников процесса дальше, чем структурные подразделения, особенно на схемах. Например, если по процессу контрактодержатель (куратор договора) передает согласно схеме расчетные документы в бухгалтерию (счет, счет-фактуру, акт выполненных работ), то нет смысла отражать на схеме бухгалтера по расчетам с поставщиками в качестве отдельного владельца процесса. Достаточно просто указать в качестве владельца процесса бухгалтерию целиком, а в текстовом описании уточнить.
- Как уже говорилось, необходимо следить за тем, чтобы схема не была перегруженной излишними деталями. Существует хороший контрольный механизм для этого. При формировании схемы процесса необходимо постоянно оценивать ее оптимальность для выполнения поставленной задачи. Если вы можете убрать со схемы какой-либо из элементов и при этом схема полностью сохранит полезность для выполнения стоящей перед вами задачи, то данный элемент не нужен. В сочетании со стремлением описать процесс в достаточной степени (с точки зрения поставленной задачи) только с помощью схемы, данный метод обеспечивает оптимизацию числа элементов на схеме. Дальше уже дело вкуса.
- Иногда аудиторы, особенно начинающие, забывают, что описание основывается на соответствующем процессе, а не на функционале ключевого подразделения — владельца процесса. Поэтому в описание включается много излишней информации. Этот недостаток устраняется только одним способом — более частыми проверками статуса и содержания проведенной работы.
- Совсем точечная рекомендация — если вы для увязки элементов схемы используете стрелки, старайтесь избегать их совпадения, т. е. объединения стрелок в одну линию. Восприятие и чтение такой схемы усложняется. В то же время не забывайте об этом приеме, если вдруг понадобится усложнить схему.

- И последняя точечная рекомендация, касающаяся сокращений и аббревиатур. Если вы составляете описание процесса, состоящее из графической и текстовой части, то по возможности перенесите все сокращения и аббревиатуры в текстовую часть. Хорошей практикой является формирование в начале описания перечня использованных сокращений. Если позволяет место, то можно часть перечня сокращений вынести на схему, но только в части тех сокращений, которые используются непосредственно на схеме.

## **Сквозное тестирование (walk-through testing)**

В буквальном переводе с английского термин walk-through testing означает «тестирование путем прохождения сквозь». Суть такого тестирования заключается в том, что аудитор пытается найти достаточно подтверждений тому, что структура и содержание описанной системы соответствует ее структуре и содержанию на практике.

Чаще всего термин «сквозное тестирование» встречается в сочетании с термином «описание процесса». Хотя данный вид тестирования может с одинаковым успехом использоваться применительно к любой системе. Когда ваш автомобиль проходит технический осмотр на станции техобслуживания, он также подвергается в определенном смысле сквозному тестированию. Ведь для выполнения своей задачи автомобиль должен обладать определенным набором структурных элементов, расположенных в определенной последовательности и взаимодействующих друг с другом определенным образом. Механик, проверяя наличие структурных элементов конструкции автомобиля, их внешний вид и расположение, действует как аудитор. Единственная разница состоит в том, что в большинстве ситуаций он имеет представление о том, с чем ему предстоит работать. Аудитору же перед проведением сквозного тестирования приходится сначала выяснять нюансы системы.

Будем рассматривать в дальнейшем данный вид тестирования применительно к описанию процесса, поскольку чаще всего именно такое сочетание встречается на практике.

Как уже говорилось в разделах, посвященных методике проведения интервью и методологии описания процессов, в процессе описания процесса аудитору нередко приходится получать информацию из различных источников. Достоверность такой информации также часто бывает различной. В редких случаях достоверность источника не требует дополнительного подтверждения. В таких ситуациях источник информации содержит встроенную систему контроля достоверности. Типичным при-

мером являются электронные системы хранения и обработки данных, особенно системы, контролируемые третьей стороной (по отношению к объекту аудита и аудитору). К таким системам относятся, например, базы данных по законодательству («Консультант Плюс» и прочие). Обращаясь к такой базе данных, вы не проверяете ее содержание на соответствие первоисточнику, которым, в большинстве случаев, являются печатные издания. Однако в ряде ситуаций аудитору необходимо сначала убедиться в наличии системы контроля достоверности в самой электронной системе прежде, чем отказаться от сквозного тестирования.

Так или иначе, собрав по кусочкам описание процесса, не стоит торопиться и использовать его в дальнейшей работе, особенно для далекоидущих выводов. Судя по практике, если описанный процесс хотя бы на 50% совпадает с реальным положением вещей, это уже неплохой результат.

С технической точки зрения идеальный вариант сквозного тестирования выглядит следующим образом. Вы составили описание процесса. Такой процесс имеет изначально один ключевой вход и один ключевой выход. Вы берете одну-две-три единицы входа в процесс и прослеживаете трансформацию этих единиц в соответствующее количество единиц выхода при прохождении через описанный процесс. Таким образом, вы убеждаетесь, что взятые на входе единицы соответствовали тем, которые были указаны в описании, с ними были произведены все действия, указанные в описании, и то, что получилось практически на выходе, в существенной степени соответствует тому, что должно было получиться. Однако, как это часто бывает, на практике все выглядит иначе.

Подробно остановимся на ключевых принципах проведения сквозного тестирования процесса.

*Достаточность доказательств.* Нередко при сквозном тестировании того или иного этапа процесса аудитор не может напрямую убедиться в том, что заявленное в описании действие (или иное содержание этапа процесса) совершается на практике. Под термином «убедиться напрямую» подразумевается способ, обеспечивающий максимальную доказательность. Довольно часто таким способом является визуальное подтверждение в момент исполнения тестируемого этапа процесса. Как ни странно, но это удается не всегда. Например, вы вряд ли сможете быть свидетелем мыслительной деятельности, поскольку подключение регистрирующих электродов к определенным участкам мозга и расшифровка сигналов требуют знаний в области нейробиологии. Поэтому, чтобы подтвердить выполнение многих процессов, включая мыслитель-

ные, аудитору приходится пользоваться не прямыми, а косвенными доказательствами. Например, если при загрузке в электронную систему данных вы не можете наблюдать процесс расчета и преобразования, у вас, тем не менее, есть возможность убедиться в том, что результат с высокой вероятностью получен именно в ходе тех операций, которые должны были произойти. Все, что вам как аудитору нужно, — так это произвести перерасчет и сравнить свои данные с данными системы. Косвенные методы получения доказательств реального осуществления этапа процесса можно сгруппировать следующим образом:

- Естественная неизбежность — в ряде случаев само построение процесса не позволяет избежать исполнения того или иного этапа процесса. Наиболее простым примером является непрерывный производственный процесс, в который невозможно технически вмешаться без остановки процесса в целом. Так, при производстве многих химических веществ используются установки, в которые подаются исходные компоненты, а на выходе получается готовый продукт (производство удобрений, кислот, цемента и т. д.). В такой установке происходит целый ряд последовательных технологических операций, но вы не имеете возможность наблюдать их. Однако само устройство установки исключает какие-либо иные операции, кроме как предусмотренные технологическим процессом.
- Использование тестовых составляющих входа — в данном случае вы также не имеете возможность наблюдать за ходом процесса. Однако вы можете самостоятельно сформировать вход в процесс (полностью или частично) и, позволив этапу процесса осуществиться, оценить на основании выхода, были ли предполагаемые действия на самом деле осуществлены. Наиболее распространенным примером является использование уличных платежных терминалов или использование ИТ-систем и приложений. Например, при тестировании запрета на ручной ввод контрагента в бухгалтерской программе (в обход справочника) вы можете попытаться либо ввести наименование контрагента в соответствующую графу первичного документа, либо добавить самостоятельно нового контрагента в справочник. В обоих случаях вы предлагаете системе совершить процесс, выполнение которого, как было заявлено, невозможно, и оцениваете, насколько реальность соответствует первоначальному описанию.
- Отсутствие негативных побочных эффектов (аварий, жалоб, брака и прочего) — существуют ситуации, когда вы не имеете возмож-



ности использовать составляющие входа для целей тестирования или процесс не является неделимым по естественным причинам, но вы все равно не можете наблюдать выполнение этапа процесса. Здесь идет речь о многочисленной группе этапов процессов, которые вроде бы осуществляются, но не оставляют практически никаких следов своего выполнения. К ней всегда относятся процессы, которые целиком осуществляются с использованием звука или в результате которых производится звук. Например, процесс оповещения пассажиров в аэропорту — к диктору или оператору поступают данные о статусе рейса, он озвучивает эти данные через систему вещания аэропорта, пассажиры реагируют соответствующим образом. Отсутствие жалоб пассажиров на несвоевременное оповещение с высокой вероятностью указывает на то, что процесс оповещения происходил и происходит как положено. В описанной ситуации вы не полагаетесь на неделимость процесса и не используете тестовые составляющие входа, а оцениваете наличие негативных побочных эффектов, которые с высокой вероятностью могут появиться в результате неисполнения этапа процесса. Возможно, вы спросите, почему бы не зафиксировать исполнение этапа процесса прямым способом, т. е. прослушиванием сообщений в аэропорту. Может быть, в определенных ситуациях это и является лучшим подходом. Однако в большинстве случаев при сквозном тестировании вы имеете дело с прошлыми событиями и действиями, воспроизведение которых в настоящий момент либо невозможно, либо нецелесообразно (например, заставить предприятие в середине года воспроизвести для вас в деталях процедуру формирования годового бюджета). Кроме того, то, что в настоящий момент вы лично засвидетельствовали осуществление тестируемого этапа процесса, еще не означает, что данный этап осуществляется именно в данном месте процесса и именно данным образом. В конце концов, это могут сделать специально для вас. В ряде ситуаций косвенные подтверждения весомее прямых доказательств, а также могут быть получены с более приемлемым соотношением «затраты/выгоды».

- Наличие нейтральных побочных эффектов (отходы и побочные продукты) — в целом данный подход к сквозному тестированию также практичен. Как говорится, можно не видеть огня, но сделать правильные выводы по дыму и искрам. Процессов, которые генерируют при исполнении отходы и побочные продукты, в нашей жизни немало. Например, если финансовый контролер утверждает

дает, что процедура согласования бюджета с дочерними предприятиями осуществляется, но сам ход и результаты данного процесса не фиксируются в отдельном протоколе, это не повод для аудитора поставить под вопрос само существование этапа согласования бюджета на практике. Аудитор может воспользоваться отходами и побочными продуктами данного процесса, которыми могут быть, например, переписка участников, наличие папки с набором файлов с последовательными датами создания, содержащих различные бюджеты, должностные инструкции для позиции «финансовый контролер», документы, обосновывающие показатели конечного бюджета. Самое главное в таких ситуациях правильно выбрать побочный эффект процесса, что в немалой степени зависит от опыта аудитора и является еще одним аргументом в пользу плотного наблюдения со стороны опытных аудиторов за начинающими вплоть до непосредственного участия в процессе описания процесса и его сквозного тестирования.

*Последовательное и фрагментарное подтверждение (обрывы в процессе).* На практике аудитор редко проводит сквозное тестирование всех этапов процесса. Конечно, в ряде ситуаций причиной является халатное отношение аудитора к работе, но мы такие случаи не рассматриваем. Речь идет о тех ситуациях, когда по тем или иным причинам полное сквозное тестирование невозможно или нецелесообразно. Отказ от него не является нарушением ключевых канонов внутреннего аудита. Однако отказ от сквозного тестирования вообще может привести к существенным негативным последствиям, и хорошо, если дело ограничится просто увеличением объема аудиторской работы. На возможность полного сквозного тестирования этапов процесса влияют следующие факторы (при условии, что описание процесса составлено оптимальным образом для выполнения поставленной задачи):

- Поставленная задача — многое при выборе подхода к проведению сквозного тестирования зависит от тематики проекта. В настоящее время чаще всего аудиторы принимают участие в проектах по оценке системы внутреннего контроля процессов. Стандартный подход к ним не предусматривает сквозного тестирования ряда этапов процессов по той причине, что в этом нет смысла. Во многих процессах имеются участки, которые минимально влияют на достижение процессом его целей и потому не интересны для аудитора с точки зрения наличия или необходимости формирования существенных контрольных процедур. Кроме того, никто не от-

менял эффекта компенсирующих контрольных процедур. Грубо говоря, в проектах по оценке системы внутреннего контроля процессов аудитор меньше уделяет внимания тем этапам, которые находятся между этапами с существенными контрольными процедурами. То есть, например, если аудитор проводит аудит процесса «Закупки», то, получив достаточное подтверждение существования процедуры тендера, он должен убедиться, что с победителем тендера заключается договор, условия которого соответствуют условиям, зафиксированным по итогам тендера в качестве победных. Намного меньшее значение имеет тестирование этапов процесса между этими контрольными процедурами, а ведь между ними располагается целый процесс «Согласование договора», начиная от формирования проекта договора и заканчивая подписанием окончательной версии (более подробно аудит процесса «Закупки» рассмотрен в соответствующей главе). Однако, если аудитор участвует в проекте оптимизации бизнес-процесса, сквозное тестирование приобретает более существенное значение, так как даже незначительные на первый взгляд операции могут иметь несопоставимо больший потенциал дополнительной эффективности. Один из самых простых и ярких невыдуманных примеров мелких операций, имеющих большой потенциал для оптимизации процесса, — это, мягко говоря, неадекватное использование ИТ-систем — пересчет массива цифровых данных из таблицы Microsoft Excel на калькуляторе.

- Ограниченность ресурсов — в первую очередь количество и качество человеческих ресурсов, а также время и технические возможности. Разумеется, любой руководитель проекта аудита чувствует разницу между работой опытного и начинающего аудитора. Начинающий аудитор требует внимания и дополнительного времени, т. к. редко выполняет работу качественно с первого раза. Он склонен впадать в крайности и делает то слишком мало работы, то много ненужного. Чувство меры приходит с практикой. Также процессы бывают довольно объемными с точки зрения структуры и количества этапов, и полное сквозное тестирование силами одного аудитора может потребовать слишком много времени, исходя из ситуации на момент его проведения. Нормальной практикой следует считать привлечение к сквозному тестированию наряду с автором описания процесса еще одного или двух аудиторов. Некоторые процессы сложны с точки зрения понимания происходящего в них. У аудитора не всегда есть соответствующая под-

готовка. Например, для проведения сквозного тестирования процесса «Производство» требуются знания специфики аудируемого производственного процесса. Время всегда было, есть и будет ценным и ограниченным ресурсом аудитора, т. к. одной из ключевых целей аудиторских проектов является не только выполнение работы, но и осуществление ее в сроки, установленные планом проекта. Технические сложности в основном связаны с ограничениями использования ИТ-систем. Например, если на предприятии используется сложная управленческая система типа Oracle или SAP, то аудитору необходимо не только получить доступ к этой системе, но и разобраться в нюансах ее работы.

- **Соображения целесообразности** — в силу ограниченности ресурсов при проведении проектов внутреннего аудита соблюдение принципа «затраты/выгоды» во многом оправдывает себя. Когда речь идет об ограниченности ресурсов, чаще всего подразумевается не их отсутствие, а, если так можно выразиться, ограниченность достаточности ресурсов. При годовом планировании и планировании проекта вы рассчитываете срок проекта на основании исходных данных о его составляющих, включая доступные ресурсы. Чем амбициознее годовой план, тем выше требования к качеству управления проектами. Чем меньше резервов в вашем распоряжении, тем больше зависимость от качества управления проектами. Качественное управление проектами подразумевает выбор оптимального соотношения «затраты/выгоды» при одновременном достижении разумной уверенности в результатах проектов. Поэтому, когда аудитор проводит сквозное тестирование процесса, он должен зафиксировать момент достижения разумной уверенности. После этого продолжение сквозного тестирования противоречит принципу «затраты/выгоды». Разумная уверенность имеет только две формы — она либо есть, либо ее нет. Например, при проведении проектов по оценке системы внутреннего контроля процессов в большинстве ситуаций аудитор достигает разумной уверенности в достижении целей процесса после тестирования ключевых контрольных процедур. Тестирование более мелких и точечных контрольных процедур чаще всего приводит лишь к подтверждению полученного вывода. Однако в некоторых случаях такое тестирование все же нужно проводить. Принятие правильного решения в данной ситуации, как и во многих других, зависит от опытности и квалификации команды внутренних аудиторов.

- Степень совершенства процесса — в моем понимании совершенный процесс, наряду с множеством прочих характеристик, имеет механизмы саморегулирования и генерирует, обрабатывает и хранит достаточно информации для обеспечения их работы. Саморегулирование в принципе невозможно только на основании оценки работы системы в текущий момент, необходимо использовать как ранее полученные данные, так и значения параметров, которыми система должна обладать в будущем. Иными словами, процесс, находящийся на пути к совершенству, постоянно накапливает, анализирует и хранит данные о себе самом в процессе функционирования. Именно эти свойства чаще всего отсутствуют в процессах многих российских компаний. Большинство ключевых процессов в российских компаниях управляются на основании, дипломатично выражаясь, экспертных оценок. Даже если аудитору повезет набрести на процесс, в ходе которого осуществляется работа с определенными данными, в большинстве ситуаций этот позитивный фактор омрачается проблемами достоверности данных и качества их обработки. Это означает, что аудитор часто сталкивается с необходимостью выбора — либо оценивать процесс в режиме онлайн (т. е. присутствуя при исполнении процесса), либо не оценивать его вообще. Как я уже упоминал, возможности оценки процесса в режиме онлайн весьма ограничены. Цикл многих ключевых процессов более одной недели. Сквозное тестирование ключевого процесса, например в ходе проекта по оценке системы внутреннего контроля процессов, в большинстве случаев должно занимать не более двух-трех дней. Так, при оценке процесса «Закупки» аудитор начинает тестирование процесса с этапа «Формирование заявок». Однако если такие заявки формируются один раз в месяц, при их составлении используется «экспертная оценка», их формат произволен и заявки не сохраняются, то тестирование данного этапа процесса становится практически невыполнимым. Особенно если аудитор приступил к аудиту этого этапа в межсезонье (т. е. в период между последней и следующей заявкой). Ситуации, подобные описанной, к сожалению, встречаются сплошь и рядом.
- Степень контроля процесса — существует определенная корреляция между степенью совершенства процесса и адекватностью и эффективностью его системы внутреннего контроля. Однако на практике такая корреляция не перерастает в правило. По аналогии с хорошо организованным процессом оптимальная система

внутреннего контроля процесса так или иначе генерирует следы осуществления контроля и накапливает статистику по отклонениям. Однако в большинстве случаев при аудите российских предприятий аудитор сталкивается с отсутствием очевидных следов осуществления контроля процесса. В российской экономике, к сожалению, для целей контроля широко используется метод указательного пальца. Это означает, что недостаток контроля процесса не будет обнаружен и исправлен до тех пор, пока вышестоящее руководство не обратит на него внимания (частенько случайно) и не укажет на необходимость его устранения. Поэтому, проводя сквозное тестирование, аудитор должен быть готов к определенным трудностям. На практике довольно часто возникают ситуации, когда наличие контроля этапа процесса неочевидно, однако аудитору не стоит торопиться с вынесением окончательного приговора. Необходимо удостовериться в отсутствии как очевидных контрольных процедур, так и неочевидных, поскольку это напрямую влияет и на содержание отчета, и на точность, полезность и практичность рекомендаций. В определенных ситуациях можно отказаться от тестирования с пристрастием какой-то контрольной процедуры, если имеются компенсирующие контрольные процедуры.

*Обратное тестирование (когда невозможно идти от начала процесса к его завершению).* Стандартный способ проведения сквозного тестирования известен — выбирается один или несколько входов в процесс и прослеживается трансформация этих входов при осуществлении этапов процесса вплоть до получения конечного выхода. Однако в ряде случаев у аудитора отсутствует возможность проведения сквозного тестирования от начальных этапов процесса к завершающим этапам процесса. В этой ситуации аудитор должен помнить о возможности проведения сквозного тестирования в обратном направлении, от завершающих этапов к начальным. Невозможно систематизировать все ситуации, в которых целесообразно обратное тестирование. Значительная их часть связана с отсутствием сопоставимости входов и выходов последовательно расположенных этапов процесса. Например, возвращаясь к этапу «Формирование заявки» процесса «Закупки», аудитор видит, как потребность (в виде обоснованного требования работников подразделения) преобразуется в заявку на закупку. Аудитор может выбрать одну или несколько заявок для дальнейшего тестирования. Для простоты предположим, что закупка осуществляется в рамках уже заключенного долгосрочного дого-

вора. За этапом «Формирование заявки» следует, например, этап «Формирование заказа», владельцем которого является отдел поставок. Однако отдел поставок может осложнить работу внутреннего аудитора, если он формирует укрупненные заказы без следов обработки заявки, особенно когда закупаемая номенклатура не является уникальной. Таким образом, из содержания этапа «Формирование заказа» не совсем понятно, была ли обработана выбранная заявка/заявки. Однако при отсутствии связи заявка–заказ весьма часто имеется связь заказ–поставка. Поэтому аудитор может сделать выборку поставок и попробовать проследить исполнение процесса в обратном направлении, от поставки к заявке. Например, это можно сделать, если отдел поставок оповещает подразделение о поступивших по его инициативе ТМЦ.

*Параллельное выполнение описания процесса и сквозного тестирования.* Опытные аудиторы должны стремиться совмещать составление описания процесса и его сквозное тестирование. В целом это является хорошей практикой и позволяет экономить ресурсы проекта. Кроме того, наличие такого умения у аудитора является основанием для профессиональной гордости. Основная сложность совмещения двух процедур заключается в необходимости навыка правильного и быстрого принятия решений при возникновении нестандартных ситуаций, в большинстве своем связанных с нестандартной структурой и наполнением этапов процесса. Если аудитор, например, сталкивается с тем, что выход из предыдущего этапа процесса нельзя однозначно соотнести с выходом из последующего этапа, ему необходимо оперативно определить, является ли данная ситуация поводом для более тщательного анализа, отказа от тестирования последующего этапа процесса, обратного тестирования или для изменения параметров исходной выборки. Все это звучит несколько абстрактно, но в целом описывает алгоритм принятия аудиторского решения. И такие решения принимаются именно во время проведения интервью без дополнительных размышлений.

Далее по традиции приведу варианты решений некоторых точечных ситуаций, наработанные практикой.

- Все протестированные в ходе сквозного теста файлы и документы должны быть откопированы (сфотографированы, отсканированы) и сохраняться у аудитора. Такие документы являются рабочей документацией по проекту и нередко используются в дебатах по недостаткам и рекомендациям с представителями объекта аудита и вышестоящим руководством. В аудите, как в шахматах, ходы надо записывать.

- Хорошей практикой является графическое представление результатов сквозного тестирования. По каждому процессу получается как минимум две схемы — одна схема с описанием процесса, вторая схема с результатами сквозного тестирования. Возможен вариант совмещения схем. В этом случае различия между описанным (регламентированным) вариантом процесса и фактическим вариантом процесса показываются графически: если по результатам сквозного теста этап процесса не удалось подтвердить, то его на схеме выделяют, например серой заливкой.
- Сквозное тестирование является, в том числе, инструментом сбора информации о рисках процессов объекта аудита. Все наблюдения (недостатки), выявленные в ходе описания и сквозного теста, должны фиксироваться, например в форме наблюдений в файле со сквозным тестом, либо в матрице рисков, либо в ином документе. Также имеет смысл выявленные достоинства процесса и связанных с ним контрольных процедур фиксировать в форме наблюдений в файле со сквозным тестом либо в отдельном документе, посвященном лучшей практике, встреченной в проекте.
- Еще одним вариантом выхода из ситуации, когда невозможно осуществить последовательное тестирование процесса от начала до конца только на основании выборки изначального входа в процесс, является блочное тестирование. В данном случае делают выборку изначального входа в процесс и начинают сквозное тестирование. Как уже говорилось, на каком-то этапе процесса прерывается однозначная связь между выходом из предыдущего этапа и выходом из последующего. В этом случае аудитор просто завершает работу с первой выборкой и делает новую выборку из выхода этапа процесса, на котором произошло прерывание. Таким образом, аудитор проводит сквозное тестирование по блокам этапов аудируемого процесса. В ряде случаев такой вариант тестирования может быть единственно возможным.

## **Визуальные обследования (наблюдения и инвентаризации), использование фото- и видеотехники**

Визуальные обследования являются одним из видов тестирования. Обычно этот вид тестирования выделяется в отдельную категорию по той причине, что основным результатом тестирования является факт созер-



цания объекта. Существуют две основные процедуры проведения визуального обследования — наблюдение и инвентаризация.

Наблюдения являются основной процедурой для того, чтобы убедиться в структуре и содержании процесса, т. е. в существовании процесса. Во многих случаях аудиторы имеют дело с результатами завершившихся процессов. На их основе они выносят суждения. Наблюдение за осуществлением процесса часто помогает выяснить множество нюансов, недоступных для восприятия иным образом. Например, как-то раз в ответ на запрос сотрудник объекта аудита пожаловался, что его выполнение займет много времени. Запрос касался обработки данных в программе Excel и формирования таблицы с результатами. При выяснении причин такого пессимизма выяснилось, что сотрудник обладает чрезвычайно посредственными навыками работы в Excel. Так, вместо того, чтобы копировать формулу сразу во все требующиеся ячейки, он копировал ее в каждую ячейку по отдельности. Это выяснилось именно при наблюдении за тем, как сотрудник пользуется программой. К сожалению, аудиторы нечасто используют данный вид тестирования, хотя его результаты могут быть весьма полезны при формировании рекомендаций. Например, возвращаясь к вышеупомянутому случаю, в числе прочего было также рекомендовано провести обучение сотрудников объекта аудита работе с программой Excel.

Инвентаризация является одной из ключевых базовых процедур тестирования во внутреннем аудите. Нет смысла останавливаться на деталях ее проведения, т. к. этому посвящено множество материалов. Из общедоступных источников следует выделить «Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация)» (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 41 от 22 декабря 2005 г.). Данные рекомендации, что называется, заточены под профессиональные задачи внутреннего аудита. Однако хотелось бы обратить внимание на ряд нюансов проведения процедуры инвентаризации.

- «От факта к учету и от учета к факту» — процедура инвентаризации является классическим примером реализации данного принципа на практике. Во многих случаях проблема не в том, что не удастся обнаружить номенклатурную позицию, отраженную в учете. Аудитора больше должно настораживать наличие номенклатурных позиций, не отраженных в учете. Это может свидетельствовать как о технических проблемах в процессе, так и о мошенничестве, например сером производстве или несанкционированной продаже активов компании на сторону.

- Участие сотрудников объекта аудита в инвентаризации — часто имеет смысл обратить внимание на действия сотрудников объекта аудита, когда они пытаются продуктивно участвовать в процедуре. В этом случае аудитор параллельно с инвентаризацией проводит еще и наблюдение. Сотрудники объекта аудита нередко плодят ляпы при проведении инвентаризаций.
- Протокол результатов инвентаризации — по результатам инвентаризации полезно составлять протокол за подписью участников процедуры. В большинстве случаев аудиторы участвуют в выборочных инвентаризациях, проводимых по их собственной инициативе. В инвентаризациях такого рода не обойтись без участия представителей объекта аудита. Именно их подписи и должны подтверждать результаты инвентаризации, иначе они могут быть оспорены, и аудитору будет чрезвычайно сложно отстоять свою позицию.
- Техническое состояние и параметры объекта — в процессе инвентаризации необходимо обращать внимание как на параметры инвентаризируемых объектов, так и на их техническое состояние. Разумеется, аудитор не всегда может точно определить, является ли конкретный объект именно тем, за который его выдают (например, многие из вас знают, что такое цельпобс?). Необходимо прилагать максимум усилий для нивелирования недостатка знаний, например путем привлечения независимых экспертов, использования фотосъемки, проведения предварительной подготовки, формирования доступной для понимания выборки. Что касается технических параметров инвентаризируемых объектов, то крайне важно по мере возможности проводить их оценку в процессе инвентаризации. Даже элементарная визуальная оценка технического состояния инвентаризируемых объектов во многих случаях может дать результат, т. е. указать на существование рисков и недостатков процессов и системы внутреннего контроля.
- Техническое состояние средств обеспечения сохранности — инвентаризация — это повод не только убедиться в наличии и надлежащем техническом состоянии имущества компании, но и оценить состояние средств обеспечения сохранности имущества. В первую очередь речь идет о средствах физической защиты от несанкционированного использования (заборы, сигнализация, замки и т. д.) и средствах, обеспечивающих сохранение полезных физических свойств имущества (складские помещения, холодильники, пожарная сигнализация и т. д.). Например, один раз при проведе-

нии инвентаризации была обнаружена протечка крыши склада, при этом вода потихоньку подбиралась к электрическому щиту. Таким образом, инвентаризация сама по себе оказалась полезной для предприятия.

Также хотелось бы обратить внимание аудиторов на целесообразность использования фото- и видеотехники. Визуальное свидетельство является самым убедительным доказательством. В современных условиях хорошее качество съемки стоит весьма недорого. Существует несколько ситуаций, в которых аудитор извлечет максимум пользы от использования фото- и видеотехники.

- Использование фотоаппаратов вместо сканеров — во многих случаях использование фотоаппарата взамен сканера дает существенную экономию как времени, так и трудозатрат. Бывают ситуации, когда сканером пользоваться вообще невозможно (например, при необходимости запечатлеть документ, находящийся в плотно прошнурованной папке).
- Посещение производственных объектов — такого рода посещения могут преследовать различные цели. Например, довольно часто аудиторы посещают объекты предприятия, чтобы увидеть вживую, как они функционируют. В такой ситуации есть смысл провести съемку как просто для коллекции или информации, так и для профессиональных целей (например, съемка объектов или ситуаций, представляющих угрозу для здоровья сотрудников предприятия, — отсутствие средств индивидуальной защиты на работниках предприятия в процессе их работы и т. п.).
- Проведение аудита ряда специфичных процессов — существуют процессы, при аудите которых использование фото- и видеосъемки является едва ли не обязательным условием успешного проекта. К ним в первую очередь относятся: 1) управление запасами (включая организацию складского хозяйства); 2) управление активами; 3) ремонт и техническое обслуживание; 4) инвестиции. В ходе аудита по тематике этих процессов необходимо так или иначе анализировать информацию о наличии и техническом состоянии объектов имущества. Наличие одного-единственного снимка может избавить от необходимости многословных рассуждений. Например, в соответствии с данными учета запечатленная на рис. 8 единица техники находилась на момент съемки в рабочем состоянии и активно использовалась в производственной деятельности предприятия.



Рис. 8. Пример использования фотоаппарата при проведении инвентаризации

## Формирование выборки

Процедура выборки является неотъемлемым этапом проекта внутреннего аудита. Она подробно описана в различных источниках, посвященных теме аудита. Однако во многом такие описания носят академичный характер. Предлагаю заострить внимание на тех нюансах, с которыми практик внутреннего аудита обязательно сталкивается в реальной жизни.

**Нюанс 1.** Многие красивые пируэты из теории проведения выборок весьма затруднительно использовать на практике. Например, для случайного отбора теория предписывает использовать генератор случайных чисел или таблицы случайных чисел. Однако найти такие данные, к которым можно применить данный метод отбора, очень сложно, поскольку на практике редко встречаются достаточно однородные генеральные совокупности.

**Нюанс 2.** Очень часто формирование выборки требует существенных затрат ресурсов, ключевым из которых является время. Особенно это актуально, когда аудитору требуется выборка данных в таком аналитическом разрезе, который отсутствует в учете предприятия. Например, аудитор анализирует деятельность автотранспортного предприя-

тия и ему для оценки обоснованности величины затрат на единицу техники нужны данные по затратам в разбивке по каждой единице техники и в разрезе статей затрат. В большинстве случаев такого рода затраты собираются и учитываются котловым методом. По этой причине, чтобы провести тест, аудитору придется сначала собрать данные в требуемом аналитическом формате.

При выборе между необходимостью сформировать требуемую выборку и вписаться в лимиты ресурсов проекта у аудитора нет иного выхода, кроме как положиться на свое суждение. Ключевым критерием оценки в данном случае является сопоставимость объема затрат и уровня существенности предполагаемого результата анализа выборки.

**Нюанс 3.** Среди руководства российских компаний встречаются персонажи, которые весьма саркастично воспринимают выводы аудитора по результатам анализа выборки на том основании, что это анализ всего лишь выборки, а не всей совокупности. Особенно это касается руководителей, страдающих комплексом неполноценности, а также имеющих грешок-другой в отношении активов компании. В любом случае, какой бы статистически продвинутый метод ни использовал аудитор, всегда найдется тот, кто поставит под вопрос его адекватность. К таким поворотам необходимо быть готовым.

**Нюанс 4.** Чем проще сформирована выборка, тем проще окружающим поверить в то, что она является представительной. Нужно руководствоваться уровнем профессионального и личностного развития конкретных персоналий объекта аудита и пользователей аудиторского отчета. Также существует определенная категория руководителей, которых раздражает излишне научный подход к деятельности предприятия.

**Нюанс 5.** Многие склонны путать понятия «репрезентативность» и «ошибка выборки». Аудитор должен понимать, что репрезентативная выборка не обязательно большая. Точнее сказать, репрезентативная выборка имеет те же ключевые качественные параметры, что и генеральная совокупность. В свою очередь величина ошибки выборки должна определять степень легитимности экстраполяции. Однако величина ошибки выборки носит очень часто умозрительный характер. Это означает, что большинству значение ошибки выборки ни о чем не говорит (это много или это мало?). Поэтому, если аудитор хочет поступить хитро в определенных случаях, лучше сделать упор на том, почему выборка репрезентативна, и опустить подробности про ошибку выборки.

**Нюанс 6.** Как известно, результаты, полученные по итогам анализа выборки, можно отождествить не только с выборкой, но и с генеральной совокупностью. Это происходит в результате экстраполяции. По клас-

сическим канонам для обеспечения легитимности экстраполяции необходимо, чтобы выборка была репрезентативной. Кроме того, ошибка выборки не должна превышать некоего предельного значения. Однако ввиду того, что далеко не все руководители российских предприятий разбираются в статистике хотя бы на базовом уровне, нередко возникают претензии к легитимности экстраполяции, даже если все сделано в полном соответствии с теорией. Часто речь идет не о том, правильно ли применена экстраполяция, а о том, считают ли ее правильной руководители объекта аудита и пользователи аудиторского отчета.

В любом случае использование экстраполяции как минимум повышает интерес к результатам работы команды внутренних аудиторов. Одно дело, когда речь идет, допустим, об отклонении в 5 руб., другое дело, когда в результате экстраполяции отклонение превращается в 5 млн руб.

Еще один существенный плюс использования экстраполяции — возможность оценки масштаба обнаруженной проблемы, а значит, более оперативного решения, что делать с проблемой. Побочным положительным эффектом является то, что экстраполяция может обеспечить сопоставимость данных по различным объектам аудита.

В целом можно сформулировать простое правило — экстраполяцию однозначно стоит применять, если основная цель — это вызов эмоций руководителей объекта аудита и пользователей аудиторского отчета. Для стимулирования конструктивных действий экстраполяцию следует применять осмотрительно.

**Нюанс 7.** Довольно часто аудитор вынужден работать с ограниченной выборкой. В таких случаях выборки с формальной точки зрения ставят под сомнение легитимность экстраполяции. Данное обстоятельство чрезвычайно будоражит руководителей объекта аудита. Особо неблагодарных и порой весьма гнусных начинает переполнять радость, и они готовы захлеб рассуждать об ущербности как аудиторов, так и используемых ими методик. Все аудиторы рано или поздно оказываются в подобной ситуации. Однако правильные аудиторы, честно и профессионально выполняющие свою работу, должны помнить правило — «один факт — случайность, два — преднамеренность, три — тенденция». Во многих случаях даже выводы на основе анализа малых выборок доказывают свою жизнеспособность на практике, особенно со временем, когда фактов становится больше.

**Нюанс 8.** Возможно, с точки зрения человеческого восприятия статистическая (случайная) выборка выглядит более объективно, чем нестатистическая. Однако не стоит забывать маленький нюанс — один

из вариантов случайной выборки может соответствовать варианту нестатистической выборки.

Как бы то ни было, во многих случаях использование нестатистической выборки приводит к более весомым результатам, чем использование случайной выборки. В первую очередь это связано с улучшением результата в пересчете на единицу затраченных ресурсов, чаще всего времени. Единственным существенным препятствием в использовании нестатистической выборки является степень развития аудиторского суждения, а также просто профессионального чутья. Малоопытные аудиторы получают немного дополнительной пользы от использования данного метода. Одним из следствий этого является необходимость участия опытных аудиторов в процедуре определения выборки или, как минимум, проверки, сформированной выборки, даже если ее анализ будет проводиться менее опытным аудитором. Это намного полезнее, чем переделывать работу.

**Нюанс 9.** При запросе аудитор должен стремиться максимально точно определять параметры выборки. Например, лучше запросить данные «... за январь, июль и декабрь ... года», чем данные «... за три месяца ... года». Абсолютно недопустимо предоставлять сотрудникам объекта аудита право делать выборку. Однако, если есть возможность использовать сотрудников объекта аудита для «причесывания» выборки (например, изменения формата данных, чтобы упростить анализ), надо незамедлительно этим воспользоваться.

**Нюанс 10.** В течение проекта внутреннего аудита аудиторы выполняют как минимум несколько выборок. Нередко как минимум часть выборок нельзя сделать без участия сотрудников объекта аудита. Учитывая это, необходимо помнить о трех простых правилах взаимодействия с сотрудниками объекта аудита при формировании выборки.

- *Правило 1.* Если выборка в той или иной части готовилась силами сотрудников объекта аудита, то необходимо проверить ее полноту и правильность. Проверку лучше выполнить до завершения формирования выборки. Наиболее простой способ проверки состоит в том, чтобы с помощью сотрудников объекта аудита проследить процесс формирования выборки. Существуют и альтернативные варианты, например использование аналитических процедур или проведение сверок с взаимосвязанными данными.
- *Правило 2.* Сотрудники объекта аудита могут тянуть время. Это часто случается по одной из двух причин — либо сотрудники испытывают какие-либо затруднения в процессе подготовки выборки, либо все это латентный саботаж. В первом случае необходимо ока-

зать содействие — дать дополнительные пояснения, подумать, как изменить выборку для упрощения ее подготовки, самостоятельно найти способ проведения выборки и обучить сотрудников объекта аудита и т. д. Во втором случае необходимо воспользоваться третьим правилом.

- *Правило 3.* В случае намеренного затягивания процесса выборки или прямого отказа от проведения выборки необходимо оценить ситуацию, чтобы выяснить, нет ли в этом вины команды внутреннего аудита. Если команда действовала в полном соответствии с профессиональными канонами, остается только применить правило японского эскалатора. Его суть заключается в последовательном применении уважения и напряжения. Руководитель команды внутреннего аудита сначала самостоятельно пытается решить проблему начиная с того уровня менеджмента, на котором она возникла. При этом он вежливо разъясняет возможные варианты развития событий, включая обращение за помощью к следующему уровню руководства объекта аудита. Основная цель данной процедуры — показать бессмысленность сопротивления. И так по цепочке, при необходимости вплоть до высшего руководства объекта аудита. Если действия руководителя проектной команды не увенчались успехом, он должен сообщить о затруднениях руководителю ПВА. У руководителя ПВА есть три варианта действий — санкционировать отказ от проведения конкретной выборки, самому применить правило японского эскалатора, начиная с уровня высшего руководства объекта аудита и заканчивая аудиторским комитетом, прервать текущий проект до решения вопроса или прекратить его полностью. Два последних варианта нежелательны, т. к. создают негативный прецедент.

## Детальное тестирование

В данном разделе рассматривается процесс детального тестирования в том виде и с той начинкой, которые практикуются при проведении процессного аудита. Разумеется, во многих случаях подходы и методики, изложенные в этом разделе, можно применить и к иным проектам внутреннего аудита, в ходе которых проводится детальное тестирование.

Детальное тестирование является ключевым процессом в проекте внутреннего аудита, так как именно по его результатам формируется и кристаллизуется материал для отчета по проекту. При выполнении детального тестирования аудитор использует разнообразный набор процедур



и методик — сверки, расчеты, преобразование данных, пересчет, установление взаимосвязи (корреляции и т. д.) и прочее. Высшим пилотажем для внутреннего аудитора является гармоничное и продуктивное совмещение аналитических процедур с детальным тестированием.

При проведении детального тестирования полезно следовать двум фундаментальным принципам.

**Принцип 1.** Принцип гипотезы — каждый детальный тест должен быть направлен на проверку определенного предположения или части такого предположения, сформулированного до начала выполнения теста. Попросту говоря, глупо приступать к работе, если нет хотя бы приблизительного представления о том, что должно получиться на выходе. С каждым этапом проекта такое представление должно качественно улучшаться и уточняться. К началу детального тестирования у команды внутренних аудиторов должен быть перечень гипотез, который они хотят проверить во время детального тестирования. В классическом варианте имеющиеся гипотезы заносятся в матрицу рисков и контрольных процедур, которая уточняется перед началом детального тестирования. В самой матрице гипотезы обычно называются рисками.

**Принцип 2.** Принцип разведки — необходимо применять тактику проработки потенциально перспективных тем для детального тестирования. Как известно, подавляющее большинство проектов внутреннего аудита проходит в условиях нехватки ресурсов для получения всей требуемой информации и проведения всего спектра процедур по всем потенциально интересным направлениям (рискам). Аудитору приходится постоянно делать выбор, исходя из соотношения ресурсов и приоритета направлений (рисков). Чтобы сделать выбор максимально эффективно, необходимо проводить разведку. В этом смысле проекты внутреннего аудита напоминают некоторые компьютерные игры, в частности те, где используется такой элемент, как «туман войны»<sup>1</sup>. В них, чтобы приоткрыть содержание участка игровой карты, покрытого туманом (затемненного), достаточно провести разведку, используя хотя бы одного из персонажей, т. е. не обязательно задействовать все возможности. Также и при выполнении проекта внутреннего аудита не обязательно проводить полномасштабное детальное тестирование, чтобы убедиться в отсутствии существенных угроз и недостатков в выбранном направлении (риске). Для оценки серьезности проблемы, т. е. определения ее приоритета, до-

---

<sup>1</sup> Туман войны (нем. *Nebel des Krieges*) — термин, введенный Карлом фон Клаузевицем для обозначения достоверности данных о положении на театре военных действий.

статочно выполнить только процедуры, позволяющие выполнить такую оценку. Например, при проведении аудита процесса управления активами аудитор обнаружил, что при списании отслуживших срок объектов основных средств отсутствует их отражение в управленческом и бухгалтерском учете как ТМЦ, пригодных к дальнейшему использованию, так и металлолома. Для оценки серьезности проблемы достаточно оценить объем таких списаний в разрезе номенклатуры и количества по данным учета (сформировать соответствующий отчет). Если большая часть списанных объектов основных средств не является сложными с конструкционной точки зрения (например, простые машины и механизмы), то с высокой вероятностью снимается вопрос оприходования ТМЦ, пригодных к дальнейшему использованию (приходовать особо нечего). Если большая часть списанных объектов основных средств состоит в основном не из металла, то, судя по всему, снимается вопрос отсутствия оприходования металлолома. Для закрепления данных выводов можно также оценить сохранение выявленных трендов в будущем, например на основании интервью с сотрудниками объекта аудита. Описанная в примере ситуация демонстрирует применение принципа разведки на практике.

Глобально существует два основных подхода к проведению детального тестирования — классический подход и продвинутый подход.

## Классический подход

При использовании данного подхода аудитору необходимо в первую очередь задокументировать систему внутреннего контроля объекта аудита. Затем выявленные контрольные процедуры ранжируются по степени существенности. Под существенностью обычно понимается способность контрольной процедуры влиять на риски, связанные с объектом аудита, хотя возможны и иные варианты. После этого в зависимости от ресурсов команды внутренних аудиторов оценивается дизайн всех или части выявленных контрольных процедур. Оценка дизайна может называться также оценкой адекватности контрольных процедур. Под адекватностью контроля понимается его способность способствовать достижению целей процесса или этапа процесса максимально эффективным образом, как с операционной, так и с экономической точки зрения, в том числе за счет эффективного воздействия на риски процесса или его этапа.

После того как оценка адекватности контрольных процедур проведена, принимается решение о тестировании их эффективности. При этом тестирование проводится только в отношении контрольных процедур, которые признаны адекватными. Если контроль признается неадекватным,

то считается, что детальное тестирование закончено и можно приступать к формированию отчета. При тестировании эффективности контроля оценивается, насколько контрольная процедура работает в соответствии со своим дизайном. Для тестирования формируется относительно небольшая выборка — максимум 20–30 операций при условии, что контроль осуществляется на ежедневной основе. Если контроль осуществляется реже (раз в неделю, месяц и т. д.), то объем выборки еще меньше. По результатам тестирования делается вывод об эффективности контроля. Он считается эффективным, если контрольные процедуры с отклонениями составляют не более 5–10% от выборки. К слову сказать, параметры выборки ничем не регулируются, в качестве ориентира используются параметры, рекомендуемые, например, компаниями Большой четверки. ПВА может использовать свои параметры, главное, чтобы результаты тестирования конструктивно воспринимались как руководством объекта аудита, так и пользователями отчета.

Классический подход довольно распространен в зарубежной практике внутреннего аудита. Существует много методических материалов, посвященных именно этому подходу к детальному тестированию, включая целые программы аудита. В общем его можно охарактеризовать как тестирование, направленное больше в ширину, чем в глубину. Как водится, у него есть как минусы, так и плюсы.

Плюсы классического подхода к детальному тестированию:

1. *Требует меньше ресурсов и более низкой квалификации команды.* Это одно из ключевых преимуществ. Относительная простота подхода обеспечивает его успешное освоение аудитором начального уровня. Простота достигается, в том числе, за счет использования четких установок — контроль неадекватен, значит, дальше не тестируем, контроль адекватен — тестируем. Также ограничением выступает описание тестируемого процесса, если, конечно, именно этот процесс является объектом аудита — рассматриваются в основном контрольные процедуры, отраженные на схеме процесса.
2. *Можно обеспечить сопоставимость результатов по различным объектам аудита.* Наличие упомянутых четких установок обеспечивает унификацию подхода при тестировании различных процессов. Унификация приводит к сопоставимости. Сопоставимость результатов особенно полезна, когда аудиту подвергаются несколько однотипных объектов аудита, — можно как минимум выбрать лучший вариант системы внутреннего контроля и распространить дизайн на все однотипные объекты аудита.

Минусы классического подхода к детальному тестированию:

1. *Под эффективность контроля понимается, как часто и правильно срабатывает контрольная процедура, а не соблюдение принципа «затраты/выгоды».* Сама методология тестирования в классическом подходе накладывает определенные ограничения на полезность подхода. К числу наиболее существенных ограничений относится отсутствие нацеленности на анализ эффективности с точки зрения экономического эффекта. В ряде случаев, хотя дизайн контроля признается адекватным, а сам контроль эффективным, имеются возможности увеличения эффекта контроля или снижения стоимости его администрирования, но в силу особенностей рассматриваемого подхода данные аспекты целенаправленно не анализируются.
2. *Часто упускается из виду истинная причинно-следственная связь, что приводит к повторению ошибок.* Классический подход во многом является поверхностным. Например, команда внутренних аудиторов в ходе аудита процесса «Управление запасами» проводит детальное тестирование в соответствии с классическим подходом. Аудиторы обнаруживают, что отсутствует инвентаризация при передаче ТМЦ от одного МОЛ к другому МОЛ. Они называют эту ситуацию основной причиной расхождений между фактическими и учетными данными о запасах ТМЦ. В определенной степени это может быть так. Однако даже если данная процедура будет внедрена, то в большинстве случаев это практически никак не повлияет на расхождения между фактическими данными о запасах ТМЦ и данными бухгалтерского и/или складского учета. Особенно если процедура инвентаризации проводится формально (что встречается довольно часто), а также отсутствуют надлежащие условия для хранения имущества (требование Трудового кодекса). В результате расхождения не устраняются. В приведенном примере продемонстрирован принцип работы в рамках классического подхода — использование коротких цепочек формальных причинно-следственных связей.
3. *Классический подход во многом умозрителен — необходимость того или иного контроля может быть неочевидной, рассуждения о возможных рисках могут показаться руководителям объекта аудита и/или пользователям аудиторского отчета академичными.* Подход не предполагает целенаправленного поиска последствий отсутствия тех или иных контрольных процедур или поиска

последствий использования неадекватных контрольных процедур. Если контроль неадекватен, то дальнейшее тестирование не проводится. Это может приводить к ситуациям, когда большинство предлагаемых аудиторами рекомендаций приобретают в лучшем случае косметический характер. Например, часто аудиторы рекомендуют создавать регламенты процессов и процедур. Однако во многих случаях наличие регламента не обеспечивает автоматического исправления выявленного недостатка. Вместе с тем создание регламента может потребовать существенных затрат ресурсов, по крайней мере труда и времени, что не так уж мало. На этом фоне раздражение ответственных сотрудников объекта аудита оправданно.

4. *Бывает трудно применить на практике, т. к. на российских предприятиях выполнение контроля часто не документируется.* В этой ситуации аудиторы попадают в ловушку — для оценки контроля нужно, чтобы он оставил след, а если следов нет, то контроль оценить невозможно и при этом нельзя признать его однозначное отсутствие. Следствием являются многочисленные рекомендации по документированию контрольных процедур, что вызывает возражения, споры и прочий негатив со стороны руководства объекта аудита. Во многих случаях такая позиция руководства объекта аудита оправданна. Во-первых, наличие задокументированных контрольных процедур необходимо в первую очередь для оценки системы внутреннего контроля и не всегда оказывает значительное влияние на повышение ее адекватности и эффективности. Во-вторых, документирование требует дополнительных ресурсов, а до большинства российских управленцев со скрипом доходит понимание целесообразности такого рода расходов.

## Продвинутый подход

Данный подход в полной мере может использоваться только внутренними аудиторами, имеющими существенный опыт процессного аудита. В его основе лежит ключевой навык правильного внутреннего аудитора — способность к импровизации. При детальном тестировании с использованием продвинутого подхода в большинстве случаев осуществляется несколько базовых процедур:

1. *Выявление недостатков системы внутреннего контроля (отсутствие контрольных процедур или их серьезные дефекты).* Данная процедура предвещает детальное тестирование и является частью

описания процесса. По результатам описания процесса аудитор должен быть способен определить большую часть так называемых «узких» мест процесса с точки зрения как системы внутреннего контроля, так и структуры и содержания бизнес-процесса.

2. *Оценка последствий недостатков системы внутреннего контроля посредством выявления реализовавшихся рисков.* Отсутствие или наличие дефекта контроля далеко не всегда означает, что это однозначно ведет к какому-либо существенному негативу для предприятия. Для этого необходимо наличие связи между недостатками и их последствиями. В этой ситуации наличие существенного опыта у внутреннего аудитора значительно экономит ресурсы проекта — опытный аудитор знает, где и что искать. Например, малоопытный аудитор вряд ли увидит связь между отсутствием инвентарных номеров и отсутствием расхождений между данными учета и фактическими данными по результатам инвентаризаций. Однако опытный аудитор знает, что в данном случае высока вероятность формального проведения инвентаризации, так как во многих случаях инвентарный номер — это единственная связь между физическим объектом и данными учета по объекту.
3. *Выявление реализовавшихся рисков.* Практически всегда обнаруживаются реализовавшиеся риски, которые сложно с ходу соотнести с тем или иным недостатком системы внутреннего контроля или структуры и содержания процесса. Например, большинство тендерных процедур в процессе закупок на предприятиях слабо противодействуют такому явлению, как демпинг. Процедура тендера может быть спроектирована вполне адекватно, и только выявление последствий фактов демпинга (например, требование подрядчика оплатить дополнительные работы в связи с «увеличением объема работ вследствие более сложных геологических условий») может указать на необходимость доработки. Демпингующая компания очень часто провоцирует два ключевых риска — либо неисполнение обязательств полностью или частично, либо запрос на дополнительное финансирование. Однако, даже если аудитор установит факты реализации любого из рисков, он вряд ли с ходу сможет определить, вследствие чего риск реализовался. Выявление реализовавшихся рисков представляет собой обратную связь с точки зрения имеющегося у аудитора представления о процессе на момент проведения детального тестирования. Наличие таких фактов показывает в том числе, что аудитор упустил определенные нюансы при описании процесса.

4. *Установление полной цепочки причинно-следственных связей — от недостатка системы внутреннего контроля или процесса к реализовавшемуся риску и наоборот.* По сути, в данном случае речь идет о более детальной проработке ситуаций, рассмотренных в п. 2 и 3. Она особенно требуется для формирования максимально адекватных рекомендаций, поскольку довольно часто метод устранения выявленного недостатка не так очевиден, как кажется на первый взгляд. Возвратимся к примеру, описанному выше. Демпинг может осуществляться как осознанно, так и неосознанно. В последнем случае такое нередко происходит по причине недоработки проектной документации (например, занижены объемы работ), если мы ведем речь о строительных проектах. Аудитор с ходу может порекомендовать улучшить качество подготовки проектной документации за счет, например, проведения большего объема предварительных работ или за счет увеличения количества времени на подготовку проектной документации. Однако такое решение может не оказать никакого эффекта на статистику демпинга, например вследствие естественной погрешности предварительных работ или отсутствия возможности выделить дополнительное время на подготовку проектной документации из-за срочности проекта. В подобных случаях необходимо более детальное представление о причинно-следственных связях.
5. *Определение оптимального порядка действий для управления анализируемым риском.* На этапе детального тестирования аудитор должен получить достаточный объем информации, чтобы сформировать оптимальные рекомендации. При этом целесообразно сопоставлять стоимость внедрения и функционирования контроля со стоимостью последствий реализовавшегося риска с учетом вероятности повторения его реализации. Это означает, что аудитору следует избегать создания контроля ради контроля. Каждая новая контрольная процедура или изменение существующей контрольной процедуры должны создавать положительный экономический эффект. Очень важно, чтобы аудитор разрабатывал рекомендации параллельно с проведением детального тестирования. Таким образом, проще спланировать проведение дополнительных работ, направленных на уточнение рекомендаций. Когда аудитор приступает к написанию финального отчета, проводить дополнительные работы уже поздно.

Исходя из вышесказанного, следует отметить, что в целом продвинутый подход — это тестирование больше в глубину, чем в ширину. Также в отличие от классического подхода здесь намного реже наблюдается

линейная последовательность аудиторских процедур. Разумеется, продвинутый подход, так же как и классический, имеет плюсы и минусы.

Плюсы продвинутого подхода к детальному тестированию:

1. *Анализируются причинно-следственные связи.* В результате получаются более точные и полезные рекомендации, нацеленные на первопричины риска. Аудитор, однако, не должен забывать, что для поиска первопричин необходимо больше ресурсов, в первую очередь времени, чем просто на выявление недостатков.
2. *Нацеленность на расчет экономического эффекта, что придает больше значимости выводам по результатам проекта внутреннего аудита.* На расчет экономического эффекта также необходимы дополнительные ресурсы. Однако это часто нивелируется повышенным интересом к результатам работы ПВА со стороны высшего руководства и акционеров.
3. *Выводы являются более доказательными, т. к. чаще основываются на рисках, которые уже реализовались.* Это особенно важно при работе с российскими управленцами, особенно старой закалки, которые придерживаются принципа «если что-то нельзя пощупать, то этого не существует». Однако это не означает, что продвинутый подход ограничивается только реализовавшимися рисками. Технически продвинутый подход также направлен на выявление рисков, существенных как с точки зрения силы воздействия, так и с точки зрения вероятности.

Минусы продвинутого подхода к детальному тестированию:

1. *Требуется более значительных затрат ресурсов и более высокой квалификации команды.* Как уже говорилось, продвинутый подход приносит больше результатов, когда его используют опытные аудиторы. Они способны форсировать промежуточные этапы анализа и могут быстро переключаться между различными причинно-следственными цепочками, а также выстраивать новые и достраивать цепочки в условиях ограниченной информации.
2. *Ряд процессов (подпроцессов) могут целиком выпасть из тестирования в результате концентрации на крупнейших рисках.* По этой причине аудит двух сопоставимых объектов аудита может проходить совершенно по-разному, теряется сопоставимость результатов аудита. То же самое происходит в случае аудита одного и того же объекта, проведенного в разное время. Однако во многом это, как ни странно, дело вкуса.



На практике редко встречаются ситуации, когда ПВА используют только один подход. Все-таки большинство ПВА являются экспертами как минимум в отдельных вопросах тематики своих проектов, например в области бухгалтерского и/или налогового учета. В этом случае команда внутренних аудиторов на проекте естественным образом склоняется к использованию продвинутого подхода к детальному тестированию. Если знания о нюансах аудируемого процесса стремятся к нулю, внутренние аудиторы склонны использовать классический подход. Так или иначе, чем ниже профессиональный уровень сотрудников ПВА, тем меньше у них возможностей сделать осознанный выбор между классическим и продвинутым подходом.

Также хотелось бы продемонстрировать разницу между двумя подходами на примере двух вариантов отчета (см. табл. 19). За основу взят стандартный формат пункта отчета — наблюдение (суть недостатка), последствия (к чему приводит недостаток), причина (что способствует недостатку), рекомендации (что нужно сделать для управления недостатком). Пример предполагает, что обнаружена негативная ситуация в ходе аудита процесса «Закупки» — подрядчики выбираются на произвольной основе без проведения конкурсного отбора путем тендера.

**Таблица 19.** Сопоставление содержания отчета при использовании разных подходов к тестированию

Продвинутый подход	Классический подход
Риск реализовался	Риск не реализовался
<p><i>Наблюдение</i> Материалы закупаются по цене в два раза выше среднерыночной</p> <p><i>Последствия</i> Финансовые потери в размере 10 млн руб.</p> <p><i>Причина</i> Отсутствие процедуры тендера при осуществлении закупок материалов</p> <p><i>Рекомендации</i> Внедрить процедуру тендера</p>	<p><i>Наблюдение</i> Отсутствует процедура тендера при осуществлении закупок материалов</p> <p><i>Последствия</i> Финансовые потери при осуществлении закупок</p> <p><i>Причина</i> ? (Неисполнение требований нормативных документов)</p> <p><i>Рекомендации</i> ? (Исполнять требования нормативных документов)</p>

Сначала рассмотрим результаты применения классического подхода к детальному тестированию.

После составления описания процесса аудиторы с высокой вероятностью обнаружат, что процедуры конкурсного отбора отсутствуют. В этой ситуации, исходя из методологии классического подхода, дальнейшее

детальное тестирование не проводится, т. к. очевиден недостаток — отсутствие процедуры тендера. Поэтому в разделе «Наблюдение» аудитор ставит описание недостатка как отсутствие ключевой контрольной процедуры. Дополнительное детальное тестирование (например, чтобы уточнить последствия) не проводится, поскольку не проводится основное детальное тестирование. По этой причине в разделе «Последствия» приводится описание не фактических, а теоретических последствий, хотя и весьма вероятных. При формировании раздела «Причина» у аудитора возникают проблемы, т. к. ему необходимо установить причину исходя из проведенной работы, а это только описание процесса (дополнительное детальное тестирование опять не проводится, поскольку нет основного детального тестирования). Один из наиболее распространенных вариантов выхода из такой ситуации состоит в указании на отсутствие регламента, посвященного процессу «Закупки» и процедуре конкурсного отбора. Отсутствие или наличие регламента можно установить и на основе описания процесса. Если аудитор следует правильной методологии, то раздел «Рекомендации» заполняется автоматически — математически говоря, рекомендация равна причине с обратным знаком. Так как детальное тестирование не проводилось, аудитор не знает о фактах реализации рисков, связанных с отсутствием конкурсного отбора подрядчиков.

При использовании методологии продвинутого подхода детальное тестирование проводится как для формирования раздела «Наблюдение», так и для формирования разделов «Последствия» и «Причина». Отсутствие процедур конкурсного отбора подрядчиков уже не является основанием для прекращения работы, а наоборот, служит отправной точкой для ее начала. С помощью детального тестирования аудитор выясняет, наблюдались ли факты реализации рисков, связанных с отсутствием указанных процедур. После выявления таких фактов он проводит экономическую оценку реализовавшихся рисков и формирует содержание раздела «Наблюдения». Затем на основании экстраполяции или прямого пересчета (например, по аналогичным случаям на подходе) аудитор готовит информацию для раздела «Последствия». Чтобы установить первопричину выявленных недостатков, аудитору может потребоваться дополнительное детальное тестирование, в том числе для исключения основных теоретически возможных причин. Например, в рассматриваемом случае причиной выбора подрядчиков, предложивших более высокую цену при прочих равных условиях, могли быть арифметические или методологические ошибки проектной документации или срочная потребность в определенных работах или услугах. В качестве основной причины выступает отсутствие контрольной процедуры. Раздел «Реко-

мендации» заполняется автоматически — внедрить контрольную процедуру (в такие-то сроки и т. д.).

Как видно из вышеуказанных примеров, использование двух подходов приводит к формированию во многом различающихся отчетов. В целом отчет, сформированный с использованием классического подхода, имеет структуру, приведенную в табл. 20, а отчет, сформированный с использованием продвинутого подхода, — в табл. 21. Следует обратить внимание на один существенный нюанс. При использовании классического подхода довольно часто в качестве наблюдения указывается недостаток определенной контрольной процедуры, вплоть до отсутствия контроля как такового. Однако с точки зрения многих российских руководителей недостатки контрольных процедур или их полное отсутствие не являются очевидным негативом или фактором того или иного риска. По этой причине материалы, полученные с использованием продвинутого подхода, вызывают повышенный интерес у руководителей по сравнению с материалами, полученными с использованием классического подхода.

**Таблица 20.** Структура и суть содержания отчета (классический подход)

Риск не реализовался	
Наблюдение	= Фактор риска
Причина	= Фактор фактора
Последствия	= Риски событий, возможных в случае реализации фактора риска
Рекомендации	= Мероприятия по управлению фактором фактора риска

**Таблица 21.** Структура и суть содержания отчета (продвинутый подход)

Риск реализовался	
Наблюдение	= Описание реализовавшегося риска (события)
Причина	= Фактор риска
Последствия	= Оценка результата реализации риска (последствий события)
Рекомендации	= Мероприятия по управлению риском в будущем и мероприятия по устранению последствий события

По завершении детального тестирования формируется окончательный вариант матрицы рисков и контрольных процедур как итог процесса обновления матрицы в течение всего проекта. Обратите внимание на различия в структуре матрицы, сформированной с использованием разных подходов к детальному тестированию (см. табл. 22).

**Таблица 22.** Различия содержания матрицы при использовании различных подходов

Раздел матрицы		Комментарии
Классический подход (КП)	Продвинутый подход (ПП)	
Процесс	Процесс	Обычно содержит описание процесса четвертого-пятого уровня
Цель процесса	Цель процесса	Данная графа на практике встречается реже, чем графа «Процесс»
Риск	Риск	ПП — может иметь смысл использовать более длинные цепочки причинно-следственных связей, например фактор-риск-последствия для наглядности, формирования более сложных рекомендаций и т. д.
Цель контроля	Цель контроля	Может иметь как развернутую, так и унифицированную формулировку
Контроль	Контроль	Обычно указывается детальное описание контрольной процедуры, способствующей достижению цели процесса
Оценка дизайна контроля	–	ПП — методологически данная оценка не является целью этого подхода
Тестирование — цель теста	Тестирование — цель теста	Данная графа на практике встречается реже, чем графа «Тестирование — содержание теста». Цель теста полезно указывать, т. к. нередко происходит произвольное отклонение от первоначальной цели
Тестирование — содержание теста	Тестирование — содержание теста	Краткое описание действий, направленных на достижение цели теста; может описываться процесс формирования выборки
Тестирование — статус теста	Тестирование — статус теста	Если тест проводился, то указывается ссылка на рабочий документ, содержащий его описание и результаты. Если тест не проводился, то может указываться причина отказа от проведения
Приоритет	Приоритет	Может указываться оценка важности теста
Оценка эффективности контроля	Оценка эффективности контроля	ПП — данный раздел заполняется далеко не всегда, т. к. в данном подходе эффективность означает экономическую эффективность, соблюдение принципа «затраты/выгоды»
Вывод	Вывод	Данный раздел имеет большее отношение к ПП, т. к. выводы при использовании ПП мало унифицированы. В целом здесь описываются результаты тестирования и дальнейшие действия по ним

## Приоритеты доказательств

Тема достаточности доказательств характеризуется рядом неоднозначных моментов. При сборе и формировании доказательной базы аудитору необходимо иметь представление о следующих нюансах:

1. **Беспорность доказательств.** Очень часто на беспорность оказывают влияние психологические факторы. В этом смысле, как ни странно, беспорность доказательств весьма субъективна. Один из наиболее типичных случаев подобной ситуации связан с кон-

кретной выборкой, использовавшейся для проведения детального тестирования и формирования последующих выводов. Для одних руководителей нескольких случаев негатива уже достаточно, чтобы прочувствовать серьезность происходящего. Другие, фигурально выражаясь, замечают пожар только тогда, когда горит уже весь дом. При формировании доказательной базы аудитору необходимо руководствоваться не только общепринятой профессиональной методологией, но и восприятием результатов данной методологии руководством объекта аудита и пользователями отчета.

2. *Сопоставимость существенности доказательств и доказываемой позиции.* По общему правилу чем короче причинно-следственная цепочка, тем более очевидной является взаимосвязь событий. Например, некоторые аудиторы наивно полагают, что существенные огрехи процесса лечатся написанием регламента процесса. Однако на практике это почти всегда не так. Даже между уже написанным регламентом и его влиянием на устранение недостатков лежит огромная пропасть времени и событий. Или еще один типичный пример, когда необоснованность цены закупки ТМЦ доказывается альтернативными данными по ценам на эту ТМЦ из Интернета. В большинстве случаев данный подход к формированию доказательной базы по ценам неприменим. Условия формирования опротестованных цен понятны, а условия формирования цен из Интернета нет.
3. *Качество бьет количество.* По общему правилу одно прямое доказательство всегда лучше множества косвенных. Например, фотография изношенного объекта основных средств намного лучше говорит о его состоянии и полезности для производственного процесса, чем данные бухучета о сроке ввода данного ОС в эксплуатацию и статистика по проведенным ремонтам.

Также существует ряд качественных характеристик доказательств, которые оказывают влияние на их существенность:

1. *Визуальные, письменные и устные доказательства.* Данные виды доказательств выстроены в порядке убывания их существенности. Устные доказательства наименее полезны. Исключение может составить аудиозапись устного свидетельства, однако такой инструмент недоступен подавляющему количеству ПВА.
2. *Внешние и внутренние источники доказательств.* По общему правилу внешние источники более убедительны при их достаточной

независимости по отношению к объекту аудита. Кроме того, внешний источник должен восприниматься как надежный сотрудниками объекта аудита и пользователями аудиторского отчета.

3. *Доказательства, сформированные самим и не самим аудитором.* В большинстве случаев доказательства, сформированные самим аудитором, намного надежнее. Однако надежность доказательств «со стороны» можно увеличить. Во-первых, можно провести дополнительные проверки (например, пересчет или сверку с другими источниками). Во-вторых, получить уверенность в том, что при формировании доказательств использовалась строго определенная методология. В-третьих, инспектировать процесс подготовки доказательств.
4. *Доказательства, полученные из действующих ИТ-систем и из бумажных хранилищ.* В целом данные из ИТ-систем более достоверны, чем данные из «бумажных» систем. В первую очередь это связано с наличием большего количества контрольных процедур в ИТ-системе. Кроме того, данные из ИТ-систем обычно сложнее изменить. В случае изменения в ИТ-системе часто остаются следы, позволяющие отследить его хронологию и суть. Также существует практика принятия решения о доверии ИТ-системе после специального тестирования, в основном направленного на оценку надежности ее системы внутреннего контроля.
5. *Доказательства из систем, контролируемых и не контролируемых сторонними организациями (субъектами).* Если есть сторонний субъект, заинтересованный в обеспечении достоверности и надежности данных, то такие данные, без сомнения, весьма надежны. Классическим примером являются данные государственных структур, осуществляющих регистрацию, например сделок с недвижимостью или таможенных процедур.
6. *Оригинал и копия.* Как ни странно, в целом особых различий нет. Просто психологически копия часто воспринимается как менее достоверная по сравнению с оригиналом.
7. *Доказательства, имеющие только подпись и имеющие подпись и фразу, написанную рукой подписавшего.* Это момент весьма специфичный. Однако если дело дойдет до определения личности составителя или подписанта документа с помощью графологической экспертизы, то второй вариант позволит это сделать. По одной только подписи невозможно установить личность ее автора.

## Документирование работы внутреннего аудита

Процесс документирования приводит к созданию рабочей документации. Любое ПВА выигрывает от внедрения оптимальной системы документирования работы в рамках аудиторских проектов. Наличие такой системы имеет ряд следующих существенных плюсов:

- *Контроль качества выполнения работы на проекте.* Существует две ситуации, когда наличие рабочих документов однозначно позитивно сказывается на повышении качества работы аудиторов. Во-первых, руководителю ПВА, в состав которого входит более шести-семи аудиторов, сложно контролировать ход работы без использования рабочей документации. Во-вторых, руководитель ПВА должен обязательно культивировать документирование, если в проекте участвуют новые сотрудники, возможности которых еще до конца не ясны. Компромиссным вариантом является контроль исполнения работы со стороны более опытных сотрудников. Тем не менее документирование обеспечивает более объективную оценку действий новых сотрудников.
- *Тренировка коммуникативных и аналитических навыков.* По сути, у многих сотрудников, особенно не участвующих в формировании отчета, нет иной возможности совершенствовать свои коммуникативные (в большей степени) и аналитические навыки, кроме как в процессе составления рабочих документов. Также это позволяет заранее выявлять слабые места в подготовке сотрудников ПВА и своевременно организовывать их обучение.
- *Доказательство позиции по результатам аудита.* Документирование способствует формированию более целостных и качественных доказательств, так как заставляет аудитора формировать и проверять причинно-следственные связи в ходе работы.
- *Соблюдение принципа воспроизведения.* Один из фундаментальных принципов методологии внутреннего аудита. Для его соблюдения необходимо обеспечить возможность любому сотруднику ПВА повторить работу другого сотрудника ПВА и прийти к тем же выводам. Без документирования работы сделать это практически невозможно. Объем и прочие характеристики документирования для соблюдения принципа воспроизведения могут определяться индивидуально для каждого объекта аудита и могут быть частью унифицированной методологии. Выбор во многом остается за руководителем ПВА.

- *Формирование статистической базы.* В данном направлении особых ограничений нет. Однако в первую очередь имеет смысл создавать базу по рискам, выявленным в ходе проектов, особенно тем, разобраться с которыми в ходе проекта не удалось. Это позволяет более осмысленно формировать тематику последующих аудитов как того же объекта, так и сопоставимых объектов аудита. Кроме того, наличие статистической базы определенным образом автоматизирует последующие проекты аудита, в первую очередь за счет устранения необходимости заново устанавливать все причинно-следственные связи. Например, по результатам аудита процесса «Персонал» было установлено, что основная причина текучести на предприятии заключается в низком уровне оплаты труда. При следующем аудите того же или другого процесса на том же предприятии при сохранении того же уровня текучести достаточно убедиться в отсутствии других причин и сохранении того же уровня оплаты труда, чтобы сделать вывод. Кроме того, выявленные причинно-следственные связи можно в первую очередь проверять при аудите сопоставимых объектов. Мощная статистическая база может упростить аудиторский процесс вплоть до аудита, полностью построенного на использовании чек-листа.
- *Обеспечение соблюдения принципа преемственности.* При отсутствии документирования в случае полного или существенного изменения команды внутреннего аудита большая часть ранее достигнутого утрачивается. Таким образом, с одной стороны, обеспечение принципа преемственности — это задача акционеров (для поддержания тонуса системы внутреннего контроля), с другой стороны — задача менеджмента, для сохранения потенциала института агентов изменений (аудит чаще многих других функций выступает с предложениями об изменениях). Парадокс заключается в том, что те и другие вряд ли представляют себе влияние документирования на обеспечение выполнения данных задач.

Что касается существенных минусов документирования, то по большому счету минус только один — эффективное документирование требует существенных затрат ресурсов. Например, с точки зрения времени документирование работы по аудиту процесса может занять в среднем 60–80% времени, затраченного на выполнение самой работы. И это не считая времени устранения замечаний в рабочих документах по результатам их просмотра руководителем команды аудитором.



Также хотелось бы обратить внимание на несколько нюансов, которые могут повысить эффективность и качество документирования.

**Нюанс 1.** Весьма полезно использовать перекрестные ссылки в рабочих документах. Такие ссылки в большинстве случаев представляют собой пометки, которые позволяют оперативно перемещаться между рабочими документами, имеющими причинно-следственные связи либо использующими взаимосвязанную информацию. Перекрестные ссылки можно проставлять как вручную (если рабочая документация готовится в бумажном виде), так и электронным способом (если рабочая документация готовится с использованием компьютерных программ). Варианты использования перекрестных ссылок весьма разнообразны, например ссылка из описания процесса на матрицу (для указания конкретного риска в конкретном месте процесса), из таблички с описанием теста на пункт отчета (для ускорения поиска деталей расчета, описанного в тесте).

**Нюанс 2.** Чем больше объем рабочей документации, тем больше потребность в использовании унифицированной терминологии. Логика достаточно проста — чем больше документов, тем больше тратится ресурсов на их обработку. Единообразная терминология ускоряет восприятие информации и улучшает качество восприятия, а значит, позволяет экономить один из ключевых ресурсов — время.

**Нюанс 3.** При документировании детального тестирования (таблицы в Excel и т. д.) существует два основных подхода (выбор во многом зависит от квалификации и численности команды). Первый заключается в том, что каждый этап работы (каждый тест, каждая выборка и т. д.) аудитора документируется независимо от того, попадет данный материал в отчет или нет. Такой подход целесообразно применять в случае многочисленной команды внутренних аудиторов (более пяти–семи человек) и/или относительно невысокой квалификации участников команды.

При втором подходе документируются только те этапы, по результатам которых высока вероятность получения материалов для отчета. Другими словами, если по результатам теста выясняется, что определенные недостатки приводят к убыткам, то такой тест должен быть задокументирован. При использовании второго подхода аудитор формирует рабочие документы часто по собственному усмотрению, ориентируясь лишь на ценность материала для отчета. Основной принцип — обеспечить достаточность доказательной базы. Такой подход подойдет для скромных по размерам ПВА (не более пяти человек) и/или для команды высокопрофессиональных аудиторов.

Несколько слов об оформлении матриц рисков и контрольных процедур и тестов. В целом какие-либо правила отсутствуют. Особенности оформления определяются как соображениями целесообразности и практичности, так и вкусом и предпочтениями руководителя ПВА и/или руководителя проекта. Как минимум методология оформления матриц и тестов должна способствовать обеспечению доказательности материалов отчета. Полезно придерживаться трех описанных выше нюансов. Например, описывать контрольную процедуру в матрице аналогично описанию на схеме процесса и наоборот (соблюдение принципа унификации). Или, например, в матрице указывается пункт и подпроцесс, где находится риск или контрольная процедура, при этом пункт совпадает с пунктом по схеме (принцип перекрестных ссылок), а название подпроцесса — с названием схемы (принцип унификации). Или еще пример: в столбце матрицы «Тестирование» указывается название и номер теста по соответствующему процессу. Для этой цели в каждом процессе используется определенная нумерация тестов (принцип перекрестных ссылок).

При оформлении тестов как минимум должны указываться следующие реквизиты (см. пример шапки теста в табл. 23):

- 1) исполнитель — например, зная исполнителя, можно сделать ряд предположений о том, насколько профессионально проведен тест;
- 2) цель — помогает контролировать ход тестирования. Также позволяет оценить адекватность выводов;
- 3) размер выборки — дает представление об объективности выводов и возможности экстраполяции результатов на совокупность в целом;
- 4) программа теста — позволяет сопоставить план работы с фактом;
- 5) вывод — позволяет оперативно установить результат тестирования без обязательного изучения материалов теста.

## **Использование вопросников самоконтроля (control checklists)**

Вопросники самоконтроля (далее вопросник) представляют собой довольно специфичный инструмент. Однако они используются во многих профессиях намного чаще, чем может показаться. По сути, вопросник представляет собой шпаргалку, в которой отражены наиболее важные моменты планируемого процесса или процедуры. Он полезен как начинающим аудиторам, так и продвинутым аудиторам (например, при

Таблица 23. Пример оформления детального теста

Тестирование наличия превышения численности АУП в трестах	
<b>Исполнитель:</b>	
Иванов И.	
<b>Цель:</b>	
Определить возможности для увеличения СМР без изменения численности АУП (резервы роста)	
<b>Выборка:</b>	
2007 г.	
<b>Вывод:</b>	
Существующая структура персонала способна обслуживать строительство большей мощности:	
Резерв увеличения СМР по мощности без увеличения АУП на	57%
Резерв экономии по ФОТ при сохранении текущих объемов СМР по выбранным трестам	74 735 000 руб.
Резерв экономии по ФОТ по всем трестам при сохранении текущих объемов СМР по выбранным трестам	108 643 000 руб.
ЕСН от ФОТ по выбранным трестам	17 489 000 руб.
	25 425 000 руб.
<b>Программа теста:</b>	
1. Определить трест с оптимальными показателями по АУП	_____
2. Определить расхождения по другим трестам в части приведенных показателей:	_____
> численность АУП на 1 объект (исходя только из собственных сил);	_____
> площадь одного объекта, которую обслуживает 1 АУП (исходя только из собственных сил)	_____
3. Определить отклонения между оптимальным трестом и прочими, что будет являться, с одной стороны, резервом роста мощности, с другой стороны — перерасходом средств на АУП исходя из текущей загрузки предприятий	_____

контроле полноты и качества работы начинающих аудиторов). Также информация из вопросников может использоваться для унификации результатов проектов внутреннего аудита, а также для формирования статистических данных определенного содержания и в определенном формате. И это далеко не исчерпывающий список вариантов применения вопросников.

Формат и содержание вопросников определяются теми задачами, которые предстоит решить. Рассмотрим вопросник, представленный в табл. 24. Он использовался для повышения квалификации начинающих внутренних аудиторов в области описания и анализа процессов, а точнее этапов процессов. Это достигалось за счет фокусирования внимания

на определенных элементах системы внутреннего контроля и процесса. Начинаящий аудитор заполнял несколько вопросников по ходу проекта.

Таблица 24. Пример вопросника самоконтроля

№ п/п	Статус	Да	Нет	Примечания
1	Статус по ключевым целям контроля в рамках процесса			
1.1	Обоснованность			
1.2	Правильность			
1.3	Полнота			
1.4	Своевременность			
1.5	Соответствие			
1.6	Сохранность			
1.7	Достоверность			
2	Статус по системе контроля			
2.1	Дублирование контрольных процедур			
2.2	Адекватное разделение полномочий			
3	Статус по эффективности процесса			
3.1	Соблюдение концепции «затраты/выгоды» в рамках процесса			
3.2	Соблюдение концепции Change Control — процесс способен адекватно меняться в ответ на влияние внешних и внутренних факторов			
3.3	Распределение полномочий в процессе соответствует распределению ответственности			
3.4	Скорость исполнения этапов процесса адекватна			
3.5	Достаточность ресурсов для осуществления процесса			
3.6	Достаточность квалифицированного персонала для осуществления процесса			
3.7	Дублирование этапов процесса			
3.8	Повторы этапов процессов			
3.9	Неэффективное дробление или укрупнение этапов процесса			
3.10	Наличие механизмов самосовершенствования процесса			
3.11	Необходимость и возможность автоматизации процесса			
3.12	Наличие лучших практик			

Раздел 1 «Статус по ключевым целям контроля в рамках процесса» — здесь необходимо оценить, во-первых, наличие указанных целей на этапе процесса, а во-вторых, достижение этих целей системой внутреннего

контроля этапа процесса. Если цель контроля является актуальной и достигается, то ставится отметка в графе «Да». Если она является актуальной, но не достигается, то ставится отметка в графе «Нет». При наличии отметки в графе «Нет» необходимо пояснить в графе «Примечания» причину отсутствия цели. Если цель контроля является неактуальной, то в обоих графах ставятся прочерки. В этом случае также необходимо пояснить причину прочерков.

*Раздел 2 «Статус по системе контроля»* — в данном разделе используются всего два пункта. Пометка в графе «Да» означает дублирование контрольных процедур и/или адекватное разделение полномочий. Необходимо пояснить, почему разделение полномочий адекватно. Пометка в графе «Нет» означает отсутствие дублирования контрольных процедур и/или адекватного разделения полномочий. Необходимо пояснить, почему дублирование контрольных процедур отсутствует.

*Раздел 3 «Статус по эффективности процесса»* — наиболее развернутый раздел, состоящий из 12 подпунктов, предназначен для всесторонней оценки фундаментальных параметров этапа процесса. Разберем каждый подпункт.

- Пункт 3.1 «Соблюдение концепции “затраты/выгоды” в рамках процесса» — соблюдать данную концепцию — значит принимать ключевые решения из соображений экономической целесообразности. Пометка в графе «Да» означает, что решения именно так и принимаются. В этом случае необходимо пояснить на существенных примерах причину такой отметки.
- Пункт 3.2 «Соблюдение концепции Change Control — процесс способен адекватно меняться в ответ на влияние внешних и внутренних факторов» — примером такого механизма является наличие процесса изучения рынка в составе процесса «Продажи» (маркетинговые исследования и т. д.). Изучение рынка способствует многочисленным изменениям в процессе «Продажи» (например, изменение ценовой политики) и в ряде сопутствующих процессов (например, изменение линейки выпускаемой продукции). Пометка в графе «Да» означает, что концепция соблюдается. В этом случае надо пояснить, за счет чего это достигается.
- Пункт 3.3 «Распределение полномочий в процессе соответствует распределению ответственности» — за счет правильного соотношения полномочий и ответственности достигается балансировка процесса. Пометка в графе «Да» означает, что соотношение правильное. В этом случае необходимо на существенных примерах пояснить, что это так.

- Пункт 3.4 «Скорость исполнения этапов процесса адекватна» — в этом случае можно дать как субъективную оценку (исключительно мнение внутреннего аудитора), так и в определенной степени объективную оценку (например, по аналогии с сопоставимыми объектами аудита, на основании мнения экспертов). Разумеется, предпочтение отдается более объективным оценкам. Отметка в графе «Да» означает, что скорость адекватна. В этом случае необходимо пояснить, за счет чего это достигается.
- Пункт 3.5 «Достаточность ресурсов для осуществления процесса» — понятие ресурсов трактуется в расширительном смысле (кроме персонала). Отметка в графе «Да» означает, что ресурсов достаточно. В этом случае необходимо показать, что поступления ресурсов за вычетом оттока ресурсов соответствуют потребности процесса.
- Пункт 3.6 «Достаточность квалифицированного персонала для осуществления процесса» — по аналогии с предыдущим пунктом. Отметка в графе «Да» также требует пояснения.
- Пункт 3.7 «Дублирование этапов процесса» — дублирование приводит к неэффективному расходованию ресурсов. Отмечается как в рамках одного процесса, так в рамках нескольких процессов. Отметку в графе «Нет» необходимо прокомментировать.
- Пункт 3.8 «Повторы этапов процессов» — также приводит к неэффективному расходованию ресурсов. Отмечается как в рамках одного процесса, так и в рамках нескольких процессов. Отметку в графе «Нет» необходимо прокомментировать.
- Пункт 3.9 «Неэффективное дробление или укрупнение этапов процесса» — неэффективное дробление приводит к увеличению существенности рисков, связанных с организацией процесса (например, чем длиннее цепочка согласующих лиц, тем дольше проходит согласование). Неэффективное укрупнение этапов процесса увеличивает существенность рисков, связанных с качеством выполнения процесса (например, необходимость переключения с одного вида работ на другие виды работ может приводить к увеличению ошибок). Отметку в графе «Нет» необходимо прокомментировать.
- Пункт 3.10 «Наличие механизмов самосовершенствования процесса» — к механизмам такого рода относится, например, периодическая переаттестация сотрудников. Отметка в графе «Да» требует перечисления имеющихся в процессе механизмов.

- Пункт 3.11 «Необходимость и возможность автоматизации процесса» — отметка в графе «Нет» требует привести веские доводы отсутствия как необходимости, так и возможности. Бывают ситуации, когда необходимость присутствует, а возможность нет. Такие ситуации также требуют комментариев.
- Пункт 3.12 «Наличие лучших практик» — речь идет об оценке целесообразности тиражирования различных аспектов анализируемого процесса в прочих процессах. У начинающих аудиторов заполнение данного пункта вызывает максимум затруднений, поскольку способность выявления лучших практик напрямую зависит от опыта и кругозора внутреннего аудитора. Отметка в графе «Нет» требует пояснений.

В большинстве случаев (кроме пункта 3.12) наличие отметки в противоположной графе означает, что данный аспект процесса представляет собой фактор риска той или иной степени существенности.

## Фундаментальные ошибки

В завершение главы хотелось бы подробнее остановиться на двух ключевых ошибках, которые допускают руководители ПВА при проведении проектов, — отсутствие процесса давления и отсутствие разведки.

*Отсутствие процесса давления во внутреннем аудите.* Во внутреннем аудите правило Парето работает очень хорошо. Очень часто 80% времени уходит на выполнение 20% работы, причем для выполнения этой части работы требуются дополнительные усилия. Зачастую они направлены на преодоление различных факторов психологического (например, сопротивление переменам), эмоционального (например, антипатия), административного (например, слабая поддержка руководства) и политического (например, руководитель объекта аудита родственник генерального директора или акционера) характера. Необходимость давления появляется практически с самого начала проекта, например:

- до начала проекта — что касается запросов, то, если что-то запрашивается, необходимо обеспечивать исполнение, иначе будет складываться мнение, что аудиторы запрашивают все на всякий случай и предоставление всего не обязательно;
- во время проекта — при проведении тестирования необходимо учесть все существенные обстоятельства и детали, иначе есть риск, что при обсуждении результатов проверяемая сторона представит новые данные, которые поставят под сомнение результаты аудита;

- после завершения проекта — наиболее важно добавить внедрение результатов аудита, любое послабление в данном вопросе, особенно вынесенное на широкую публику, имеет фатально негативные последствия для ПВА.

Внутренний аудитор по роду своей деятельности создает угрозу статус-кво. Это неизбежно вызывает противодействие. Аудитору приходится не только выполнять свою работу, но и искать способы нивелирования противодействия. По этой причине руководитель ПВА должен стараться избегать поводов для возникновения дополнительного противодействия, не связанного напрямую с деятельностью ПВА (например, придерживаться распорядка рабочего дня, хотя работа внутреннего аудитора имеет проектный характер, т. е. не требует постоянного пребывания на рабочем месте и фиксированного начала рабочего дня). Также для дозирования нагрузки, связанной с противодействием, руководитель ПВА должен придерживаться правила «один на один». Это означает, что в любой момент не стоит пребывать в серьезном конфликте более чем с одним владельцем ключевого процесса.

*Отсутствие разведки.* Важность разведки уже упоминалась в разделе, посвященном нюансам детального тестирования. Однако значение разведывательных действий в работе ПВА намного выше. Во многом по причинам, изложенным в предыдущем абзаце, каждое мало-мальски значимое действие ПВА должно предваряться эффективными разведывательными мероприятиями, например:

- до начала проекта — необходимо выяснить позицию менеджмента в отношении ключевых рисков объекта аудита;
- во время проекта — при обнаружении серьезного недостатка спрогнозировать возможную реакцию (например, могут потребоваться дополнительные данные, вплоть до личных предпочтений) владельцев объекта аудита и пользователей отчета, чтобы лучше подготовиться к доказыванию своей позиции;
- по завершении проекта — необходимо определить наилучший подход к презентации результатов, в том числе исходя из личных предпочтений руководства объекта аудита и пользователей результатов аудита.

Большую помощь в поиске оптимального варианта действий в вышеописанных ситуациях могут оказать небольшие и/или не самые важные проекты. Они позволяют обкатать различные подходы и посмотреть



на реакцию окружающих. Также полезно придерживаться принципа разумной дозировки. Это означает, что если сложно заранее представить последствия определенного сочетания фактов и обстоятельств, то лучше использовать минимальные дозы того и другого для получения и оценки реальных последствий. Например, если команда внутренних аудиторов впервые взаимодействует с сотрудниками объекта аудита, то объем запросов информации необходимо свести к минимуму, чтобы оценить динамику их исполнения при минимальном уровне. При отсутствии негативной реакции можно наращивать объем запросов, стараясь нивелировать возникающее противодействие по мере необходимости. Разумеется, такой подход будет практиковаться только теми ПВА, которым не хватает авторитета.

Важность процесса разведки напрямую зависит от таких факторов, как уровень развития корпоративного управления, толерантность руководства к ошибкам и уровень развития менеджмента.

## Глава 10. ГОТОВЫЕ ПРОГРАММЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА КЛЮЧЕВЫХ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

---

**В** этой главе представлены программы процессного (тематического) внутреннего аудита семи ключевых процессов. Они составляют не менее 70% ключевых процессов любого коммерческого предприятия. В их состав включены следующие процессы:

- процесс «Продажи»;
- процесс «Закупки»;
- процесс «Инвестиции (капитальные вложения и новые проекты)»;
- процесс «Управление запасами и складское хозяйство»;
- процесс «Управление активами»;
- процесс «Персонал»;
- процесс «Бизнес-планирование и бюджетирование».

Программа аудита по каждому процессу включает в себя следующие блоки:

- Перечень основных подпроцессов.
- Перечень основных этапов подпроцессов.
- Описание структуры и содержания (начинки) основных подпроцессов и их этапов. Описание знакомит как с общей сутью и предназначением процесса, так и с рядом нюансов его правильного построения и функционирования.

- Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса. В соответствии с подходом, изложенным в данной книге, перечень включает в себя ряд наиболее актуальных крупных рисков процесса. Эффективное управление этими рисками способно принести ощутимую пользу. Перечень не является исчерпывающим. Аудитор должен взять за правило дополнять и уточнять матрицу рисков в ходе аудита процесса в зависимости от складывающихся обстоятельств. Тем не менее приведенный перечень рисков составляет базу, от которой аудиторы могут отталкиваться при формировании собственной программы аудита. Риски из серии «отсутствие регламента» или «отсутствие такого-то контроля» и прочие поверхностные и/или простые риски не рассматривались, т. к. в подавляющем большинстве случаев они являются факторами риска по отношению к описываемым рискам.
- Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса. У приведенного перечня есть несколько ограничений. Во-первых, все контрольные процедуры распределены на три группы — контрольные процедуры высокого приоритета (черный значок), среднего приоритета (серый значок) и низкого приоритета (белый значок). При ограниченности ресурсов, выделяемых на контроль процесса, в первую очередь необходимо уделить внимание контрольным процедурам с более высоким приоритетом. Однако такое распределение может иметь вариации в зависимости от отрасли, конкретных условий объекта аудита, бизнес-среды и прочего, хотя в большинстве ситуаций оно соответствует представленному варианту. Во-вторых, в данную главу намеренно не включена полная информация по дизайну контрольных процедур. Этот блок информации будет включен в следующую редакцию книги. В-третьих, указаны наиболее приоритетные цели контроля. Если в перечне целей отсутствует какая-либо цель контроля, это не означает, что соответствующий контроль не должен осуществляться. Например, такая цель контроля, как «Правильность», имеет низкий приоритет в большинстве случаев, за исключением, пожалуй, подачи материалов на рассмотрение в государственные органы с целью принятия решения. Вместе с тем правильное составление документов в ходе многих процессов так же важно, и поэтому контроль правильности должен осуществляться.
- Перечень и содержание базовых тестов. Приводимые тесты можно разделить на две категории — предназначенные для детального тестирования и предназначенные для аналитики по процессу. Эти тесты позволят получить определенный результат. Однако необхо-

димо помнить, что содержание и структура тестов требуют тонкой настройки в зависимости от обстоятельств и содержания и структуры процесса. Навык тонкой настройки развивается у аудитора со временем и требует практики.

- Перечень и содержание ключевых лучших практик по процессу. Представленные практики применимы в большинстве ситуаций и в большинстве компаний. Их применение с высокой вероятностью принесет существенную пользу как с точки зрения экономики компании, так и с точки зрения процессного управления. Как говорится, проверено на практике.

Представленный набор процессов и ключевых подпроцессов позволяет, грубо говоря, собрать с процессной точки зрения вполне функциональное коммерческое предприятие практически любого масштаба и сферы деятельности. К некоммерческим организациям данный комплект применим ограниченно, т. к. ряд процессов в них просто отсутствует.

Я надеюсь, что каждый из вас сможет дополнить приведенные программы нюансами из собственной практики, чтобы сделать их еще более совершенными и исчерпывающими.

## Процесс «Продажи»

### Ограничения

Для многих предприятий данный процесс является ключевым. В условиях конкуренции на первое место так или иначе выходит не способность производить, а способность продавать.

В данном разделе рассмотрены структура и содержание процесса «Продажи», больше свойственные производственным предприятиям. Менее всего они подходят предприятиям сферы розничной торговли и прочим предприятиям, действующим в рамках публичной оферты. Например, такие предприятия не участвуют в тендерах, т. к. в этом просто нет смысла — обычные люди в качестве покупателей не пользуются данной процедурой для выбора продавца.

Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
Мониторинг ключевых параметров предложения и спроса и маркетинг	Своевременность Полнота	1) Формирование и управление пулом потенциальных заказчиков. 2) Мониторинг деятельности конкурентов. 3) Позиционирование компании на выбранном рынке

Окончание табл.

Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
Подготовка к тендеру и участие в тендере	Своевременность Правильность Обоснованность	1) Формирование пула тендеров для последующего участия. 2) Сбор и обработка информации для участия в выбранных тендерах. 3) Участие в тендерах
Согласование и подписание доходного договора	Своевременность Правильность Соответствие	1) Получение и анализ требований заказчика. 2) Формирование встречного предложения. 3) Согласование договора внутри компании. 4) Согласование договора с заказчиком
Исполнение доходного договора	Соответствие Своевременность	1) Мониторинг исполнения обязательств, предусмотренных договором. 2) Мониторинг исполнения обязательств заказчиком
Анализ исполнения доходного договора	Своевременность Правильность Обоснованность	1) Анализ степени достижения плановых параметров по результатам исполнения договора
Послепродажное обслуживание	Соответствие Обоснованность	1) Мониторинг исполнения гарантийных обязательств

### **Мониторинг ключевых параметров предложения и спроса и маркетинг**

Данный подпроцесс включает три основных этапа:

- формирование и управление пулом потенциальных заказчиков;
- мониторинг деятельности конкурентов;
- позиционирование компании на выбранном рынке.

*Формирование и управление пулом потенциальных заказчиков.* Этот подпроцесс является ключевым для успешного осуществления подпроцессов, следующих за ним. Его особенности во многом зависят от характеристик потенциальных заказчиков. Так, есть отрасли, где потенциальные заказчики в основном известны и круг их ограничен (например, атомная промышленность). А есть отрасли, где состав и количество потенциальных заказчиков постоянно меняются (например, производство грузовых автомобилей). Чем более динамичен пул потенциальных заказчиков, тем больше усилий требуется для его формирования и поддержания. В связи с этим существует несколько нюансов.

**Нюанс 1.** Работа сотрудников дирекции по продажам и маркетингу (далее ДПМ) во многом связана с общением с различными людьми как внутри, так и вне предприятия. Такая работа оставляет мало следов,

подтверждающих факт ее выполнения. В процессе работы хороший сотрудник по продажам обрывает большим числом контактов и связей. Для компании важно, чтобы он не был монопольным владельцем информации, полученной в процессе работы. Поэтому хорошей практикой является создание базы данных потенциальных и существующих заказчиков. Ее основная цель — фиксировать историю отношений между предприятием и клиентами. Уход ключевого сотрудника по продажам не должен сопровождаться утратой информации о клиентах. Как ни странно, но есть немало компаний, вспоминающих об этом важном нюансе только тогда, когда сотрудник по продажам стоит на пороге и машет на прощание ручкой. Обычно в этот момент делать что-либо для исправления ситуации поздно.

В большинстве случаев база данных формируется в электронном виде, поэтому нужны соответствующие ИТ — контрольные процедуры, а также управление изменениями данных существующей базы.

**Нюанс 2.** Чем меньше количество потенциальных клиентов и чем больше удельный вес отдельного клиента в части потенциального объема продаж, тем важнее сделать все для того, чтобы не упустить информацию о потенциальном заказе. Например, представим ситуацию, когда потенциальный клиент обращается к компании через сотрудника по продажам и заявляет о потребности в продукции компании. В силу разных причин сотрудник может умолчать о поступлении такого запроса. Это может произойти, если сотрудник получил взятку от конкурентов, либо разленился, либо не удовлетворен условиями работы, а компания не посчитала нужным пойти ему навстречу. Перечень причин можно, к сожалению, продолжить. В контексте подобной ситуации компании важно подстраховаться от возможной потери шанса на получение дополнительного заказа. С одной стороны, она может мотивировать сотрудников на привлечение новых заказов, например путем выплаты процента от сделки. В связи с этим аудитор должен уметь оценить, насколько оптимально построен процесс определения и выплаты процента. С другой стороны, компания должна минимизировать зависимость информационных потоков о потенциальных заказах от воли отдельного человека. Она может создать систему ограничений и правил, к которым, например, относится:

- использование формальной процедуры оповещения о потребности в продукции компании со стороны потенциального клиента. Одним из наиболее ярких примеров такой процедуры является обращение в компанию через ее сайт путем заполнения электронной заявки;

- использование управленческой отчетности по статусу работы ДПМ и отдельных ее сотрудников. Данная отчетность может состоять из трех разделов: статус по поиску новых клиентов, статус по проведению переговоров, статус по подготовке и участию в тендерах;
- сбор информации о работе сотрудников ДПМ из независимых источников, например возможность оставлять отзывы на сайте компании;
- минимальные требования по объему работ сотрудников ДПМ, например установление показателей, которые должны выполняться сотрудниками ДПМ (требование обзвонить или иным документально подтверждаемым способом связаться с определенным количеством новых компаний с предложением продукции предприятия, требование совершить определенное количество сделок за установленный период и т. п.).

Компания на свое усмотрение должна сформировать оптимальный набор ограничений и правил. Даже у сопоставимых компаний он может быть своим. Аудитору нужно уметь оценивать достаточность мер по обеспечению адекватного потока информации о потенциальных заказах. Целесообразность таких мер во многом зависит от содержания и структуры процесса. В большинстве случаев наилучшие результаты достигаются с применением комбинации мотивации и ограничений/правил.

**Нюанс 3.** Говорят, что первое впечатление самое верное. Во многом это правда. Поэтому первые процедуры после установления контакта с потенциальным клиентом задают тон дальнейшему развитию процесса. Например, один мой друг, работающий в области розничной торговли, как-то раз обратился в небольшую оптовую компанию с намерением купить партию продукции. Сделка не состоялась потому, что... ему не смогли предоставить актуальный прайс-лист. Основная цель первоначальных процедур — удовлетворить исходные потребности потенциального клиента в информации о выгодности возможной сделки. Аудитор должен оценить, насколько такие процедуры обеспечивают достижение цели. Например, если речь идет об информации, то на первое место выходит контроль полноты и своевременности предоставления исходной информации.

**Нюанс 4.** После того как пул потенциальных заказчиков сформирован, на первое место выходит процесс управления изменениями его состояния. Оно влияет на множество других процессов, в первую очередь на второй ключевой процесс — процесс «Производство». Важно оцени-

вать состояние участников пула и своевременно реагировать на изменения их состояния. Довольно часто сотрудники ДПМ являются трансляторами обратной связи от участников пула к сотрудникам других процессов предприятия (например, когда процесс внешней коммуникации с заказчиками централизован и входит в обязанности ДПМ). В этом случае своевременная передача информации подразделению, способному адекватно отреагировать на изменение состояния участника пула, жизненно важна для предприятия. Например, потенциальный заказчик просит внести модификации в стандартную продукцию предприятия. Если эта просьба не будет своевременно передана, например в службу главного конструктора (технолога), то потенциальный заказчик получит ответ с опозданием или не получит его вовсе. В этом случае предприятие может потерять участника пула. Так или иначе, аудитор должен проанализировать причины отказа сторонних компаний от продолжения сотрудничества с предприятием.

Аудитору необходимо понимать, что любая компания помимо создания информационного фона о себе с помощью внешних открытых источников должна активно создавать и расширять пул потенциальных заказчиков. Он должен оценить, насколько расходы, связанные с активными действиями, компенсируются реальными сделками в дальнейшем, особенно в течение нескольких последовательных периодов. Так, представительские расходы могут увеличиваться от периода к периоду, а количество сделок и объем продаж оставаться постоянными. Такая ситуация является основанием для проведения детального тестирования. В жизни нередко ответ на вопрос «как делать?» более важен, чем ответ на вопрос «что делать?».

*Мониторинг деятельности конкурентов.* Так или иначе, хорошо поставленный процесс «Продажи» включает в себя мероприятия и процедуры поиска информации о нюансах деятельности конкурентов. В значительной мере такая информация может быть почерпнута из доступных и публичных источников, например из газет, специализированных периодических изданий, Интернета. Существуют компании, которые выпускают специализированные отраслевые обзоры, значительно облегчающие подбор общепромышленной информации. Полезно участие в специализированных конференциях, выставках и прочих мероприятиях, где можно не только узнать о продукции и инициативах конкурентов, но и пощупать некоторые из достижений руками.

Также существуют закрытые источники информации, доступные ограниченному кругу лиц. Информация из них имеет некоторые преимуще-



ства. Сотрудники компании, у которых есть доступ к закрытой информации о деятельности конкурентов, довольно часто получают существенную прибавку к заработной плате. Знание закрытой информации дает ощущение погружения в эксклюзивность. Однако аудитор должен знать, что нередко ценность закрытой информации преувеличивается, а компании, получившие доступ к ней, неадекватно используют ее.

В любом случае аудитор должен оценить стоимость получения информации (из всех источников) и сопоставить ее с выгодой от такой информации. Также аудитора должно настораживать отсутствие следов такого подпроцесса. Как бы ни обстояли дела у компании, она должна стремиться быть в курсе действий конкурентов — «сначала посмотри в карты соседа, в свои успеешь».

*Позиционирование компании на выбранном рынке.* В целом позиционирование должно быть увязано с общей стратегией компании. Стратегия выдвигает определенную идею в отношении деятельности компании и самой компании. Позиционирование формирует такой образ компании перед потенциальными заказчиками и прочими внешними сторонами, который наилучшим образом позволяет компании следовать своей стратегии. Отсутствие четкой стратегии уже само по себе должно настораживать аудитора. Если при этом компания тратит значительные средства на деятельность, которую можно отнести к позиционированию, это весьма легкомысленно.

Как и в случае любой другой деятельности, результаты которой сложно оценить, компания должна создавать и использовать системы оценки эффективности мероприятий по позиционированию. При необходимости аудитор должен провести анализ «затраты/выгоды». В целом он должен понимать, что деятельность, направленная на позиционирование компании, должна вестись. Чем больше компания и чем жестче конкуренция, тем полезнее позиционирование. Однако целесообразность такой деятельности должна иметь хотя бы косвенные подтверждения.

### **Подготовка к тендеру и участие в тендере**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- формирование пула тендеров для последующего участия;
- сбор и обработка информации для участия в выбранных тендерах;
- участие в тендерах.

*Формирование пула тендеров для последующего участия.* Термин «тендер» в первую очередь ассоциируется с процессом «Закупки». Для процесса «Закупки» процедура тендера является ключевой. Эта процедура активно внедряется на многих предприятиях в России. Поэтому значительный объем закупок, а значит и продаж, осуществляется с использованием процедуры тендера. Однако в зависимости, например, от отрасли, уникальности продукции, степени коррумпированности руководства заказчика или состояния конкурентной среды доля продаж с использованием процедуры тендера варьируется. Под пулом тендеров понимается свод потенциальных заказов, потребность в исполнении которых возникнет в ближайшее время (относительно цикла производства).

Пул тендеров не гарантирует, что компания будет обеспечена объемом работ, равным объему работ всего пула. Пул тендеров — это лишь свод возможностей, каждая из которых характеризуется определенной вероятностью.

При формировании пула тендеров необходимо принимать во внимание следующие моменты.

**Момент 1.** В зависимости от цикла производства пул тендеров может соотноситься с разными по протяженности периодами времени. Например, при производстве сложного или уникального оборудования один тендер может давать возможность предприятию-продавцу работать в течение нескольких лет. Предприятие должно стремиться формировать пул тендеров таким образом, чтобы он обеспечивал возможность непрерывного ведения деятельности.

**Момент 2.** Производственные возможности любого предприятия ограничены. Поэтому количество заказов, которое оно может выполнять одновременно, также ограничено. Бывает, что размер пула превышает производственные возможности предприятия. Это может позитивно сказываться на деятельности предприятия. Ведь пул тендеров — это, прежде всего, потенциальные, а не гарантированные объемы работ. Какие-то тендеры будут выиграны, какие-то проиграны, и в итоге производственные возможности предприятия уравниваются с объемом работ по выигранным тендерам. В этой ситуации необходимо максимально точно оценить вероятность победы в намеченных тендерах. Серьезные ошибки в оценке вероятности могут привести к тому, что предприятие выиграет, попросту говоря, слишком много тендеров. Разные компании по-разному выкручиваются из таких историй. Хуже всего, когда компания отказывается от выполнения работ по выигранному тендеру либо до начала работ, либо, что совсем никуда не годится, в процессе выполнения работ. Аудитор должен при

необходимости оценить наличие такого рода ситуаций и оценить последствия их возникновения.

**Момент 3.** Состояние пула тендеров должно приниматься в расчет при принятии решения об инвестиционных затратах и аутсорсинге. Если предприятие собирается расширять производственные мощности, однако при этом объем потенциальных заказов пула тендеров с запасом перекрывается существующими мощностями, то такое решение с высокой вероятностью может оказаться болезненным. Также нередки ситуации, когда по большинству параметров тендер подходит предприятию, однако некоторые его нюансы или особенности не позволяют предприятию в нем участвовать без дополнительных усилий. Например, оно может не обладать определенным оборудованием или не иметь возможности выполнять отдельные виды работ, предусмотренные тендером. В этом случае предприятие может либо умолчать о своей неспособности, либо предложить вариант устранения данного затруднения как одно из своих условий. Любой из двух вариантов связан как с дополнительными затратами, так и с дополнительными рисками. Аудитор должен быть способен провести анализ «затраты/выгоды».

Ограничимся пока этими тремя моментами. Их достаточно, чтобы подчеркнуть значение основной идеи — пул тендеров может таить риски, которые предприятие не в состоянии переварить. Аудитор должен иметь это в виду. Если по тем или иным причинам предприятие намерено агрессивно наращивать свой пул тендеров, аудитор должен оценить, насколько система контроля процесса формирования пула защищает предприятие от перегибов. Анализ истории конфликтов с заказчиками в прошлом может дать некоторые подсказки.

*Сбор и обработка информации для участия в выбранных тендерах. Участие в тендерах.* В процессе сбора и обработки информации для предстоящего тендера участвует ряд функциональных подразделений компании. Сотрудники ДПМ выступают в роли организатора процесса и интегратора разрозненной информации. В состав тендерной документации могут входить различные материалы, например перечни предлагаемого к использованию оборудования, сметные расчеты, копии лицензий, проектная документация. В процессе сбора и обработки информации для участия в тендере, а также в значительной мере в процессе участия в тендере необходимо учитывать ряд нюансов.

**Нюанс 1.** Традиционно деятельность производителей довольно сложно контролировать. В связи с этим чем сложнее производственные процессы и технология производства, тем больше смысла в том, чтобы

сотрудники ДПМ или как минимум генеральный директор предприятия имели техническую подготовку. Таким образом можно обеспечить продуктивность конфликта интересов производителей и прочих подразделений, участвующих в подготовке к тендеру. Аудитор должен понимать, что в некоторых ситуациях производители могут действовать в ущерб предприятию в целом, пренебрегая рядом существенных рисков. Однако следует учитывать, что нередко такие действия вызваны благими намерениями. Например, директор по производству видит, что в условиях недостатка работы ключевые сотрудники, особенно те, чья заработная плата зависит от объема выполненной работы, уходят с предприятия. У него возникает мотивация привлечь максимально большой объем работ, чтобы удержать хороших сотрудников. В такой ситуации он может стремиться получить даже такую работу, какую предприятие никогда раньше не делало или для выполнения которой не хватает определенного оборудования. В обоих случаях возникают дополнительные риски для предприятия. Хорошо, когда такого рода информация оценивается коллегиально до принятия решения об участии, а не всплывает в ходе исполнения проекта.

**Нюанс 2.** При формировании цены тендерного предложения предприятие должно основываться на реальных показателях своей деятельности. Например, в моей практике был случай, когда накладные расходы предприятия составляли 70–80% от прямых расходов, однако сотрудники ДПМ продолжали использовать при расчете цены ставку накладных в размере 20%. Еще один пример из практики — при расчете транспортных затрат компания использовала КИП (коэффициент использования парка) равный 95%, однако по факту он никогда не превышал 70%. Ситуации, подобные описанным, приводят к формированию цены, которая не обеспечивает достижение целей предприятия. Конечно, только если менеджмент предприятия не стремится загнать свою компанию в убытки. Ряд обстоятельств способствуют тому, что менеджмент предприятия расслабленно подходит к формированию цены тендерного предложения. Например, если изначально менеджмент намерен участвовать в мошеннических операциях, то у него нет мотивации к адекватному построению процесса формирования тендерного предложения в части цены. Объясняется это просто — получив определенный объем работ по цене, которая не обеспечивает окупаемости этих работ, можно все равно сделать себе приятное, собирая откаты в процессе закупок. Это особенно свойственно предприятиям, входящим в группу, например в холдинг. Такое предприятие может довольно долго при попустительстве со стороны управляющей компании опираться на поддержку остальных предприятий, активно эксплуатируя

те или иные мошеннические схемы. Аудитор должен быть готов искать условия, которые способствуют аналогичным и другим перекосам в процессе формирования тендерного предложения.

**Нюанс 3.** При формировании цены тендерного предложения необходимо учитывать общую ситуацию по выигранным, проигранным и тендерам в процессе. Дело в следующем. Как известно, ряд расходов предприятия являются постоянными. В первую очередь речь идет об основных средствах и административно-управленческих расходах, включая проценты по полученным кредитам<sup>1</sup>. Такие расходы составляют большую часть накладных расходов, учитываемых при расчете цены тендерного предложения. Так как накладные расходы постоянны, то их доля, приходящаяся на единицу объема работ, будет варьировать в зависимости от величины объема. Таким образом, чем больше выигранных тендеров, тем меньше доля постоянных расходов на единицу объема работ. Имея четкое представление о статусе накладных расходов (общая величина и распределение исходя из количества выигранных и потенциально выигранных тендеров), можно более осознанно устанавливать скидки в процессе борьбы за конкретный объект тендера. Аудитор должен обращать внимание на процесс управления скидками. В большинстве случаев общий объем скидок должен позволять покрывать накладные расходы.

**Нюанс 4.** В ряде случаев тендерное предложение может охватывать достаточно длительный период. Например, период строительства жилого дома составляет не менее двух лет. Таким образом, строительная компания при формировании пакета тендерной документации должна прогнозировать развитие событий как минимум на два года вперед. В одних случаях большую часть рисков, связанных с непредвиденными обстоятельствами, берет на себя заказчик (покупатель) (рынок продавца, например изготовитель уникального оборудования). В других случаях большую часть таких рисков приходится брать на себя исполнителю (продавцу) (рынок покупателя, например госзаказ). Как бы там ни было, следует помнить, что чем дальше горизонт планирования, тем больше непопаданий в прогноз и тем существеннее последствия непопаданий.

---

<sup>1</sup> Некоторые экономически подкованные специалисты могут не согласиться с целесообразностью включения процентов по кредитам в состав накладных расходов. Однако при формировании цены тендерного предложения я предпочитаю изначально быть в курсе полной себестоимости этого предложения, включая расходы на выплату процентов по кредитам. Зная это, можно более объективно оценивать последствия предоставления скидок в процессе борьбы в тендере.

В связи с этим аудитор вправе ожидать прямую зависимость между горизонтом планирования и серьезностью подхода к управлению рисками, связанными с тендерным предложением. Например, при горизонте планирования в три месяца валютными рисками можно пренебречь. Однако данный риск однозначно следует учитывать при горизонте планирования два года и более.

**Нюанс 5.** В зависимости от сложности тендерного предложения необходимо дифференцировать подход к принятию решения об участии в тендере и к нюансам в процессе борьбы в тендере. С ростом сложности в принятии решения должно принимать больше представителей функциональных направлений предприятия. Разумеется, все зависит от того, в чем именно состоит сложность тендерного предложения. Например, если усложняется конструкция и функционал объекта тендера, при этом используемая схема логистики не изменяется, то не имеет смысла привлекать к обсуждению тендерного предложения специалистов по логистике. В любом случае аудитор должен иметь в виду, что проблемы процесса подготовки и участия в тендере могут быть связаны именно с отсутствием экспертизы определенных специалистов.

**Нюанс 6.** Предприятие должно иметь четкое представление о преимуществах и недостатках своего тендерного предложения. Также полезно представлять себе максимально объективную стоимостную оценку этих преимуществ и недостатков. Аналогичная информация в отношении прочих участников тендера дает дополнительное преимущество. Все это позволяет оперативно реагировать на отклонения от первоначального тендерного предложения, а также предлагать варианты, которые заказчик по каким-то причинам упустил. Кроме того, стоимостная оценка преимуществ и недостатков, а также представление о полной себестоимости тендерного предложения (включая расходы на выплату процентов по кредитам) и возможных рисках проекта позволят добиться приемлемой цены либо обоснованно отказаться от тендерного предложения. Фактор цены является определяющим для победы во многих тендерах, а возможно, и в большинстве тендеров. Многие предприятия демпингуют до и во время тендера, однако далеко не все из них полностью осознают последствия такого демпинга. В связи с этим аудитор должен убедиться в том, что процесс демпинга на предприятии происходит осмысленно, предлагаемое снижение цены подтверждается расчетами, а не просто результат чьей-то «непогрешимой» экспертной оценки.

Процесс проведения тендера в разных компаниях имеет свои нюансы. Некоторые компании размещают описание своей процедуры в открытых

источниках, например на корпоративном сайте. Для аудитора важнее понимать, что определенные действия и решения, имеющие отношение к тендеру, могут совершаться параллельно основной процедуре, а порой и вовсе подменять ее. Типичным примером такого развития события является ситуация, когда победитель тендера известен заранее (вследствие, например, кулуарной договоренности) и тендер является лишь формальным основанием для выбора. В связи с этим компания должна стремиться реально оценивать свои возможности — нет смысла особо упираться в тендере, победитель которого известен заранее. К счастью, не все тендеры являются ангажированными. Немало тендеров проводится в реальной конкурентной борьбе. Аудитор должен убедиться в том, что предприятие делает ставку на участие именно в таких тендерах, т. к. любая предопределенность в отношении победителя тендера оказывает негативное воздействие на предприятие-победитель в долгосрочном периоде. Гарантированный успех лишает стимулов к развитию и ведет к застою.

### **Согласование и подписание доходного договора**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- получение и анализ требований заказчика;
- формирование встречного предложения;
- согласование договора внутри компании;
- согласование договора с заказчиком.

*Получение и анализ требований заказчика. Формирование встречного предложения.* Подпроцесс «Согласование и подписание доходного договора» по структуре и содержанию варьирует в зависимости от ситуации. В ряде случаев тендерные предложения содержат достаточные детализированные условия, особенно если сделка является типовой (например, приобретение партии серийной продукции). В связи с этим нет необходимости обсуждать дополнительные существенные нюансы. Однако существует немалое количество тендерных предложений, требующих дополнительной детализации. По большей части такая детализация не касается существенных условий тендерного предложения, однако по ряду соображений ее необходимо провести. В основном это касается точного разделения прав и обязанностей сторон, а также ответственности за риски, связанные с объектом тендера. Например, заказчик может предложить свой вариант системы контроля исполнения своего заказа, включа-

ющий определенную отчетность и выездные проверки. В тендерное предложение такая информация может не включаться по разным причинам. Предприятие-исполнитель в зависимости от ситуации может выдвинуть встречное требование и либо совсем отказаться от предлагаемой схемы контроля, либо попытаться ограничить ее (например, отказаться от выездных проверок). В связи с этим для аудитора может представлять интерес сопоставление содержания тендерного предложения и согласованного договора. Если в договоре появляется ряд условий, особенно связанных с дополнительными затратами, которые не были представлены в тендерном предложении, имеет смысл разобраться в ситуации. С одной стороны, может наблюдаться обоснованный либо неизбежный диктат заказчика. С другой стороны, изменения и дополнения могут быть результатом злого умысла, некомпетентности или халатности ответственных сотрудников предприятия-исполнителя.

*Согласование договора внутри компании. Согласование договора с заказчиком.* Как уже говорилось, данные подпроцессы не имеют жесткой структуры и содержания. На практике нередки случаи, когда проект договора переходит от одной стороны к другой, обрастая подробностями, комментариями и вариантами формулировок. Если одна из компаний имеет изначально перевес во мнении (например, при прочих равных покупатель имеет перевес во мнении, так как он расстается с деньгами), то она может навязать свой вариант договора, порой игнорируя даже косметические изменения. Однако существует ряд нюансов, которым стоит уделить пристальное внимание.

**Нюанс 1.** Договор переводит взаимодействие сторон в юридическую плоскость. Нарушение его положений влечет за собой череду малоприятных событий, эффект которых может усугубляться наличием свидетелей конфликта в лице третьих сторон (суд, государственные органы, журналисты и т. д.). Поэтому в процедуре формирования и согласования договора должны участвовать как минимум три специалиста: юрист, экономист и производственник. Многие предприятия расширяют этот перечень. Например, специалист по экономической безопасности может проверять отсутствие угрозы коммерческой тайне предприятия. Расширение перечня также может приводить к перегибам. В основном это связано с включением в него специалистов, мягко говоря, не имеющих особого отношения к содержанию договора. Так, в ряде случаев в состав согласующих лиц входят специалист по экономике и специалист по финансам. Участие первого оправданно — договор содержит стоимостные расчетные показатели (плюс контроль рентабельности), участие второго



в большинстве случаев бесполезно<sup>1</sup>. Ситуация может усугубляться отсутствием дифференцирования группы согласующих лиц в зависимости от существенности доходного договора — договор на миллион долларов и договор на миллион рублей может согласовывать один и тот же состав лиц. Аудитор должен обращать внимание на целесообразность включения в перечень согласующих лиц тех или иных сотрудников предприятия с учетом существенности договора для деятельности предприятия.

**Нюанс 2.** Весьма важным является вопрос построения процесса согласования проекта договора внутри компании. С технической точки зрения процесс довольно прост. Каждый сотрудник, включенный в перечень согласующих лиц, по получении проекта договора проводит функциональный анализ, делает вывод и передает проект договора дальше по цепочке или как-то иначе. Однако в реальности многие компании тратят не меньше двух-трех месяцев на эту внешне безобидную процедуру. Причиной подобной заторможенности может быть излишне широкий перечень согласующих лиц. Однако намного чаще она заключается в реализации основного риска многоступенчатых процессов — риска прогрессирующей задержки. Ее суть в том, что, если каждое согласующее лицо немного запоздает с согласованием, совокупная задержка не будет равна сумме задержек всех согласующих лиц. Во многих случаях совокупная задержка больше, и порой существенно больше, чем сумма отдельных задержек. Например, первый из согласующих сотрудников может заболеть, при этом заменить его некем, а если замена находится, то замещающий сотрудник оказывается не в курсе дела или боится брать на себя ответственность. В результате согласование затягивается. Когда, наконец, первый согласующий сотрудник согласует проект договора, выясняется, что второй согласующий мог приступить к согласованию позавчера, но сегодня ему срочно потребовалось вылететь в командировку. И так до бесконечности. Свою лепту в сумятицу вносят повторные согласования (например, после редактирования первой версии проекта договора компанией-покупателем), т. к. при этом частенько перечень согласующих лиц не меняется. Аудитор должен изучить процесс согла-

---

<sup>1</sup> По большому счету финансист заинтересован в достижении двух целей — получить деньги пораньше и отдать их попозже. Что касается первой цели, то на этапе согласования доходного договора данный вопрос решается на уровне руководителя предприятия (понятно, что денег лучше больше и сразу). Что касается второй цели, то опять же на этапе согласования доходного договора большинство расходных договоров, по-хорошему, еще не заключено, поэтому сопоставить входящие и исходящие денежные потоки (с целью корректировки дат движения денег) нет возможности.

сования договора и оценить величину средней задержки согласования. Также имеет смысл обратить внимание на реакцию компаний-заказчиков (например, на основании переписки по электронной почте, официальных писем или факсов, случаев разрыва отношений, претензионной работы), т. к. халатность менеджмента может указывать на его пристрастие к мошенническим схемам и наоборот.

**Нюанс 3.** Ради интереса попробуйте сопоставить условия, на которых был выбран победитель тендера, и условия финального договора с компанией-покупателем. В большинстве случаев высока вероятность найти отличия. Также может варьировать убедительность обоснований таких отличий и их влияние на общий финансовый результат по объекту тендера. Бывает, что заказчик уже после тендера увеличивает объем работ с согласия компании-исполнителя, предлагая адекватную компенсацию за увеличение. Это можно считать позитивным отличием. Однако бывает и так, что после тендера различного рода обстоятельства (форс-мажор, задержка согласования, диктат заказчика, личный интерес и т. д.) приводят к ухудшению условий договора по сравнению с условиями победы в тендере. Аудитор должен быть готов выяснить причины такого рода ухудшений и понять, была ли возможность устранить их заранее или нивелировать последствия.

**Нюанс 4.** В стандартном варианте проект договора сопровождается листом согласования, на котором участники процесса ставят свои подписи. Подпись определенно означает, что соответствующий сотрудник согласовал проект договора. Однако без дополнительных пояснений не совсем понятно, какие именно действия привели этого сотрудника к такому выводу и что именно означает его согласование. Парадоксально, но ответ на вопрос «Что означает ваша подпись?» вызывает затруднения. Процесс, результат которого зависит от совокупных действий группы людей, должен четко определять роль каждого участника группы и ясно формулировать перечень задач для каждой роли. В большинстве случаев этого сложно добиться без создания письменного регламента процесса согласования. Аудитор должен понимать, что следует избегать создания регламента ради регламента. Однако чем меньше возможностей для импровизации в процессе согласования договора, тем более гладко протекает процесс. Например, сотруднику по экономике намного проще работать, когда он знает, что по договору ему необходимо проверить такие-то и такие-то расчеты и показатели. Это намного комфортнее и продуктивнее, чем получить указание типа «посмотри, чтобы все было нормально». Также аудитор должен понимать, что некоторые договоры могут быть в чем-то уникальными. Такие договоры нельзя тупо пропускать через

стандартную процедуру. Например, компания всегда работала с российскими компаниями, а тут у нее появился первый иностранный клиент. Разумеется, договор с иностранным партнером должен согласовываться по индивидуальной процедуре. Однако сказанное не умаляет важности поиска путей оптимизации процесса согласования договора. Как минимум аудитор должен ожидать, что стандартные договоры согласовываются в приемлемые сроки, по продолжительности равные, например, чистому времени исполнения всех контрольных процедур плюс время на административные процедуры (отправка письма почтой, регистрация письма в канцелярии, распечатка материалов и т. д.).

Согласование отдельных мнений целесообразнее проводить в одно время и в одном месте, например в формате личной встречи. Данный принцип положен в основу электронных систем согласования договоров. Использование таких систем, несомненно, повышает прозрачность и скорость процесса согласования, а также обеспечивает создание и сохранение истории согласований. Функционал этих систем обеспечивает как управление, так и мониторинг, и контроль процесса. Аудитор должен иметь в виду, что внедрение подобных систем может наталкиваться на ожесточенное сопротивление сотрудников, участвующих в согласовании. Однако он также должен осознавать, что польза от использования электронных систем в многоступенчатых процессах, подобных процессу согласования договоров, приносит существенную пользу.

### ***Исполнение доходного договора***

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- мониторинг исполнения обязательств, предусмотренных договором;
- мониторинг исполнения обязательств заказчиком.

*Мониторинг исполнения обязательств, предусмотренных договором.* При базовом варианте построения подпроцесса сотрудник ДПМ несет ответственность за мониторинг исполнения обязательств по договору и во многих случаях называется куратором договора. Довольно часто такие сотрудники в прошлом работали в производственном подразделении компании-исполнителя. Особенно это актуально для компаний в технологически сложных отраслях либо в отраслях, где практикуется позаказный (проектный) способ производства (производство промышленного оборудования, геофизика, бурение и т. д.).

Основная цель мониторинга заключается в управлении рисками договора. Таким образом, аудитор должен понимать, что подход к мониторингу может быть дифференцированным и во многом зависит от набора рисков, которые договор может провоцировать или от реализации которых он может зависеть. Например, если речь идет о самом обычном договоре поставки партии стандартной продукции одному из стандартных покупателей, то большая часть рисков управляется содержанием договора и построением процесса его исполнения. Так, по такому договору компания-покупатель должна прибыть на один из складов компании-продавца за обозначенной партией стандартной продукции в установленное время, гарантирующее применение договорной цены установленным образом (при необходимости цена может быть привязана к курсу той или иной валюты, например при использовании в производстве импортных ингредиентов). В этом примере само содержание (место передачи груза хорошо известно и оптимально оборудовано, время точно оговорено, оплата привязана к срокам исполнения обязательств покупателем) и процесс построения исполнения договора (последовательность действий оговорена и стандартна для всех, что минимизирует неожиданности и неопределенности иного развития событий) обеспечивают оптимальное управление рисками, ассоциируемыми с договором. Чем более уникален объект договора и чем сложнее структура сделки, тем больше вероятность того, что в процессе исполнения договора потребуются точечная подстройка условий его исполнения. В связи с этим аудитор должен обратить внимание на следующий нюанс. Бывает, что одна компания-исполнитель ведет несколько отличных друг от друга проектов, каждый из которых отслеживается отдельным куратором. В силу ограниченности ресурсов большинства компаний каждый куратор заинтересован в адекватном обеспечении ресурсами именно своего проекта. Ситуация может усугубляться зависимостью компенсации куратора от параметров исполнения проекта (в основном сроков и объемов). В этом случае компания-исполнитель должна создать процесс оценки и установки приоритетности проектов, в котором участвуют владельцы процессов, оказывающих существенное влияние на выполнение проектов. Процесс управления приоритетами в значительной мере устраняет конфликты, связанные с распределением ресурсов между проектами. Важным нюансом является увязка приоритетности проекта с системой оплаты — если проект куратора поставили на последнее место по независящим от него обстоятельствам, то последствия реализовавшихся рисков не должны ущемлять материальное положение этого куратора.

Существует ряд механизмов, способствующих эффективному контролю исполнения обязательств по договору, а именно:

- участие во внутренних совещаниях — в разных компаниях это мероприятие может называться по-разному (летучка, планерка и т.д.), но, по сути, представляет собой оперативный обмен мнениями владельцев различных процессов. Единственным существенным ограничением являются ролевые модели поведения в группах, которые практикуются различными участниками таких встреч. Другими словами, во многих ситуациях внутренние совещания малоэффективны, т.к. они не обеспечивают адекватного обмена информацией (например, какой-то из участников может, грубо говоря, «давить интеллектом», препятствуя высказыванию других мнений);
- периодическая отчетность по статусу исполнения (ежедневные, еженедельные, ежемесячные отчеты, например производственные сводки) — куратор договора может быть одним из адресатов такой отчетности и непосредственно держать руку на пульсе производственного процесса;
- участие в исполнении договора третьих сторон (например, в качестве субподрядчиков) — если субподрядчики знают свое дело и привлечены официально, это обеспечивает относительно независимый сторонний контроль своевременности и качества исполнения ряда условий договора;
- использование процедуры поэтапной сдачи работ — позиция заказчика в отношении объекта договора становится известной заранее и есть время на осуществление доработок и переоценки рисков компании-исполнителя в отношении договора в целом до завершения исполнения обязательств.

Также аудитор должен иметь в виду, что во многих компаниях процесс мониторинга исполнения обязательств по доходным договорам распределяется между несколькими подразделениями. Наиболее распространен следующий вариант распределения:

- департамент экономики и финансов — мониторинг дебиторской задолженности (контроль своевременности и полноты оплаты в соответствии с условиями договора);
- юридический департамент — мониторинг выполнения юридически значимых действий по договору (например, подготовка документации к определенному сроку, определение оснований для

выставления претензий или определение обоснованности полученных претензий);

- департамент производства — мониторинг исполнения обязательств субподрядчиков и встречных обязательств заказчика (в части объекта договора).

В любом случае наличие куратора обеспечивает интегрированный контроль исполнения договора при наличии необходимого конфликта интересов (в части мониторинга доходного договора) между куратором и владельцами ключевых процессов.

*Мониторинг исполнения обязательств заказчиком.* Сложно представить двусторонний договор без обязательств какой-либо из сторон. Компания-покупатель (заказчик) имеет как минимум одно обязательство — оплатить полученную продукцию (работу, услугу). В целом схема мониторинга исполнения обязательств заказчиком напоминает схему мониторинга исполнения обязательств самой компании-исполнителя. Особенности участия в данном процессе владельцев различных процессов опять же зависят от уникальности объекта договора и сложности структуры сделки — стандартная продукция и стандартный договор при стандартных условиях сделки не требуют непосредственного участия специалистов различных процессов в исполнении конкретного договора. Чем больше отклонений от стандартного варианта, тем больше необходимость в специалисте, аккумулирующем информацию, связанную со статусом исполнения договора заказчиком по всем существенным аспектам. В качестве такого специалиста в большинстве случаев выступает куратор договора. Он совмещает функцию мониторинга исполнения условий договора как со стороны компании-исполнителя, так и со стороны компании-покупателя. Также, при необходимости, могут привлекаться владельцы других процессов (например, специалисты дирекции экономики и финансов юридического департамента, дирекции по производству). Однако только куратор договора имеет возможность полной оценки взаимозависимости рисков неисполнения договора как компанией-исполнителем, так и компанией-покупателем. Конечно, только в случае, если он отслеживает статус исполнения обязательств обеими сторонами. Аудитор должен понимать важность мониторинга исполнения обязательств заказчиком. Компания-исполнитель не должна следовать предписаниям договора в одностороннем порядке — выполняя свои обязательства, она должна быть в курсе того, как с этим справляется ее партнер. Таким образом, на куратора договора также возлагается важная задача по мо-

ниторингу компромисса между исполнением обязательств сторонами договора. При возникновении перекоса владельцы заинтересованных процессов должны своевременно извещаться. С этой целью могут использоваться механизмы, описанные в предыдущем разделе (встречи, управленческая отчетность, взаимодействие с субподрядчиками).

### **Анализ исполнения доходного договора**

Данный подпроцесс включает в себя один основной этап — анализ степени достижения плановых параметров по результатам исполнения договора.

*Анализ степени достижения плановых параметров по результатам исполнения договора.* Данный подпроцесс довольно специфичен. Это связано с тем, что не каждый доходный договор целесообразно анализировать на предмет достижения плановых параметров. Определить такого рода договоры довольно просто. Если несколько доходных договоров можно объединить в один и единственное, что меняется, — это количество компаний-покупателей, то такие договоры не имеет смысла анализировать индивидуально. Результаты их исполнения можно проанализировать укрупненно, например как сумму результатов за определенный период. Наиболее простым примером являются договоры публичной оферты. Вряд ли вы найдете магазин, который анализирует результат конкретной покупки отдельно взятого покупателя. Данные по продажам магазин анализирует как объемы продаж в количественном и стоимостном выражении в разрезе номенклатурных позиций за период.

Типичным примером доходного договора, результаты которого имеет смысл анализировать индивидуально, является большинство доходных договоров предприятия, работающего на основе позаказного метода производства. Частным случаем позаказного метода можно считать мелкосерийное производство. Среди предприятий, использующих позаказный метод производства, наибольшую пользу от анализа исполнения договора получают предприятия, выполняющие работы и/или оказывающие услуги, связанные с исполнением относительно большого количества операций в течение длительного времени при меняющихся условиях производства. Логика проста — чем больше изменений в течение исполнения договора и чем чувствительнее процесс исполнения договора к этим изменениям, тем сложнее управление рисками таких договоров. Например, строительство жилого дома в Республике Саха (Якутия) и аналогичного дома в окрестностях Краснодара связано с разным составом

и содержанием рисков. При наличии аналогичных по частоте изменений погодных условий эти изменения по-разному влияют на процесс исполнения — в Якутии строительство может быть остановлено в период слишком низких температур (увеличиваются сроки строительства), более высок риск срыва поставок (например, из-за метелей), более высок риск аварийных ситуаций (например, вследствие неожиданных обледенений).

Аудитор должен понимать, что подобный анализ целесообразен только при наличии адекватного планирования и определенного уровня развития системы управленческого учета. Другими словами, полезность анализа повышается по мере детализации условий предполагаемых к анализу доходных договоров и вспомогательных материалов, на основе которых эти договоры формировались. Для иллюстрации взаимосвязи приведу условный пример. Возьмем предприятие, использующее позаказный метод производства. Допустим, при планировании заказа затраты формируются только в разрезе укрупненных статей затрат (материалы, фонд оплаты труда, накладные расходы) без детальной разбивки и экспертным путем. Отсутствуют регистры для фиксирования текущего статуса работ. Первичные документы не содержат кодировок, которые позволили бы соотнести их с конкретным заказом (котловой способ формирования затрат). В таких условиях просто невозможно провести адекватный анализ исполнения конкретного заказа. Все, что удастся сделать, — так это сопоставить плановые затраты по элементам затрат (полученные экспертным путем) с фактическими расходами, полученными расчетным путем (например, все расходы за период, деленные на количество заказов). При таком анализе нет возможности точно определить, был ли тот или иной заказ прибыльным или убыточным, были ли учтены все риски, связанные с исполнением заказа, будут ли учтены в дальнейшем риски, связанные с аналогичными или сопоставимыми заказами.

В большинстве случаев анализом исполнения доходного договора занимаются несколько подразделений, как минимум дирекция по экономике и финансам (в лице планово-экономического отдела в части экономических параметров, например рентабельности), дирекция по производству (в части адекватности применяемых технологий и производственных процессов для выполнения аналогичных заданий в дальнейшем) и ДПМ (в части удовлетворенности компании-покупателя). Результаты анализа могут служить материалом для обоснования различных предложений по изменению структуры и содержания процессов и формированию плана инвестиционных мероприятий (модернизация имеющегося оборудования, приобретение нового). Таким образом, аудитор должен ожидать конструктивной реакции на результаты анализа



(разумеется, при условии, что анализ генерирует результаты достойные внимания). Нередко результаты анализа исполнения доходных договоров игнорируются, что указывает на определенные проблемы внутри предприятия (например, на проблему мотивации руководства компании).

## **Послепродажное обслуживание**

Данный подпроцесс включает в себя один основной этап — мониторинг исполнения гарантийных обязательств.

*Мониторинг исполнения гарантийных обязательств.* Довольно часто сам факт передачи результатов исполнения договора от исполнителя к заказчику не означает прекращения обязательств исполнителя. Исполнитель должен обеспечить соответствие фактических эксплуатационных характеристик характеристикам, оговоренным в договоре. Он также должен приложить усилия для создания оптимальных условий для сохранения этих характеристик в течение оговоренного времени (например, за счет проведения периодических техосмотров). С одной стороны, наличие данного процесса создает дополнительные сложности для компании-исполнителя, например из-за необходимости его финансирования. С другой стороны, даже если руководство предприятия не потрудится создать данный процесс, покупатели могут напомнить ему об этом в случае несоответствия продукции их ожиданиям.

Аудитор должен понимать, что процесс послепродажного обслуживания не является вотчиной сотрудников ДПМ. Однако в силу того, что именно на них возлагается задача по поиску и удержанию клиентов, их участие в рассматриваемом процессе неизбежно. Кроме того, для создания конфликта интересов (дирекция по производству склонна скрывать свои ошибки) сотрудники ДПМ должны управлять данным процессом.

Наличие на предприятии поставленного процесса послепродажного обслуживания позитивно сказывается на его деятельности, а именно:

- регламентирует процесс обратной связи между покупателем и продавцом — наличие установленных процедур обеспечивает равноценное обращение с покупателем любого уровня (принцип справедливости), что добавляет позитива к имиджу компании, а также дает базу для совершенствования процесса (система показателей процесса привязывается к его структуре и содержанию);
- дает данные для анализа эффективности ряда процессов (в основном процесса производства, логистики и процесса управления пер-

соналом) — например, выясняя причину рекламации покупателя, можно узнать, какие недостатки какого процесса привели к рекламации. Сопоставив стоимость изменений процесса и стоимость совокупности рекламаций, можно принять решение о целесообразности внесения изменений в процесс;

- дает возможность минимизировать ряд рисков, связанных с недостатками продукции, — одним из наиболее ярких примеров являются периодические отзывы автомобилей различных марок по причине неисправностей. Если бы эти автомобили оставались в эксплуатации, компании понесли бы более существенный ущерб (деньги, имидж, общественное недовольство, санкции госорганов и т. д.).

Аудитор должен искать возможность для получения данных, аккумулируемых в недрах процесса послепродажного обслуживания. Это может дать повод для пересмотра первоначальной оценки рисков аудируемого предприятия, может вывести на интересные темы для детального тестирования.

### Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Мониторинг ключевых параметров предложения и спроса и маркетинг	Отсутствие управления процессом реализации побочной продукции	Довольно специфичный риск. Во многих случаях управление процессом производства и реализации побочной продукции осуществляется по остаточному принципу. Отчасти это связано с тем, что для отдельно взятого предприятия ценность побочной продукции обычно существенно меньше ценности основной продукции. Такая ситуация может провоцировать злоупотребления и банальную бесхозяйственность. Аудитор также должен иметь в виду, что нередко наличие и стоимостную оценку побочной продукции сложно обнаружить напрямую по данным управленческого и тем более бухгалтерского учета. Необходимы знания технологии производства и изучение данных производственного учета
	Отсутствие увязки расходов на продвижение продукции с результатами деятельности, направленной на продвижение	Многие предприятия испытывают затруднения в управлении данным риском. По этой причине нередко им просто не управляют. Объективно сложно найти простые способы оценки результативности расходов на продвижение. Однако наличие хотя бы общего анализа — это лучше, чем ничего. Этот риск усугубляется отсутствием обратной связи с покупателями — у предприятия просто нет более объективных источников ответа на вопрос, почему его продукция вдруг становится востребована покупателем или наоборот

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Подготовка к тендеру и участие в тендере	Цена тендерного предложения не обеспечивает приемлемый уровень рентабельности	Рентабельность продукции должна обеспечивать выполнение стратегических задач предприятия. Тем не менее довольно часто по разным причинам (например, неконтролируемое увлечение демпингом) многие предприятия в течение продолжительного времени имеют проблемы с рентабельностью. Возможно, в большей степени это проблема предприятий, входящих в состав холдингов, — они всегда испытывают искушение решить свои проблемы за счет других компаний группы. Также стоит иметь в виду, что за проблемами с рентабельностью могут скрываться более серьезные причины, чем злоупотребления и разгильдяйство. Например, проблемы с рентабельностью часто испытывают компании, неспособные конкурировать на своем рынке (устаревшая продукция, невостребованная продукция, некачественная продукция и т. д.)
	Цена тендерного предложения не обеспечивает максимальный уровень рентабельности	Вопрос о том, сколько максимально может зарабатывать компания, всегда нетривиален. Существует немало компаний, которые по разным причинам не достигают потолка своей рентабельности. Опять же к этому могут быть более склонны компании, входящие в состав холдингов. В некоторых случаях в России просто опасно демонстрировать успехи в повышении рентабельности, т. к. это может привлечь желающих либо разделить эти успехи, либо придушить их (рейдерские компании и нечистых на руку людей). Кроме того, нельзя сбрасывать со счетов личные интересы руководства предприятий — максимальную рентабельность можно размазать по цепочке посредников и таким образом сделать хорошо и своему предприятию (оно же в плюсе), и, что является первоочередной мотивацией, себе, такому талантливому, но недооцененному руководителю
	Методика расчета цены тендерного предложения игнорирует одну или несколько существенных статей расходов	Данный риск особенно актуален для предприятий, в себестоимости которых высок удельный вес накладных и внереализационных расходов, а также чья себестоимость подвержена существенным колебаниям в силу различных причин (например, погодных условий). Игнорирование может быть следствием как преднамеренных действий, так и просто недостатком понимания и знаний, а также неспособности прогнозировать развитие событий внутри и вокруг предприятия
	Компания берет на себя обязательства, вероятность исполнения которых неприемлемо низка	Чем жестче конкуренция на рынке, тем больше внешних предпосылок к неоправданному риску. Успехи или неудачи руководства предприятия в прошлом также могут подталкивать к принятию более рискованных решений в отношении очередного потенциального заказа. Риск может существенно усугубляться соотношением его существенности и потенциальной выгоды. Мало того что вероятность исполнения обязательств может быть невысокой, так еще и величина ущерба от такого неисполнения намного превышает потенциальную выгоду от заказа

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Согласование и подписание доходного договора	Включение в договор дополнительных условий (помимо рассмотренных на тендере) или изменения исходных условий, ухудшающих положение исполнителя	Ни одно предприятие не застраховано от этого риска. Причины могут носить как объективный характер (например, затягивание процедуры тендера), так и субъективный (например, заказчик считает дополнительные условия незначительными для вынесения на тендер). Этическая сторона вопроса довольно часто игнорируется. Риск может усугубляться безальтернативностью заказчика, т. е. отсутствием безболезненной возможности у исполнителя отказаться от исполнения измененных условий сделки. Также риск может усугубляться жесткостью условий сделки. Если компания-исполнитель на этапе тендера согласилась на условия, тающие в себе существенные риски, то принятие на себя дополнительных рисков на этапе согласования договора может накалить ситуацию до предела
	Неоправданно затянутое выполнение процесса	Данный риск широко распространен. В большинстве случаев его причиной является неспособность предприятия оперативно и эффективно управлять процессом согласования. В ряде ситуаций оперативность достигается (например, генеральный директор принимает единоличное решение о согласовании договора), однако ее не всегда сопровождает эффективность (оценки ряда специалистов игнорируются, но могут быть необходимы)
Исполнение доходного договора	Неадекватный разрыв между степенью исполнения обязательств исполнителем и заказчиком	Распространенный риск. Периодически возникают ситуации, когда исполнитель следует условиям договора в части своих обязательств, в отличие от заказчика (покупателя). Типичным примером является задержка оплаты. По разным причинам данный риск может быть проигнорирован руководством предприятия (заказчик в хороших отношениях с руководством исполнителя, заказчик представляет государство и поэтому ведет себя бесцеремонно и т. д.). Однако нередко за этим следует расплата
Анализ исполнения доходного договора	Неиспользование результатов анализа при заключении и/или исполнении аналогичных (сопоставимых) доходных договоров в будущем	Специфичный риск. У многих российских руководителей есть неистребимое стремление наступать по многу раз на одни и те же грабли. Бывают ситуации, когда заказчик известен тем, что не платит за работу, однако очередной договор с ним все равно заключается. Также бывают ситуации, когда сотрудники дирекции по экономике или дирекции по производству просто не могут адекватно сформулировать свои выводы и предложения либо их мнение игнорируется (например, из-за халатности, безграмотности или злого умысла руководства). Также не стоит сбрасывать со счетов качество исполнения анализа
Послепродажное обслуживание	Содержание и структура подпроцесса не соответствуют фактической потребности	Специфичный риск. Нередко у компании просто не доходят руки до досконального изучения взаимосвязи фактического состояния подпроцесса и оптимального состояния процесса. Хорошо поставленный сервисный процесс может отчасти вытянуть недостаточно достойную продукцию

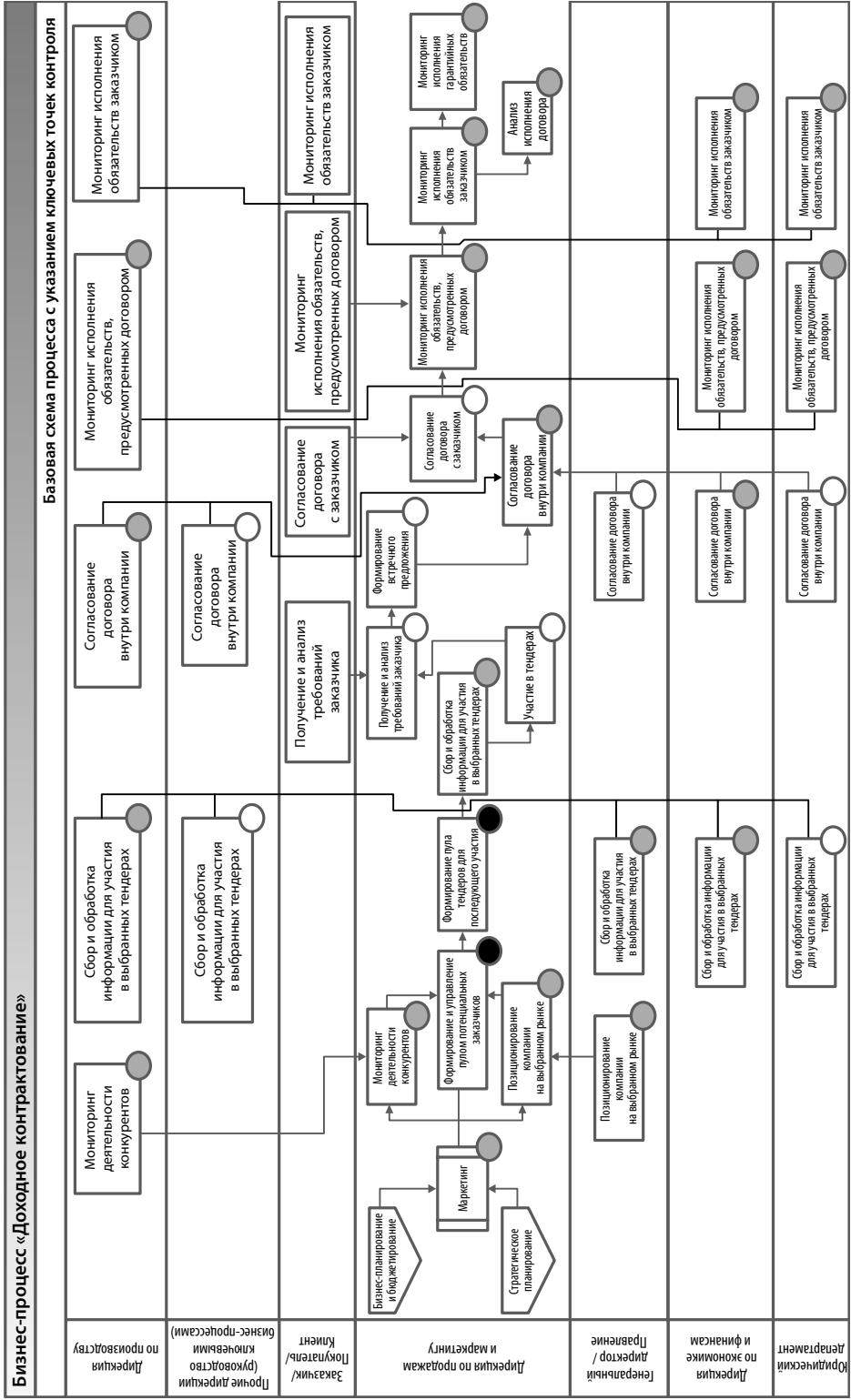


Рис. 9. Базовая схема процесса «Продажи» с указанием ключевых точек контроля

Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса (см. рис. 9)

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Мониторинг ключевых параметров предложения и спроса и маркетинг	Своевременность ●	Компании необходимо сократить время от появления потребности в ее услугах до начала действий, направленных на удовлетворение этой потребности. Также контроль своевременности важен в управлении потоками информации. Информация при правильном использовании может стимулировать действия. Чем короче промежуток между получением информации и реакцией на нее, тем при прочих равных больше преимущество компании. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу
		Полнота ●	Чем отрывочнее информация, тем больше вероятность ошибки при принятии управленческого решения. Поэтому одним из распространенных вариантов реагирования на информацию является инициирование поиска и добычи дополнительной (уточняющей и подтверждающей) информации. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу
2	Подготовка к тендеру и участие в тендере	Своевременность ●	Любой тендер требует подготовки. Время на подготовку в основном ограничено. Извещение об инициации тендера может прийти как заблаговременно, так и с задержкой. В таких условиях оперативное выполнение всех необходимых мероприятий обеспечит максимально качественную подготовку тендерных материалов в течение имеющегося времени. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу
		Правильность ●	У данного контроля есть два ключевых аспекта. Первый аспект — необходимо выбрать правильное сочетание тендеров, в которых компания планирует участвовать. Здесь нужно учитывать вероятность победы в тендере, способность компании выполнить условия тендера и наличие требуемых ресурсов при той или иной комбинации выигранных тендеров. Второй аспект — подготовка пакета тендерной документации должна минимизировать ошибки. Выявление ошибок в тендерной документации как минимум может подпортить имидж компании, а как максимум — спровоцировать дополнительные обязательства. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), дирекция по экономике и финансам (в части экономических расчетов), дирекция по производству (служба главного конструктора/технолога) (в части производственно-технических данных и расчетов), прочие дирекции (ключевые бизнес-процессы) в части количественных и расчетных данных по их направлению

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Обоснованность ●	Выводы, содержащиеся в тендерной документации, а также управленческие решения, принимаемые в ходе исполнения подпроцесса, могут иметь далекоидущие последствия. Суть контроля заключается в снижении объема безоглядного использования экспертной оценки, особенно в отсутствие дополнительных подтверждающих данных (статистики, расчетов, сторонних экспертных оценок и заключений и т. д.). Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), дирекция по экономике и финансам (в части экономических расчетов), дирекция по производству (служба главного конструктора/технолога) (в части производственно-технических данных и расчетов), прочие дирекции (ключевые бизнес-процессы) в части количественных и расчетных данных по их направлению
3	Согласование и подписание доходного договора	Своевременность ●	Для обеспечения своевременности необходима не только регламентация процесса (желательно письменная), но и система нормативов времени для используемых в подпроцессе процедур, а также система мониторинга соблюдения данных нормативов. Прозрачность и степень контролируемости подпроцесса повышается с автоматизацией части или всего подпроцесса. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу
		Правильность ○	Так как после подписания договора все отношения по договору переходят в юридическую плоскость, необходимо удостовериться в отсутствии ошибок и несоответствий в договоре. Необходима сверка с условиями, на которых выигран тендер. Все пересчеты и изменения по сравнению с исходными и использованными во время тендера данными необходимо пересчитать и перепроверить. Хорошо, если существует возможность для перекрестных сверок и проверок (когда владельцы одного процесса имеют возможность проверять деятельность владельцев других процессов). Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу
		Соответствие ○	Содержание и форма договора должны соответствовать правилам, установленным как законодательством, так и деловым оборотом, а также иным релевантным требованиям (например, требованиям некоммерческих организаций, которым конкретная компания подчиняется как член). В ряде случаев необходимо учитывать требования международных регуляторов и институтов. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), юридический департамент

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
4	Исполнение доходного договора	Соответствие ●	Все существенные действия, связанные с выполнением условий договора, должны оцениваться с точки зрения соответствующих положений договора. Довольно часто существенные условия выполнения договора меняются, и это требует дополнительных согласований как внутри компании, так и с заказчиком. Оценка статуса исполнения договора должна производиться коллегиально (например, в формате регулярных встреч представителей ключевых бизнес-процессов с составлением протокола). Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), дирекция по экономике и финансам (как минимум в части дебиторской и кредиторской задолженности), дирекция по производству (служба главного конструктора/технолога) (как минимум в части производственно-технических аспектов договора), юридический департамент (в части юридических аспектов)
		Своевременность ●	Любые существенные изменения в процессе исполнения договора, которые оказывают влияние на динамику, качество и условия исполнения, должны получать всестороннюю оценку. Оценка должна своевременно доводиться до сотрудников, отвечающих за принятие решений в отношении договора. Многие решают наличие предварительной оценки рисков по договору и адекватного плана мероприятий по управлению рисками. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), дирекция по экономике и финансам (как минимум в части дебиторской и кредиторской задолженности), дирекция по производству (служба главного конструктора/технолога) (как минимум в части производственно-технических аспектов договора), юридический департамент (в части юридических аспектов)
5	Анализ исполнения доходного договора	Своевременность ●	Обратная связь по результатам исполнения договора может дать основание для совершенствования процессов и переоценки рисков сопоставимых договоров. Оперативный анализ дает максимум времени для осуществления мероприятий. В ряде случаев целесообразно санкционировать участие в очередном тендере только после завершения анализа сопоставимых сделок. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), дирекция по экономике и финансам (как минимум в части экономики и финансового результата договора), дирекция по производству (служба главного конструктора/технолога) (как минимум в части производственно-технических аспектов договора) Результаты анализа могут повлиять на ряд серьезных управленческих решений. Вследствие этого цена ошибки возрастает. Для минимизации ошибок должна работать система перепроверок (внутри подразделения) и перекрестных проверок (владельцы одного процесса проверяют владельцев другого процесса).



Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Правильность ●	Автоматизация может существенно снизить количество рутинных ошибок, а также ускорить процессы перепроверок (пересчетов). Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу (в части координации и организации), дирекция по экономике и финансам (как минимум в части экономики и финансового результата договора), дирекция по производству (служба главного конструктора/технолога) (как минимум в части производственно-технических аспектов договора)
		Обоснованность ●	Аналогично предыдущему пункту
6	Послепродажное обслуживание	Соответствие ●	В первую очередь послепродажное обслуживание должно осуществляться в соответствии с условиями, оговоренными в договоре, а также с соблюдением прочих правил (например, законодательства). Ключевой процедурой контроля является сверка фактических и оговоренных действий. Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу
		Обоснованность ●	Любые отклонения от изначально определенных условий должны иметь причину. Наличие причины должно подтверждаться фактическими данными, причинно-следственная связь должна быть очевидной всем заинтересованным сторонам, неплохо, если она также будет подтверждаться фактическими данными (например, статистикой). Владелец контроля — дирекция по продажам и маркетингу

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Мониторинг ключевых параметров предложения и спроса и маркетинг	Отсутствие управления процессом реализации побочной продукции	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Необходимо ознакомиться с технологией производства (учебные пособия, отраслевые издания, интервью с экспертами и/или сотрудниками предприятия, описания или карты техпроцессов и т. д.). Необходимо иметь в виду, что в ряде случаев побочная продукция бывает своеобразной. Например, на химических производствах побочной продукцией может являться пар или вода.</li> <li>2) Сопоставить перечень образующихся в процессе производства компонентов (из первого шага теста) и перечень продукции, реализованной за последний год (например, по данным управленческого отчета о продажах или по данным бухгалтерского учета материальных ценностей в корреспонденции со счетами учета затрат). Выявить расхождения. Проанализировать представленные объяснения<sup>1</sup>.</li> </ol>

<sup>1</sup> Здесь и далее в подобных случаях (окончание теста не определено) подробное описание вариантов дальнейшего развития событий физически невозможно, т. к. это займет слишком много места. Многие тесты имеют как минимум несколько вариантов продолжения в зависимости от складывающихся обстоятельств и поступающей информации. Приведенные варианты тестов позволяют вам начать анализ в определенном направлении, но заканчивать его вам придется самостоятельно, либо с помощью более опытных коллег.

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		<p>3) При наличии на территории предприятия или в непосредственной близости других предприятий изучить по данным учета содержание хозяйственных операций с ними, а также содержание договоров аренды и прочих договоров. При выявлении безвозмездной передачи продукции, работ или услуг проанализировать представленные объяснения.</p> <p>4) Если продукция из шага 3 не передается безвозмездно, а продается, необходимо оценить, насколько используемые цены соответствуют рыночному уровню, а также покрывают расходы предприятия. Аналогичное тестирование можно провести в отношении продукции из шага 2</p>
	Отсутствие увязки расходов на продвижение продукции с результатами деятельности, направленной на продвижение	<p>1) Сопоставить динамику расходов на продвижение продукции с динамикой продаж (как минимум помесечно на протяжении одного года). Наиболее однозначным будет вариант, когда расходы на продвижение растут, а продажи толчутся на месте. Если возможно, данный анализ лучше провести в разрезе отдельных номенклатурных групп и отдельных географических регионов продаж.</p> <p>2) Проанализировать построение процедуры планирования и осуществления деятельности по продвижению продукции. Проверить, формируются ли цели на этапе планирования и если да, то делается ли оценка степени их достижения. Оценить, насколько система внутреннего контроля процедуры обеспечивает достижение цели процедуры (как минимум контроль обоснованности и своевременности).</p> <p>3) Сопоставить обоснование бюджета на продвижение (на этапе формирования бизнес-плана как на год, так и на месяц) с последующими действиями и событиями. В случае нестыковок (например, бизнес-план по факту изменился, а расходы на продвижение нет) проанализировать представленные объяснения.</p> <p>4) Провести поиск нестыковок в целом по процессу. Например, компания не ведет деятельность в определенном регионе, однако в нем проводятся мероприятия по продвижению. Проанализировать представленные объяснения</p>
Подготовка к тендеру и участие в тендере	Цена тендерного предложения не обеспечивает приемлемый уровень рентабельности	1) При позаказном (мелкосерийном) методе производства рассчитать фактический финансовый результат по выбранным заказам (договорам). Сопоставить фактический финансовый результат с плановым. При наличии существенных отклонений необходимо установить их причину и установить статус данных причин на момент утверждения цены тендерного предложения. Если на тот момент указанные причины были известны, то необходимо проанализировать объяснения, почему компания продолжила бороться за тендер. Если причины не были известны, необходимо выяснить, каким образом компания пыталась нивелировать их негативное воздействие и был ли в дальнейшем учтен этот опыт (при формировании цены последующих тендерных предложений).

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		<p>2) При серийном методе производства рассчитать фактическую полную себестоимость единицы продукции на момент продажи. Сопоставить фактическую полную себестоимость плюс плановая рентабельность с фактической ценой реализации. При наличии существенных отклонений установить их причину и установить статус данных причин либо на момент утверждения цены тендерного предложения, либо на момент утверждения цены реализации. Если на тот момент указанные причины были известны, то необходимо проанализировать объяснения, почему компания либо продолжила бороться за тендер, либо продолжила использовать неадекватные цены при реализации своей продукции. Если причины не были известны, необходимо выяснить, каким образом компания пыталась нивелировать их негативное воздействие и был ли в дальнейшем учтен этот опыт (при формировании цены последующих тендерных предложений).</p> <p>3) Более простым вариантом тестирования является сопоставление изначальной цены исходя из плановой калькуляции затрат и цены после победы в тендере (например, по данным извещения от устроителя тендера о победе в тендере). Если цена по итогам тендера меньше изначальной определенной цены, то необходимо оценить, насколько такая цена покрывает полную себестоимость заказа. Если она не покрывает полную себестоимость заказа, надо проанализировать представленные объяснения</p>
Цена тендерного предложения не обеспечивает максимальный уровень рентабельности		<p>1) При позаказном методе производства сопоставить условия всех участников тендера и условия победителя тендера. При этом необходимо учитывать критерии отбора победителя. Если компания победила в тендере, при этом при прочих равных она предложила меньшую цену и ключевым критерием являлась цена, то необходимо сопоставить величину снижения с данными сопоставимых тендеров (либо этой компании, либо других). Если в аналогичных ситуациях снижение цены было меньшим, необходимо проанализировать объяснения. Если компания победила в тендере, при этом при прочих равных она предложила меньшую цену, однако цена не являлась ключевым критерием (или была только одним из критериев), необходимо оценить целесообразность такого снижения. Так или иначе, снижение цены должно быть последним аргументом, когда другие предложения отвергнуты.</p> <p>2) При серийном методе производства необходимо сопоставить цены в разрезе номенклатурных позиций и условия поставки с ценами и условиями компаний, производящих аналогичную или сопоставимую продукцию. Информацию по ценам других компаний можно получить из различных источников (отраслевые справочники, данные бирж, данные специализированных агентств, открытые данные конкурентов и т. д.). При наличии при прочих равных более низких цен проанализировать представленные объяснения</p>

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
	Методика расчета цены тендерного предложения игнорирует одну или несколько существенных статей затрат	1) Сопоставить перечень статей калькуляции цены тендерного предложения с перечнем статей фактических и/или планируемых затрат, составляющих не менее 90% всех затрат компании (при условии, что оставшиеся 10% распределены между несколькими статьями). Если перечень статей калькуляции цены короче, необходимо выяснить, за счет чего будет финансироваться разница и соответствует ли это бизнес-плану компании. Если источники финансирования предусмотрены и вписываются в бизнес-план, то все в порядке. Если нет, надо проанализировать объяснения
	Компания берет на себя обязательства, вероятность исполнения которых неприемлемо низка	1) Проанализировать судебные разбирательства компании за период не менее одного года. Выявить причины судебных разбирательств. Проанализировать причины, связанные с неисполнением договорных обязательств, на предмет наличия у компании на момент инициирования разбирательства способности и возможности устранить данные причины. 2) Проанализировать за период не менее одного года все платежи, являющиеся, по сути, штрафными санкциями. Провести анализ, аналогичный п. 1. 3) Проанализировать тендерные предложения за период не менее одного года. Выявить случаи, когда компания не обладала на момент подачи заявки и/или участия в тендере требуемыми по условиям тендера характеристиками. Проанализировать последствия ситуаций, в том числе наличие дополнительных расходов с целью приобретения требуемых характеристик и дополнительных рисков, в сравнении с выгодами победы в конкретном тендере
Согласование и подписание доходного договора	Включение в договор дополнительных условий (помимо рассмотренных на тендере) или изменения исходных условий, ухудшающих положение исполнителя	1) Сопоставить содержание выборки заключенных договоров и соответствующих им тендеров. При выявлении договоров, содержащих ухудшающие условия, проанализировать представленные объяснения. При наличии возможности сформировать стоимостную оценку ухудшений
	Неоправданно затянутое выполнение процесса	1) При наличии регламента, устанавливающего нормативы времени согласования, необходимо сопоставить эти нормативы с фактическим согласованием. Дать сводную оценку расхождениям. По возможности сформировать стоимостную оценку. Например, если позже подписали, значит, получили позже деньги, значит, в это время финансировались из других источников, включая кредиты и займы. 2) При отсутствии регламента либо при очевидных его недостатках для начала необходимо проанализировать официальную переписку за определенный период (не менее трех месяцев или в привязке к конкретным тендерам). При наличии негатива со стороны заказчиков по поводу затягивания согласований сопоставить срок этих согласований со сроком прочих согласований. Определить, есть ли прямая связь между наличием негатива у заказчика (по данным переписки) и сроками согласования.

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
	Неоправданно затянутое выполнение процесса	<p>3) При отсутствии регламента либо при очевидных его недостатках, если доступ к обратной связи от заказчика отсутствует, необходимо (на основании выборки договоров) рассчитать среднее время согласования на каждом этапе, учитывая объем трудозатрат по каждому этапу. По наиболее затянутым этапам, особенно при наличии повышательной динамики сроков согласования, запросить причины. Оценить причины с точки зрения достоверности и обоснованности.</p> <p>4) Более простой вариант предыдущего теста. Сопоставить общее время согласования по выборке сопоставимых договоров. Если при прочих равных наблюдается повышательная тенденция либо широкая амплитуда колебаний времени согласования, запросить причины и оценить их с точки зрения достоверности и обоснованности. Как вариант можно провести сопоставление с аналогичными или сравнимыми компаниями</p>
Исполнение доходного договора	Неадекватный разрыв между степенью исполнения обязательств исполнителем и заказчиком	<p>1) Проанализировать судебные разбирательства компании за период не менее одного года. Выявить причины судебных разбирательств. Проанализировать причины, связанные с неисполнением договорных обязательств, как со стороны исполнителя, так и со стороны заказчика. По возможности определить удельный вес договоров, по которым возникли разбирательства, в общем объеме договоров.</p> <p>2) Проанализировать за период не менее одного года все платежи, являющиеся, по сути, штрафными санкциями. Провести анализ, аналогичный п. 1.</p> <p>3) В отношении выборки действующих договоров выявить наличие ситуаций, аналогичных и сопоставимых с ситуациями, приведшими к разбирательствам. Оценить вероятность и существенность потерь, исходя из данных теста по п. 1 и 2 и содержания самих договоров</p>
Анализ исполнения доходного договора	Неиспользование результатов анализа при заключении и/или исполнении аналогичных (сопоставимых) доходных договоров в будущем	<p>1) На основании результатов сквозного тестирования убедиться либо в наличии, либо в отсутствии данного подпроцесса.</p> <p>2) При наличии подпроцесса сформировать выборку договоров (первая выборка), в отношении которых анализ был завершен на момент аудита. Сформировать выборку договоров (вторая выборка), находящихся на стадии заключения и/или исполнения. Вторая выборка должна соотноситься с первой выборкой, т. е. необходимо, чтобы каждый из договоров одной выборки имел сопоставимый договор в другой. Провести анализ на предмет переноса опыта выполнения договоров из первой выборки во вторую. Например, если в одном из договоров первой выборки не были предусмотрены определенные расходы за счет покупателя, которые пришлось понести исполнителю, то в сопоставимом договоре второй выборки должны быть соответствующие положения. Если имеются расхождения, проанализировать представленные объяснения.</p> <p>3) При отсутствии подпроцесса провести тестирование, аналогичное тестированию по п. 2. Только в данном случае необходимо сначала получить результаты исполнения доходных договоров. Для этого нужно выбрать те договоры, фактическая себестоимость которых максимально превысила плановые затраты. После анализа причин таких превышений появится возможность оценить, насколько их влияние было нейтрализовано в текущих договорах</p>

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
	Содержание и структура подпроцесса не соответствуют фактической потребности	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) При наличии возможности сопоставить динамику затрат на послепродажное обслуживание с динамикой рекламаций и объемами продаж (например, помесечно) за достаточно продолжительный период (не меньше одного года). Наиболее показателен вариант, когда затраты на послепродажное обслуживание растут, объемы продаж падают, количество и существенность рекламаций растут. Иные варианты требуют дополнительного анализа и более тщательного выяснения причин. Проанализировать представленные объяснения и оценить целесообразность проведения детального тестирования.</li> <li>2) Сопоставить фактический перечень и величину затрат, осуществленных в рамках послепродажного обслуживания, с содержанием договоров или иных официальных гарантий (в разрезе договоров либо по периоду). Проанализировать представленные объяснения по выявленным расхождениям.</li> <li>3) По возможности сопоставить условия послепродажного обслуживания компании и ее ближайших конкурентов. Если условия не совпадают, то найти указания на преимущество того или иного варианта (публичные источники информации, мнения экспертов, результаты анализа рекламаций и прочее).</li> <li>4) Проанализировать рекламации покупателей (заказчиков) за период не менее шести месяцев. В отношении обоснованных рекламаций (например, удовлетворенных рекламаций) оценить, какие действия были предприняты для устранения их причин. Сопоставить расходы на удовлетворение рекламаций с рентабельностью соответствующей продукции. Сформировать позицию по вопросу целесообразности производства проблемной продукции с использованием текущих технологий и процессов.</li> <li>5) Сопоставить существенность рисков по выявленному перечню ключевых претензий по определенной продукции с рентабельностью этой продукции. Сформировать позицию по вопросу целесообразности производства проблемной продукции с учетом текущего соотношения «выгода/риск»</li> </ol>

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Мониторинг ключевых параметров предложения и спроса и маркетинг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Формирование и управление базой данных потенциальных и существующих заказчиков.</li> <li>2) Отделение процесса приемки заказа от процесса инициирования исполнения заказа (разные владельцы)</li> </ol>
2	Подготовка к тендеру и участие в тендере	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Коллегиальное принятие решения об участии в тендере.</li> <li>2) Наличие и использование процесса оценки рисков проектов (договоров)</li> </ol>
3	Согласование и подписание доходного договора	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Управление риском прогрессирующей задержки.</li> <li>2) Использование автоматизированных систем управления договорами (формирование, согласование, подписание, хранение, оценка исполнения)</li> </ol>

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
4	Исполнение доходного договора	1) Использование автоматизированных систем управления договорами (формирование, согласование, подписание, хранение, оценка исполнения)
5	Анализ исполнения доходного договора	1) Наличие данного подпроцесса
6	Послепродажное обслуживание	1) Существенные лучшие практики отсутствуют

## Процесс «Закупки»

### Ограничения

Для целей данной книги мы ограничимся процессами, связанными с закупкой ТМЦ, работ и услуг, в рамках сделок, направленных на обеспечение текущих нужд производства. Однако во многом рассматриваемые процессы аналогичны процессам, связанным с закупкой как основных средств, так и закупками для целей процесса «Инвестиции».

В качестве вступления хочу указать на парадоксальную ситуацию, с высокой вероятностью существующую в настоящий момент. С одной стороны, в своей работе я постоянно сталкиваюсь с нарушениями при осуществлении процесса «Закупки». В подавляющем большинстве случаев они приводят к излишним выплатам в пользу сторонних контрагентов, нередко очень существенным. Часто выявление таких нарушений не требует особых навыков и знаний и может быть осуществлено аудитором любого уровня подготовки. С другой стороны, внедрение контрольных процедур в процесс «Закупки» почти всегда требует приложения немалых усилий со стороны внутреннего аудита. Во многих ситуациях, несмотря на очевидность последствий отсутствия контрольных процедур, фактически ничего не делается для исправления ситуации.

До тех пор пока не изменится общая ситуация с контролем в стране, на многих предприятиях нарушения в процессе «Закупки» будут продолжаться. Такие нарушения могут осуществляться как отдельными сотрудниками, так и группами сотрудников, включая руководство предприятия, порой в полном составе. Парадокс в том, что нарушения в процессе «Закупки» не всегда негативно влияют на экономическое состояние предприятия. Во-первых, существуют целые отрасли, где сложилась устойчивая практика, скажем так, параллельных денежных потоков. Иными словами, имеются денежные потоки, находящие отражение в отчетности, и денежные потоки, находящие отражение в повышении благосо-

стояния отдельных граждан. Отказаться от следования общей схеме работы — значит потерять как минимум часть рыночной доли. Процесс «Закупки» предоставляет возможность генерирования неофициального денежного потока, который можно затем использовать для поддержания статуса предприятия и получения дополнительных заказов. Во-вторых, механизм обналичивания через процесс «Закупки» может быть использован для нужд и повышения благосостояния самих акционеров предприятия. Плюс к этому, например, завышение закупочных цен снижает налогооблагаемую прибыль, что снижает общую величину обязательств по выплате налогов государству. Таким образом, пока бизнес и ряд представителей государственной власти используют неофициальные денежные потоки, мощные стимулы к нарушениям в процессе «Закупки» будут существовать.

Тем не менее аудитор должен оставаться профессионалом в любой ситуации. Некоторым аудиторам представится возможность оценить последствия нарушений в процессе «Закупки» с учетом всех обстоятельств. Большинство же из нас должно выполнить работу так, чтобы у менеджмента предприятия была возможность точно и объективно оценить последствия его действий для предприятия.

#### Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
Формирование потребности в ТМЦ/работах/услугах и формирование заявок	Своевременность	1) Формирование потребности в ТМЦ/работах/услугах.
	Обоснованность	2) Подготовка и оформление заявки заказчиком, согласование заявки на приобретение ТМЦ/работ/услуг.
	Правильность	3) Проверка запрашиваемых по заявке номенклатуры и количества ТМЦ на предмет свободного наличия на складе.
		4) Обработка срочной заявки
Выбор поставщика и заключение договора	Обоснованность	1) Поиск и подготовка списка возможных поставщиков, рассылка приглашений на участие в тендере или размещение информации об условиях тендера в публичном доступе.
	Своевременность	2) Осуществление сравнительного анализа поступивших коммерческих предложений от поставщиков и выбор оптимального поставщика.
	Соответствие	3) Согласование (утверждение) поставщика.
		4) Подготовка, оформление и согласование договора.
		5) Регистрация утвержденного договора поставки, обеспечение сохранности договора, организация его передачи заинтересованным сторонам
Исполнение договора	Соответствие	1) Отслеживание своевременности поставки (местонахождения груза (материала) в процессе доставки).
	Своевременность	2) Отслеживание статуса исполнения договора.
	Полнота	3) Обеспечение соответствия действий по исполнению договора его содержанию



Окончание табл.

Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
Приемка ТМЦ/работ/услуг и оценка их на соответствие потребности	Своевременность	1) Организация приемки груза/работ/услуг в установленном месте и установленным образом.
	Соответствие	2) Сопоставление характеристик полученных ТМЦ (принятых работ, услуг) с заявленными поставщиком и с требуемыми характеристиками в соответствии с условиями договора.
	Сохранность	3) Запуск процедуры разбирательства (выставление претензий) по факту отступления от условий договора. 4) Оприходование ТМЦ. 5) Оценка правильности определения сделанной заявки после получения ТМЦ (принятия работ, услуг) и их использовании в деятельности (необходимы ли были приобретенные ТМЦ/работы/услуги)

*Примечание.* Здесь подпроцесс «Формирование потребности в ТМЦ/работах/услугах и формирование заявок» поставлен на первое место из соображений логической последовательности. Существует немало предприятий, которые сначала выбирают поставщика и заключают договор (так называемые рамочные договоры), а потом запускают процесс формирования заявок.

### **Подпроцесс «Формирование потребности в ТМЦ/работах/услугах и формирование заявок»**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- формирование потребности в ТМЦ/работах/услугах;
- подготовка и оформление заявки заказчиком, согласование заявки на приобретение ТМЦ/работ/услуг;
- проверка запрашиваемых по заявке номенклатуры и количества ТМЦ на предмет свободного наличия на складе;
- обработка срочной заявки.

*Формирование потребности в ТМЦ/работах/услугах.* По сути, данный этап является процессом планирования и потому тесно связан с бизнес-планом предприятия. Уместно ожидать, что с уменьшением продолжительности периода, для которого рассчитывается потребность, и с приближением этого периода к моменту планирования будет повышаться детализация и точность планирования.

Варианты исполнения данного процесса многочисленны. Например, аудитор может столкнуться с практически прозрачной и математически выверенной системой, как в случае использования в торговом комплексе системы EPOS (electronic point of sale, автоматизированная точка продаж) и формирования на основе ее данных периодических заказов

на закупку. Или наоборот, что бывает чаще, формирование потребности может строиться исключительно на основании субъективных оценок сотрудников, принимающих решения.

Задача формирования потребности требует учета множества факторов, одни из которых наращивают ее (прогнозы продаж в следующем периоде, запуск новой производственной линии и т. д.), а другие урезают (факторы, обратные наращивающим факторам, плюс ограничения в финансировании деятельности предприятия). Ключевой момент, на который в первую очередь должен обращать внимание аудитор, — это необходимость использования при планировании потребности какой-либо методики расчета, а не просто экспертных оценок. Также должна присутствовать тенденция по совершенствованию данной методики, т. к. от эффективности процесса формирования потребности зависит эффективность функционирования очень многих процессов.

Хорошей практикой является анализ эффективности используемой для формирования потребности методики и отслеживание эффекта от внесения изменений, инициируемых по результатам такого анализа.

*Подготовка и оформление заявки заказчиком, согласование заявки на приобретение ТМЦ/работ/услуг. Проверка запрашиваемых по заявке номенклатуры и количества ТМЦ на предмет свободного наличия на складе.* В большинстве случаев заявка на приобретение должна составляться в письменном или электронном виде, т. к. в ее обработке участвуют различные подразделения. Обычно как минимум заявка визируется руководителем производственного подразделения-инициатора, проверяется на соответствие бюджету экономическим подразделением (например, планово-экономическим отделом, ПЭО) и только затем поступает для обработки в отдел закупок.

Хорошей практикой является проверка требуемой номенклатуры и количества ТМЦ на предмет наличия на складе на момент запроса. Продолжением этой практики является проверка наличия не только на складах данного предприятия, но и на складах других аффилированных предприятий, например входящих в состав одного холдинга. При прочих равных условиях ТМЦ приобретается у аффилированного предприятия. Однако в российской практике такая процедура встречается редко. Мне попадались разные объяснения этого, однако большинство из них не может считаться исчерпывающим, кроме одного — когда вы покупаете у аффилированного предприятия, вам сложнее получить откат.

*Обработка срочной заявки.* Обычно существует обратная зависимость между объемами закупок по срочным заявкам и уровнем развития системы внутреннего контроля на предприятии. Если предприятие

увлекается закупками по срочным заявкам, то высока вероятность негатива, т. к. время на осуществление контрольных процедур просто не остается.

Парадокс в том, что обойтись совсем без срочных закупок невозможно на большинстве предприятий. Действительно, в ряде ситуаций проведение срочной закупки вполне оправданно, например в случае форс-мажорных обстоятельств. Это указывает на необходимость использования если и не превентивных контрольных процедур, то хотя бы контроля по факту свершения операции. Поэтому хорошей практикой является оценка эффективности процедуры срочных закупок или как минимум оценка понесенных при этом потерь. Однако такая процедура на российских предприятиях встречается крайне редко.

Аудитору необходимо помнить о том, что нередко потребность в срочных закупках преувеличивается. В большинстве ситуаций срочных закупок можно избежать.

### **Подпроцесс «Выбор поставщика и заключение договора»**

Данный подпроцесс включает в себя пять основных этапов:

- поиск и подготовка списка возможных поставщиков, рассылка приглашений на участие в тендере или размещение информации об условиях тендера в публичном доступе;
- осуществление сравнительного анализа поступивших коммерческих предложений от поставщиков и выбор оптимального поставщика;
- согласование (утверждение) поставщика;
- подготовка, оформление и согласование договора;
- регистрация утвержденного договора поставки, обеспечение сохранности договора, организация его передачи заинтересованным сторонам.

*Поиск и подготовка списка возможных поставщиков, рассылка приглашений на участие в тендере или размещение информации об условиях тендера в публичном доступе.* На этом этапе крайне важно информировать наиболее компетентных поставщиков о тематике планируемого тендера. Если это условие не выполнено, то дальнейшие процедуры являются профанацией и так или иначе ведут к финансовым потерям. На данном этапе высока вероятность того, что аудитор встретится с проявлениями саботажа. К ним можно отнести сокрытие информации о полном пе-

речне поставщиков, направление оферт по неправильному адресу, максимальное сокращение времени на проведение этапа и другие действия или бездействие.

Хорошей практикой является формирование и ведение базы данных потенциальных поставщиков, которая включает, в том числе, историю состоявшегося сотрудничества. Ее продолжение — система рейтингов потенциальных поставщиков. Разумеется, администрирование такой базы данных требует дополнительных затрат, однако можно с уверенностью утверждать, что выгода от нее несоразмерно больше. Прежде всего, база данных устраняет риск утраты информации вследствие ухода ключевого сотрудника. Самое забавное заключается в том, что большинство российских компаний самозабвенно игнорируют этот риск, не переставая плакаться о последствиях его реализации. Правда, периодически они вдруг ни с того ни с сего начинают пытаться управлять данным риском. Однако в большинстве случаев такое управление сводится к необъяснимой и при этом безответной привязанности к конкретному сотруднику. А он безнаказанно резвится, пополняя свой семейный бюджет и оставляя прорехи в корпоративном.

Ряд поставщиков по объективным причинам не имеют конкурентов. Таких поставщиков можно назвать безальтернативными, т. к. в любом случае требуемые ТМЦ, работы или услуги приходится приобретать у них. Единственный нюанс заключается в том, что одни безальтернативные поставщики очевидно безальтернативны, а другие — не так очевидно. Например, в России государство владеет подавляющим большинством автодорог. Если вы куда-то едете, то неизбежно пользуетесь одной из них, в этом случае государство является очевидным безальтернативным поставщиком. Если вы куда-то идете пешком, у вас появляется как минимум два варианта перемещения — без дороги и по дороге. Однако, если в то место, куда вы направляетесь, ведет дорога, вы при прочих равных с высокой вероятностью выиграете от ее использования. То есть и в данном случае государство остается безальтернативным поставщиком, однако такая безальтернативность очевидна только при определенных условиях. Поэтому хорошей практикой является формирование и управление перечнем безальтернативных поставщиков для ускорения процедуры закупок.

Хорошей практикой является размещение информации о потребности в конкретных закупках либо на сайте компании, либо на специализированных сайтах, предназначенных для организации и проведения тендеров. В таком случае повышается вероятность того, что на компанию выйдет поставщик, способный предложить наилучшие условия.

Ряд компаний в России практикуют, если так можно сказать, консервативный или традиционный подход к работе с поставщиками. Иными словами, несмотря на динамику рынка объекта закупок, они продолжают работать с постоянным кругом поставщиков. При этом прилагается максимум усилий по наведению тумана на процесс закупок в целом и саботированию процедуры тендера в частности. В таких ситуациях мотивацией может выступать не только возможность заработка за счет компании, но и, например, сила привычки, хорошие отношения с поставщиками и нежелание что-то менять. Однако в рыночных условиях ситуация на рынке объекта закупок может меняться. Поэтому, работая с постоянным кругом поставщиков, компания, во-первых, упускает возможность получить более выгодные условия поставок, а во-вторых, просто потихоньку расслабляет этих поставщиков и увеличивает риск нарваться на какой-нибудь подвох с их стороны. Для нивелирования вышеописанной ситуации ряд компаний устанавливают требование о запрете на закупку всего объема у одного поставщика, а также требование о проведении мониторинга рынка.

*Осуществление сравнительного анализа поступивших коммерческих предложений от поставщиков и выбор оптимального поставщика. Согласование (утверждение) поставщика.* Ключевым условием объективного и эффективного анализа является сопоставимость информации, представляемой различными поставщиками. Именно с этой целью заранее формируются требования к пакету тендерной документации. Также важно, чтобы заявки на участие в тендере и прилагаемые комплекты тендерной документации обрабатывались с соблюдением принципа одновременности и последовательности. В целом последовательность действий в этом процессе выглядит следующим образом:

- сбор поступающих коммерческих предложений с максимальным ограничением доступа к их содержанию;
- одновременное вскрытие всех коммерческих предложений в присутствии комиссии;
- составление реестра и экспертиза комплекта документации поступивших и вскрытых коммерческих предложений на предмет выполнения условий тендера.

Хорошей практикой является коллегиальное проведение тендерных процедур. Члены комиссии должны представлять как минимум три процесса — экономика и финансы, производство и закупки, а председате-

лем комиссии назначается максимально незаинтересованное лицо, т. е. в данном случае директор по экономике и финансам.

Аудитору необходимо быть готовым к тому, что тендер может проходить в несколько этапов с постепенным отсеиванием непроходных участников, однако на всех этапах должны соблюдаться принципы обоснованности, последовательности и одновременности.

Хорошей практикой для обеспечения соблюдения принципа обоснованности является использование рейтинговых методик, а также экономического анализа при оценке коммерческих предложений, а не просто субъективных оценок. Примером такого анализа может служить расчет стоимости денег по каждому коммерческому предложению с последующим выбором при прочих равных поставщика, который предлагает цену и условия оплаты, формирующие самую низкую стоимость денег (табл. 25).

**Таблица 25.** Пример расчета стоимости денег по каждому коммерческому предложению

Поставщик	Цена за партию (по предоплате), руб.	Оплата через 10 дней после поставки, руб.	Оплата через 30 дней после поставки, руб.	Стоимость денег, % (год)
Поставщик 1	100	—	102	24
Поставщик 2	100	101	—	36

*Примечание.* Хотя на первый взгляд кажется, что условия Поставщика 2 более выгодны (101 руб. против 102 руб.), но все не так однозначно. Если компания-покупатель имеет свободный доступ к финансированию, то ей выгоднее осуществить предоплату, когда стоимость такого финансирования не превышает 24% годовых. Однако если компания-покупатель ограничена в финансовых ресурсах, то ей стоит присмотреться к условиям оплаты Поставщика 1, как имеющего наименьшую стоимость денег (24% годовых).

Процедура тендера является одной из самых документируемых процедур контроля и должна оставаться таковой. Окончательное решение по выбору конкретного поставщика или группы поставщиков должно фиксироваться в протоколе по итогам тендера. Протокол итогов тендера является основанием для запуска процедуры заключения договора с выбранным поставщиком (поставщиками).

*Подготовка, оформление и согласование договора. Регистрация утвержденного договора поставки, обеспечение сохранности договора, организация его передачи заинтересованным сторонам.* Процедура формирования и согласования договора допускает некоторую импровизацию. Однозначного порядка не существует. Например, если рынок объекта закупок высококонкурентен, то компания-закупщик может сначала под-

готовить и согласовать у себя проект договора, а потом попытаться навязать его компании-продавцу. Однако если компания-закупщик производит закупку у компании-монополиста, то в подавляющем большинстве ситуаций монополист предоставляет свой вариант договора с минимальными возможностями его корректировки.

Тем не менее, независимо от характера согласования (формально или по существу), проект договора должен рассматриваться представителями тех процессов, на которые в дальнейшем он будет оказывать прямое влияние. Как минимум в процессе согласования договора должны участвовать:

- владелец договора (инициатор договора, прямой потребитель результатов исполнения обязательств по договору);
- юридический департамент;
- экономический департамент;
- служба безопасности;
- бухгалтерия;
- генеральный директор (или иное уполномоченное лицо).

Аудитору необходимо быть готовым к тому, что процесс формирования и согласования договора будет проходить не так гладко, как хотелось бы. Существенное количество средних и крупных российских компаний страдают от заторможенности этого процесса, что порождает цепочку негативных моментов вплоть до разрыва отношений с поставщиками и судебных разбирательств. Для любого процесса с большим количеством участников наибольшее значение имеет стандартизация параметров этапов и четкое соблюдение правил игры. Например, когда в согласовании проекта договора принимают участие несколько сотрудников и каждому выделено определенное время на осуществление своей экспертизы, то любая задержка процесса (особенно вначале) может потянуть за собой прогрессивное увеличение времени согласования. Ситуация существенно усугубляется, если проект договора дорабатывается по результатам экспертиз — ведь каждый раз после доработки он должен проходить согласование заново.

Хорошей практикой для устранения негативных моментов, связанных с неэффективной организацией и функционированием процесса, является использование систем электронного согласования. Такие системы позволяют фиксировать и определять наиболее злостных нарушителей установленных стандартов и параметров, ключевым из которых является время, и применять меры воздействия. Ее продолжением является

использование не только систем электронного согласования договоров, но и более сложных систем, автоматизирующих ряд других аспектов процесса управления договорами, например отслеживание своевременности исполнения обязательств по договору.

Одной из ключевых задач этого этапа процесса «Закупки» является заключение договора с победителем тендера на тех условиях, на которых он выиграл. Однако на практике все происходит не так гладко. Большинство российских компаний заражены порочной практикой полного или частичного несоответствия условий договора параметрам, которые привели к победе в тендере. Например, победу в тендере одержала компания «Ласточка», которая обязалась поставить 100 единиц товара по цене 1 руб. за штуку по предоплате. С высокой вероятностью аудитор обнаружит, что фактически договор поставки хоть и был заключен на 100 единиц, но по 1,5 руб. за штуку, или срок поставки по договору был увеличен, или характеристики товара в договоре были упрощены, или что-то еще из этой серии. В ряде ситуаций такие отличия от победных параметров тендера в определенном смысле оправданны.

Наиболее распространенной причиной для оправдания является ограничение срока годности предлагаемых участником тендера условий для заключения сделки. То есть, предоставляя коммерческое предложение, участники тендера ориентируются либо на заявленную продолжительность тендерных процедур, либо самостоятельно указывают, в течение какого периода времени предлагаемые условия действуют. Если компания регулярно выбивается из графика проведения тендеров, то высока вероятность того, что условия договоров будут отличаться от победных параметров тендера. Если компания не в состоянии обеспечить своевременное осуществление процесса разработки и согласования договора, также высока вероятность аналогичного исхода. В любом случае аудитор должен насторожиться при виде повсеместных нарушений графиков проведения тендеров и согласований. Ожидаемый эффект от затягивания тендерных процедур и процедур согласования договора необходимо оценивать с учетом эластичности спроса на товар, работу или услугу, а также с учетом факторов, влияющих на спрос и предложение на момент проведения тендера, и факторов, влияющих на себестоимость продавца. Например, в 2009 г., особенно в первом полугодии, было логично ожидать снижения цены с течением времени, т. к. этому способствовала общая макроэкономическая ситуация. Поэтому если бы аудитор в тот период постоянно сталкивался, например, с увеличением цены по сравнению с ценой победных параметров тендера, то с высокой вероятностью это указывало бы на не совсем чистые намерения организаторов тендера. Данный пример



из разряда наиболее показательных. В большинстве случаев ситуация вокруг тендеров не такая прозрачная, однако все равно необходимо подходить к ее оценке максимально вооруженным аналитически.

После того как договор согласован и подписан всеми заинтересованными сторонами, один экземпляр (оригинал) передается в юридический департамент для размещения в базе данных договоров и внесения данных в реестр договоров и один экземпляр (копия) передается владельцу договора. Владелец договора несет ответственность за выполнение условий договора со стороны покупателя и за контроль выполнения условий договора со стороны продавца.

### **Подпроцесс «Исполнение договора»**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- отслеживание своевременности поставки (местонахождения груза (материала) в процессе доставки);
- отслеживание статуса исполнения договора;
- обеспечение соответствия действий по исполнению договора его содержанию.

*Отслеживание своевременности поставки (местонахождения груза (материала) в процессе доставки).* По сути, между моментами размещения заказа и приемки приобретенного товара или иного ТМЦ наиболее важной задачей (помимо решения логистических вопросов) является отслеживание статуса груза с последующим информированием его заказчика. В моей практике встречались довольно серьезные варианты решения этой задачи. Хорошей практикой можно считать наличие системы, которая в любой момент дает максимально своевременную и точную информацию по местонахождению поставки и ожидаемому времени ее прибытия. Вполне приемлемый вариант автоматизации процесса можно организовать на основе доступных ИТ-приложений, например Excel. Разумеется, бизнес-процессом намного проще управлять, если управление осуществляет один владелец (одно функциональное подразделение), например департамент материально-технического обеспечения и логистики или отдел поставок.

Аудитору необходимо иметь в виду, что если функционал по информированию о статусе поставки отсутствует, то это влечет за собой цепочку рисков, вероятность которых весьма высока. Наиболее существенными могут быть:

- проблемы с организацией входного контроля поступающих ТМЦ;
- проблемы с обеспечением адекватных условий хранения;
- проблемы с обеспечением требуемой динамики производственного процесса.

Эти риски тянут за собой новые цепочки рисков.

*Отслеживание статуса исполнения договора. Обеспечение соответствия действий по исполнению договора его содержанию.* В российских компаниях весьма часто процессом управления исполнением договора заведует исключительно владелец договора, что лишает процесс прозрачности. Это тянет за собой клубок несуразностей, начиная от накопления дебиторской задолженности и заканчивая дополнительными затратами и даже судебными разбирательствами.

Процесс управления договором должен осуществляться коллегиально. Однако при отсутствии автоматизации управлять им на требуемом уровне как минимум затруднительно. Хорошая практика включает в себя ведение реестра договоров в электронном виде и организацию так называемого дебиторского комитета, т. е. коллегиального органа управления дебиторской задолженностью. Существует немало вариантов продвинутой практики управления договорами, например система присвоения рейтингов договорам с составлением отчетности по исполнению договоров с высоким уровнем риска. Аудитору необходимо иметь в виду, что независимо от формы эффективная система управления договорами должна обеспечить своевременное выявление рисков договора и выработку оптимального варианта управления рисками.

### ***Подпроцесс «Приемка ТМЦ/работ/услуг и оценка их на соответствие потребности»***

Данный подпроцесс включает в себя пять основных этапов:

- организация приемки груза/работ/услуг в установленном месте и установленным образом;
- сопоставление характеристик полученных ТМЦ (принятых работ, услуг) с заявленными поставщиком и с требуемыми характеристиками в соответствии с условиями договора;
- запуск процедуры разбирательств (выставление претензий) по факту отступления от условий договора;
- оприходование ТМЦ;

- оценка правильности определения сделанной заявки после получения ТМЦ (принятия работ, услуг) и их использования в деятельности (необходимы ли были приобретенные ТМЦ/работы/услуги).

*Организация приемки груза/работ/услуг в установленном месте и установленным образом. Сопоставление характеристик полученных ТМЦ (принятых работ, услуг) с заявленными поставщиком и с требуемыми характеристиками в соответствии с условиями договора. Запуск процедуры разбирательств (выставление претензий) по факту отступления от условий договора.* В приемке груза должны участвовать представители различных подразделений. Участвуют представители складского хозяйства, т. к. в дальнейшем, хотя бы некоторое время, они будут нести ответственность за сохранность и целостность груза. Участвуют представители владельца договора, т. к. только они в состоянии определить соответствие груза первоначальному заказу. Участвуют представители подразделения, осуществляющего входной контроль качества груза (на средних и мелких предприятиях эту функцию могут выполнять владельцы договора). Если осуществляется приемка результатов выполненных работ или оказанных услуг, то процедура упрощается с точки зрения состава участников — в большинстве случаев участвуют только владельцы договора. При приемке груза необходимо выполнить ряд действий. Необходимо удостовериться в том, что:

- имеются сопроводительные документы (как минимум накладная, спецификация, упаковочный лист);
- фактическое состояние груза соответствует состоянию, отраженному в сопроводительных документах;
- фактическое состояние груза соответствует заказанному состоянию как с точки зрения количества и номенклатуры, так и с точки зрения качества.

Процесс приемки имеет три основных сценария:

- *Сценарий 1.* Груз полностью соответствует заказу как по количеству и номенклатуре, так и по качеству. Первичные документы имеются в требуемом объеме и соответствуют фактическому состоянию груза. Полученный груз передается на склад либо напрямую на производство.
- *Сценарий 2.* Качество груза в порядке, однако чего-то не хватает из номенклатуры, при этом первичные документы соответствуют фактическому состоянию груза. Полученный груз передается

на склад либо напрямую на производство. Поставщик извещается о том, что необходимо допоставить недостающие ТМЦ.

- *Сценарий 3.* Качество груза не соответствует требованиям, при этом имеется полное соответствие заказу по количеству и номенклатуре. Первичные документы также соответствуют фактическому состоянию груза в части количества и номенклатуры, но не соответствуют в части качества. По результатам приемки составляется акт с описанием выявленных расхождений. Акт является основанием для предъявления претензий поставщику. Полученный груз передается на склад, однако, по идее, он должен храниться отдельно от основной массы ТМЦ, т. к. в отношении его возникли спорные моменты. Передача напрямую в производство может осуществляться, однако это чревато дополнительными рисками, которые связаны с процессом разбирательства с поставщиком. Поставщик извещается о том, что необходимо осуществить либо замену, либо возместить затраты по доработке.

Прочие сценарии являются вариациями первых трех. В любом случае, если по какой-то причине поступившие ТМЦ или выполненные работы вызывают нарекания, должен составляться акт, на основании которого осуществляются все последующие действия.

Также аудитору необходимо иметь в виду, что существуют скрытые дефекты. Их нельзя выявить только с помощью органов чувств человека, необходимо использовать дополнительное оборудование. Наличие таких дефектов в большинстве случаев определяется уже после передачи ТМЦ в производство. ТМЦ, имеющие скрытые дефекты, обычно обмениваются, либо возмещаются расходы по устранению дефектов силами покупателя. Важно, чтобы система контроля предприятия вовремя выявляла скрытые дефекты, т. к. в большинстве случаев продавец устанавливает ограничения на время, в течение которого принимаются претензии.

Хотя от процесса приемки зависит дальнейшее развитие событий, немало российских компаний пренебрегают им. Наиболее распространенной причиной, как ни странно, являются хорошие отношения с поставщиками. Однако принцип «доверяй, но проверяй» в данном случае актуален как никогда.

Хорошей практикой в процессе приемки является оптимизация организационных моментов, связанных с предпочтительно одновременным участием представителей разных подразделений. Большое значение имеет предварительное извещение о времени поступления ТМЦ

или времени окончания работ, позволяющее участникам спланировать свои действия.

*Оприходование ТМЦ. Оценка правильности определения сделанной заявки после получения ТМЦ (принятия работ, услуг) и их использования в деятельности (необходимы ли были приобретенные ТМЦ/работы/услуги).* Так или иначе, поступившие ТМЦ, или выполненные работы, или оказанные услуги проходят процесс приемки. Именно этим процессом заканчивается процесс «Закупки» (или часть процесса «Логистика») и происходит переход в процесс «Управление запасами» или «Управление активами». Однако процесс «Закупки» неполон без оценки актуальности осуществленной закупки. Бывает, что к моменту поступления ТМЦ в распоряжение предприятия необходимость в ней отпадает. Анализ таких ситуаций помогает оценить недостатки существующей системы планирования производства и планирования и осуществления закупок.

Так как этот процесс является аналитическим и не влияет напрямую на операционную деятельность предприятия, он не относится к технически неизбежным. Именно поэтому его наличие само по себе является лучшей практикой.

Наиболее простой способ выявить наличие и проанализировать эффективность данного процесса — это анализ остатков ТМЦ для выявления остатков с длительными сроками хранения. Выявить бесполезные работы и услуги можно путем анализа либо затрат, по которым в дальнейшем не было реализации, либо затрат, не предусмотренных технологией или иной производственной необходимостью.

#### Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Закупка ТМЦ при наличии аналогичных ТМЦ в свободных остатках в достаточном количестве	Довольно распространенный риск. Является следствием неэффективного контроля обоснованности планирования. В более тяжелых случаях типичной причиной также является убогая система управления запасами — полное или частичное отсутствие складского учета, формальные инвентаризации, полное или частичное отсутствие номенклатурного справочника ТМЦ и прочее
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Неоптимальная структура закупок — закупаются на стороне работы/услуги/ТМЦ, которые предприятие способно выполнить/оказать/произвести собственными силами	Чем более диверсифицировано и интегрировано предприятие, тем более существенен данный риск. Является следствием неэффективного планирования. Также ключевой причиной является слабый контроль процесса закупок. Единственным оправданием могут служить форс-мажорные обстоятельства

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс бизнес-планирования и бюджетирования — излишняя волатильность (сверх нормального или приемлемого уровня) показателей бизнес-плана (плана производства) и бюджета в течение отчетного периода либо, наоборот, отсутствие необходимых корректировок	Наибольший вред приносит волатильность, приводящая к ослаблению параметров бюджета и бизнес-плана. Например, надо было уложиться в определенные лимиты по материалам, но не получилось. Предприятие может выбить дополнительный бюджет, выдвигая якобы адекватные обоснования, например напирая на производственную необходимость. А на самом деле причиной является воровство за счет раздутая закупочных цен. Отсутствие изменений параметров бюджета устраняет большую часть возможностей по личному обогащению. Однако при этом потребность в дополнительных закупках может быть действительно реальной, и отсутствие таких закупок обязательно негативно скажется на выполнении производственной программы
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс бизнес-планирования и бюджетирования — недостаточная детализация статей бюджета	Чем более укрупненными являются статьи бюджета, тем больше вероятность попадания в бюджет необоснованных расходов. Частично проблему можно снять дополнительными расшифровками, однако большая часть крупных начальников, от которых зависит принятие бюджета, обычно уделяют мало внимания изучению этих расшифровок. Хороший бюджет обеспечивает максимальный объем информации в максимальной расшифровке при минимальном объеме вспомогательных материалов. При этом данное сочетание должно быть максимально объективным и исчерпывающим для руководителей, которые принимают решения
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс производства — неправильно определенный норматив неснижаемых остатков	Данный норматив является одним из ключевых параметров для обеспечения бесперебойности процесса производства. Его завышение ведет к образованию излишков остатков ТМЦ, занижение — к остановкам производства. В любом случае у предприятия должно быть четкое представление о том, как меняются требования к этому нормативу вследствие изменений в процессе закупок
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс производства — форсирование начала производственного процесса (например, до завершения процесса разработки проектной документации)	Довольно специфичный риск, однако последствия его реализации могут быть экономически болезненными. Чем раньше начинаются закупки до окончания процесса планирования, тем больше вероятность того, что часть закупок окажется бесполезной
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс управленческого учета и отчетности — данные о структуре и величине складских запасов не соответствуют реальности	Отчасти данный риск взаимосвязан с риском неправильного определения нормативов неснижаемых запасов и риском закупки ТМЦ при наличии приемлемого запаса на складе. Он выделяется в отдельную позицию, чтобы подчеркнуть тот факт, что отсутствие эффективного складского учета способно породить ряд существенных проблем. Одна из таких проблем как раз и заключается в беспорядочных закупках, приводящих как к затовариванию, так к другим негативным ситуациям, например отвлечению оборотных средств

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Проведение срочных закупок при отсутствии реальной потребности	Объем срочных закупок напрямую взаимосвязан со зрелостью и эффективностью целого блока бизнес-процессов предприятия. Экспресс-тест по определению тенденции изменения доли срочных закупок в общем объеме закупок является хорошим аналитическим тестом. Если эта доля на протяжении последних отчетных периодов увеличивалась, то с большой вероятностью это указывает при прочих равных на возросшую безалаберность в операционной деятельности
Выбор поставщика и заключение договора	Условия договоров с контрагентами не соответствуют результатам тендера и параметрам заказа (стоимость, номенклатура и т. д.)	Один из наиболее типичных рисков процесса «Закупки». Подавляющее большинство российских предприятий худо-бедно научились проводить тендеры, однако процедура по контролю соблюдения победных условий тендера все еще остается для них высшим пилотажем. В некоторых случаях это оправданно (по причинам, указанным выше в разделе «Перечень основных подпроцессов и этапов процесса»). Однако в большинстве случаев отклонения в сторону худших для предприятия условий (а таких 99%) происходят если и не по злему умыслу, то как минимум вследствие небрежного отношения к системе внутреннего контроля
Выбор поставщика и заключение договора	В качестве поставщика не рассматриваются аффилированные предприятия, имеющие в наличии требуемую ТМЦ	Данный риск актуален для предприятий, входящих в группу или холдинг, принадлежащий одной группе акционеров. Этот риск обсуждался выше в разделе «Перечень основных подпроцессов и этапов процесса». Использование ресурсов аффилированного предприятия максимизирует положительный эффект в целом по группе — улучшается структура оборотного капитала в целом по группе, повышается оборачиваемость запасов, сглаживаются последствия ошибок отдельных предприятий в планировании и прочее
Выбор поставщика и заключение договора	Выбор ненадежного поставщика (ранее имелся негативный опыт сотрудничества)	Существует немало компаний, которые продолжают работать с поставщиком даже в том случае, если он нарушал условия договоров в прошлом. В ряде ситуаций такие нарушения влекут за собой существенные убытки и прочие «радости» для компании. Наиболее распространены две причины таких ситуаций — во-первых, по каким-то причинам от работы с этим поставщиком нет возможности отказаться (например, поставщик навязан заказчиком или является монополистом); во-вторых, работа с таким поставщиком положительно влияет на благосостояние отдельных сотрудников предприятия. Если аудитор сталкивается с первым вариантом, то необходимо выяснить, возникла ли ситуация по естественным причинам или создана намеренно

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Выбор поставщика и заключение договора	Условия договора не обеспечивают максимально возможную сохранность ТМЦ, а также максимально возможную минимизацию издержек	Во многом вероятность идентификации и оценки данного риска возрастает с опытом аудитора, т. к. здесь большое значение имеет сравнение по аналогии. Периодически встречаются ситуации, когда предприятие выбирает как бы лучшего поставщика, но он оказывается лучшим только по тем параметрам, которые вынесены на тендер. При этом на тендер не выносятся один или несколько существенных параметров сделки и по ним участники не оцениваются. В дальнейшем параметры, о которых «умолчали», могут превратить лучшего поставщика в худшего
Выбор поставщика и заключение договора	Отсутствует информация обо всех потенциальных участниках рынка. Информирование потенциальных участников тендера осуществляется избирательно	Это один из базовых рисков манипулирования информацией. Первый риск реально может быть связан просто с отсутствием информации в силу естественных ограничений доступа к ней (например, ряд поставщиков довольствуются имеющейся клиентской базой и не афишируют свою деятельность в открытых информационных источниках). Второй риск по большей части связан с намеренным саботажем процесса информирования
Выбор поставщика и заключение договора	Соккрытие поступления оферт от «незапланированных» участников. Создание ограничений на предоставление оферт от «незапланированных» участников (сроки, форма, место, комплект представляемых документов, их содержание и т. д.)	Данный риск практически целиком связан с целенаправленной деструктивной деятельностью. Также он является одним из базовых рисков манипулирования информацией
Исполнение договора	Осуществление закупок на условиях отличных от оговоренных в договоре (например, в части цены, условий оплаты, объемов закупки)	Классика жанра, причем порой доходящая до абсурда — нередки ситуации, когда условия фактических закупок не имеют ничего общего с условиями договора. Если на предприятии существенная часть закупок осуществляется по условиям, отличным от условий договора, то есть все основания поставить под вопрос как минимум процедуру согласования платежей
Исполнение договора	Процесс логистики — увеличение издержек, связанное с доставкой (вид и способ транспортировки не соответствует техническим характеристикам груза, перевозка мелких партий крупнотоннажным транспортом, неоптимальный маршрут и т. д.)	Транспортные расходы являются существенной составляющей большинства закупочных договоров. Реально существуют десятки вариантов махинаций или просто глупостей в организации и осуществлении логистики. Часть махинаций связана с особенностью процесса «Логистика» — это, пожалуй, самый форс-мажорный бизнес-процесс. Причем во многих ситуациях форс-мажор можно создать на пустом месте. Можно, например, «пропустить» под каким-либо предлогом момент окончания навигации (скажем, затянуть подписание договора). И тогда придется осуществлять доставку по воздуху, что всегда на порядок дороже

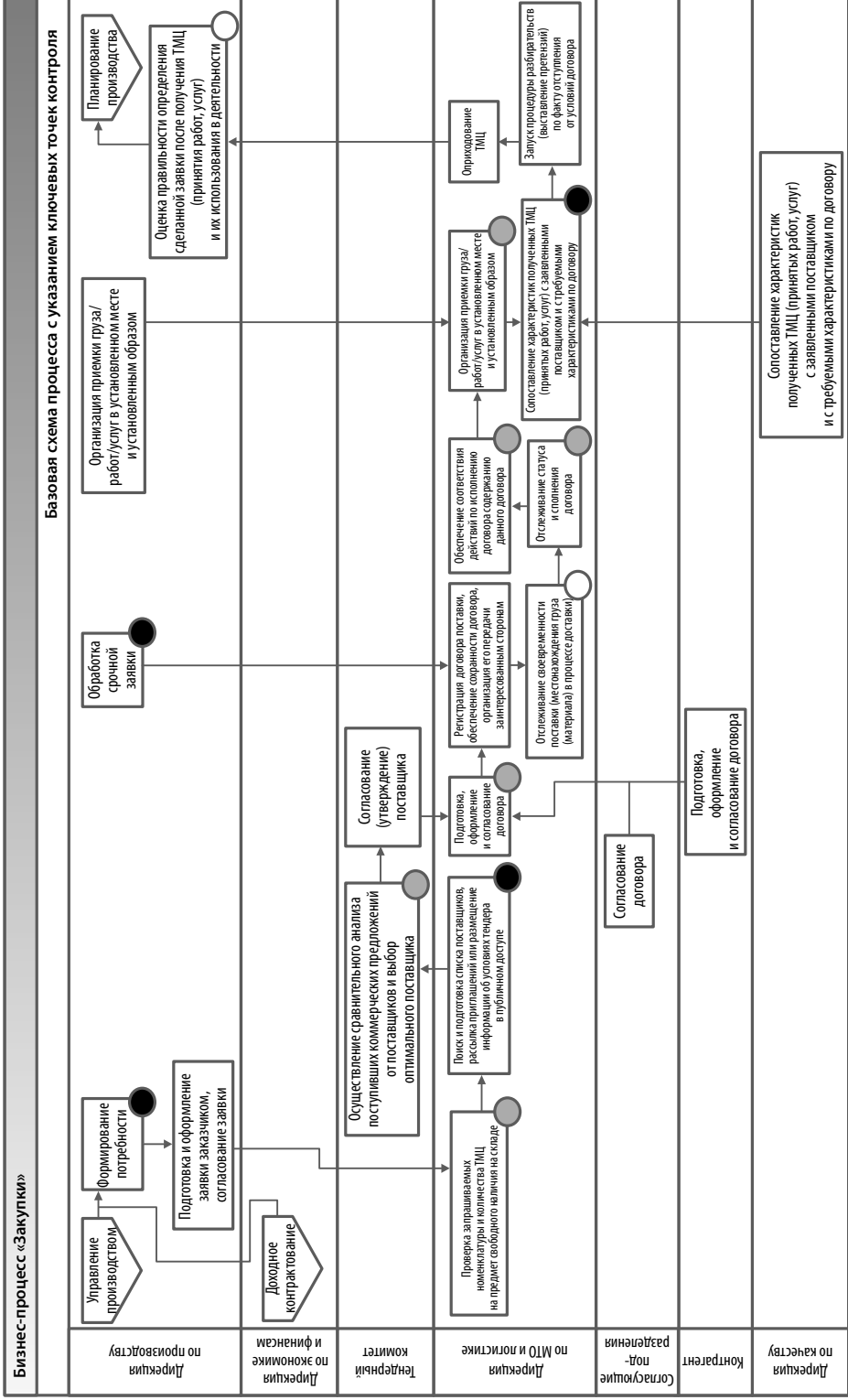


Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Приемка ТМЦ и оценка их на соответствие потребности	Приемка ТМЦ (по количеству, качеству и номенклатуре), не соответствующих условиям договора, для дальнейшего использования в процессе производства	Бывает, что поступившие ТМЦ или представленные результаты выполнения работ/услуг отличаются в худшую сторону от состояния, оговоренного в договоре. Например, для составного оборудования одной из самых распространенных проблем при поставке является некомплектность, т. е. отсутствие какой-либо части. В большинстве случаев это происходит не вследствие злого умысла поставщика, а по причине отсутствия или неадекватной работы соответствующих контрольных процедур либо плохих условий доставки
Приемка ТМЦ и оценка их на соответствие потребности	Несвоевременность осуществления процедуры по возврату (обмену) ТМЦ, не прошедших приемку	Большинство продавцов устанавливают временные ограничения на прием и рассмотрение претензий, что в принципе оправданно. Поэтому покупатель должен не только наладить процесс приемки, но и проводить данную приемку своевременно








### Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Формирование потребности в ТМЦ (работ, услуг) и заявок	Своевременность	● Потребность должна формироваться либо в установленные сроки, либо до момента возникновения обязательств, способных причинить компании существенный ущерб. Владелец контроля — дирекция по производству
		Обоснованность	● Количественные и качественные характеристики заказа должны обосновываться расчетом. Входные данные для расчета должны поступать из достоверных источников. Владелец контроля — дирекция по производству
		Правильность	● Все расчеты должны быть выполнены без ошибок, все формы должны быть заполнены требуемым образом. Владелец контроля — дирекция по производству
2	Выбор поставщика и заключение договора	Обоснованность	● Чем больше в данном процессе используется механизмов для обеспечения объективности принятия решений, тем выше обоснованность (например, выбор поставщиков по установленным заранее критериям). Владелец контроля — тендерный комитет (в части процедуры тендера), согласующие стороны (в части формирования оптимальных условий по сделке)
		Своевременность	● Крайне важно осуществить все требуемые процедуры в установленные сроки, т. к. при большом количестве участников несколько небольших задержек могут в сумме давать существенное отставание по срокам. Владелец контроля — тендерный комитет (в части процедуры тендера), согласующие стороны (в части формирования оптимальных условий по сделке)



**Рис. 10.** Базовая схема процесса «Закупки» с указанием ключевых точек контроля

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Полнота	 Отсутствие полной информации по тематике тендера (например, полного перечня оптимальных поставщиков) значительно снижает эффективность последующих процедур. Владелец контроля — дирекция по безопасности (в части информации, предоставляемой на тендер)
		Соответствие	 Условия договора должны соответствовать требованиям российского законодательства, а также при необходимости прочим регулирующим требованиям. Владелец контроля — дирекция по юридическим вопросам (в части требований законодательства), владелец договора (в части требований по процессу), согласующие лица (в части требований по своему функционалу, которые в основном имеют внутренний характер)
3	Исполнение договора	Соответствие	 В большинстве случаев необходимо выполнять договорные обязательства в строгом соответствии с условиями договора. Владелец контроля — владелец договора (в части предмета договора), дирекция по юридическим вопросам (в части правовых аспектов), дирекция по экономике и финансам (в части экономических и финансовых аспектов)
		Своевременность	 Договор должен исполняться в оптимальные для предприятия сроки, которые не обязательно совпадают со сроками, указанными в договоре. Владелец контроля — владелец договора (в части сроков, оптимальных для процесса), дирекция по юридическим вопросам (в части сроков, установленных договором)
4	Приемка ТМЦ (работ, услуг) и оценка их на соответствие потребности	Соответствие	 Фактическое состояние принимаемых ТМЦ (работ, услуг) должно как минимум соответствовать количественным и качественным характеристикам, оговоренным в договоре. Владелец контроля — владелец договора
		Своевременность	 Скорость осуществления приемки напрямую влияет на процесс «Производство», поэтому она должна соответствовать скорости производственного процесса. Владелец контроля — владелец договора и/или дирекция по качеству (только в части технических характеристик)
		Сохранность	 Принятые ТМЦ должны размещаться в условиях, обеспечивающих максимальную сохранность их исходных качеств. Владелец контроля — дирекция по МТО и логистике

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Закупка ТМЦ при наличии аналогичных ТМЦ в свободных остатках в достаточном количестве	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сделать выборку заявок на закупку за определенный период. По данным учета посмотреть, имелся ли в наличии на дату заявки требуемый номенклатурный номер ТМЦ на складе в остатках в количестве не меньшем, чем количество по заявке.</li> <li>2) Посмотреть динамику расхода (передачи в производство) по номенклатурным номерам, по которым есть заявки на закупку при наличии на складе на дату заявки. Если выдача в производство не проводилась до момента поступления заказанной ТМЦ, определить объем отвлеченных оборотных средств. Ситуация может усугубляться тем, что выдача в производство осуществляется не только после поступления заказанной ТМЦ, но и в меньшем количестве, чем поступило ТМЦ. При необходимости подсчитать стоимость отвлеченного оборотного капитала.</li> <li>3) Исходя из описания процесса определить причину ситуации</li> </ol>
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Неоптимальная структура закупок — закупаются на стороне работы и/или услуги, которые предприятие способно осуществить собственными силами	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Определить номенклатуру ТМЦ, работ, услуг, которые предприятие в состоянии генерировать самостоятельно (на основании данных учета, интервью, перечня оборудования и прочего). Сопоставить эту номенклатуру с номенклатурой закупленных за определенный период ТМЦ, работ, услуг (например, по данным анализа 60 и 76 счетов или 20, 23, 25, 26, 29 счетов). Определить совпавшую номенклатуру. Выяснить причины отказа от использования собственных возможностей (интервью, внутренние нормативные и организационно-распорядительные документы, прочее).</li> <li>2) Проверить причины на обоснованность.</li> <li>3) Сформировать свою обоснованную позицию по ситуации</li> </ol>
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс бизнес-планирования и бюджетирования — излишняя волатильность (сверх нормального или приемлемого уровня) показателей бизнес-плана (плана производства) и бюджета в течение отчетного периода либо, наоборот, отсутствие необходимых корректировок	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Определить количество и содержание бюджетных корректировок за рассматриваемый период. Определить соотношение между величиной закупок основных номенклатурных позиций ТМЦ (работ, услуг). Если при определенном уменьшении объемов производства объемы закупок уменьшаются меньше, чем должны (например, исходя из компоновки конечного продукта), получить обоснование.</li> <li>2) Определить отклонения план/факт по ключевым номенклатурным позициям. При наличии тенденции превышения факта над планом получить обоснование. Особенно это актуально, когда фактические объемы производства меньше плановых объемов.</li> <li>3) Сделать выборку случаев увеличения бюджета закупок. Проанализировать обоснования</li> </ol>
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс бизнес-планирования и бюджетирования — недостаточная детализация статей бюджета	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Получить расшифровки статей бюджета как минимум за два отчетных периода. Сопоставить расшифровки и определить, насколько они совпадают. В случае расхождений получить обоснование причин. Определить, включаются ли одинаковые расходы в разные статьи бюджета</li> </ol>

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс производства — неправильно рассчитанный норматив неснижаемых остатков	1) Оценить правильность и обоснованность расчета нормативов неснижаемых остатков как минимум по ключевым компонентам, используемым в производстве. Если нормативы рассчитаны неправильно и/или необоснованно и это приводит к их завышению, необходимо проанализировать остатки ТМЦ. Если наблюдается тенденция к увеличению остатков, оценить обоснованность увеличения складских запасов. Если однозначной тенденции нет, существует высокая вероятность манипулирования ценами закупок
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс производства — форсирование начала производственного процесса (например, до завершения процесса разработки проектной документации)	1) Оценить разрыв между моментами начала осуществления закупок для нужд производства и возникновения высокой вероятности сбыта результата такого производства. Если разрыв есть, оценить полностью сбыта произведенных объемов. Если объем сбыта составляет менее 100%, оценить величину как минимум экономического ущерба. Сформировать позицию по ситуации исходя из данных тестирования
Формирование потребности в ТМЦ и заявок	Процесс управленческого учета и отчетности — данные о структуре и величине складских запасов не соответствуют реальности	1) Оценить величину расхождений между данными учета и фактическими данными по запасам. Если имеется тенденция к превышению фактической величины запасов по сравнению с данными учета, оценить величину завышения плана по закупкам. Наиболее точный способ оценки — отдельно по каждому номенклатурному номеру, по которому обнаружено завышение. Другие способы оценки имеют ограничения по применению, однако в любом случае лучше иметь оценку, чем не иметь ее
Выбор поставщика и заключение договора	Условия договоров с контрагентами не соответствуют результатам тендера и параметрам заказа (стоимость, номенклатура и т. д.)	1) По выборке договоров сопоставить условия договоров с параметрами победителей соответствующих тендеров. Сопоставить условия договоров с параметрами заказов. В случае расхождений получить и оценить их обоснования, а также совокупный экономический эффект. Исходя из структуры и содержания процесса, установить источник возникновения расхождений и/или причин расхождений. Сформировать позицию по ситуации
Выбор поставщика и заключение договора	В качестве поставщика не рассматриваются аффилированные предприятия, имеющие в наличии требуемую ТМЦ	1) Сопоставить выборку закупок предприятия с остатками ТМЦ других аффилированных предприятий. Если предприятие закупило у других аффилированных предприятий ТМЦ, по которым имелись остатки без движения три месяца и более (или иного срока, по прошествии которого остатки с высокой вероятностью останутся невостребованными), сопоставить цену закупки со стоимостью соответствующих остатков, увеличенной на НДС. Рассчитать совокупный экономический эффект по тем номенклатурным позициям, по которым цена закупки превышала стоимость остатков плюс НДС. 2) Данный тест более уместен для номенклатурных позиций, не относящихся к основным видам используемого сырья и материалов

## Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Выбор поставщика и заключение договора	Выбор ненадежного поставщика (ранее имелся негативный опыт сотрудничества)	1) Определить перечень ненадежных поставщиков за период не менее одного года (относительно момента проведения аудита) на основании изучения претензионных материалов (материалы судебных разбирательств; претензионные акты, например по результатам приемки грузов; переписка; интервью в сочетании с подтверждающими материалами; прочее). Определить статус хозяйственных отношений с выбранными контрагентами на момент аудита. Если такие отношения имеются или с высокой вероятностью будут иметь место на момент проведения аудита, оценить представленные обоснования целесообразности. Оценить вероятность и величину возможного негативного экономического эффекта
Выбор поставщика и заключение договора	Условия договора не обеспечивают максимально возможную сохранность ТМЦ, а также максимально возможную минимизацию издержек	1) Сделать выборку договоров за несколько отчетных периодов либо выборку по иным критериям (например, по сезонам, что применимо для сезонного бизнеса, или периодам, когда действовали разные управляющие предприятия либо тендерные комитеты с различным составом участников). Сопоставить существенные условия выбранных договоров (например, сроки поставок или выполнения работ, условия оплаты, величины оплаты за единицу). При обнаружении существенных расхождений оценить представленные обоснования. 2) Тот же тест, только по данным выборки договоров различных предприятий с сопоставимыми видами и условиями деятельности, при этом можно ограничиться только договорами, имеющимися на момент аудита
Выбор поставщика и заключение договора	Отсутствует информация обо всех потенциальных участниках рынка. Информирование потенциальных участников тендера осуществляется избирательно	1) Оценить структуру и содержание имеющейся базы данных потенциальных поставщиков. 2) Изучить материалы тендеров по выборке номенклатурных позиций за несколько отчетных периодов либо по выборке на основе иных критериев (например, по сезонам, что применимо для сезонного бизнеса, или периодам, когда действовали разные управляющие предприятия либо тендерные комитеты с различным составом участников). Обобщить список задействованных поставщиков/контрагентов. Если часть участников прошлых тендеров не участвует в текущих тендерах, оценить представленные обоснования целесообразности. 3) Тот же тест, только по данным выборки договоров различных предприятий с сопоставимыми видами и условиями деятельности. 4) Сопоставить список рассылки со списком потенциальных участников тендера. Сопоставить адреса рассылки с адресами, полученными из других источников (уставные документы, официальные документы, Интернет и прочие источники)

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Выбор поставщика и заключение договора	Сокращение поступления оферт от «незапланированных» участников. Создание ограничений на предоставление оферт от «незапланированных» участников (сроки, форма, место, комплект представляемых документов, их содержание и т. д.)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сопоставить перечень потенциальных поставщиков с перечнем участников тендера. Оценить обоснования целесообразности исключения потенциальных участников на этапе рассылки приглашений на участие в тендере.</li> <li>2) Сопоставить перечень рассылки приглашений на участие в тендере с перечнем участников тендера. По расхождениям запросить подтверждения отказа участников от участия в тендере. Исходя из требований к существенности доказательств, можно направить письменные запросы тем контрагентам, по которым отсутствуют подтверждения отказа, и попросить их либо подтвердить, либо опровергнуть отказ от участия в конкретном тендере.</li> <li>3) Сопоставить предложения на участие в тендере, направленные участникам по перечню рассылки. Оценить идентичность содержания данных предложений</li> </ol>
Исполнение договора	Осуществление закупок на условиях отличных от оговоренных в договоре (например, в части цены, условий оплаты, объемов закупки)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сделать выборку фактов закупок за определенный период. Сопоставить условия данных закупок с условиями договоров. По выявленным расхождениям оценить обоснования. Рассчитать совокупный экономический эффект</li> </ol>
Исполнение договора	Процесс логистики — увеличение издержек, связанных с доставкой (вид и способ транспортировки не соответствует техническим характеристикам груза, перевозка мелких партий крупнотоннажным транспортом, неоптимальный маршрут и т. д.)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) По выборке поставок сопоставить технические характеристики груза с условиями и параметрами доставки (например, массу груза с грузоподъемностью используемого транспортного средства). Оценить обоснования по логическим нестыковкам.</li> <li>2) Сопоставить протяженность маршрута доставки по данным разных периодов и разных контрагентов. Оценить обоснования по логическим нестыковкам</li> </ol>
Приемка ТМЦ и оценка их на соответствие потребности	Приемка ТМЦ (по количеству, качеству и номенклатуре), не соответствующих условиям договора, для дальнейшего использования в процессе производства	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Проанализировать причины появления неликвидных ТМЦ (остатки движутся медленно или не движутся вообще). Проанализировать причины аварийных остановок производства. Изучить содержание производственных отчетов. На основании этого материала установить факты закупки ТМЦ, не соответствующих требованиям технологического процесса. Изучить материалы по закупкам, включая договоры.</li> <li>2) Проанализировать причины образования просроченной дебиторской и кредиторской задолженности по выборке поставщиков/контрагентов. Проанализировать материалы судебных разбирательств (как законченных на момент аудита, так и незаконченных). Установить факты, когда причиной образования задолженности и причиной судебных разбирательств явились претензии к поставке. Изучить материалы по закупкам, включая договоры</li> </ol>

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Приемка ТМЦ и оценка их на соответствие потребности	Процесс логистики — поступление грузов в объемах превышающих мощности разгрузочного узла	1) По выборке поставок сопоставить нормативное и полное фактическое время разгрузки. Оценить обоснованность расхождений. Рассчитать экономический эффект
Приемка ТМЦ и оценка их на соответствие потребности	Несвоевременность осуществления процедуры по возврату (обмену) ТМЦ, не прошедших приемку	1) Проанализировать причины появления неликвидных ТМЦ (остатки движутся медленно или не движутся вообще). Проанализировать судебные разбирательства, открытые на момент аудита и закрытые в течение не менее одного года до момента аудита. На основании анализа выделить ситуации несвоевременного возврата. Рассчитать экономический эффект

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Формирование потребности в ТМЦ и заявок	<ol style="list-style-type: none"> <li>Использование автоматизированных систем оценки состояния запасов и автоматическое генерирование заказа (например, системы EPOS, electronic point of sale).</li> <li>Наличие интегрированного процесса оценки состояния запасов и осуществления заказов в рамках группы аффилированных предприятий.</li> <li>Минимизация или полный отказ от срочных закупок, осуществляемых вне стандартных процедур</li> </ol>
2	Выбор поставщика и заключение договора	<ol style="list-style-type: none"> <li>База данных потенциальных поставщиков/контрагентов.</li> <li>Формирование и утверждение пула поставщиков/контрагентов.</li> <li>Использование рейтинговых оценок при выборе поставщика/контрагента, минимизация экспертных оценок.</li> <li>Использование автоматизированных систем управления договорами (формирование, согласование, утверждение, исполнение и хранение)</li> </ol>
3	Исполнение договора	<ol style="list-style-type: none"> <li>Использование автоматизированных систем управления договорами (формирование, согласование, утверждение, исполнение и хранение)</li> </ol>
4	Приемка ТМЦ и оценка их на соответствие потребности	<ol style="list-style-type: none"> <li>Существенные лучшие практики отсутствуют</li> </ol>

## Процесс «Инвестиции (капитальные вложения и новые проекты)»

## Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
Анализ инвестиционных возможностей	<p>Полнота</p> <p>Своевременность</p> <p>Обоснованность</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Формирование пула идей.</li> <li>Формирование технико-экономического обоснования (далее ТЭО).</li> <li>Экспертиза ТЭО</li> </ol>



Окончание табл.

Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
Формирование инвестиционного бюджета	Обоснованность Своевременность	1) Формирование пула инвестиционных проектов. 2) Определение объема и источников финансирования инвестиционной деятельности. 3) Выбор и корректировка инвестиционных проектов
Разработка и утверждение инвестиционного проекта	Своевременность Обоснованность Правильность	1) Разработка детального инвестиционного проекта (далее ИП). 2) Согласование и утверждение ИП
Управление ИП	Своевременность Обоснованность Полнота Достоверность	1) Формирование структуры управления ИП. 2) Операционная деятельность по осуществлению ИП. 3) Управленческий учет хода реализации ИП. 4) Получение необходимых согласований и разрешений от контролирующих и регулирующих органов. 5) Мониторинг актуальности проекта и информирование о ходе реализации ИП
Оценка результатов исполнения ИП	Правильность Обоснованность Соответствие	1) Создание рабочей приемочной комиссии, проведение приемочных испытаний и ввод в эксплуатацию. 2) Создание требуемых условий для эксплуатации (обеспечение максимальной функциональности и сохранности). 3) Получение свидетельств о собственности и разрешений на эксплуатацию от регулирующих и контролирующих органов. 4) Пересмотр расходных норм, плановых мощностей и прочих операционных показателей. 5) Отчет о результатах осуществления ИП
Мониторинг функционирования результатов ИП	Правильность Обоснованность	1) Оценка технико-экономических показателей ИП. 2) Оценка целесообразности продолжения использования результатов ИП

### Подпроцесс «Анализ инвестиционных возможностей»

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- формирование пула идей;
- формирование технико-экономического обоснования (ТЭО);
- экспертиза ТЭО.

*Формирование пула идей.* Этот подпроцесс связан с творческой деятельностью во всех ее всевозможных проявлениях. Предприятие должно культивировать и развивать его. Важно создать возможность для аккумуляции идей внутри предприятия независимо от того, кому они пришли в голову. Предприятие может воспользоваться целым арсеналом методов — рационализаторство, кружки качества, принципы кай-

дзен, стратегическое моделирование и многое другое<sup>1</sup>. Аудитор должен понимать, что ключевые инвестиционные идеи являются следствием выбора определенной стратегии развития. Поэтому основным критерием целесообразности перехода от идеи к действиям по ее воплощению является то, насколько идея способствует реализации выбранной стратегии.

*Формирование технико-экономического обоснования (ТЭО). Экспертиза ТЭО.* «Сами по себе идеи ценны, но всякая идея, в конце концов, только идея. Задача в том, чтобы реализовать ее практически» (Генри Форд). Решение о целесообразности идеи в основном основывается на интуиции эксперта, принимающего решение. Решение о целесообразности превращения идеи в проект должно основываться на чем-то более существенном и, что важнее, доступном для восприятия потенциальными участниками проекта. Именно для этого служит ТЭО. Оно еще не является проектом, однако позволяет наглядно представить, куда может завести та или иная идея в будущем. В большинстве случаев подготовкой ТЭО занимается владелец процесса, высказавший достойную внимания идею. Аудитор должен понимать, что ТЭО, подготовленному автором идеи, может не доставать обоснованности суждений и выводов и правильности расчетов. По этой причине предприятие должно быть заинтересовано в создании функции, отвечающей за экспертизу ТЭО. В ряде случаев такая функция закрепляется за специализированным подразделением, например департаментом по инвестициям. Важно, чтобы такое подразделение было независимым от авторов ТЭО (например, оно может быть подчинено напрямую генеральному или финансовому директору).

При подготовке ТЭО большое значение имеет унифицированный подход. Он обеспечивает сопоставимость разных по сути ТЭО. Сопоставимость является залогом объективности выбора. Аудитор вправе ожидать, что компания хотя бы попытается разработать соответствующую методологию и регламентировать процесс подготовки ТЭО. Ключевым критерием оценки адекватности методологии и процесса подготовки ТЭО является достаточность содержащейся в нем информации для проведения экспертизы.

Аудитор должен иметь в виду, что во многих российских компаниях широко распространена практика, мягко говоря, необъективной оценки

---

<sup>1</sup> Сами по себе приведенные методы не предназначены исключительно для генерирования инвестиционных идей, такие идеи являются одним из результатов их использования.

целесообразности воплощения идеи в жизнь. Это может выражаться, например, в форсировании этапа подготовки ТЭО. Наиболее простой формой такой практики является ситуация, когда решение о целесообразности принимается единолично руководителем предприятия либо его доверенным лицом. У такого подхода есть как плюсы, так и минусы. Плюсом, несомненно, является скорость принятия решения, основным минусом — увеличение вероятности игнорирования существенных рисков, что может иметь весьма болезненные последствия для предприятия. Ситуация может усугубляться «удачным» сочетанием профессиональной безграмотности и завышенной самооценки у лиц, принимающих единоличное решение.

### **Подпроцесс «Формирование инвестиционного бюджета»**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- формирование пула инвестиционных проектов;
- определение объема и источников финансирования инвестиционной деятельности;
- выбор и корректировка инвестиционных проектов.

*Формирование пула инвестиционных проектов.* После того как ТЭО прошло установленную процедуру экспертизы, оно приобретает статус инвестиционного проекта. Такие проекты образуют пул инвестиционных проектов. У подавляющего большинства компаний стоимость реализации всех проектов, составляющих пул, превышает, порой существенно, доступные ресурсы. Именно по этой причине совокупность имеющихся инвестиционных проектов нуждается в сортировке в соответствии с критериями приоритета. Ключевым критерием приоритета должна являться способность проектов оптимальным образом воздействовать на наиболее существенные риски компании. Ограниченность ресурсов часто приводит к тому, что многие проекты остаются в запасе. В связи этим компании следует использовать такой параметр, как срок годности инвестиционного проекта в составе пула. Основной его смысл заключается в определении периодичности переоценки актуальности и экономической целесообразности проекта. С течением времени идеи, положенные в основу проекта, могут устаревать. Также могут меняться параметры, использованные при подготовке проекта, например курс валюты, технологии, логистические цепочки, доступность ресурсов. Аудитор вправе ожидать, что как минимум при извле-

чении проекта из пула, где он находился в течение довольно продолжительного времени, с целью осуществления в ближайшем будущем, компания попытается оценить его актуальность и экономическую целесообразность еще раз.

*Определение объема и источников финансирования инвестиционной деятельности. Выбор и корректировка инвестиционных проектов.* Потенциальных источников финансирования инвестиционной деятельности немало, но для многих компаний доступен лишь один — собственные средства (прибыль, реже дополнительные выпуски акций). Любая инвестиция в лучшем случае представляет собой отложенную выгоду. Поэтому для обеспечения непрерывности деятельности компании на первом месте всегда стоит финансирование операционной деятельности. В свою очередь операционная деятельность должна генерировать ресурсы для финансирования инвестиционной деятельности. Почти каждый инвестиционный проект как раз и направлен на улучшение этой функции операционной деятельности.

Если компания все-таки имеет доступ к иным источникам финансирования (кроме собственных средств), то она должна применять процедуру оценки экономической целесообразности использования не-собственных средств для финансирования инвестиционного проекта, а также для формирования оптимального графика осуществления проектов. Для этого существует ряд методов, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки (IRR, MIRR, MIRR<sup>n</sup>, NPV, RRIA<sup>1</sup>, GNPV<sup>2</sup>, EAA<sup>3</sup> и прочие), при этом довольно часто разные методы дают противоположные результаты. Аудитору необходимо быть в курсе нюансов тех методов оценки инвестиционных проектов, которые использует предприятие, чтобы оценить обоснованность принимаемых решений. Так или иначе, все эти методы используются для того, чтобы рассчитать максимально допустимый объем ресурсов для инвестиционных целей, а также сопоставить выгоду от реализации инвестиционных проектов с затратами, необходимыми для их реализации. Если проектов немного, все они достаточно просты (например, проекты модернизации объектов производственного оборудования) и предприятие имеет устойчивый положительный денежный поток, то необходимость в проведении сложного анализа неочевидна. Общую ситуацию можно оценить умозрительно, используя экспертную оценку без существенной потери ка-

---

<sup>1</sup> Rate of return on invested assets.

<sup>2</sup> Generalized net present value.

<sup>3</sup> Equivalent annual annuity.

чества. Однако по мере усложнения ситуации вокруг каждого из приведенных трех параметров необходимость проведения структурированного анализа становится более насущной.

В условиях ограниченности инвестиционных ресурсов многие компании пытаются втиснуть, по-другому не назовешь, максимальное количество проектов в инвестиционный бюджет. С этой целью могут корректироваться различные аспекты потенциальных инвестиционных проектов, например, исходные материалы заменяются на более дешевые аналоги, пересчитывается производительность исходя из большей интенсивности труда, используются более строгие нормативы. Аудитор должен понимать, что в таких ситуациях велик соблазн исказить реальную картину, лишь бы дать ход интересующему проекту. Ситуация усугубляется, когда инициаторов проекта больше интересует не возможность принести пользу компании, а стремление запустить проект для удовлетворения личных интересов — обеспечения собственной занятости и возможности откусить от бюджета проекта для себя, любимого (например, влияя на выбор подрядчиков). Риск искажений также повышается, если мало кто в компании, кроме инициаторов проекта, разбирается в деталях проекта и процессах, на улучшение которых он нацелен.

В силу природы проектной деятельности практически каждый проект характеризуется неопределенностью, поскольку опирается на прогнозы и предположения. Аудитор должен разобраться, насколько используемая методология позволяет «попадать в реальность». В этом ему может помочь анализ плановых и фактических данных по проектам, завершенным в прошлом. При оценке пригодности методологии аудитор предстоит решить парадокс, который заключается в следующем. С одной стороны, если у предприятия есть возможность осуществлять инвестиционные проекты и в большинстве случаев это действительно приводит к положительным результатам, это хорошо. С другой стороны, многие российские компании грешат несовершенством процессов планирования и довольно часто в относительно безобидных ситуациях (например, искажаются даже те параметры, которые должны оставаться неизменными), и это плохо. В этой ситуации жесткая позиция аудитора и наличие административной поддержки могут остановить процесс осуществления инвестиционных проектов. Однако, прежде чем это сделать, необходимо провести анализ «затраты/выгоды». Не исключено, что осуществление ряда проектов, даже несмотря на явные перекосы, имеет смысл продолжить. Некоторым компаниям изменения необходимы любой ценой.

## **Подпроцесс**

### **«Разработка и утверждение инвестиционного проекта»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- разработка детального инвестиционного проекта;
- согласование и утверждение ИП.

*Разработка детального инвестиционного проекта. Согласование и утверждение ИП.* Одна из базовых аксиом теории управления проектами гласит, что по мере приближения к определенному моменту в будущем точность планирования возрастает. Таким образом, после того, как принято решение приступить к осуществлению проекта и определен его бюджет, целесообразно разработать более детальный план реализации проекта. Базовое отличие детального плана ИП от ТЭО заключается в большей детализации параметров, задач, этапов, показателей и прочего. Если основной целью ТЭО является представление информации для принятия решения о целесообразности осуществления проекта, то основной целью детального ИП является представление информации для обеспечения эффективного управления процессом его осуществления.

Как и в случае с ТЭО, для формирования детального ИП большое значение имеет унификация. Она обеспечивает объективность оценки хода осуществления самого ИП и сопоставления ИП с другими проектами в прошлом и будущем. Сопоставление необходимо для оценки адекватности и эффективности процесса и поиска возможностей для его оптимизации. Существует множество вариантов методологии формирования ИП. Для формирования базового представления о подходах к формированию такой методологии аудитору полезно ознакомиться, например, с Постановлением правительства РФ № 1470 от 22 ноября 1997 г. «Об утверждении Порядка предоставления государственных гарантий на конкурсной основе за счет средств бюджета развития Российской Федерации и Положения об оценке эффективности инвестиционных проектов при размещении на конкурсной основе централизованных инвестиционных ресурсов бюджета развития Российской Федерации». Также полезно изучить стандарты Организации Объединенных Наций по промышленному развитию (ЮНИДО) и методику Минрегионразвития РФ (Приказ № 493 от 30 октября 2009 г.).

Чем сложнее методология формирования ИП, тем больше вероятность того, что инициатор проекта не справится с подготовкой детального ИП самостоятельно. В этом случае целесообразно участие специализирован-

ной функции, например дирекции по инвестициям. Нередко эту функцию берет на себя дирекция по экономике и финансам.

Успешность исполнения любого инвестиционного проекта полностью зависит от скоординированности действий владельцев нескольких процессов. По этой причине согласование и утверждение ИП должны быть коллегиальными с участием представителей задействованных процессов. Для окончательного утверждения ИП в компании может создаваться инвестиционный комитет с участием ключевых руководителей. В целом процесс согласования и утверждения ИП напоминает процесс согласования и утверждения доходного договора (особенно если на предприятии используется позаказный метод производства). Аналогия справедлива и для рисков, присущих процессу согласования и утверждения доходного договора.

### **Подпроцесс «Управление ИП»**

Данный подпроцесс включает в себя пять основных этапов:

- формирование структуры управления ИП;
- операционная деятельность по осуществлению ИП;
- управленческий учет хода реализации ИП;
- получение согласований и разрешений от контролирующих и регулирующих органов;
- мониторинг актуальности проекта и информирование о ходе реализации ИП.

*Формирование структуры управления ИП.* Существуют различные варианты структуры управления ИП. Классической является структура, состоящая из пяти базовых блоков:

- проектный офис;
- управляющий комитет (спонсор проекта);
- менеджер проекта (куратор проекта);
- проектная команда;
- эксперты.

Далеко не во всех российских компаниях можно встретить именно такую структуру. Например, особенно прижимистые компании считают, что их сотрудники обязаны заниматься проектной деятельностью по-

мимо основной работы без дополнительных ресурсов и без дополнительной мотивации. Легко догадаться, что происходит при таком подходе со скоростью и качеством осуществления проектов. Мало компаний, которым удалось наладить работу проектного офиса, — такая форма управления проектами требует высокого уровня корпоративного управления. Тем не менее сложно представить адекватный процесс управления проектами как минимум без трех элементов — управляющего комитета, менеджера проекта и проектной команды. Аудитор должен понимать необходимость и предназначение этих элементов и уметь оценивать последствия их отсутствия или неадекватной работы. Типичные последствия отсутствия одного из элементов следующие:

- отсутствует управляющий комитет — операции в рамках проекта, затрагивающие сферу деятельности владельцев двух и более процессов, могут потребовать дополнительного разъяснения и согласования. При этом согласующая сторона может не нести никакой ответственности за своевременность согласования. Управляющий комитет обеспечивает то, что называется административной поддержкой;
- отсутствует менеджер проекта — могут возникнуть проблемы с координацией действий в процессе осуществления проекта, размытие ответственности между участниками проектной команды;
- отсутствует проектная команда — высока вероятность резкого снижения качества осуществления ИП и/или скорости его выполнения. Любой исполнитель, привлекаемый к выполнению какого-либо задания в рамках проекта, с высокой вероятностью будет строить свою работу по проекту по остаточному принципу, после выполнения основной работы.

*Операционная деятельность по осуществлению ИП. Управленческий учет хода реализации ИП. Получение согласований и разрешений от контролирующих и регулирующих органов.* Компания должна постараться обеспечить бесперебойное функционирование хотя бы трех элементов системы управления ИП — управляющего комитета, менеджера проекта и проектной команды. Без этих элементов вся система управления проектами, если ее так можно назвать, станет постоянно скатываться в шизофренический хаос. В дальнейшем будем исходить из того, что эти три элемента имеются.

В целом деятельность по осуществлению ИП ничем не отличается от обычной деятельности предприятия. Ставятся задачи, назначаются



ответственные, выделяются ресурсы, указываются сроки и т. д. Однако именно эта похожесть создает необходимость для формального разделения основной деятельности и деятельности по выполнению ИП. Если компания хочет реально оценить, насколько эффективно она планирует и осуществляет ИП, ей нужен отдельный управленческий учет затрат и результатов основной и проектной деятельности. Разные компании решают данную задачу по-разному. Некоторые используют систему кодировки первичных документов, некоторые ограничиваются только кодировкой платежных поручений, некоторые открывают в бухгалтерском учете специальные МВЗ, некоторые непонятно зачем собирают копии счетов-фактур. Многие компании не создают отдельной системы управленческого учета для инвестиционной деятельности и пользуются только бюджетным контролем. Другими словами, если в операционной деятельности компания планирует использовать, например, 40 единиц затрат по статье «Материалы», а в рамках инвестиционной деятельности 10 единиц, то ей нужно, чтобы общие затраты по статье «Материалы» не превысили 50 единиц. Такая система контроля может быть оправдана только при хорошо поставленном процессе бизнес-планирования и бюджетирования. Исходя из этого, аудитор должен понимать, что мало какие компании в России имеют право ограничиться только бюджетным контролем затрат на инвестиционную деятельность.

Помимо контроля затрат на ИП необходимо отслеживать количественные показатели. Нередко для этой цели заводят специальный регистр, который называется «Дело проекта». Также имеет смысл заранее определиться, что служит подтверждением выполнения того или иного этапа проекта. Проще, когда за выполнение этапа проекта отвечает сторонний подрядчик. В этом случае, например, акт сдачи-приемки выполненных работ является подтверждением выполнения этапа проекта. Немного сложнее, когда этап выполняется исключительно силами предприятия. В таких случаях для менеджера проекта может иметь смысл составление, например, протокола с участвующими в этапе владельцами процессов, фиксирующего основные результаты выполнения этапа ИП. В любом случае аудитор вправе ожидать, что выполнение этапов ИП подтверждается документально и фактически. Ключевым элементом оценки общего хода выполнения проекта должен быть график выполнения проекта.

Нередко при выполнении ИП компания обязана соблюсти требования законодательства и/или официальные требования государственных и негосударственных регулирующих органов. Аудитор должен иметь в виду, что многие компании затягивают процесс подтверждения выполнения таких требований. Довольно часто это происходит по вполне

объективным причинам — получение подтверждений может занять продолжительное время. В таких случаях аудитор должен в первую очередь обращать внимание на соотношение существенности риска санкций со стороны органов (включая существенность риска отсутствия подтверждения) и существенности риска задержки выполнения проекта. Нецелесообразно пресовать предприятие только за отсутствие формальной бумаги. Однако также нельзя проходить мимо случаев, когда отсутствие разрешения создает предпосылки для существенного ущерба компании, особенно если речь идет об угрозе жизни и здоровью сотрудников.

*Мониторинг актуальности проекта и информирование о ходе реализации ИП.* В ходе осуществления проект подвержен разнообразным рискам. Пожалуй, наиболее существенным из них является риск потери актуальности результатов ИП. В истории есть сотни примеров реализации этого риска в ходе осуществления проекта. Одним из наиболее свежих примеров утраты проектом актуальности является заморозка строительства четвертого транспортного кольца в Москве, хотя часть его уже построена. Во многих случаях причиной утраты смысла продолжения проекта является слишком долгое выполнение проекта. Как уже говорилось, чем дальше горизонт планирования, тем меньше точность планирования. Поэтому с увеличением горизонта планирования возрастает вероятность реализации риска утраты актуальности проекта.

В процессе информирования о статусе выполнения ИП происходит обмен информацией между проектной командой и менеджером проекта и между менеджером проекта и управляющим комитетом. В последнем случае рациональной практикой является соблюдение определенной периодичности информирования. При этом неплохо учитывать продолжительность проекта, например, если проект длится пару-тройку лет, возможно, нет смысла рапортовать ежемесячно, вполне достаточно ежеквартальной отчетности. Так как пользователем отчетов о статусе выполнения проекта является управляющий комитет, право определения периодичности отчетов остается за ним. В целом должен соблюдаться базовый принцип любой отчетности — она должна служить обоснованием принимаемых управленческих решений. Если принимаемые решения по смыслу слабо пересекаются с содержанием и смыслом отчетности, то у аудитора должно возникать большое сомнение в целесообразности использования такой отчетности.

Хорошей практикой является наличие процесса оценки рисков проекта на этапе планирования. Однако еще лучше — наличие процесса переоценки рисков проекта по мере его исполнения. Осмелюсь предполо-

жить, что в нашей стране очень немногие компании практикуют такого рода процедуры. Аудитор должен способствовать внедрению и использованию обоих процессов путем демонстрации их преимуществ на примере завершенных проектов.

### **Подпроцесс «Оценка результатов исполнения ИП»**

Данный подпроцесс включает в себя пять основных этапов:

- создание рабочей приемочной комиссии, проведение приемочных испытаний и ввод в эксплуатацию;
- создание требуемых условий для эксплуатации (обеспечение максимальной функциональности и сохранности);
- получение свидетельств о собственности и разрешений на эксплуатацию от регулирующих и контролирующих органов;
- пересмотр расходных норм, плановых мощностей и прочих операционных показателей;
- отчет о результатах осуществления ИП.

*Создание рабочей приемочной комиссии, проведение приемочных испытаний и ввод в эксплуатацию.* Существуют различные варианты построения процесса приемки результатов ИП. По общему правилу участвовать в процессе приемки должны представители тех процессов, на функционирование которых результат завершеного ИП окажет влияние. В идеале они должны также участвовать в процессе подготовки, согласования и утверждения ИП. Во многих случаях результаты процесса приемки оформляются как минимум отдельным протоколом или его аналогом.

Довольно часто результат завершеного ИП представляет собой сложный объект с точки зрения структуры и содержания. Например, постройка нового цеха на действующей производственной площадке. В таких случаях визуальное обследование результатов ИП и даже пробный разовый запуск могут быть недостаточным свидетельством успешности завершеного ИП. Сложные объекты могут эксплуатироваться в режиме испытания в течение определенного времени. В таких случаях огромное значение имеет обеспечение достоверности регистрируемых оцениваемых параметров во избежание манипуляций данными.

После того как результат ИП прошел необходимые процедуры приемки, в большинстве случаев он классифицируется как объект основных средств (или комплекс объектов основных средств). На этом этапе процесс «Инвестиции» переходит в процесс «Управление активами».

*Создание требуемых условий для эксплуатации (обеспечение максимальной функциональности и сохранности). Получение свидетельств о собственности и разрешений на эксплуатацию от регулирующих и контролирующих органов. Пересмотр (если необходимо) расходных норм, плановых мощностей и прочих операционных показателей. Отчет о результатах осуществления ИП.* Результаты многих ИП являются относительно уникальными. Это требует индивидуального подхода к формированию параметров, соблюдение которых обеспечит максимально продолжительную и эффективную эксплуатацию. Грубо говоря, необходимо создать единственную в своем роде инструкцию по эксплуатации. Наличие такой инструкции нередко является одним из условий успешной приемки результатов ИП.

В ряде случаев до начала эксплуатации результатов ИП требуется получение разрешений от разных регулирующих и контролирующих органов. Необходимость наличия разрешений может приводить, например, к тому, что результаты ИП проходят внутреннюю приемку в компании, но еще долгое время не могут использоваться из-за затянутости процесса получения того или иного разрешения. В связи с этим важно на этапе формирования ИП учитывать время, необходимое для выполнения требований соответствующих регуляторов.

Аудитор должен помнить о том, что результаты многих ИП влияют на функционирование одного или нескольких процессов (побочные изменения). Например, если предприятие построит цех по производству нового вида продукции, это вызовет целую цепочку изменений. Увеличатся объемы закупок, повысится потребность в денежных средствах на оплату новых закупок, могут потребоваться новые складские площади, может потребоваться доработка вспомогательных сооружений (например, реконструкция электросетей) и многое другое. В связи с этим существует несколько нюансов.

**Нюанс 1.** Результаты ИП спровоцировали ряд побочных изменений, и необходимость их осуществления была предусмотрена на этапе формирования проекта. Это самый позитивный вариант. Все, что остается сделать, — так это произвести необходимые изменения.

**Нюанс 2.** Результаты ИП не спровоцировали побочных изменений, и необходимость осуществления каких-либо изменений не рассматривалась на этапе формирования проекта. Некоторые ИП действительно могут не вызывать заметных побочных изменений. Однако аудитор должен иметь в виду, что предприятию может банально повезти и побочные изменения станут несущественными в процессе осуществления проекта.

**Нюанс 3.** Результаты ИП не спровоцировали побочные изменения, однако необходимость осуществления ряда изменений предусматривалась на этапе формирования проекта. Такие ситуации во многом неоднозначны. Если аудитор видит, что предприятие регулярно перезакладывается при формировании ИП, он должен оценить экономический эффект перестраховки. С одной стороны, перестраховка может иметь безобидные последствия. Например, руководители ИП просто имели в виду возможные побочные изменения и были морально готовы действовать при необходимости. С другой стороны, все может обернуться гримасами российской предпринимательской действительности. Например, под девизом «на всякий случай, а не то будет поздно» могут благополучно распилить часть бюджета ИП, сделав или закупив то, что не потребуется в дальнейшем (отсутствовал обоснованный намек на существенную вероятность возникновения побочных изменений).

**Нюанс 4.** Результаты ИП спровоцировали побочные изменения, однако необходимость осуществления изменений не предусматривалась на этапе формирования проекта. Основной негатив данной ситуации заключается в непредсказуемости развития событий и связанном с ними операционном и экономическом эффекте. Иногда действительно сложно предсказать побочные изменения. Однако в очевидных ситуациях это непростительно. Например, на одном химическом предприятии после реконструкции увеличилась мощность основного цеха. Однако после запуска цеха выяснилось, что способ подачи второстепенного, но неотъемлемого ингредиента не обеспечивает соблюдение обновленного техпроцесса (при этом мощность производства была достаточной). Пришлось потратить еще пару месяцев и еще немного денег на реконструкцию системы подачи.

В целом аудитору важно помнить, что часто предприятия концентрируются на прямом эффекте ИП и забывают о побочных эффектах. Одним из вариантов устранения такой забывчивости является внедрение системы управления рисками ИП. При правильном построении система позволяет, попросту говоря, подумать обо всех существенных причинно-следственных связях ИП на этапе его формирования.

Работа приемочной комиссии и проведение приемочных испытаний обеспечивают оценку функциональных свойств результатов ИП. Однако не менее важно сформировать представление об экономической эффективности проекта. Аудитор должен понимать, что при отсутствии достоверного управленческого учета затрат ИП в процессе его осуществления наличие браваурного отчета полного экономического позитива выглядит как минимум подозрительно. Основной задачей отчета является оценка

степени достижения и соблюдения исходных экономических параметров. Как и подобает в таких случаях, существует искушение немного подкрутить данные хотя бы искусства ради. Аудитор должен иметь в виду, что часто важна не методика сама по себе — большее значение имеет последовательность ее применения, а также сопоставимость методики формирования ИП и методики оценки фактического исполнения. Например, если на этапе планирования какой-то показатель рассчитывается в тоннах, а на этапе оценки фактического исполнения в штуках, то это говорит о несопоставимости двух методик.

### **Подпроцесс**

#### **«Мониторинг функционирования результатов ИП»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- оценка технико-экономических показателей ИП;
- оценка целесообразности продолжения использования результатов ИП.

*Оценка технико-экономических показателей ИП.* Многие российские компании перестают отслеживать динамику результатов ИП после того, как они проходят процедуры приемки и оценки исполнения. Однако многие ИП осуществляются не с целью получения сиюминутного эффекта, предполагается, что достигнутый эффект будет оказывать долгосрочное положительное влияние на деятельность компании. В этом и заключается парадокс — думаем, что все идет как задумано, но не делаем ничего, чтобы убедиться в этом.

Проведение постаудита, пожалуй, имеет большее значение, чем оценка экономического эффекта и результатов ИП непосредственно после его завершения. Важность проведения постаудита связана с еще одним нюансом — намного легче сфальсифицировать результаты ИП единовременно, чтобы пройти приемочные испытания и оценку результатов непосредственно после завершения ИП. Сложнее делать то же самое на протяжении достаточно продолжительного времени. Рано или поздно, как говорится, начнут выглядывать уши.

Структура и содержание постаудита зависит от ИП. Также важно при формировании ИП планировать динамику результатов после его завершения. Другими словами, необходимо планирование жизненного цикла результатов ИП. Такое планирование значительно облегчает проведение постаудита. Именно по этой причине довольно часто оно и не делается.

Однако, даже если в ИП отсутствует раздел, посвященный анализу жизненного цикла результатов, фактура для проведения постаудита все равно есть. Это связано с тем, что в отношении результатов большинства ИП ожидается сохранение достигнутого эффекта в течение определенного времени. Именно на этом отрезке и необходимо проводить постаудиты.

Аудитор должен быть готов к тому, что предприятие найдет тысячу причин не использовать процедуру постаудита. Единственный способ противодействия этому — поиск доказательств негативных изменений в динамике результатов ИП после его завершения. Также аудитору стоит обратить внимание на методологию проведения постаудитов. Во многих случаях она приводит к формализации процедуры.

*Оценка целесообразности продолжения использования результатов ИП.* Данный подпроцесс придает процессу «Инвестиции» определенную цикличность, т. к. одним из выходов подпроцесса является решение об инициировании рассмотрения новых вариантов инвестиций. Оценка целесообразности может базироваться на результатах оценки технико-экономических показателей, однако является более интегрированной и исчерпывающей. Это связано с тем, что при оценке целесообразности принимаются во внимание не только технико-экономические показатели, но и другие факторы — современность и адекватность используемых технологий, требования регулирующих органов, стратегия компании и т. д.

При анализе этого подпроцесса аудитор должен настораживать один нюанс. В наиболее очевидном проявлении он заключается в том, что в компании прослеживаются цепочки взаимосвязанных ИП, при этом переход от одного ИП к другому осуществляется на основании отсутствия целесообразности продолжения использования результатов предыдущего ИП. Ситуация может усугубляться еще и относительно непродолжительным периодом между завершением одного ИП и переходом к следующему взаимосвязанному ИП. Такое развитие событий может иметь несколько базовых причин:

1. Руководство компании некомпетентно в планировании ИП. Оно не понимает, к чему приведут результаты того или иного ИП. Это провоцирует многочисленные попытки достичь желаемого эффекта, однако достигается он не с первого раза.
2. Руководство компании некомпетентно в формировании стратегии. Другими словами, оно действует, как говорится, накоротке. Есть стремление достичь краткосрочных успехов без особого пред-

ставления о том, что делать дальше. Со стороны это напоминает метание из стороны в сторону.

3. Руководство вытягивает средства на инвестиционную деятельность. Его не интересуют результаты ИП. Его интересует возможность тратить деньги и пощипывать в личных интересах денежные потоки.
4. Безудержное стремление руководства к перфекционизму. Такое стремление во многом позитивно, однако главное вовремя остановиться. Довольно часто все заканчивается тем, что каждое последующее улучшение стоит дороже, чем ценность положительного эффекта от улучшения.

#### Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Анализ инвестиционных возможностей	Форсирование перехода от идеи к реальным действиям	Довольно распространенный риск. Обычно является следствием веры руководства в свою непогрешимость и проницательность, а также спешки. Бывает, является следствием банальной некомпетентности. Стадия обдумывания идеи часто пропускается. Стадия подготовки ТЭО и тем более ИП пропускается всегда
Формирование инвестиционного бюджета	Внесение в проект корректировок, провоцирующих скрытые изменения технико-экономических показателей	Для того чтобы втиснуться в бюджет, в ТЭО или ИП вносятся изменения. Обычно такие изменения стараются не афишировать. Стоимость и/или сроки проекта уменьшаются, однако возрастают различные риски, и порой существенно. В большинстве случаев о существенности некоторых рисков даже не подозревают
	Занижение стоимости ИП	Весьма популярный риск. В отличие от предыдущего риска изменения связаны не с технико-экономическими параметрами, а с манипулированием величиной затрат по статьям. Часто делается с целью затянуть компанию в проект. Основным последствием реализации данного риска является выключивание денег и прочих ресурсов на продолжение проекта. И часто это удается
	Проталкивание ангажированных проектов	Обычно реализация этого риска не обходится без пресловутого административного ресурса. Другими словами, одни авторитетные товарищи давят других менее авторитетных товарищей и водружают свои проекты на вершину пирамиды приоритетов. Риск свойственен компаниям, менее зависимым от финансовых результатов (например, компании, являющиеся частью холдинга)



Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Разработка и утверждение инвестиционного проекта	Осуществление проекта начинается до момента его утверждения	Популярный риск. Особенно опасен для компаний, осуществляющих сложные проекты, в рамках которых разрабатывается детальная конструкторская и прочая техническая документация. Последствия реализации риска могут быть разнообразными — от разрушения объекта ИП до существенных переделок. Если в утверждении участвуют регулирующие органы, то к базовым последствиям добавляются еще карательные санкции (штрафы, приостановка деятельности, лишение лицензий, аннулирование госконтрактов и прочее)
	Отсутствие процесса определения и оценки рисков проекта	Многие ИП содержат раздел, посвященный оценке рисков. Однако в подавляющем большинстве случаев читать этот раздел без смеха невозможно, как бы высокопарно это ни звучало. Именно с развития процесса определения и оценки рисков проектов можно начать построение в компании интегрированной системы риск-менеджмента
Управление ИП	Нецелевое расходование денежных средств	Распространенный риск. Существует множество факторов, усугубляющих его существенность. В целом он связан с тем, что контролировать инвестиционную деятельность обычно сложнее, чем текущую операционную деятельность, — ну мало ли что потребовалось для выполнения проекта. Чем более обобщенными являются статьи затрат бюджета ИП, тем больше возможностей спустить часть денег непонятно на что
	Недостаток полномочий у проектной команды	Несмотря на свою банальность, риск широко распространен. Одним из следствий данного риска является постоянное привлечение управляющего комитета к решению точечных вопросов. Риск особенно актуален для компаний с убогим корпоративным управлением и/или низкой исполнительской дисциплиной на местах. Частным случаем является ситуация, когда у команды есть формальные полномочия (приказ генерального директора по компании), но отсутствуют фактические полномочия (все млевать на этот приказ)
Оценка результатов исполнения ИП	Форсирование процесса приемки результатов ИП	Риск реализуется сплошь и рядом. Например, трудно удержаться от использования результатов ИП, когда вот оно рядом, а нужно еще пару месяцев подождать, пока комиссия соберется или пока все разрешения оформятся. Последствия реализации риска могут быть самыми разными. Можно просто на штрафные санкции нарваться, а можно и сотрудников покалечить. Довольно часто риск реализуется вследствие разболтанности процесса управления ИП

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Мониторинг функционирования результатов ИП	Продолжение порочной практики	Речь идет как о продолжении использования результатов ИП, которые уже не отвечают требованиям, так и об иницировании очередного ИП для исправления и/или улучшения результатов предыдущего ИП

Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса (см. рис. 11)

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Анализ инвестиционных возможностей	Полнота ●	Компания должна стремиться создать максимум каналов пополнения пула — рационализаторство, материалы выставок и конференций, мозговые штурмы и прочее. Даже если возможности компании не позволяют проанализировать каждую идею, она все равно должна попадать в пул, как говорится, до лучших времен. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
		Своевременность ●	Необходимо использовать максимум инструментов для ускорения процесса первоначальной обработки идеи — регламентация процесса, методология обработки и представления данных, консультационная поддержка, сортировка и приоритизация и прочее. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
		Обоснованность ●	Все выводы, решения и заключения должны подкрепляться расчетами, статистикой, анализом и прочими методами обработки данных. По возможности экспертные оценки должны дублироваться, при этом следует учитывать фактор заинтересованности в потенциальном проекте соответствующего эксперта. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
2	Формирование инвестиционного бюджета	Обоснованность ●	Основная цель подпроцесса заключается в выборе таких ИП, которые обеспечат оптимальное соотношение «затраты/выгоды» для текущего статуса компании. Все корректировки ИП должны подкрепляться свидетельствами их обоснованности и целесообразности. Для обеспечения оптимальности выбора должны использоваться predetermined критерии выбора. Должна быть создана возможность для сопоставления первоначального пула проектов и перечня выбранных проектов для того, чтобы оценить оптимальность выбора. Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в основном в части формирования и содержания пакета необходимых данных), инвестиционный комитет (в основном в части определения оптимальности выбора)

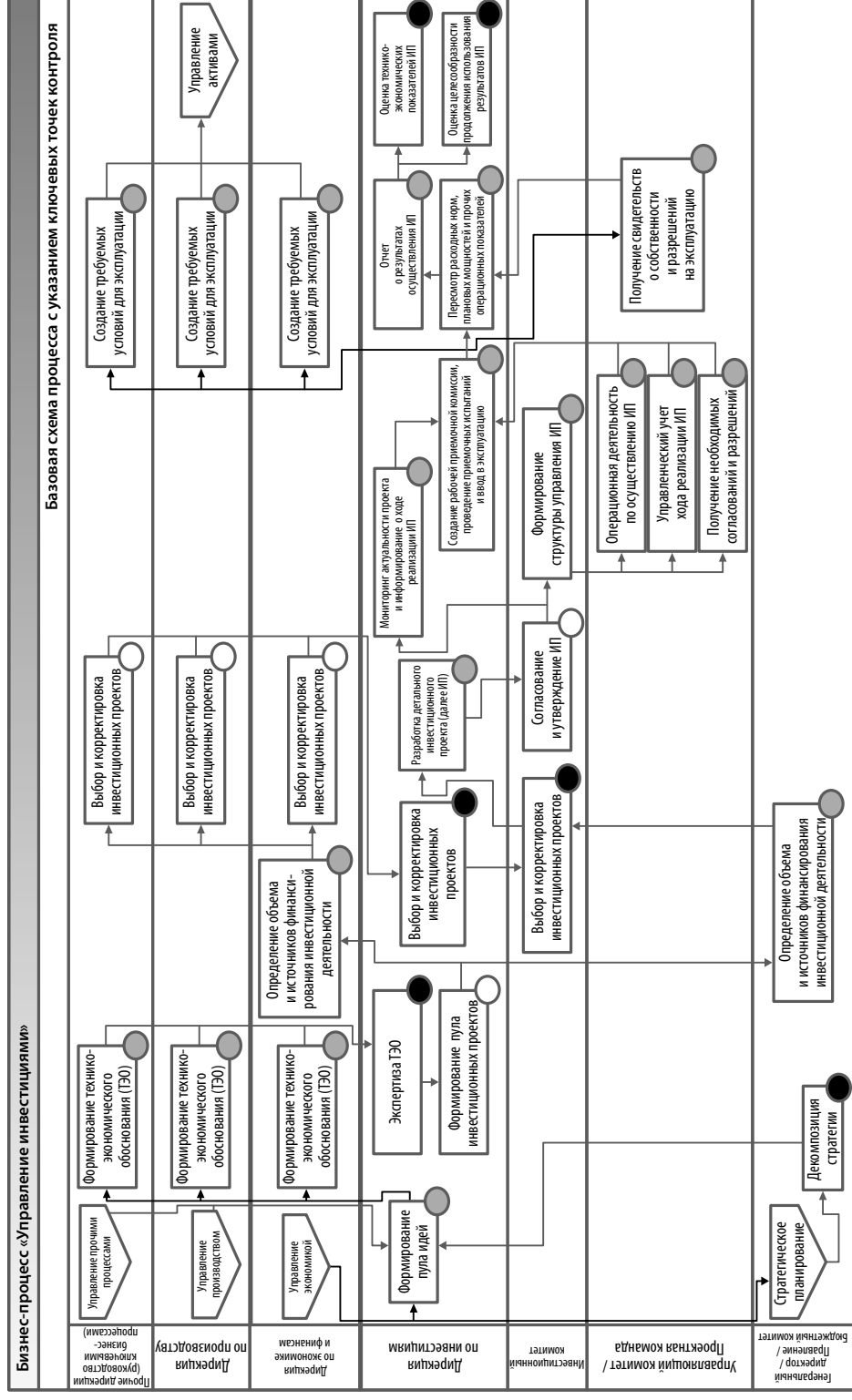


Рис. 11. Базовая схема процесса «Управление инвестициями» с указанием ключевых точек контроля

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Своевременность ●	Оперативное выполнение процедур на данном этапе процесса обеспечит максимум времени для выполнения куда более сложных задач на последующих этапах. Необходимо обеспечить достаточную регламентированность этапа процесса (упор на нормативы времени), а также использовать прочие инструменты ускорения выполнения операций внутри этапа процесса. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
3	Разработка и утверждение инвестиционного проекта	Своевременность ●	Оперативное выполнение процедур на этом этапе процесса обеспечит максимум времени для выполнения куда более сложных задач на последующих этапах. Необходимо обеспечить достаточную регламентированность этапа процесса (упор на нормативы времени), а также использовать прочие инструменты ускорения выполнения операций внутри этапа процесса. Владелец контроля — дирекция по инвестициям, инвестиционный комитет (в части сроков исполнения процедур)
		Обоснованность ●	Все выводы, решения и заключения должны подкрепляться расчетами, статистикой, анализом и прочими методами обработки данных. По возможности экспертные оценки должны дублироваться, при этом следует учитывать фактор заинтересованности в потенциальном проекте соответствующего эксперта. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
		Правильность ●	На этом этапе существует последняя возможность еще раз пробежаться по пакету документов ИП с целью проверки расчетов, данных, выводов и т. д. Любая пропущенная неточность может привести к неприятным последствиям. Большую пользу может принести автоматизация рутинных операций. Набор инструментов контроля стандартный — сверки, пересчет, перерасчет и т. д. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
4	Управление ИП	Своевременность ●	Значение этого контроля возрастает по сравнению с предыдущими этапами вследствие усложнения организационных и координационных моментов, а также взаимодействия с третьими сторонами. Возможности по регламентированию ограничены в связи со сравнительно меньшей структурированностью операций. В связи с этим необходимо, по крайней мере, отслеживать соблюдение договорных сроков третьими сторонами (кураторы договоров, юридический департамент). Вместе с тем возрастает важность превентивного контроля (контроль обоснованности и правильности обычно требует времени), поэтому необходим определенный баланс между контролем своевременности и превентивным контролем. Превентивный контроль важен, т. к. любая ошибка может привести, например, к необходимости переделок, штрафным санкциям и т. д. Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в части основных параметров проекта, а также актуальности проекта), управляющий комитет / проектная команда (в части текущих операций по проекту)

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Обоснованность ●	<p>В целом деятельность по осуществлению ИП должна соответствовать содержанию ИП. Однако, во-первых, все запланировать невозможно, а во-вторых, внесения определенных изменений в изначальный план избежать практически невозможно (особенно по длительным ИП). Поэтому как минимум решения, принимаемые вследствие указанных причин, должны подкрепляться доказательствами и свидетельствами (расчетами, экспертными заключениями и т. д.). Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в части основных параметров проекта, а также актуальности проекта), управляющий комитет / проектная команда (в части текущих операций по проекту)</p>
		Полнота ●	<p>В первую очередь данный контроль должен осуществляться при ведении управленческого учета ИП. Анализ хода и результатов ИП возможен только при наличии достаточных данных, предпочтительно имеющих документальное подтверждение. В связи с этим важна привязка документального подтверждения к операции. Другими словами, если попытаться задокументировать операцию, осуществленную в прошлом, это может быть проблематичным. Возможно использование систем учета, предназначенных для других целей (например, бухгалтерского учета), однако в таких случаях важно обеспечить адекватную аналитику, чтобы данные в дальнейшем были пригодны для анализа. Также можно привязать авторизацию исполнения последующих операций к наличию требуемого объема задокументированности предыдущих операций. Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в части основных параметров проекта, а также актуальности проекта), управляющий комитет / проектная команда (в части текущих операций по проекту)</p>
		Достоверность ●	<p>Также имеет первостепенное значение для управленческого учета. Может обеспечиваться различным образом, в первую очередь отделением исполнительской функции от учетной функции (бэк-офис). Основной инструмент — сверки. Также можно использовать аналитические контрольные процедуры (сопоставление, соответствие определенным соотношениям и т. д.). Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в части основных параметров проекта, а также актуальности проекта), управляющий комитет / проектная команда (в части текущих операций по проекту)</p>

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
5	Оценка результатов исполнения ИП	Правильность ●	Основная задача на этом этапе заключается в правильной интерпретации представленных результатов и данных. Обеспечению правильности способствует регламентирование процедуры приемки и оценки, а также использование утвержденной методологии. При пересмотре норм и прочих показателей можно использовать стандартный инструментарий — пересчет, сверку и т. д. Полезно использовать автоматизацию, особенно рутинных операций. Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в части составления отчета о результатах ИП и пересмотра норм, а также организационных моментов и основных параметров ИП), рабочая приемочная комиссия (в части результатов ИП), владельцы процесса «Управление активами» (в зависимости от результата ИП) (в части создания требуемых условий для эксплуатации)
		Обоснованность ●	Любые отклонения от первоначального плана должны подкрепляться основаниями. Например, отказ от пересмотра норм расхода материалов должен подтверждаться данными приемочных испытаний. Владелец контроля — дирекция по инвестициям (в части составления отчета о результатах ИП и пересмотра норм, а также организационных моментов и основных параметров ИП), рабочая приемочная комиссия (в части результатов ИП)
		Соответствие ○	Действующие требования регулирующих органов должны быть выполнены. Имеет смысл привязать авторизацию ввода в эксплуатацию к подтверждению наличия требуемых разрешений и прочих свидетельств соответствия требованиям. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
6	Мониторинг функционирования результатов ИП	Правильность ●	Основная задача на этом этапе заключается в правильной интерпретации представленных результатов и данных. Обеспечению правильности способствует регламентирование процедуры приемки и оценки, а также использование утвержденной методологии. Также используется стандартный инструментарий (например, для сопоставления с аналогичными ИП) — пересчет, сверка и т. д. Полезно использовать автоматизацию, особенно рутинных операций. Владелец контроля — дирекция по инвестициям
		Обоснованность ●	Выводы, сделанные на этом этапе, могут иметь далекоидущие последствия (например, продолжение использования результатов ИП, которые наносят ущерб компании). В связи с этим важно собрать фактуру в подтверждение выводов. Одной экспертной оценки в данном случае маловато. Владелец контроля — дирекция по инвестициям

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Анализ инвестиционных возможностей	Форсирование перехода от идеи к реальным действиям	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Провести сквозное тестирование процесса на предмет изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этих этапов.</li> <li>2) Если по некоторым проектам решения принимаются скоротечно (без обсуждения/анализа идеи, и/или без ТЭО, и/или без разработки детального ИП), а по некоторым проектам этапы подпроцесса присутствуют все или частично, сделать две выборки ИП — скоротечные ИП и ИП по процедуре (или почти по процедуре). Провести анализ обеих выборок для сопоставления основных технико-экономических параметров ИП с целью выявления расхождений и трендов. Примеры направлений анализа: % отклонения бюджета (план/факт), % удачных проектов (достигли поставленных целей), % отклонений по срокам. Идеальный исход такого теста — выявление однозначной тенденции ухудшения большинства параметров при осуществлении скоротечных ИП. Это даст возможность перейти к детальному анализу причин отклонений по отдельным ИП.</li> <li>3) Если по результатам сквозного тестирования установлено, что подпроцесс не формализован и ключевые процедуры осуществляются как придется, провести анализ аналогичный анализу в п. 2, но по проектам разных периодов (например, за последние два года). Идеальный исход такого теста — обнаружение однозначной тенденции ухудшения большинства параметров со временем. Это даст возможность перейти к детальному анализу причин отклонений по отдельным параметрам и ИП</li> </ol>
Формирование инвестиционного бюджета	Внесение в проект корректировок, провоцирующих скрытые изменения технико-экономических показателей	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) В отношении выборки ИП сопоставить первоначальные варианты ИП (например, ТЭО) и утвержденные варианты. При наличии расхождений в технико-экономических параметрах проанализировать представленные обоснования. При возможности сопоставить представленные обоснования с обоснованиями, существовавшими на момент внесения изменений. По выявленным расхождениям проанализировать объяснения.</li> <li>2) Проанализировать переписку по ИП как внутри компании, так и со сторонними контрагентами. Собрать случаи, когда в отношении параметров ИП возникали разногласия и споры (особенно после того, как проект был утвержден). Проанализировать финалы подобных ситуаций на предмет возврата по итогам к первоначальным параметрам ИП (до утверждения).</li> <li>3) В отношении выборки ИП сопоставить утвержденные варианты ИП и отчеты об их исполнении. При существенных расхождениях между планом и фактом по технико-экономическим параметрам проанализировать представленные обоснования. Также сопоставить фактические величины параметров с первоначальными величинами. Один из идеальных исходов данного теста — подтверждение того, что факт примерно равен первоначальному варианту и не равен утвержденному варианту. Остается разобраться в причинах внесения изменений — необходимо проанализировать представленные обоснования</li> </ol>

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
	Занижение стоимости ИП	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) В отношении завершившихся ИП выбрать те из них, которые имеют наибольшие отклонения план/факт по общей величине затрат. Из выборки ИП выделить статьи затрат с наибольшими отклонениями. Проанализировать расчет плановых величин по выбранным статьям затрат на предмет адекватности и правильности.</li> <li>2) Выбрать завершившиеся ИП, у которых фактически есть затраты, не предусмотренные планом. Проанализировать обоснованность этих затрат. Оценить возможность правильного расчета и включения в план таких затрат на этапе планирования проекта</li> </ol>
	Проталкивание ангажированных проектов	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Провести сквозное тестирование процесса на предмет изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля данных этапов, делающие проталкивание проектов возможным.</li> <li>2) Провести поиск ИП, к осуществлению которых приступили без прохождения всех необходимых процедур (исходя из структуры и содержания подпроцесса). Проанализировать представленные обоснования таких действий. Сопоставить общие показатели выполнения таких проектов с проектами, прошедшими стандартную цепочку процедур. Если ангажированные проекты регулярно имеют худшие общие показатели, появится основание для проведения детального тестирования причин ухудшения</li> </ol>
Разработка и утверждение инвестиционного проекта	Осуществление проекта начинается до момента его утверждения	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Провести сквозное тестирование процесса для изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этапов, делающие реализацию этого риска возможной.</li> <li>2) В отношении выборки ИП, к осуществлению которых уже приступили, сопоставить период осуществления первых затрат по проекту (по данным учета) с датой утверждения ИП. При наличии затрат, осуществленных до момента утверждения ИП, проанализировать представленные обоснования. Если по данным учета нельзя понять, какие затраты являются инвестиционными, а какие операционными, необходимо рассматривать затраты по сути. Основная цель — выявить затраты, которые однозначно не имеют отношения к операционной деятельности.</li> <li>3) Оценить % завершения ИП, к осуществлению которых приступили до момента их утверждения, с аналогичным % остальных ИП, а также сопоставить величины негативных отклонений по основным технико-экономическим параметрам двух групп ИП (может быть, где-то чаще и больше нарушаются сроки и т. д.). Если наблюдается тенденция к менее эффективному выполнению ИП, которые начаты до утверждения, есть основание для проведения детального тестирования ее причин</li> </ol>



Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
	Отсутствие процесса определения и оценки рисков проекта	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Провести сквозное тестирование процесса для изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этапов, делающие реализацию этого риска возможной.</li> <li>2) При наличии признаков существования данного подпроцесса выбрать ИП, которые были приостановлены, и/или прекращены, и/или завершены с существенными негативными отклонениями от плановых параметров. В отношении этой выборки установить причины (приостановок, прекращений, завершений с отклонениями) и сопоставить их с первоначальным перечнем рисков и/или плановыми мероприятиями по устранению таких причин. Основная цель — понять, насколько оценка рисков при планировании «попадает в реальность» в процессе осуществления ИП.</li> <li>3) Сформировать перечень рисков ИП, реализовавшихся за определенный период. Сформировать выборку ИП, находящихся на стадии утверждения и сопоставимых с ИП, на основе которых формировался перечень рисков. Оценить, насколько полно и правильно был учтен прошлый опыт по управлению рисками в новых ИП — по идее, если по сопоставимым ИП в прошлом реализовались определенные риски, то при разработке текущих ИП эти риски должны учитываться</li> </ol>
Управление ИП	Нецелевое расходование денежных средств	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Провести сквозное тестирование процесса для изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этапов, делающие реализацию этого риска возможной.</li> <li>2) Сформировать реестр осуществленных платежей по ИП. Проанализировать его на наличие сомнительных платежей (платежи не вписываются в содержание ИП). По выбранным сомнительным платежам провести анализ данных управленческого учета и первичных документов. На основе анализа установить целевое предназначение платежей.</li> <li>3) По завершенным проектам выбрать статьи затрат, имеющих максимальный перерасход и/или имеющих обобщенный характер (например, статья «Материалы» или «Услуги третьих лиц»). Проанализировать операции, осуществленные в рамках этих статей (выборка за определенный период или все) на наличие операций не соответствующих сути ИП</li> </ol>
	Недостаток полномочий у проектной команды	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Провести сквозное тестирование процесса для изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этапов, делающие реализацию этого риска возможной.</li> <li>2) По завершенным ИП сформировать выборку проектов, имеющих максимальные задержки выполнения. Проанализировать представленные пояснения по причинам данных задержек на предмет обоснованности. Основная цель — выявить случаи, когда задержки происходили по причине неисполнения распоряжений проектной команды либо когда проектная команда ожидала вмешательства третьих сторон в решение вопроса. Оценить % задержек по причине недостатка полномочий в общей величине задержки выполнения ИП.</li> </ol>

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		3) Проанализировать переписку и протоколы совещаний проектной команды и привлекавшихся к исполнению проекта сторон. Выявить ситуации, указывающие на недостаток полномочий проектной команды в период выполнения ИП (указания на необходимость привлечения сторонних экспертов, когда они непонятно зачем нужны, противопоставления мнению членов проектной команды, особенно в тех случаях, когда мнение членов проектной команды соответствует содержанию ИП и т. д.)
Оценка результатов исполнения ИП	Форсирование процесса приемки результатов ИП	<p>1) Провести сквозное тестирование процесса для изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этапов, делающие реализацию этого риска возможной.</p> <p>2) Проанализировать судебную практику компании за определенный период (не менее одного года) на наличие разбирательств, в основе которых лежит факт реализации данного риска. Оценить представленные обоснования на предмет целесообразности.</p> <p>3) Проанализировать основания выплат штрафных санкций за определенный период (не менее одного года) на наличие выплат штрафов, в основе которых лежит факт реализации данного риска. Оценить представленные обоснования на предмет целесообразности.</p> <p>4) Проанализировать перечень и динамику операционных расходов на момент фактического завершения определенных ИП. Основная цель — выявить случаи, когда произошли изменения в операционных расходах, которые с высокой вероятностью вызваны началом использования результатов ИП.</p> <p>5) Проанализировать перечень и динамику выпуска продукции в период фактического завершения определенных ИП. Основная цель — выявить изменения в выпуске продукции, которые с высокой вероятностью связаны с фактом начала использования результатов ИП</p>
Мониторинг функционирования результатов ИП	Продолжение порочной практики	<p>1) Провести сквозное тестирование процесса для изучения структуры и содержания подпроцесса. Отметить отсутствие и/или недостатки этапов подпроцесса, а также возможные слабости системы внутреннего контроля этапов, делающие реализацию этого риска возможной.</p> <p>2) В отношении выборки ИП, имеющих заявленный длящийся положительный эффект, оценить, насколько этот эффект соответствует плановому эффекту и эффекту на момент приемки результатов ИП. При выявлении отклонений проанализировать представленные обоснования. Под длящимся положительным эффектом подразумевается, например, модернизация производящей установки, предположительно увеличивающая объем и качество выработки на определенный процент.</p> <p>3) В отношении выборки ИП за определенный период оценить основания для реализации данных ИП с целью выявления таких, в основе которых лежит неудачная реализация предыдущих проектов. Упор необходимо сделать на те ИП, которые последовательно осуществляются в одной и той же локации, а также преследуют похожие цели</p>

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Анализ инвестиционных возможностей	Наличие унифицированной методологии формирования ТЭО
2	Формирование инвестиционного бюджета	Наличие процесса управления пулом инвестиционных проектов
3	Разработка и утверждение инвестиционного проекта	Наличие унифицированной методологии формирования ИП Наличие процесса выявления и оценки рисков ИП
4	Управление ИП	Наличие проектного офиса
5	Оценка результатов исполнения ИП	Существенные лучшие практики отсутствуют
6	Мониторинг функционирования результатов ИП	Наличие процедуры постаудита результатов ИП

## Процесс «Управление запасами и складское хозяйство»

### Ограничения

Для целей этой книги процесс «Управление запасами и складское хозяйство» ограничивается процессами, связанными с управлением ТМЦ, находящимися в собственности предприятия.

## Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
1	Поступление ТМЦ на склады	Своевременность Обоснованность	1) Приемка груза. 2) Организация передачи груза на склад после завершения процесса приемки. 3) Оприходование ТМЦ. 4) Входной контроль по качеству
2	Складской учет и отчетность	Достоверность Своевременность Правильность Полнота	1) Отражение в учете установленных операций с ТМЦ. 2) Формирование периодической и прочей отчетности
3	Хранение на складах	Сохранность Соответствие	1) Определение номенклатуры и объема ТМЦ, которые будут храниться. 2) Выявление и соблюдение требований к условиям хранения ТМЦ (производителей, госорганов и т. д.). 3) Формирование и соблюдение предприятием собственных требований. 4) Обеспечение условий хранения (территория, ограждение, климат, охрана, оборудование склада). 5) Размещение ТМЦ на местах хранения. 6) Определение остатков ТМЦ на местах хранения. 7) Инвентаризации. 8) Проверки качества хранимых ТМЦ на предмет возможного его ухудшения

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
4	Выдача ТМЦ подразделению	Обоснованность Своевременность	1) Формирование запроса на получение ТМЦ со склада с учетом установленных лимитов. 2) Выдача ТМЦ и организация перемещения ТМЦ на место производства
5	Перемещение между складами (или между цехами)	Обоснованность Сохранность	
6	Общий анализ запасов	Правильность Своевременность	1) Определение неснижаемых остатков ТМЦ. 2) Определение EOQ (Economic Order Quantity). 3) Определение оптимального объема запасов
7	Работа с неликвидами	Обоснованность Правильность Своевременность	1) Процедура по выявлению и определению номенклатуры неликвидных ТМЦ. 2) Определение стоимости неликвидов и вариантов дальнейшего использования
8	Образование и движения металлолома	Обоснованность Своевременность	

### **Подпроцесс «Поступление ТМЦ на склады»**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- приемка груза;
- организация передачи груза на склад после завершения процесса приемки;
- оприходование ТМЦ;
- входной контроль по качеству.

См. описание соответствующих этапов в процессе «Закупки».

### **Подпроцесс «Складской учет и отчетность»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- отражение в учете установленных операций с ТМЦ;
- формирование периодической и прочей отчетности.

*Отражение в учете установленных операций с ТМЦ. Формирование периодической и прочей отчетности.* Складской учет первичен по отношению к бухгалтерскому учету. Это означает, что в любой момент данные складского учета по номенклатуре и количеству ТМЦ, находящихся

на хранении, более достоверны, чем данные бухучета. Это правило работает всегда, поэтому не бывает достоверного бухучета без достоверного складского учета. Достоверность данных складского учета достигается своевременным и правильным внесением изменений в них. На большинстве предприятий в России такие изменения вносятся вручную и весьма часто с применением бумажных носителей (карточек складского учета). Данный способ приемлем, однако по мере увеличения складских мощностей, номенклатуры и количества хранящихся ТМЦ его целесообразность сводится к нулю. Хорошей практикой является максимальная автоматизация складского учета, т. е. использование систем автоматизации. Одним из примеров является штрихкодирование. Наиболее наглядно его применение в магазинах. Аналогичным образом выстраивается система штрихкодирования и на складе. Такой способ автоматизации складского учета используется, например, на ГАЗе.

Аудитора должно настораживать отсутствие или наличие существенных проблем в складском учете. Процесс складского учета оказывает существенное воздействие на эффективность процессов закупок и производства, а также некоторое воздействие на другие процессы. Например, если на предприятии складской учет недостоверен, то там просто отсутствует возможность осуществлять обоснованные закупки — есть вероятность того, что закупаемые ТМЦ имеются в достаточном количестве на складе. В целом убогий складской учет выгоден как нечистым на руку закупщикам, так и криворуким и ушлым производственникам. Одни могут беспрепятственно закупать ТМЦ, потребность в которых сомнительна, другие — игнорировать проблему брака (за счет запаса ТМЦ на месте производства, цеховая кубышка) и заниматься в свое удовольствие «серым» производством (т. е. работать себе в карман). Эти и многие другие проблемы, связанные с недостатками складского учета, распространены на российских предприятиях.

Что касается отчетности, то при ведении складского учета вручную, особенно с использованием бумажных носителей данных, возможности по анализу данных весьма ограничены. К тому же такой анализ будет относительно дорогостоящим (с точки зрения трудозатрат). При этом основным видом отчетности является оборотная ведомость по складу. Преимущество автоматизированных систем складского учета с точки зрения отчетности заключается в возможности гибкого подхода к формам и содержанию отчетности, которые определяются потребностями пользователей.

Отдельного внимания заслуживает процесс формирования, использования и изменения номенклатурного справочника ТМЦ, используемых

на предприятии. Номенклатурный справочник в классическом виде представляет собой систему кодировки ТМЦ, позволяющую индивидуализировать ТМЦ в требуемой степени. Другими словами, можно, например, ввести номенклатурную позицию «подшипник», и любой поступающий на склад подшипник будет проводиться в учете по ней. Однако, если предприятие занимается сборкой сложных составных механизмов, количество и разнообразие используемых подшипников может быть весьма существенным (не менее нескольких десятков видов). Для таких предприятий более правильно под каждый подшипник, отличающийся параметрами, заводить отдельную номенклатурную позицию — это снизит риск остановки производства из-за отсутствия необходимых комплектующих, т. к. детальная классификация подшипников позволяет понять, какие именно подшипники необходимо закупить.

Наиболее распространенным способом кодировки является использование сочетания цифр и, нередко, букв. В зависимости от задач, решаемых номенклатурным справочником, кодировки могут быть довольно сложными, вплоть до двух-трех десятков символов. Аудитор должен понимать, что внедрение номенклатурного справочника на предприятии — это полдела. Большее значение имеет поддержание его функциональности. Нюанс заключается в том, что система управления номенклатурным справочником должна справляться с принятой системой кодировки и уровнем ее детализации, особенно в части процесса внесения изменений. Для крупных предприятий эта задача весьма нетривиальна, особенно если продуктовая линейка и/или производственные мощности постоянно обновляются, а выпускаемая продукция состоит из множества компонентов. При наличии недостатков контрольной среды вероятность проблем по линии номенклатурного справочника весьма высока — процесс управления справочником требует высокой исполнительской дисциплины.

### ***Подпроцесс «Хранение на складах (после поставки)»***

Данный подпроцесс включает в себя восемь основных этапов:

- определение номенклатуры и объема ТМЦ, которые будут храниться;
- выявление и соблюдение требований к условиям хранения ТМЦ (производителей, госорганов и т. д.);
- формирование и соблюдение предприятием собственных требований;

- обеспечение условий хранения (территория, ограждение, климат, охрана, оборудование склада);
- размещение ТМЦ на местах хранения;
- определение остатков ТМЦ на местах хранения;
- инвентаризации;
- проверки качества хранимых ТМЦ на предмет возможного его ухудшения.

*Определение номенклатуры и объема ТМЦ, которые будут храниться. Выявление и соблюдение требований к условиям хранения ТМЦ (производителей, госорганов и т. д.). Формирование и соблюдение предприятием собственных требований. Обеспечение условий хранения (территория, ограждение, климат, охрана, оборудование склада). Постановка оптимального и эффективного процесса хранения связана с решением множества вопросов. Ключевыми вопросами являются «что?», «где?» и «как?». Для обеспечения устойчивого функционирования на требуемом уровне процесс хранения может требовать значительных затрат. Не случайны усилия многих крупных компаний по минимизации издержек, связанных с хранением, за счет внедрения таких систем, как JIT (just in time) (доставка материалов точно к моменту возникновения потребности), EPOS (electronic point of sale) (формирование заказов на закупку сразу после момента продажи товара), EOQ (economic order quantity) (расчет оптимальной величины заказа) и множества других.*

Определение номенклатуры предполагаемых к закупке и хранению ТМЦ, а также расчет объемов и оборота ТМЦ должны осуществляться на этапе формирования стратегии предприятия и, тем более, бизнес-плана. Ошибки и упущения при планировании могут привести к серьезным рискам. От номенклатуры и оборота ТМЦ зависят как характеристики складских помещений, так и в целом особенности построения и содержания процесса управления запасами и складским хозяйством. Например, если при производстве продукции планируется использовать огнеопасные компоненты, то может потребоваться организация пожарной части на территории предприятия. На таком предприятии процесс управления запасами и складским хозяйством будет отличаться от других предприятий наличием процессов, связанных с функционированием этой пожарной части.

В целом требования к обеспечению условий хранения можно условно разделить на две группы — требования объективные (обеспечение достижения цели процесса) и требования субъективные (обеспечение соответ-

ствия с требованиями различных инстанций). Разумеется, часть требований контролирующих и государственных органов направлена на обеспечение максимальной сохранности и сохранения исходных свойств ТМЦ. Однако большая их часть касается обеспечения общественных интересов (экология, снижение техногенных рисков и т. д.), государственных интересов (уплата пошлин, выполнение государственных программ и т. д.), а также ряда непонятно чьих интересов.

Источниками объективных требований могут быть:

- рекомендации производителей;
- опыт прошлых лет;
- нормативы технологических процессов;
- рекомендации специализированных организаций;
- страховые договоры;
- рекомендации специалистов предприятия.

Источниками субъективных требований могут быть:

- отраслевые нормативные акты и структуры, осуществляющие отраслевое регулирование;
- нормативные акты, регулирующие технические аспекты, и структуры, осуществляющие техническое регулирование;
- специальные нормативные акты и структуры, осуществляющие специализированное регулирование;
- международные нормативные акты и структуры, осуществляющие международное регулирование.

В качестве базовой подготовки аудитору полезно ознакомиться с рядом нормативных документов, посвященных нюансам процесса хранения, например, Приказом МВД РФ 78.36.003–2002 «Инженерно-техническая укрепленность (ИТУ). Технические средства охраны (ТСО). Требования и нормы проектирования по защите объектов от преступных посягательств». При проведении интервью по процессу аудитору необходимо выяснить содержание требований и источники требований к процессу хранения ТМЦ. Для этого как минимум нужно провести интервью с представителями юридического и производственного подразделений. Также полезно изучить содержание актов проверок государственных и прочих контролирующих организаций, особенно осуществляющих отраслевое и техническое регулирование. Прове-



дение этих аудиторских процедур позволит определить целесообразность дальнейшего углубления в тему исполнения требований к условиям хранения.

С точки зрения здравого смысла затраты на обеспечение условий хранения должны быть определенным образом сопоставимы с величиной потенциального ущерба в случае их отсутствия. Однако точные параметры такой сопоставимости индивидуальны для каждого предприятия. Главное, чтобы при определении целесообразности мер по обеспечению условий хранения в расчет принимался не только прямой имущественный ущерб, но и прочие факторы. Например, если сотрудники знают, что безнаказанно можно вынести с территории какое-то количество ТМЦ, то это провоцирует нездоровое поведение всего коллектива. Не исключено, что психологические аспекты, провоцируемые отсутствием адекватных условий хранения, влияют на финансовый результат деятельности предприятия больше, чем прямой ущерб в результате, например, хищений. Еще одним примером необходимости учета влияния различных факторов являются экологические и репутационные риски. Так, если на предприятии хранятся опасные химические вещества, то в случае утечки прямой имущественный ущерб будет несопоставимо меньше, чем ущерб для экологии и для здоровья находящихся поблизости людей.

Аудитору не стоит спешить с выводами в тех случаях, когда система обеспечения условий хранения выглядит впечатляюще. В моей практике было немало случаев, когда затраты по построению системы были напрасны по причине ее безалаберной эксплуатации. Например, однажды с территории одного завода была вывезена титановая болванка весом девять тонн, которую так и не удалось найти. При этом территория завода имела многоярусные и технически сложные ограждения, существовала многочисленная служба безопасности и т. д.

*Размещение ТМЦ на местах хранения. Определение остатков ТМЦ на местах хранения. Инвентаризации. Проверки качества хранимых ТМЦ на предмет возможного его ухудшения.* При размещении ТМЦ должно соблюдаться несколько ключевых принципов:

- чем более востребованной является ТМЦ, тем более легким и оперативным должен быть доступ к ней;
- расположение ТМЦ должно обеспечивать беспрепятственную возможность ее идентификации, пересчета количества и оценки состояния;

- ТМЦ из более ранних партий должны первыми отпускаться в производство (независимо от принятого способа списания ТМЦ в бухучете);
- ТМЦ должны располагаться как можно ближе к местам их непосредственного использования;
- ТМЦ должны размещаться в местах наиболее приспособленных для их хранения.

Игнорирование этих принципов сказывается на эффективности и стоимости ряда бизнес-процессов. Например, если ТМЦ располагаются на удалении от места их использования, это влияет на процесс внутренней логистики (более протяженные и сложные схемы доставки ТМЦ от склада в цех), процесс ремонта и технического обслуживания (требуется больше оборудования для доставки, например либо более протяженные и сложные конвейеры, либо больше транспортных средств) и процесс управления персоналом (требуется больше сотрудников для обслуживания большего количества техники и контроля).

С точки зрения места расположения складские мощности можно разделить на две основные группы — складские мощности на территории предприятия и складские мощности вне территории предприятия. С точки зрения права собственности складские мощности можно разделить также на две группы — собственные и арендуемые складские мощности. С точки зрения оператора складские мощности подразделяются опять же на две группы — управляемые самостоятельно и сторонней организацией. Аудитору необходимо иметь в виду, что на практике встречаются различные сочетания этих трех классификаций. Вариант, когда складские мощности находятся в собственности предприятия, управляются самим предприятием и находятся на его территории, является наиболее распространенным. Однако и другие сочетания также встречаются. Аудитору важнее помнить о том, что у каждого вариантов свои преимущества и недостатки, а значит, и свои риски и возможности. Например, если что-то срочно потребовалось со своего склада, то это можно взять без предварительного составления требуемых документов. Однако если склад находится в собственности сторонней организации, то избежать процесса составления документов не удастся, поэтому проблемы с процессом составления документов могут отразиться на непрерывности производственного процесса.

Текущее состояние запасов ТМЦ отражается в данных складского учета, на основании которых формируются данные бухгалтерского учета.

Данные об остатках ТМЦ и их физическом состоянии имеют большое значение для эффективного функционирования ряда процессов. В первую очередь информация об остатках используется для формирования заявок на закупку ТМЦ. Существенным минусом процесса «Закупки» является практика закупок без увязки с данными складского учета по наличию ТМЦ.

Также данные по остаткам важны для планирования и проведения инвентаризаций, особенно когда ресурсы, выделяемые на проведение инвентаризации, ограничены (что на практике весьма распространено). Аудитору необходимо иметь в виду, что факт закрепления ТМЦ за определенным МОЛ не гарантирует как достаточной сохранности, так и правильного учета ТМЦ. Одним из механизмов обеспечения гарантий является инвентаризация. Однако не стоит забывать, что инвентаризация — это скорее не повседневный, а финальный контроль, подводящий итоги функционирования имеющейся системы управления и контроля ТМЦ. Хотя, по сути, инвентаризация является лучшим контролем фактического состояния запасов ТМЦ, поскольку при правильном исполнении она проводится коллегиально и визуально. Инвентаризацию целесообразно проводить во всех случаях, когда условия хранения ТМЦ существенно меняются. К ним, в первую очередь, относятся:

- смена или увольнение МОЛ;
- изменение территориального расположения места хранения;
- изменение содержания и формы системы обеспечения сохранности ТМЦ (например, установка новых ограждений, изменение схемы расположения ТМЦ внутри места хранения, смена одного охранного предприятия на другое);
- форс-мажорные обстоятельства (природные катаклизмы и прочие), если они повлияли на целостность системы обеспечения сохранности ТМЦ;
- подозрения на наличие неучтенных отклонений в количестве и физическом состоянии ТМЦ.

Разновидностью инвентаризации является обследование ТМЦ с целью определения пригодности к использованию в производственном процессе. Целесообразность этого мероприятия однозначна, если ТМЦ предположительно утратила изначальные потребительские свойства.

Также см. описание подпроцесса «Инвентаризация» в разделе по процессу «Управление активами».

### **Подпроцесс «Выдача ТМЦ подразделению»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- формирование запроса на получение ТМЦ со склада с учетом установленных лимитов;
- выдача ТМЦ и организация перемещения ТМЦ на место производства.

*Формирование запроса на получение ТМЦ со склада с учетом установленных лимитов.* Процесс выдачи ТМЦ должен происходить при участии представителей нескольких процессов. Потребность формируется непосредственно потенциальным потребителем ТМЦ. Чаще всего таким потребителем является производственное подразделение предприятия. Обоснованность и правильность определения номенклатуры и количества требуемых ТМЦ должна подтверждаться представителем процесса, независимого от процесса производства. Чаще всего независимой стороной является представитель процесса экономического планирования (например, сотрудник ПЭО, планово-экономического отдела). Основным смысл процедуры сводится к сверке затребованного количества и номенклатуры ТМЦ вместе с уже выданным количеством и номенклатурой ТМЦ с запланированными данными по количеству и номенклатуре ТМЦ на текущий период. Другими словами, если производство просит что-либо, это должно быть в плане (бюджете). Если этого нет в плане (бюджете), то производство должно обосновать целесообразность заявки. Аудитору следует иметь в виду, что ключевым условием применимости такой схемы выдачи ТМЦ является наличие процесса годового и текущего бюджетирования на предприятии. Попросту говоря, чем разболтаннее процесс бюджетирования на предприятии (в первую очередь выражается в количестве поправок после принятия бюджета), тем бесконтрольнее выдача ТМЦ. В принципе данная ситуация на руку производственному подразделению, т. к. ему можно меньше беспокоиться о нецелевом использовании ТМЦ или о браке. Более подробно особенности процесса бюджетирования изложены в соответствующем разделе.

На многих предприятиях наряду с производственными существуют технологические подразделения. Технологи в первую очередь отвечают за процесс организации производства. Если на предприятии есть технологи, то именно они рассчитывают нормативы использования ТМЦ в зависимости от номенклатуры выпускаемой продукции. Технологи также должны участвовать в процессе авторизации внеплановой заявки на ТМЦ, т. к. они более квалифицированно могут проверить обосно-

ванность и целесообразность затребованного количества и номенклатуры ТМЦ. Таким образом, при наличии на предприятии технологов процесс выдачи выглядит следующим образом:

- производственники загодя формируют потребность на месяц;
- технологи проверяют обоснованность потребности;
- экономисты формируют бюджет;
- производственники получают ТМЦ по заявкам в течение месяца;
- экономисты проверяют соответствие заявленной потребности и плановой потребности;
- технологи проверяют обоснованность отклонений заявленной потребности от плановой потребности.

Аудитор должен понимать, что у этой схемы есть существенное ограничение — степень независимости технологов. Хорошей практикой является подчинение технологического подразделения напрямую генеральному директору. В таком случае есть, например, заместитель генерального директора по производству и заместитель генерального директора по технологии (главный технолог). Конечно, это не устраняет полностью возможность сговора с целью манипуляции нормативами, но все же лучше ситуации, когда директор по производству и главный технолог подчиняются, например, заместителю генерального директора по производству (техническому директору), который в свою очередь подчиняется генеральному директору.

*Выдача ТМЦ и организация перемещения ТМЦ на место производства.* С технической точки зрения сырье и материалы могут поступать в производство по-разному, а именно:

- представитель производственного подразделения лично забирает требуемые ТМЦ со склада (ручной способ);
- ТМЦ подаются в производство автоматически с использованием транспортеров или иных механических способов подачи (автоматический способ);
- ТМЦ доставляются к началу производственного процесса с использованием транспортных средств (в основном автомобилей, реже поездов; механизированный способ).

В зависимости от способа перемещения ТМЦ на место производства используются разные варианты контроля лимитов выдачи.

**Ручной способ.** ТМЦ выдаются на основании разовой заявки либо лимитно-заборной карты (ЛЗК). В отличие от заявки в ЛЗК указывается лимит выдачи ТМЦ, поэтому ЛЗК может использоваться несколько раз (пока не будет выбран лимит ТМЦ). Разовая заявка гасится после выдачи указанных в ней ТМЦ. Ручной способ используется в мелкосерийном и по-заказному производстве, когда потребность в ТМЦ в каждый момент времени уникальна. Также этот способ используется при выдаче ТМЦ вспомогательным и обслуживающим подразделениям, например ремонтным службам. Аудитору необходимо иметь в виду, что нередко возникает необходимость возврата части выданных ТМЦ по причине отличия их стандартных характеристик (чаще всего размеров) от требуемых характеристик. Например, существуют разные виды металлозаготовок. Несмотря на разнообразие размеров, нередки ситуации, когда размеры металлозаготовки позволяют использовать только ее часть для производства изделия (например, стандартный прут длиной 10 м, а нужно только 8 м). Остальное должно возвращаться на склад для последующего использования по прямому назначению либо в качестве металлолома. На многих российских предприятиях этот процесс довольно плохо контролируется.

**Автоматический способ.** ТМЦ поступают в процесс производства практически без участия человека. Показатели выдаваемых ТМЦ фиксируются автоматическими системами оценки. Например, если ТМЦ подаются по транспортеру, то транспортер оснащен динамическими весами, которые взвешивают подаваемые ТМЦ в процессе их перемещения. При использовании автоматического способа отсутствует необходимость контролировать разовую выдачу ТМЦ. Лимиты формируются более укрупненно, например заявка на резервирование определенного количества ТМЦ на месяц или на неделю. Однако по причине жесткой зависимости количества и номенклатуры потребляемых ТМЦ от темпов и объема производства такие заявки носят условный характер. Также во многих случаях подачу ТМЦ в производственный процесс просто нецелесообразно останавливать (например, в химическом производстве). Поэтому основной контроль лимитов ТМЦ происходит постфактум, путем сопоставления нормативного расхода (формируется с участием нескольких подразделений, как минимум технологов и производственников) с фактическим. Если фактический расход превышает нормативный, причины выясняются. Нередки ситуации, когда отклонения вызваны изменением состава ТМЦ (например, снижена доля полезного вещества в исходной ТМЦ) либо дефектами оборудования.

**Механизированный способ.** Во многих ситуациях, когда доставка ТМЦ происходит транспортом, процесс заявок отсутствует. Это связано

с тем, что чаще всего механизированный способ используется для доставки добываемого сырья. Контроль лимитов при использовании данного способа отсутствует.

### **Подпроцесс «Перемещение между складами (или между цехами)»**

В целом особенности данного подпроцесса освещены в разделе по процессу «Управление активами».

Аудитор должен понимать, что при перемещении ТМЦ (в отличие от ОС) имеет смысл ожидать определенную их утрату. По-хорошему любое предприятие должно разработать нормативы потерь ТМЦ при внутренних перемещениях. Особенно это актуально для ТМЦ с высокой ликвидностью, т. е. таких, которые можно легко продать на сторону.

### **Подпроцесс «Общий анализ запасов»**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- определение неснижаемых остатков ТМЦ;
- определение EOQ (Economic Order Quantity);
- определение оптимального объема запасов.

*Определение неснижаемых остатков ТМЦ.* Можно выделить основные два вида неснижаемых остатков:

- фиксированный неснижаемый остаток;
- динамичный неснижаемый остаток.

**Фиксированный неснижаемый остаток.** Основная цель создания такого резерва ТМЦ — это обеспечение непрерывности деятельности с технологической точки зрения. Например, некоторые компоненты производственного оборудования могут иметь длительные сроки поставки или не подлежать ремонту вообще либо без использования специальных приспособлений, которых у предприятия нет. В такой ситуации предприятию имеет смысл иметь данные компоненты в запасе, чтобы минимизировать риск простоя.

При определении фиксированных неснижаемых остатков предприятие должно исходить из соотношения стоимости создания и хранения таких остатков и величины риска последствий их отсутствия. Такие расчеты могут представлять собой серьезное аналитическое упражнение.

**Динамичный неснижаемый остаток.** Основная цель такого резерва ТМЦ — это обеспечение непрерывности деятельности с производственной точки зрения. Одним из простых способов определения величины остатка является расчет объема и номенклатуры основных ТМЦ, потребляемых в процессе производства в среднем за период максимально вероятной продолжительности задержки поставки этих ТМЦ. Волатильность данному остатку придает динамика производства. Поэтому в зависимости от объемов и номенклатуры производимой продукции должны меняться величины и номенклатура неснижаемых остатков ТМЦ. Это предполагает определенную периодичность пересчета остатков, а также определение перечня ситуаций, когда пересчет инициируется (помимо установленной периодичности). Например, предприятие установило, что пересчет динамичных неснижаемых остатков осуществляется раз в полгода. Однако, если в течение шести месяцев после последнего пересчета происходит определенное событие (например, установка нового оборудования), неснижаемые остатки также пересчитываются.

В процессе расчета неснижаемых остатков необходимо соблюсти компромисс между интересами производства и желаемыми ликвидностью активов и финансовыми результатами деятельности предприятия. Правильный производитель стремится подстраховаться по максимуму. Правильный финансист стремится максимизировать оборотный капитал. По своей сути эти интересы противоположны, т. к. при прочих равных максимизация неснижаемых остатков минимизирует оборотный капитал и наоборот. Аудитор должен уметь оценить правильность и оптимальность выбранного предприятием соотношения.

*Определение EOQ (оптимального уровня закупки ТМЦ).* В своей практике я не встречал российских предприятий, которые использовали бы данный инструмент оптимизации процесса управления запасами. Однако я знаю, что они есть.

При расчете EOQ получается такая величина разовой закупки ТМЦ, при которой ее стоимость и расходы на хранение минимальны. Базовая формула расчета EOQ выглядит следующим образом:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2DS}{H}},$$

где  $Q^*$  — оптимальная величина разовой закупки;  $D$  — годовая потребность в ТМЦ;  $S$  — затраты на размещение и выполнение разового заказа как процедуры (т. е. затраты сверх стоимости самой ТМЦ);  $H$  — величина затрат на хранение одной единицы ТМЦ. Применение такого рас-



чета на практике, как это часто бывает, имеет ограничения и допущения. Допущений всего пять:

- затраты на размещение и выполнение заказа имеют фиксированный размер;
- спрос имеет постоянную величину;
- время на выполнение заказа фиксировано;
- цена закупки постоянна (например, не применяются какие-либо скидки);
- заказ доставляется целиком за один раз.

Основное ограничение собственно и заключается в допущениях. Однако использование категорий данного расчета при принятии решений по процессу «Управление запасами» уже само по себе способно принести пользу, т. к. заставляет задуматься о ключевых параметрах процесса.

*Определение оптимального объема запасов.* В данном случае речь идет о так называемой модели ньюсвендора (Newsvendor model). Расчеты в рамках модели позволяют определить оптимальный объем запасов (величина  $q$ ). Базовая формула расчета  $q$  выглядит следующим образом:

$$q = F^{-1} \left( \frac{p-c}{p} \right),$$

где  $q$  — оптимальная величина запасов;  $p$  — цена продажи единицы ТМЦ;  $c$  — стоимость закупки единицы ТМЦ;  $F^{-1}$  — функция спроса или  $D_{\max} + (D_{\max} - D_{\min})$  (где  $D$  — это величина спроса в единицах). Данная модель имеет одно существенное допущение — предполагается, что варианты величины спроса имеют нормальное распределение с точки зрения статистики. Вышеуказанный вариант модели ньюсвендора является наиболее простым и применим к деятельности только торговых предприятий. Однако существуют более сложные варианты, которые можно применить к деятельности производственных предприятий.

Помимо описанных методов анализа аспектов процесса «Управление запасами» существуют и другие, например модель динамичного размера лота (dynamic lot size model), определение момента размещения заказа (reorder point). Описание этих методов выходит за рамки данной книги. Однако хотелось бы, чтобы специалисты по профилю и аудиторы помнили, что помимо широко используемой в российской практике интуиции существуют разные варианты оптимизации процедур процесса «Управление запасами». И самое главное, чтобы стремились применять их на практике.

### **Подпроцесс «Работа с неликвидами»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- процедура по выявлению и определению номенклатуры неликвидных ТМЦ;
- определение стоимости неликвидов и вариантов их дальнейшего использования.

*Процедура по выявлению и определению номенклатуры неликвидных ТМЦ.* Наиболее распространенной практикой является проведение этой процедуры в процессе инвентаризации. Обязательным условием осуществления оценки состояния ТМЦ является участие в процедуре инвентаризации экспертов по соответствующим категориям ТМЦ. Чтобы решение было более обоснованным, оно должно приниматься как минимум двумя экспертами с максимально противоположными интересами. Например, если в качестве эксперта привлекается производственник, то в спорных ситуациях он будет склонен признать пригодную к использованию ТМЦ, требующую корректировок производственного процесса или дополнительной обработки непригодной. Участие, например, технолога может добавить оценке объективности или как минимум плюрализма.

Хорошей практикой является создание системы управления запасами, которая стимулирует минимизацию неликвидных ТМЦ как с точки зрения образования, так и с точки зрения хранения, например за счет развития подпроцесса «Общий анализ запасов». К наиболее простым мерам минимизации объемов неликвидных ТМЦ относится соблюдение предписанных условий хранения и минимизация в целом запасов ТМЦ, находящихся на хранении, например за счет правильного расчета неснижаемых остатков и соблюдения принципа «первый пришел — первый вышел» при выдаче ТМЦ в производство.

*Определение стоимости неликвидов и вариантов их дальнейшего использования.* С определенными ограничениями содержание данного подпроцесса аналогично содержанию соответствующего подпроцесса в разделе «Управление активами».

### **Подпроцесс «Образование и движение металлолома»**

Хотя данный подпроцесс больше относится к подпроцессам частного порядка, здесь он отнесен к подпроцессам общего порядка ввиду особой значимости. Она является следствием относительно высокой ликвидности и стоимости металлолома как материального актива. Ряд российских

предприятий подчеркивают важность управления металлоломом путем создания отдельного процесса и формирования внутренних регламентов, регулирующих его. Для большинства предприятий металлолом является выходом из подпроцесса «Выбытие основных средств». Также металлолом может образовываться в результате фактического вывода из эксплуатации оборотных ТМЦ, т. е. ТМЦ, которые не потребляются в процессе использования (по аналогии с основными средствами), однако по своим признакам (в первую очередь стоимостным) не могут быть отнесены к основным средствам. Поэтому предприятие, которое хочет контролировать подпроцесс «Образование и движение металлолома», должно в первую очередь построить систему контроля подпроцесса «Выбытие основных средств».

Особенностью рассматриваемого подпроцесса является то, что часто его значительная часть может быть без особого ущерба передана на аутсорсинг. То есть все функции по подготовке и обработке металлолома, начиная с процесса его образования, могут осуществляться с использованием ресурсов стороннего контрагента. Аудитор должен иметь в виду, что наиболее существенным моментом в этом подпроцессе является определение грейда (сорта) металлолома и соответствующей грейду (сорту) цены. Что касается вопросов хранения, то при соответствующем обороте металлолом можно хранить на любой площадке подходящего размера с минимальными возможностями физической защиты, главное — это отсутствие возможности беспрепятственного и неконтролируемого вывоза металлолома грузовым транспортом.

#### Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риски	Комментарии
Поступление ТМЦ на склады	См. соответствующие риски в разделе «Процесс “Закупки”»	
Складской учет и отчетность	Отсутствие актуальных номенклатурных справочников	Существенность этого риска возрастает с увеличением размера предприятия, а также с ростом динамики изменения номенклатуры закупаемых ТМЦ. Основной причиной утраты актуальности нормативными справочниками является отсутствие либо недостаточная эффективность процесса управления изменениями как части процесса «Складской учет и отчетность»
	Отсутствие достаточной автоматизации	В силу разных причин предприятие может не использовать имеющиеся на рынке возможности по автоматизации процесса управления складским хозяйством. По большей части этот риск относится к тем ТМЦ, которые выдаются с применением ручного способа

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риски	Комментарии
	Отсутствие адекватной процедуры сверки данных складского учета с данными других учетных систем	Наличие процедуры сверки значительно облегчает проведение инвентаризации, т. к. возникающие в процессе движения ТМЦ расхождения выявляются в оперативном порядке. Такие расхождения могут иметь различные причины, поэтому процесс их выявления повышает эффективность целого ряда сопутствующих процессов за счет устранения причин появления расхождений
	Игнорирование фактических данных складского учета при принятии решений по связанным процессам	Данные складского учета могут игнорироваться как из-за отсутствия доверия к ним, так и по причине отсутствия своевременного и достаточного доступа, а также злонамеренного игнорирования (например, с целью завышения потребности в закупках ТМЦ)
Хранение на складах	Отсутствие возможности идентифицировать хранимые ТМЦ (в т. ч. для целей инвентаризации)	Довольно распространенный риск. В большинстве случаев вызван отсутствием идентификации (например, ярлыка, бирки) самой ТМЦ и/или места ее хранения. В некоторых случаях идентификация может отсутствовать по объективным причинам (например, ТМЦ активно взаимодействует с окружающей средой и маркировка просто стирается)
	Отсутствие или ненадлежащее проведение инвентаризаций ТМЦ (в т. ч. при смене материально ответственных лиц, хищении)	Также довольно распространенный в России риск. Часто инвентаризации проводятся без участия экспертов, с нарушениями процедуры, без выезда на место хранения ТМЦ. Часто данный риск сопровождается отсутствием надлежащих условий хранения, как с фактической, так и с формальной точки зрения. Это приводит к тому, что МОЛ не могут быть привлечены к ответственности за порчу и/или утрату подотчетных ТМЦ
	Отсутствие физических условий для обеспечения сохранности (охранных систем на складах, ограждений и т. д.)	Обычно этот риск тесно связан с общей ситуацией по процессу управления запасами. Попросту говоря, если процесс управления запасами корявый в целом, имеется высокая вероятность данного риска. Обратная зависимость также верна. Отсюда в качестве простого теста состояния процесса управления запасами можно использовать визуальный контроль физических условий обеспечения сохранности
Выдача ТМЦ подразделению	Выдача сверх лимита, установленного для подразделения (отсутствие лимита для подразделения)	Этот риск напрямую связан с наличием и эффективностью процесса управления нормативами и лимитами как части процесса бизнес-планирования и бюджетирования и процесса производства. Если этот процесс отсутствует, риск однозначно имеется. Также данный риск имеет место в тех случаях, когда контроль обоснованности выдачи ТМЦ происходит после выдачи
	Выдача ТМЦ со склада из новых партий при наличии остатков ТМЦ по более ранним поставкам (риск затоваривания и потери качества из-за увеличения срока хранения ТМЦ по более ранним поставкам)	При работе с данным риском необходимо установить, насколько он применим к конкретной номенклатуре ТМЦ предприятия. Другими словами, этот риск однозначно заслуживает внимания в том случае, если предприятие закупает ТМЦ ограниченного срока годности и условия хранения таких ТМЦ не соответствуют рекомендациям производителя

Окончание табл.

Подпроцесс	Риски	Комментарии
	Отклонения в работе измерительных приборов превышают технологически допустимые значения (процесс обслуживания и ремонта оборудования и КИПиА)	Данный риск по большей части относится к тем ТМЦ, которые подаются в производство автоматическим способом. При их подаче в процесс производства измерения осуществляются во время перемещения ТМЦ из места хранения в место переработки. Таким образом, измерения осуществляются в динамике, что предъявляет дополнительные требования к точности измерительных приборов
	Невозврат на склады ТМЦ, полученных подразделениями и не использованных ими (зависшие остатки)	Довольно распространенный риск. Прямой ущерб от его реализации (например, вследствие воровства, бесконтрольной переделки брака, нецелевого использования) отягчается косвенным ущербом. Например, если рабочее место захлавлено остатками ТМЦ, повышается риск нанесения вреда здоровью работника по неосторожности или риск пожара, если остатки ТМЦ горючи, а условия хранения не соблюдаются
	Отсутствие или ненадлежащее проведение инвентаризаций ТМЦ (в т. ч. при смене материально ответственных лиц, хищении)	По аналогии с риском в подпроцессе «Хранение на складах (после поставки)»
Перемещение между складами (или между цехами)	См. соответствующие риски в разделе «Процесс “Управление активами”»	
Общий анализ запасов	Отсутствуют риски, которым необходимо уделить особое внимание	
Управление неликвидами	См. соответствующие риски в разделе «Процесс “Управление активами”»	
Образование и движения металлолома	См. риски подпроцессов «Управление неликвидами» и «Выбытие» в разделе «Процесс “Управление активами”»	

Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса (см. рис. 12)

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Поступление ТМЦ на склады	Своевременность	● См. соответствующий раздел процесса «Закупки»
		Соответствие	● См. соответствующий раздел процесса «Закупки»

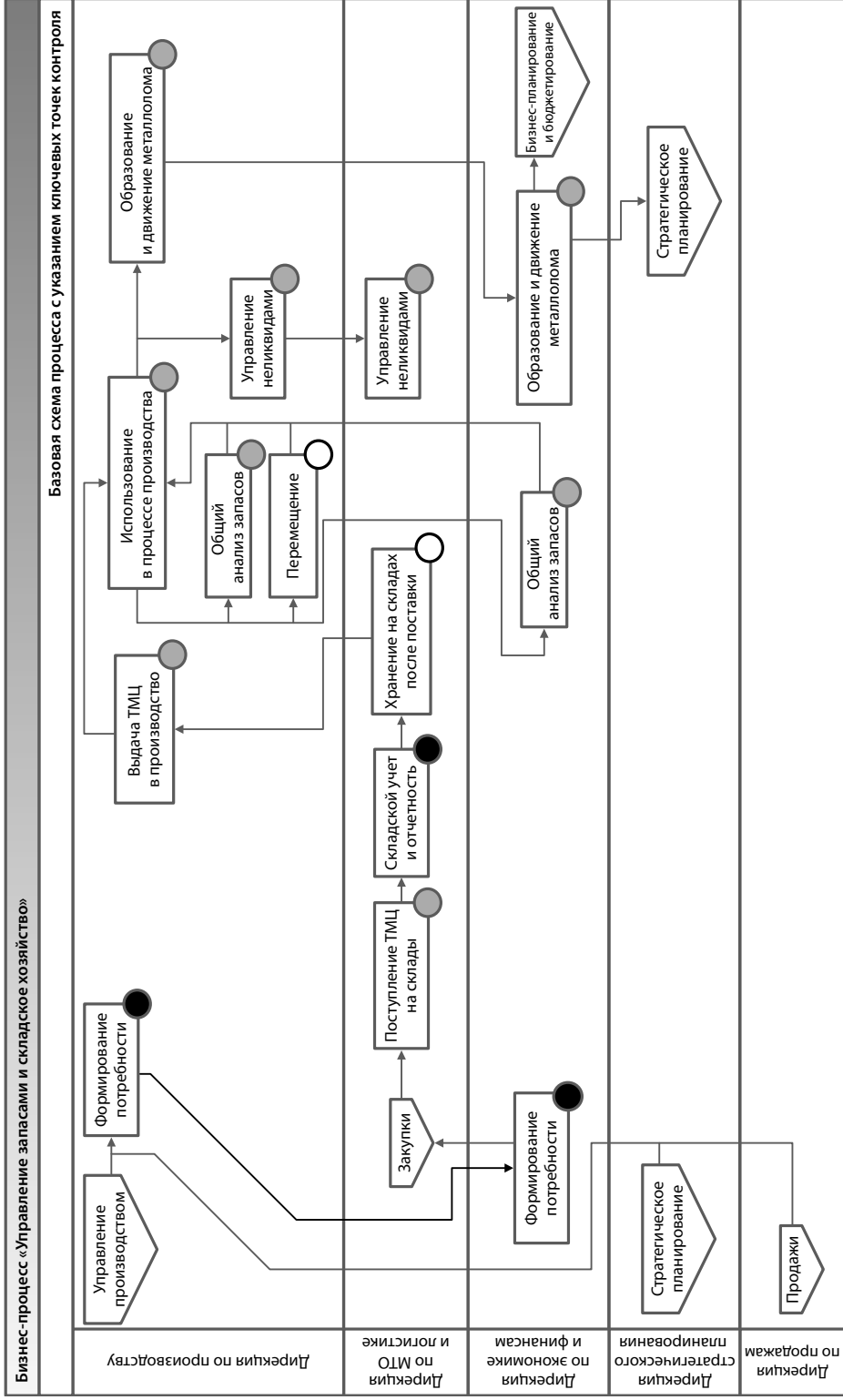


Рис. 12. Базовая схема процесса «Управление запасами и складское хозяйство» с указанием ключевых точек контроля

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
2	Складской учет и отчетность	Достоверность	<p>Данные учета по состоянию складских запасов (минимум номенклатура, количество, физическое состояние) должны максимально точно отражать фактический статус запасов на момент возникновения потребности в этих данных. Чаще встречается вариант, когда данные учета достоверны непосредственно после инвентаризации. Еще чаще — когда данные складского учета не соответствуют факту в той или иной степени.</p> <p>Ключевым внутренним контролем является процедура инвентаризации, проводимая ответственным подразделением, при существенных изменениях параметров подпроцесса (смена МОЛ, форс-мажорные обстоятельства и прочее), а также выборочные инвентаризации по ходу деятельности. Ключевым внешним контролем для обеспечения достоверности является процедура сверки данных складского учета с данными учета других взаимодействующих процессов, например с данными бухгалтерского учета, а также процедура инвентаризации с участием представителей взаимодействующих подразделений. Также контроль порядка документооборота косвенно влияет на достоверность складского учета. Одним из вариантов такого контроля может быть предоставление права бухгалтерии инициировать взыскания за нарушения порядка документооборота при поддержке со стороны руководства.</p> <p>Владелец контроля — дирекция по МТО и логистике (в части внутреннего контроля), дирекция по производству и дирекция по экономике и финансам (в части внешнего контроля — сверок и инвентаризаций)</p>
		Своевременность	<p>Все изменения данных учета должны осуществляться непосредственно в момент возникновения основания для них. Одной из ключевых целей автоматизации данного подпроцесса является обеспечение своевременности, особенно своевременности обновления данных учета.</p> <p>Базовым контролем является использование нормативов времени для операций в рамках подпроцесса и наличие процесса выявления отклонений от таких нормативов. При отсутствии автоматизации обеспечивать функционирование данного контроля весьма проблематично.</p> <p>Владелец контроля — дирекция по МТО и логистике, при этом оценка соблюдения нормативов должна рассматриваться при оценке деятельности подразделения в целом (т. е. являться частью системы КПЭ). Оценка соблюдения нормативов может готовиться дирекцией по МТО и логистике, однако приниматься она должна при отсутствии возражений со стороны взаимодействующих подразделений как минимум дирекции по производству и дирекции по экономике и финансам.</p> <p>В ERP-системах используется принцип взаимозависимости, т. е. те процессы, которые зависят от процесса складского учета, не могут быть запущены без завершения всех процедур данного процесса. Например, нельзя выдать в производство ТМЦ без их предварительного оприходования по складу, даже если ТМЦ фактически уже на складе. В этом случае система, например, просто не дает возможности распечатать требование на выдачу ТМЦ (на основании которого и происходит выдача ТМЦ), т. к. они еще не оприходованы по данным учета</p>

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Правильность	<p>Необходимо обеспечить правильную оценку хозяйственной операции для того, чтобы правильно соотнести ее с принятой системой учета. В первую очередь это достигается привлечением к такой оценке экспертов по тем или иным хозяйственным операциям. Необходимо наличие способа увязки фактического ТМЦ с данными системы, что достигается адекватной системой маркировки. В автоматизированных системах складского учета определенную помощь окажут классические ИТ-контрольные процедуры, например запрет на операцию с несуществующим номенклатурным номером или создание отрицательных остатков по складу.</p> <p>Также необходимо обеспечить контроль правильности ввода данных в систему. Здесь также больше преимуществ у автоматизированных систем за счет наличия ИТ-контрольных процедур. Большое значение имеет исполнительская дисциплина и уровень подготовки сотрудников. В ручных системах полезно применять процедуру перепроверки занесенных данных.</p> <p>Владелец контроля — дирекция по МТО и логистике</p>
		Полнота	<p>Наилучшим контролем является отсутствие возможности выполнения последующих процессов без полного внесения требуемых данных в систему учета.</p> <p>Владелец контроля — дирекция по МТО и логистике</p>
3	Хранение на складах	Сохранность	<p>По общему принципу чем более ликвидна ТМЦ, тем больше необходимо мер по обеспечению приемлемого уровня сохранности. Все меры можно разбить на две группы — меры по обеспечению физической сохранности ТМЦ (заборы, сигнализация, замки, решетки и прочее) и меры по созданию и поддержанию режима, обеспечивающего максимальную сохранность ТМЦ (процесс сдачи-приемки объектов на охрану / из-под охраны, режим несения дежурства, схема расстановки постов и прочее).</p> <p>Ключевым контролем поддержания заданного уровня сохранности является инвентаризация и последующий анализ причин недостатка.</p> <p>Владелец контроля — служба безопасности (в части соблюдения мер по обеспечению сохранности), инвентаризационная комиссия (в части анализа и интерпретации результатов инвентаризации)</p>
		Соответствие	<p>Условия хранения на складах должны соответствовать условиям, определенным экспертом по данной номенклатуре ТМЦ в качестве оптимальных.</p> <p>Владелец контроля — дирекция по МТО и логистике</p>
4	Выдача ТМЦ подразделению	Обоснованность	<p>Выдача ТМЦ осуществляется на основании обоснованной производственной потребности. В зависимости от вида ТМЦ обоснованность выдачи в производство подтверждается либо технологами (служба главного технолога) (в основном ТМЦ, преобразуемые в процессе использования), либо дирекцией по МТО и логистике (в основном ТМЦ, по которым возможно установить фиксированный норматив, по большей части зависящий от времени, например бензин), либо теми и другими одновременно.</p>



Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
			Обоснованность выдачи всегда должна подтверждаться до момента выдачи. Эффективность контроля обоснованности повышается при наличии на предприятии системы нормирования технологических процессов, а также автоматизированного процесса складского учета. Владелец контроля — служба главного технолога и/или дирекция по МТО и логистике
		Своевременность ●	Основой для обеспечения своевременности является точность планирования производственного процесса и скорость информирования и реагирования на релевантные изменения в производственном процессе и взаимодействующих процессах. Полезно использовать процедуру подтверждения, т. к. она позволяет не выдать ТМЦ до возникновения потребности. Также полезно использовать процедуру согласования, т. к. она обеспечивает совмещение момента возникновения потребности с готовностью ТМЦ к выдаче. Контроль своевременности также упрощается, если предусмотрен план реагирования на наиболее вероятные препятствия к достижению своевременности. Владелец контроля — дирекция по производству
5	Перемещение между складами (или между цехами)	Обоснованность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами»
		Сохранность ○	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами»
6	Общий анализ запасов	Правильность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами». К владельцам контроля добавляется дирекция по МТО и логистике в части количественных показателей, связанных с организацией и обеспечением поставки
		Своевременность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами»
7	Управление неликвидами	Обоснованность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами»
		Правильность ○	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами»
		Своевременность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление активами»
8	Образование и движения металлолома	Обоснованность ●	По аналогии с подпроцессом «Управление неликвидами»
		Своевременность ●	По аналогии с подпроцессом «Управление неликвидами»

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Поступление ТМЦ на склады	См. соответствующие риски в разделе «Процесс “Закупки”»	1) См. раздел «Процесс “Закупки”»
Складской учет и отчетность	Отсутствие актуальных номенклатурных справочников (НС)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Просмотреть НС с целью выявления позиций без индивидуальных признаков (например, позиция «труба» — как минимум должен быть указан ее диаметр). При этом необходимо иметь представление, по какой номенклатуре должно быть указание на индивидуальные признаки (например, если предприятие использует несколько видов труб, то индивидуализация в НС должна быть).</li> <li>2) Если НС автоматизирован, с помощью программных средств (например, Excel) проанализировать его на наличие позиций с разным номенклатурным номером, но с одинаковым названием (включая индивидуальные признаки).</li> <li>3) По результатам теста 1 и/или 2 оценить процент отклонений как по количеству, так и по стоимости.</li> <li>4) Если НС автоматизирован, имеет смысл провести тестирование соблюдения базовых ИТ-контрольных процедур</li> </ol>
	Отсутствие достаточной автоматизации	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Подготовить описание процесса «Управление запасами и складское хозяйство». Провести сквозное тестирование.</li> <li>2) Сопоставить параметры автоматизации процесса с эталонными параметрами автоматизации (например, с аналогичными предприятиями, использующими автоматизированные системы)</li> </ol>
	Отсутствие адекватной процедуры сверки данных складского учета с данными других учетных систем	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Подготовить описание процесса «Управление запасами и складское хозяйство». Провести сквозное тестирование. По результатам сделать вывод о наличии следов проведения сверок данных складского учета с данными других учетных систем.</li> <li>2) Провести расчет эффекта от внедрения процедуры сверки — построить логическую цепочку, исходя из предположения, что расхождения устранены в ходе сверки. При этом дизайн процедуры сверки действительно должен способствовать устранению расхождений</li> </ol>
	Игнорирование фактических данных складского учета при принятии решений по связанным процессам	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Аналитика — провести общий анализ тенденции по группам запасов за выбранный период (по стоимости, и/или количеству номенклатурных позиций, и/или весу, и/или иному параметру). Сопоставить выявленную тенденцию с нюансами и тенденциями производственной программы (например, объем определенной группы ТМЦ должен был снижаться, т. к. снижался объем выпуска соответствующей продукции, а он увеличивался).</li> <li>2) Выбрать наиболее дорогие либо наиболее оборачиваемые ТМЦ. Сопоставить средний остаток за выбранный период с величиной неснижаемого остатка либо величиной остатка, покрывающего потребность производства за выбранный период. Если средний остаток превышает какой-либо из двух вышеуказанных остатков, значит, велика вероятность того, что данные учета не используются при осуществлении закупок. В любом случае необходимо оценить представленные обоснования.</li> <li>3) Проанализировать обороты по ТМЦ. Выявить случаи закупки ТМЦ при отсутствии использования (списания) данной ТМЦ в течение относительно длительного времени. Оценить представленные обоснования/пояснения</li> </ol>

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Хранение на складах (после поставки)	Отсутствие возможности идентифицировать хранимые ТМЦ (в т. ч. для целей инвентаризации)	1) Провести выборочную инвентаризацию. Документально зафиксировать (например, сфотографировать) факты отсутствия либо иные недостатки маркировки хранимых ТМЦ. Рассчитать процент ТМЦ с отклонениями. Оценить представленные обоснования/пояснения
	Отсутствие или ненадлежащее проведение инвентаризаций ТМЦ (в т. ч. при смене материально ответственных лиц, хищении)	1) Сделать выборку ситуаций, когда требовалось провести инвентаризацию. Запросить и проанализировать представленные документы, подтверждающие факты проведения таких инвентаризаций. 2) На основе представленных документов оценить полноту и правильность проведенных инвентаризаций по сравнению с эталоном. При этом эталонная процедура инвентаризации должна обеспечивать достижение цели данного процесса. 3) Поучаствовать в одной из проводимых на предприятии инвентаризаций. Отклонения фиксировать в протоколе со сбором подписей участвующих лиц с целью подтверждения отраженных в протоколе фактов
	Отсутствие физических условий для обеспечения сохранности (охранных систем на складах, ограждений и т. д.)	1) Изучить требования к физическим условиям по обеспечению сохранности, предъявляемые внешними по отношению к предприятию источниками. Некоторые требования могут быть специфичными. 2) Провести осмотр складских территорий и помещений для оценки наличия необходимых физических условий обеспечения сохранности. Все отклонения задокументировать, либо отразить в протоколе (требует подписей сопровождающих либо ответственных лиц), либо сфотографировать
Выдача ТМЦ подразделению	Выдача сверх лимита, установленного для данного подразделения (отсутствие лимита для подразделения)	1) Подготовить описание процесса «Управление запасами и складское хозяйство». Провести сквозное тестирование. По результатам сделать вывод о наличии процесса управления нормативами и наличии контроля соблюдения планового бюджета. 2) По наиболее существенным либо иным позициям ТМЦ сопоставить параметры выдаваемых ТМЦ (например, данные требований-накладных) с потребностями производства на момент выдачи (источник — план производства, материальные отчеты, проектная мощность оборудования, прочее). По выявленным отклонениям оценить представленные обоснования-пояснения
	Выдача ТМЦ со склада из новых партий при наличии остатков ТМЦ по более ранним поставкам (риск затоваривания и потери качества из-за увеличения срока хранения ТМЦ из более ранних поставок)	1) Изучить материалы по списанию ТМЦ (акты списания, сопутствующие документы) за выбранный период. Отметить наличие фактов списания по причине морального и физического износа, превышения нормативного срока хранения. Оценить представленные обоснования-пояснения. 2) Выбрать те позиции ТМЦ, по которым существуют переходящие из периода в период остатки. Осмотреть место хранения выбранных ТМЦ, оценить соответствие данных складского и бухгалтерского учета. Оценить физическое состояние ТМЦ в месте хранения на соответствие требуемому состоянию. Определить процент отклонений

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
	Отклонения в работе измерительных приборов превышают технологически допустимые значения (процесс обслуживания и ремонта оборудования и КИПиА)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Подготовить описание процесса «Управление запасами и складское хозяйство». Провести сквозное тестирование. По результатам сделать вывод о наличии процесса обслуживания и ремонта оборудования и КИПиА.</li> <li>2) Сопоставить режим обслуживания контрольно-измерительных приборов с требованиями по обслуживанию, предъявляемыми заводом-изготовителем. Оценить масштаб и экономический эффект отклонений.</li> <li>3) Изучить статистику по браку, рекламациям покупателей/заказчиков, остановкам производства. Проанализировать случаи, когда в качестве причины выступали проблемы с КИПиА. Оценить нанесенный ущерб. Сопоставить с уровнем затрат на поддержание КИПиА в рабочем состоянии</li> </ol>
	Невозврат на склады ТМЦ, полученных подразделениями, но неиспользованных (зависшие остатки)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Подготовить описание процесса «Управление запасами и складское хозяйство». Провести сквозное тестирование. По результатам сделать вывод о наличии процесса возврата излишков ТМЦ.</li> <li>2) Аналитика — по выборке номенклатуры ТМЦ (например, позиции ТМЦ, наиболее широко используемые в производстве) оценить количественные характеристики ТМЦ, поступающих в процесс производства (например, по данным требований-накладных), и тех же ТМЦ на выходе из процесса производства (например, по данным производственных отчетов). Так как на выходе из процесса производства выбранные ТМЦ могут входить в состав изделий, необходимо провести дополнительные расчеты для получения чистого количества ТМЦ. Наличие постоянных и равномерных отклонений, объясняемых особенностями технологии, скорее всего, является нормальным явлением. В отношении иных вариантов отклонений, особенно относительно резких колебаний, необходимо оценить представленные пояснения.</li> <li>3) Провести выборочную инвентаризацию ТМЦ на производственной территории. В идеале на этой территории должно находиться такое количество ТМЦ, которое соответствует количеству ТМЦ, входящему в состав незавершенного производства на момент выборочной инвентаризации. Другими словами, задача аудитора — найти такие ТМЦ, которые не должны находиться на производственной площадке исходя из текущего статуса производственного процесса (например, по данным производственной программы/задания/наряда)</li> </ol>
	Отсутствие или ненадлежащее проведение инвентаризаций ТМЦ (в т. ч. при смене материально ответственных лиц, хищении)	По аналогии с тестами в подпроцессе «Хранение на складах (после поставки)»
Перемещение между складами (или между цехами)	См. соответствующие риски в разделе «Процесс «Управление активами»»	См. раздел «Процесс «Управление активами»»

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Общий анализ запасов	Отсутствуют риски, которым необходимо уделить особое внимание	
Управление неликвидами	См. соответствующие риски в разделе «Процесс «Управление активами»»	См. раздел «Процесс «Управление активами»»
Образование и движения металлолома	См. риски подпроцессов «Управление неликвидами» и «Выбытие» в разделе «Процесс «Управление активами»»	См. раздел «Процесс «Управление активами»»

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Поступление ТМЦ на склады	См. соответствующие практики в процессе «Закупки»
2	Складской учет и отчетность	1) Автоматизация процесса учета с использованием стандартных либо индивидуально разработанных программных продуктов. 2) Наличие процесса эффективного управления номенклатурными справочниками. 3) Проведение сверок с данными других систем учета (например, данными бухгалтерского и/или производственного учета)
3	Хранение на складах (после поставки)	1) Использование статистических и математических расчетов и моделей для минимизации остатков ТМЦ на хранении
4	Выдача ТМЦ подразделению	Существенные лучшие практики отсутствуют
5	Перемещение между складами (или между цехами)	Существенные лучшие практики отсутствуют
6	Общий анализ запасов	Наличие данного подпроцесса уже является лучшей практикой
7	Работа с неликвидами	См. соответствующие практики в процессе «Управление активами»»
8	Образование и движения металлолома	Существенные лучшие практики отсутствуют

## Процесс «Управление активами»

### Ограничения

Для целей данной книги процесс «Управление активами» ограничивается только процессами, связанными с управлением основными средствами (далее ОС) в собственности предприятия независимо от их физического расположения. В отличие от процесса «Инвестиции» в процессе «Управление активами» рассматриваются операции с уже созданными основными средствами, тогда как в процессе «Инвестиции» рассматриваются процессы, направленные на создание основного средства.

## Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
1	Формирование потребности и выбор способа владения	Обоснованность Своевременность	1) Осознание потребности в ОС. 2) Расчет оптимального варианта владения (комплектация, технические характеристики, сроки, прочее)
2	Поступление ОС на склады	Своевременность Полнота	1) Приемка ОС. 2) Организация передачи груза на склад после завершения процесса приемки. 3) Оприходование ОС. 4) Приемка входного контроля качества
3	Складской учет и отчетность	Достоверность Своевременность Правильность Полнота	1) Отражение в учете установленных операций с ОС. 2) Формирование периодической и прочей отчетности
4	Хранение на складах (после поставки)	Сохранность Соответствие	1) Определение номенклатуры и объема ОС, которые будут храниться. 2) Выявление и соблюдение требований к условиям хранения ОС (производителей, госорганов и т. д.). 3) Формирование и соблюдение предприятием собственных требований. 4) Обеспечение условий хранения (территория, ограждение, климат, охрана, оборудование склада). 5) Размещение ОС на местах хранения. 6) Определение остатков ОС на местах хранения. 7) Инвентаризации. 8) Проверки качества хранимых ОС на предмет возможного его ухудшения
5	Введение ОС в эксплуатацию	Своевременность	1) Формирование запроса на получение ОС со склада с учетом установленных лимитов. 2) Организация перемещения ОС на место производства. 3) Установка и приведение ОС до состояния годного к эксплуатации, выход на проектную мощность
6	Эксплуатация	Обоснованность Сохранность Соответствие	1) Страхование. 2) Соблюдение условий эксплуатации ОС. 3) Оценка технического состояния ОС. 4) Инвентаризации
7	Ремонт и обслуживание ОС	Обоснованность Своевременность	1) Планирование ремонтов/ТО, формирование графика ППР/ТО, проведение ремонтов/ТО, учет и анализ причин возникновения аварийных ситуаций
8	Общий анализ производственных фондов	Правильность Своевременность	1) Сопоставление проектной мощности, фактической мощности и требуемой мощности. 2) Оценка оптимальности расходов на текущее обслуживание ОС. 3) Оценка соблюдения условий бесперебойного функционирования ОС

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
9	Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Обоснованность Сохранность	
10	Управление неликвидами	Обоснованность Правильность Своевременность	1) Определение номенклатуры непригодных к дальнейшему использованию ОС. 2) Определение стоимости неликвидов и вариантов дальнейшего использования
11	Выбытие	Обоснованность Сохранность	1) Обоснование отсутствия необходимости в дальнейшем использовании ОС. 2) Определение оптимального варианта выбытия ОС

### **Подпроцесс «Формирование потребности и выбор способа владения»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- осознание потребности в ОС;
- расчет оптимального варианта владения (комплектация, технические характеристики, сроки, прочее).

*Осознание потребности в ОС. Расчет оптимального варианта владения (комплектация, технические характеристики, сроки, прочее).* Потребность в новых основных средствах в целом возникает по двум основным причинам — необходимость обновления производственной базы (например, с целью поддержания текущего уровня производства или снижения расходов на обслуживание) или создание новых или наращивание имеющихся производственных мощностей (например, с целью удовлетворения возросшего спроса или вывода на рынок новой продукции). Так или иначе, решение по данному вопросу должно иметь адекватное обоснование, а не основываться, как это нередко бывает, на экспертных оценках. Необходимость обновления производственного парка может обосновываться, например, ростом текущих расходов на ремонт и обслуживание основных средств, неприемлемым уровнем производственного травматизма. Необходимость создания новых или наращивания имеющихся мощностей должна основываться как минимум на среднесрочной стратегии компании, а также поддерживаться данными маркетинговых исследований и прогнозами продаж.

Аудитор должен помнить о том, что потребность в основных средствах можно удовлетворить не только непосредственно их закупкой, но и другими путями. Основными альтернативными способами являются аренда основных средств и совместные предприятия (проекты). Предприятие не должно заикливаться на каком-либо одном способе, ему следует уделять достаточно времени на осуществление расчетов и проведение всестороннего анализа (включая оценку рисков) всех доступных вариантов получения доступа к требуемым основным средствам.

В России большая часть перекосов в данном подпроцессе крутится вокруг трех основных ситуаций:

- 1) купили основное средство, но вдруг становится непонятно, зачем оно нужно;
- 2) арендовали основное средство, но проще было купить (например, выплаты по договору аренды за год равняются стоимости такого основного средства);
- 3) давно пора поменять основное средство, но его упорно реанимируют, при этом затраты начинают приближаться к стоимости нового основного средства.

### ***Подпроцесс «Поступление ОС на склады»***

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- приемка ОС;
- организация передачи груза на склад после завершения процесса приемки;
- оприходование ОС;
- приемка входного контроля качества.

См. описание соответствующих этапов в процессе «Закупки».

### ***Подпроцесс «Складской учет и отчетность»***

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- отражение в учете установленных операций с ОС;
- формирование периодической и прочей отчетности.

См. описание соответствующих этапов в процессе «Управление запасами и складское хозяйство».



### **Подпроцесс «Хранение на складах (после поставки)»**

Данный подпроцесс включает в себя восемь основных этапов:

- определение номенклатуры и объема ОС, которые будут храниться;
- выявление и соблюдение требований к условиям хранения ОС (производителей, госорганов и т.д.);
- формирование и соблюдение предприятием собственных требований;
- обеспечение условий хранения (территория, ограждение, климат, охрана, оборудование склада);
- размещение ОС на местах хранения;
- определение остатков ОС на местах хранения;
- инвентаризации;
- проверки качества хранимых ОС на предмет возможного его ухудшения.

См. описание соответствующих этапов в процессе «Управление запасами и складское хозяйство».

### **Подпроцесс «Введение ОС в эксплуатацию»**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- формирование запроса на получение ОС со склада с учетом установленных лимитов;
- организация перемещения ОС на место производства;
- установка и приведение ОС в состояние пригодности к эксплуатации, выход на проектную мощность.

*Формирование запроса на получение ОС со склада с учетом установленных лимитов. Организация перемещения ОС на место производства.* См. описание соответствующих этапов в процессе «Управление запасами и складское хозяйство».

*Установка и приведение ОС в состояние пригодности к эксплуатации, выход на проектную мощность.* Особенностью основных средств является то, что немалая их часть не может быть использована по прямому назначению сразу после приобретения. Различные виды основных средств требуют различного рода действий по доведению их до состояния полной работоспособности. Такие действия можно разбить на две ос-

новые группы — мероприятия по физическому интегрированию основного средства в производственный процесс (например, монтаж и установка) и мероприятия по соблюдению особого режима эксплуатации с целью плавного выхода на рабочие нагрузки без ущерба для основного средства.

Аудитор должен учитывать нюансы эксплуатации основного средства, чтобы правильно определять риски, связанные с ней. Например, если форсировать процедуру обкатки нового автомобиля, то можно увеличить риск преждевременной поломки. Также, например, расходы, связанные с эксплуатацией основного средства, в большинстве случаев не могут быть равномерными и/или максимальными сразу после ввода в эксплуатацию и в ходе эксплуатации. Большинству основных средств требуется время на раскочку, а режим эксплуатации порой бывает весьма неравномерным, например вследствие неравномерного спроса на продукцию.

### **Подпроцесс «Эксплуатация»**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- страхование;
- соблюдение условий эксплуатации ОС;
- оценка технического состояния ОС;
- инвентаризации.

*Страхование.* Страхование является одним из распространенных способов управления рисками, связанными с владением и использованием основных средств. Вместе с тем многие компании пренебрегают страхованием активов, когда это имеет смысл.

Процедура заключения договора страхования может существенно меняться в зависимости от того, с какой страховой компанией взаимодействует предприятие. По этой причине условия таких договоров варьируют в широких пределах. Большое значение имеет строгое соблюдение условий договора, т. к. от этого зависит, сможет ли предприятие в полном объеме получить причитающиеся выплаты при наступлении страхового случая. Например, если по условиям договора страхования предприятие должно было установить пожарную сигнализацию, но не сделало этого, страховая компания может отказать в выплате страхового возмещения по страховому случаю, если установит и докажет факт отсутствия сигнализации.

*Соблюдение условий эксплуатации ОС. Оценка технического состояния ОС.* В большинстве случаев эксплуатация основного средства подразумевает соблюдение определенных условий. Первоначальная информация об условиях эксплуатации содержится в документации завода-изготовителя или в иных документах. Разумеется, персонал, непосредственно работающий с основным средством, необходимо своевременно проинформировать о таких условиях. Особенно это важно в тех случаях, когда основное средство ранее не использовалось на предприятии. Аудитор должен иметь в виду, что чаще всего данные об эксплуатации основного средства содержатся в различных регистрах управленческого производственного учета. В ряде случаев, например в химической промышленности, регистрация и хранение данных осуществляется с помощью автоматизированных систем. Также аудитору необходимо учитывать, что особенности эксплуатации ряда основных средств устанавливаются государственными органами.

При использовании основного средства его первоначальные характеристики меняются, и в основном не в лучшую сторону. Это запутывает как контроль расходов, связанных с эксплуатацией основных средств, так и оценку ресурса основного средства. В качестве простого примера можно привести автомобиль — в зависимости от пробега и изношенности основных узлов меняется потребление топлива и масла, а также приемлемый режим рабочих нагрузок. Еще большую путаницу вносит замена комплектующих и узлов в процессе эксплуатации, которая усугубляется возможностью использования как оригинальных, так и аналогичных запасных частей. С целью оценки текущего состояния и ресурса основного средства многие предприятия проводят комплекс диагностических мероприятий, которые могут являться как обязательными, так и добровольными. Такие мероприятия выполняются как силами самого предприятия, так и с привлечением сертифицированных подрядчиков. В этом процессе активно участвуют государственные органы, например Ростехнадзор.

*Инвентаризации.* При правильном и прилежном исполнении инвентаризация является, по сути, единственным способом точного и правильного определения имущественного статуса предприятия. На большинстве российских предприятий большая часть документов составляется и передается вручную. Ситуация усугубляется еще и тем, что скорость оборота и качество составления таких документов бывают отвратительными — документы могут заполняться, например, не полностью или с большим количеством неточностей и предоставляться на обработку с запозданием (например, на месяц и более) или не предоставляться вовсе. Все это соз-

дает предпосылки для постепенного нарастания несоответствия между фактическим и учетным имущественным статусом.

Многие аудиторы знают, что в российском законодательстве есть документ, описывающий процесс проведения инвентаризации и документирования ее итогов, — Приказ Минфина № 49 от 13 июня 1995 г. Он неплох в качестве базового документа, однако описывает далеко не все нюансы и особенности процесса инвентаризации — что-то просто упущено, что-то оставляется на откуп менеджменту предприятия. Также ряд моментов просто не объяснен логически, например, почему в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков. Намного логичнее проводить такую инвентаризацию в период наилучшей доступности остатков для пересчета, т. к. в некоторых случаях доступ лучше летом, а в некоторых — зимой. Также при этом необходимо оценивать целесообразность проведения инвентаризации и наличие ресурсов для ее проведения — большая часть отпусков в этих районах традиционно приходится на лето. Хорошей практикой в данном случае является создание на предприятии дополнительных регламентирующих документов, посвященных детализации нюансов и особенностей, например регламента по особенностям пересчета ТМЦ, которые используются на предприятии. Инвентаризация является одним из тех процессов, где наличие регламентов приносит больше пользы, чем путаницы.

Ключевой проблемой процесса является формальный или поверхностный подход к инвентаризации, что может выражаться в основном в следующем:

- отсутствуют признаки реального пересчета (например, отсутствуют рабочие тетради и рабочие инвентаризационные описи; в инвентаризационных описях в графе «Фактическое наличие» заранее ставится количество, равное количеству по данным учета; отсутствуют командировочные отчеты и расходы по сотрудникам, которые должны были проводить инвентаризацию на объектах, удаленных от их основного места работы);
- члены рабочей инвентаризационной комиссии не являются специалистами в тех областях, где используются пересчитываемые ТМЦ;
- отсутствует обучение порядку и методологии проведения инвентаризации;
- инвентаризация больших объемов ТМЦ проводится с использованием заведомо недостаточных ресурсов (время, люди, финансирование, прочее).

Хорошей практикой, которая пока редко встречается в России, является использование специализированных предприятий, оказывающих услуги в области проведения инвентаризации и оценки состояния имущества. Достойной альтернативой является привлечение к инвентаризациям людей, которые как минимум хорошо знают методологию ее проведения, например сотрудников подразделений внутреннего аудита или таких сопоставимых по функциям подразделений, как подразделение внутреннего контроля.

Аудитору необходимо быть готовым к тому, что во многих случаях при выявлении недостатков по результатам инвентаризации виновные лица либо отсутствуют, либо им невозможно предъявить претензии и взыскать ущерб. Это связано с неопределенностью трактовки в российском законодательстве степени обеспеченности «надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику» (материально ответственному лицу). К таким условиям можно отнести не только наличие физических препятствий для хищения или порчи имущества (например, замки или забор), но и особенности функционирования процесса управления запасами и активами (например, порядок выдачи или приемки материалов). Хорошей практикой в данном случае является формальное определение критериев надлежащих условий для хранения и взятие с ответственного работника расписки о его согласии с тем, что такие условия созданы. В противном случае каждый эпизод недостатка необходимо будет рассматривать в судебном порядке, что может потребовать больших затрат, чем размер недостатка. Что касается отсутствия виновных в случае недостатка, то аудитору необходимо иметь в виду, что в большинстве случаев это следствие недостатков в процессе управления имуществом. Наиболее распространенными недостатками являются:

- отсутствие процесса приемки-передачи имущества при смене МОЛ;
- отсутствие процесса приемки-передачи при увольнении МОЛ;
- проблемы документооборота на предприятии (задержки при составлении и сдаче документов для обработки, отсутствие и утеря документов, ошибки в документах, отсутствие контроля качества и своевременности документооборота).

### **Подпроцесс «Ремонт и обслуживание ОС»**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- планирование ремонтов/ТО, формирование графика ППР/ТО;

- проведение ремонтов/ТО;
- учет и анализ причин возникновения аварийных ситуаций.

Описание этого подпроцесса планируется подготовить во второй редакции книги в составе анализа процесса «Технический ремонт и обслуживание».

### **Подпроцесс «Общий анализ производственных фондов»**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- сопоставление проектной мощности, фактической мощности и требуемой мощности;
- оценка оптимальности расходов на текущее обслуживание ОС;
- оценка соблюдения условий бесперебойного функционирования ОС.

*Сопоставление проектной мощности, фактической мощности и требуемой мощности.* Данный анализ в первую очередь призван дать оценку конкурентоспособности предприятия — обладает ли предприятие основными средствами, способными производить востребованную продукцию, в требуемых объемах и с заданной рентабельностью. Разница между проектной мощностью и фактической мощностью представляет собой производственный потенциал. Разница между фактической и требуемой мощностью является обоснованием необходимости и направления инвестирования. Для проведения анализа предприятию необходимо наладить процесс сбора релевантной информации (участие в специализированных выставках, конференциях, презентациях, маркетинговые исследования, деловые контакты и прочее), осуществляемый соответствующей структурой. Расчет и анализ требуемой мощности должен основываться на стратегии развития предприятия.

*Оценка оптимальности расходов на текущее обслуживание ОС.* В целом, как уже говорилось, аудитор должен уметь сопоставить расходы на эксплуатацию с режимом работы основного средства. Ряд расходов на эксплуатацию обусловлен требованиями государственных регулирующих органов (например, требования по обеспечению безопасности), поэтому аудитору необходимо быть в курсе таких требований.

Расходы на эксплуатацию редко имеют равномерную динамику. Множество факторов может вызывать отклонения от среднего уровня расхо-

дов. Аудитору необходимо иметь в виду, что статус расходов по данным учета не всегда соответствует расходам по факту. Нередки ситуации, когда предприятие не использует часть основных средств в течение длительного времени. По разным причинам, в том числе с целью минимизации налогообложения, такие основные средства не переводятся на консервацию, при этом наряду с обычными расходами для таких основных средств возникают расходы, обусловленные фактическим неиспользованием (например, расходы на охрану).

Хорошей практикой является нормирование расходов в целом и расходов на эксплуатацию в частности. Однако многие предприятия не имеют четко отработанного процесса создания и обновления нормативов. В лучшем случае они делают это нерегулярно. Это характерно для предприятий, где либо отсутствует мотивация менеджмента на результат, либо система мотивации и состояние системы контроля таковы, что менеджменту выгоднее не соблюдать нормативы. Аудитору необходимо помнить, что при отсутствии нормативов требуемые соотношения для проведения оценки оптимальности расходов часто можно получить из данных управленческого производственного учета. Тем не менее, даже если нормативы существуют, необходимо убедиться, что существует и процесс управления изменениями этих нормативов.

*Оценка соблюдения условий бесперебойного функционирования ОС.* Основное средство должно работать настолько непрерывно, насколько это позволяют условия его эксплуатации. Однако ни одно основное средство не застраховано от простоя в процессе использования. Основные причины приостановки эксплуатации основного средства следующие.

- **Авария.** Причиной аварий может быть множество факторов. В целом их можно разбить на три группы — текущее состояние основного средства, недостатки процесса эксплуатации основного средства и форс-мажорные обстоятельства. С течением времени возрастает вероятность непредвиденных поломок, вызванных как особенностями конструкции основного средства, так и составляющих его материалов. Поэтому большое значение имеет опыт обслуживающего технического персонала, т. к. только с опытом постигаются нюансы аварийности конкретного основного средства. При эксплуатации основного средства на первое место выходят адекватность техпроцессов и квалификация персонала. Техпроцессы должны оптимально регулировать процесс эксплуатации, в том числе для того, чтобы сделать риск аварий достаточно

предсказуемым. Квалификация персонала должна соответствовать требованиям техпроцессов. Одно без другого не существует — плохо подготовленные работники не могут адекватно следовать техпроцессу и наоборот, исполнение самых простых предписаний может иметь непредсказуемый финал вследствие деструктивного творческого потенциала отдельных нерадивых исполнителей.

Форс-мажорные обстоятельства могут довольно широко варьировать от относительно распространенных до экзотических, а также иметь различную природу, т. е. быть как естественными, так и связанными с недостатками в деятельности предприятия.

Хорошей практикой является создание процесса по управлению рисками, способными в результате реализации привести к аварийным ситуациям. В моей практике встречались компании, которые наладили такой процесс, правда, по большей части фокус делался на техногенные риски и риски форс-мажора. Риски, связанные с особенностями построения и содержания процессов и состоянием основных средств, человеческих и прочих ресурсов, не рассматривались.

- **Необходимость остановочного ремонта / техобслуживания.** Более подробно будет рассмотрена в разделе по процессу «Управление ТОиР» в следующей редакции книги.
- **Отсутствие потребности в результатах использования основного средства.** Отсутствие анализа факторов, обусловивших данную причину, указывает на отсутствие взаимодействия между процессом «Производство» и процессом «Продажи», а также процессом «Бизнес-планирование и бюджетирование». Аудитору следует обращать внимание на наличие устойчивой коммуникации между процессом продаж и процессом производства. Динамика текущих продаж и прогнозы на будущее должны учитываться при определении режима использования основного средства. Аудитор должен иметь в виду, что остановки по этой причине могут быть также следствием проблем в процессе продаж.
- **Отсутствие складских мощностей для размещения результатов использования основного средства.** Данная причина может быть связана как с отдельными факторами, так и иметь более сложную природу. Многое зависит от процесса продаж и от процесса логистики. Необходима устойчивая коммуникация между процессом продаж, процессом производства и процессом логистики. Регуляр-



ное затоваривание складов, простой транспорта в ожидании погрузки/разгрузки указывает на проблемы в функционировании как минимум процесса логистики.

- **Запрет регулирующих органов на эксплуатацию основного средства.** Эксплуатация многих основных средств должна осуществляться в соответствии с требованиями государственных органов РФ (например, с «Техническим регламентом о требованиях пожарной безопасности»). Наиболее типичным наказанием за несоблюдение таких требований является наложение штрафных санкций, а также приостановка деятельности с использованием тех или иных основных средств до устранения причин несоблюдения. На предприятии должен функционировать процесс мониторинга требований законодательства в отношении используемых основных средств. В большинстве случаев исполнение предписаний законодательства намного дешевле, чем приостановка эксплуатации основных средств.
- **Отсутствие ресурсов, требуемых для эксплуатации основного средства.** Подавляющему большинству основных средств для работы необходимы те или иные ресурсы. В моей практике встречались ситуации, когда эксплуатация основных средств приостанавливалась по совершенно банальным причинам (например, однажды встали несколько цехов химического производства из-за обрыва линии электропередачи от налипания снега). В большинстве случаев требуются минимальные затраты для минимизации рисков остановки эксплуатации основного средства. Довольно распространенной причиной остановок являются также недостатки в структуре и содержании процесса снабжения ресурсами.

Как видно из сказанного, причин для остановки эксплуатации основного средства более чем достаточно. Аудитор должен уметь оценить последствия таких остановок и сопоставить их стоимость для предприятия со стоимостью превентивных мероприятий. В идеале аудитор должен предложить свой вариант превентивных мероприятий на основе выводов по результатам экономических расчетов. Чтобы разработать свой вариант превентивных мероприятий, аудитор может пользоваться различными источниками — требованиями законодательства, мнением владельцев процессов, статистикой по эксплуатации основных средств на предприятии, опытом других аналогичных предприятий, мнением экспертов.

### ***Подпроцесс «Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке»***

В зависимости от отрасли перемещения основных средств могут быть как минимальными (например, производство состоит из стационарных технологических линий, конвейерное производство), так и весьма интенсивными (например, оказание услуг с использованием подвижного оборудования). В целом перемещения можно разделить на две группы — перемещения со сменой МОЛ и перемещения без смены МОЛ.

Многие предприятия, особенно имеющие динамичный производственный процесс (например, нефтесервисные услуги), довольно поверхностно контролируют процесс перемещения основных средств от одного МОЛ к другому. Во многом это связано с тем, что они не обеспечивают надлежащие условия хранения (т. е. закрепление основного средства за МОЛ имеет формальный характер), а оплата труда их работников мало зависит от состояния используемых основных средств. Разумеется, при выходе из строя основного средства работники (особенно работающие сдельно) не имеют возможности увеличивать выработку, однако в большинстве случаев основное средство либо оперативно ремонтируется, либо заменяется. Риски неисполнения обязательств перед покупателем/заказчиком обычно перевешивают риски дополнительных расходов на ремонт или замену основного средства. Аудитору важно оценить состояние процесса передачи основных средств от одного МОЛ к другому. Его недостатки влекут за собой ряд негативных последствий, например несоответствие данных учета и фактических данных (перемещения не оформляются документально, документы не сдаются в бухгалтерию), повышенный износ основных средств (несоблюдение условий эксплуатации, повреждения при перемещении), необоснованность закупок основных средств (закупки делаются наугад, т. к. неизвестен фактический имущественный статус), сложность проведения инвентаризаций. Аудитор должен уметь оценивать последствия текущего состояния процесса перемещения.

Перемещения основных средств как со сменой МОЛ, так и без смены могут осуществляться на довольно большие расстояния. Кроме того, перемещение ряда основных средств требует дополнительных расходов, например расходов на монтаж и демонтаж. Поэтому оно требует дополнительного обоснования. По общему правилу выгода от перемещения должна превышать расходы, связанные с ним.

### **Подпроцесс «Управление неликвидами»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- определение номенклатуры непригодных к дальнейшему использованию ОС;
- определение стоимости неликвидов и вариантов дальнейшего использования.

*Определение номенклатуры непригодных к дальнейшему использованию ОС.* Выявление номенклатуры непригодных к дальнейшему использованию основных средств может осуществляться как в текущем режиме, так и проводиться в рамках периодических инвентаризаций. В целом существует два подхода к определению непригодности основного средства — достижение основным средством определенных параметров и достижение состояния абсолютной непригодности.

Немало компаний используют первый подход. В основном он применяется к ключевым видам основных средств. Их выход из строя влечет за собой не только дополнительные расходы, но и ряд других негативных моментов — нарушение сроков исполнения обязательств по договору, аварии, угрозу здоровью и человеческой жизни, повреждение других основных средств. Например, при капитальном ремонте скважин новые насосно-компрессорные трубы используются только для осуществления 60 спуско-подъемных операций. После этого они подлежат диагностике и, возможно, ремонту. Цикл повторяется еще два-три раза, и каждый раз допустимое количество спуско-подъемных операций уменьшается. После трех-четырех циклов труба уже не подлежит дальнейшему использованию, хотя часть ее использовать все же можно. Поэтому в результате использования первого подхода основное средство может считаться непригодным, однако возможность его использования сохраняется. При анализе эффективности использования данного подхода предприятием аудитор должен сопоставить, насколько оптимально рассчитаны нормативы использования, т. к. слишком мягкие нормативы могут приводить к списанию еще вполне пригодных основных средств. Аудитор должен иметь в виду, что в большинстве ситуаций при осуществлении такого анализа ему потребуется помощь эксперта.

Многие российские компании используют и второй подход. Под «абсолютной непригодностью» понимается такое состояние основного средства, при котором его дальнейшее использование возможно только при замене более 50% составляющих компонентов либо расходы на обеспечение требуемой функциональности сопоставимы с расходами на при-

обретение нового аналогичного основного средства. В ряде случаев применение второго подхода отчасти оправданно (например, падение спроса на продукцию предприятия ограничивает и ставит под вопрос целесообразность инвестиций в аналогичные основные средства). Много зависит от политики государства по стимулированию отказа от использования второго подхода. Как и при анализе первого подхода, аудитор должен оценить экономические последствия от использования принципа «абсолютной непригодности». Помощь экспертов также может потребоваться.

Хорошей практикой является наличие у предприятия процесса сопоставления выгоды от владения основным средством с рисками и стоимостью владения. Однако такой процесс используется лишь отдельными компаниями, имеет множество ограничений (например, принятие решений только на основании экспертных оценок) и распространяется лишь на определенные виды основных средств.

В любом случае компания, которая ставит основному средству диагноз «непригодно для дальнейшего использования», должна обосновать свое решение. Это означает, что в принятии решения должны принимать участие соответствующие специалисты. Чем больше процесс использования основных средств нормируется, тем меньше вероятность списания работоспособных основных средств под видом непригодных. Однако даже участие специалистов в принятии решения о пригодности основного средства не является гарантией достаточного обоснования, т. к. всегда существует вероятность злого умысла либо ошибки. Хорошей практикой является использование оценок независимых сторон, например компаний, специализирующихся на диагностике и оценке тех или иных видов основных средств. Однако они не должны быть аффилированы с заводами-изготовителями, поскольку последним выгодно признание основного средства непригодным.

*Определение стоимости неликвидов и вариантов дальнейшего использования.* Аудитору необходимо иметь в виду, что, даже если основное средство было признано непригодным, оно имеет определенную стоимость. Эта стоимость складывается из стоимости компонентов, входящих в состав основного средства, которые все еще можно использовать с ограничениями или без по прямому назначению, а также материалов, из которых основное средство состоит. Также возможны более экзотические варианты дальнейшего использования (например, использование списанного судна в качестве плавучего отеля). Каждый из таких способов имеет свои плюсы и минусы.

- Определение стоимости по стоимости материалов — в большинстве случаев дает самую низкую оценку стоимости неликвида. Исключением являются случаи, когда в состав неликвида входят драгоценные металлы или драгоценные камни. Аудитору необходимо помнить, что операции с драгоценными металлами и камнями, входящими в состав основных средств, должны осуществляться с соблюдением требований целого пакета государственных нормативных актов (например, Постановления Правительства № 731 от 28 сентября 2000 г.). Довольно часто предприятия либо занижают стоимость материалов, их количество, либо вообще не показывают в учете ни того ни другого.
- Определение стоимости по стоимости компонентов — дает более высокую оценку стоимости неликвида. Однако в зависимости от сложности конструкции основного средства оценка всех компонентов на возможность дальнейшего использования может быть нецелесообразной. Поэтому в большинстве случаев оцениваются только самые ликвидные компоненты. Основная трудность контроля данного вида оценки связана с тем, что контроль обоснованности оценки может быть осуществлен только непосредственно в момент ее проведения либо в течение некоторого времени после ее завершения. Грубо говоря, если оценка была необоснованной, то следы можно достаточно быстро замести, т. к. основное средство списывается с баланса предприятия. Проведение оценки компонентов может потребовать специальной экспертизы (например, дефектоскопии), что влечет за собой дополнительные расходы и усложняет процедуру оценки.
- Определение стоимости из возможности альтернативного использования — наиболее сложный из приведенных способов. Требуется смекалки и творческого подхода. На практике используется компаниями больше случайно, чем целенаправленно.

Как видно из вышеизложенного, процесс оценки связан с определенными рисками. Аудитора должно настораживать отсутствие положительного экономического эффекта от операций с неликвидами по данным учета. Также аудитор должен обращать внимание на нестыковки при анализе процесса управления неликвидами (например, увеличение динамики образования неликвидов при относительной свежести основных средств предприятия). Аудитор должен осознавать, что анализ данного процесса может потребовать привлечения соответствующих экспертов.

### **Подпроцесс «Выбытие»**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- обоснование отсутствия необходимости в дальнейшем использовании ОС;
- определение оптимального варианта выбытия ОС.

*Обоснование отсутствия необходимости в дальнейшем использовании ОС. Определение оптимального варианта выбытия ОС.* В любой момент времени любое основное средство по объективным причинам может быть признано либо бесполезным для текущей деятельности предприятия, либо способным принести большую выгоду при использовании вне предприятия. Основное средство может быть выведено из производственного процесса предприятия с использованием трех основных вариантов — выбытие без последующей замены, выбытие с последующей заменой и временное выбытие.

- **Выбытие без последующей замены.** Существует три формы такого выбытия: продажа, безвозмездная передача и списание. Независимо от формы выбытия его целесообразность необходимо обосновывать. В случае списания обоснование должно касаться экономической целесообразности, т. к. предполагается, что дальнейшее использование основного средства невыгодно. В случае продажи или безвозмездной передачи необходимо также рассмотреть влияние на способность предприятия достичь поставленных целей в отсутствие основного средства. Нередки ситуации, когда с энтузиазмом принимается решение о продаже части основных средств, а спустя какое-то время все вдруг резко понимают, что без этих основных средств обойтись нельзя. В большинстве случаев такие ситуации связаны с отсутствием хорошо поставленного процесса стратегического планирования и процесса прогнозирования, которые в свою очередь сильно зависят от объема и качества исходной информации для анализа. Нередко по тем же причинам происходит обратное — основные средства простаивают вместо того, чтобы на вырученные от их продажи деньги предприятие смогло оптимизировать свою деятельность. В связи с этим аудиторы полезно проанализировать динамику выбытия и поступления основных средств. Если определенные основные средства продаются, а спустя какое-то время приобретаются аналогичные основные средства, это может указывать как на махинации, так и на ущербность управленческих навыков руководства предприятия. Ситуация может усугуб-

ляться еще, например, и тем, что часть приобретенных основных средств не используется в деятельности предприятия. Сам факт неиспользования основных средств по прямому назначению в течение длительного периода является интересным объектом для анализа.

- **Выбытие с последующей заменой.** Этот вариант выбытия имеет те же три формы: продажа, безвозмездная передача и списание. В отличие от первого варианта при обосновании целесообразности в этом случае необходим анализ преимуществ замены одного основного средства на другое. Аудитор должен иметь в виду, что нередко разница между старым и новым основным средством не очевидна. Необходимость замены может на самом деле иметь иную причину, чем та, что указывается в обосновании (например, использование бюджета на инвестиции в конце года, чтобы в следующем году его не урезали). В остальном все сказанное для первого варианта применимо и ко второму.

- **Временное выбытие.** Существует два основных варианта временного выбытия: консервация и сдача в аренду. Понятие «консервация» может обозначать две ситуации: консервация как понятие учета (в отношении основного средства не осуществляется никаких дополнительных действий) и консервация как понятие процесса (основное средство подвергается определенной обработке для сохранения его полезных свойств, например нанесение дополнительного слоя смазки на станки и их упаковка в ящики). Довольно часто предприятия не соблюдают требования бухгалтерского и налогового учета и не переводят основные средства в режим консервации, когда они не используются длительное время. В таких случаях аудитору необходимо оценить риски, связанные с ситуацией. Также аудитор должен оценить целесообразность длительного пребывания основных средств в режиме консервации, особенно при отсутствии у менеджмента понимания направлений развития предприятия на ближайшую и долгосрочную перспективу.

В противовес консервации сдача временно не используемых основных средств в аренду представляет собой более выгодный вариант альтернативного использования. Длительность и условия договора аренды должны быть хорошо продуманы, чтобы предприятие могло с минимальными потерями и в требуемые сроки вернуть понадобившиеся основные средства. Аудитору следует обратить внимание на условия договора аренды — арендная плата должна как минимум покрывать расходы, связанные с владением

основным средством, и условия эксплуатации должны быть оптимальными для сохранения исходных полезных свойств основного средства. Тем не менее для большинства предприятий сдача временно неиспользуемых основных средств в аренду не является той целью, для которой данные основные средства приобретались. Она должна рассматриваться как временный компромисс до принятия решения о дальнейшем развитии предприятия.

В свете вышесказанного существует три ситуации, к которым аудитор должен присмотреться:

- основные средства продаются, а затем аналогичные основные средства берутся в аренду;
- основные средства берутся в аренду, а аналогичные основные средства, находящиеся в собственности предприятия, простаивают;
- основные средства берутся в аренду, а аналогичные основные средства, находящиеся в собственности предприятия, сдаются в аренду, в том числе по более низким ставкам.

Целесообразность этих ситуаций в большинстве случаев сомнительна.

Аудитор также должен иметь в виду, что выбытие основного средства влечет разнообразные последствия для деятельности предприятия, некоторые из которых могут быть необратимыми. Анализ целесообразности выбытия является хорошей практикой, однако он бесполезен, если не рассматриваются все существенные аспекты выбытия основного средства.

#### Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риски	Комментарии
Формирование потребности и выбор способа владения	Арендные платежи необоснованно высоки (например, 50% стоимости нового оборудования за один год)	Если процедура тендера работает плохо, вероятность этого риска весьма высока. Довольно часто можно точно оценить последствия реализации данного риска, т. к. в большинстве ситуаций в аренду берется ликвидное (распространенное) имущество. Стоимость такого имущества можно взять из различных источников, например из Интернета. Лучшим источником являются данные производителя или дилера
Формирование потребности и выбор способа владения	Арендуется ОС, которое имеется в наличии	Это может быть следствием различных факторов, в том числе объективных — например, собственное ОС находится в длительном ремонте. Однако в ряде ситуаций оправдания отсутствуют. Необходимо рассматривать не только полностью аналогичные ОС, но и близкие аналоги



Продолжение табл.

Подпроцесс	Риски	Комментарии
Формирование потребности и выбор способа владения	Арендуются ОС, при этом аналогичное собственное ОС сдается в аренду, в том числе по более низким ставкам	Это влечет появление большего количества рисков, чем просто использование собственного ОС, — добавляются риски аренды и сдачи в аренду. Такие случаи должны быть достаточно обоснованными, например ОС аналогичны, но предприятие сдало в аренду старое ОС, а взяло в аренду новое, с более значительным ресурсом
Поступление ОС на склады	См. раздел «Процесс “Закупки”»	
Складской учет и отчетность	См. раздел «Процесс “Управление запасами и складское хозяйство”»	
Хранение на складах (после поставки)	См. раздел «Процесс “Управление запасами и складское хозяйство”»	
Введение ОС в эксплуатацию	Введение в эксплуатацию ОС до выполнения всех требований, связанных с вводом в эксплуатацию	Довольно распространенный риск. Требования могут иметь технический характер (например, отсутствие ходовых испытаний), законодательный характер (например, отсутствие регистрации права собственности на объекты недвижимости), учетный характер (например, отсутствие документов для постановки на учет ОС) и т. д. В основном несоблюдение требований указывает на недостатки целого ряда процессов, и в первую очередь процесса бизнес-планирования. Последствия несоблюдения требований могут быть весьма существенны (например, аварии)
Эксплуатация	Эксплуатационные расходы превышают обоснованную величину	Популярный риск. Эксплуатация основных средств требует наличия процесса установления и обновления нормативов эксплуатационных расходов. При отсутствии нормативов также проблематично обеспечить контроль обоснованности процесса бюджетирования
Эксплуатация	Отсутствие пообъектного планирования и учета расходов	В отношении ряда ОС целесообразно организовать пообъектный учет расходов, т. е. учет расходов в разрезе инвентарных номеров. Классическим примером являются транспортные средства. Котловой учет расходов делает практически невозможным контроль обоснованности расходов
Эксплуатация	Отсутствие возможности точной идентификации ОС	Специфический риск. Существует ряд отраслей и множество видов ОС, в отношении которых невозможно или практически невозможно использовать стандартные методы идентификации — ярлыки, инвентарные номера на поверхности ОС, бирки и т. д. В основном это связано с тем, что при эксплуатации такие ОС испытывают воздействие на большей части поверхности, поэтому стандартные идентификационные знаки просто самоустраняются
Эксплуатация	Условия и режим эксплуатации ОС способствуют ускоренному ухудшению технико-эксплуатационных характеристик (по сравнению с нормальной ситуацией)	Довольно часто производственные подразделения выполняют возложенные на них задачи точно и в срок, гробя при этом вверенное им ОС. Нередко вину такого производственного подразделения трудно установить, особенно в отсутствие адекватного учета и анализа производственных показателей и показателей работы ОС. Такие ситуации связаны с доступностью финансирования и слабостями инвестиционного процесса (в части обоснования потребности)

Продолжение табл.

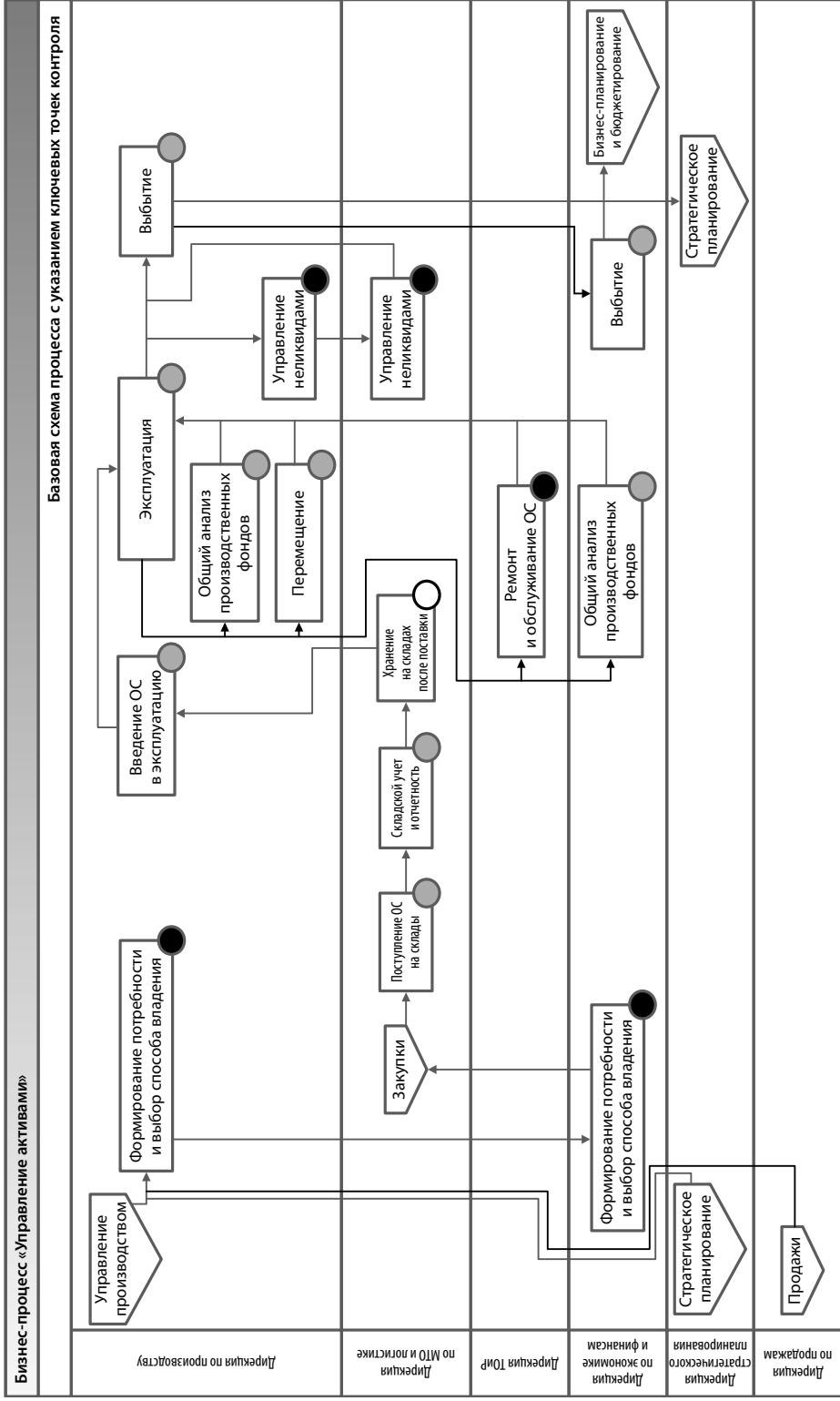
Подпроцесс	Риски	Комментарии
Эксплуатация	Условия договора страхования не соблюдаются, что приводит к невозможности получения страхового возмещения	Специфический риск. Существует две наиболее распространенные ситуации: 1) формулировки договора позволяют страховой компании отстраниться от выполнения обязательств; 2) предприятие не уделяет достаточно внимания соблюдению условий страхования. Данная ситуация может провоцироваться отсутствием у куратора договора навыков и знаний, чтобы оценить степень исполнения условий страхования
Ремонт и обслуживание ОС	См. раздел «Процесс “ТОиР”»	
Общий анализ производственных фондов	Отсутствуют риски, которым необходимо уделить особое внимание	
Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Бесцельное перемещение (в пункте назначения потребность отсутствует)	Перемещения в рамках одной компании или группы аффилированных компаний могут осуществляться на большие расстояния в случае, если предприятия расположены в разных регионах. На практике нередки ситуации перемещения активов внутри компании с привлечением стороннего подрядчика. Такие перевозки обычно меньше привлекают внимания с точки зрения целесообразности, особенно в случае перемещения с одного склада на другой. Особенно данный риск актуален для компаний с плохо поставленным процессом бюджетирования — за счет внутренних перевозок можно, например, при необходимости довести фактический бюджет по логистике до завышенных плановых объемов
Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Нарушение порядка документооборота при осуществлении операций по перемещению	Этот риск очень часто реализуется, его последствия плохо контролируемы и влияют на множество процессов предприятия. Типичная ситуация — ОС перемещалось, документы не составлялись. В результате местоположение ОС по данным учета не соответствует фактическому местоположению, новый МОЛ не расписался в получении ОС в подотчет, ОС получило повреждения по вине МОЛ, претензии предъявить некому. Это лишь один из многочисленных вариантов развития цепочки событий, и притом не самый негативный
Управление неликвидами	ОС продолжает использоваться тогда, когда выгода от его использования в лучшем случае не превышает расходов на использование	Особенность этого риска заключается в том, что порой он реализуется на предприятии помимо желания и воли руководства вследствие обстоятельств, так скажем, непреодолимой силы (например, отсутствие свободных денежных средств). Типичным примером возникновения данного риска является использование старого оборудования
Управление неликвидами	ОС раньше времени причисляется к ОС, непригодным к дальнейшему использованию	В некоторых компаниях замена/списание ОС раньше времени осуществляется намеренно, исходя из модели использования в рамках существующих процессов. Возможно, это правильно, однако далеко не все компании могут себе это позволить. Данный риск может быть спровоцирован различными факторами, например необходимостью нарастить инвестиционный бюджет (получение дополнительного финансирования) или вывести часть работоспособных активов для создания серого производства

Окончание табл.

Подпроцесс	Риски	Комментарии
Управление неликвидами	Обесценение (при задержке принятия решения по конкретному неликvidу)	Обычно ценность неликвида заключается в стоимости материалов, из которых он состоит. Так как многие компании довольно часто ограничены в складских мощностях, неликвиды хранятся на открытом воздухе. Такой способ хранения плохо сказывается на их полезных качествах. Обесценение может происходить и по ряду других причин, например со сложного ОС могут сниматься отдельные элементы для использования либо в личных, либо в производственных, но неучтенных целях (например, для сокрытия брака)
Выбытие	Преимущества от продолжения использования выбывших ОС существенно выше экономического эффекта, полученного от их выбытия	Этот риск может иметь весьма существенные негативные последствия. Типичной ситуацией является переход на так называемый аутсорсинг вместо использования собственных ОС. Довольно часто при переходе на такую схему совокупные расходы увеличиваются, хотя аутсорсинг был придуман именно для оптимизации расходов. Также довольно часто данный риск реализуется осмысленно, в результате действий по личному обогащению в ущерб интересам бизнеса
Выбытие	Отсутствие прихода металла при списании ОС	Нередко ОС, состоящее по большей части из металла, списывается с баланса, при этом в результате списания по данным учета и по факту отсутствует металлолом. В целом для предприятия ущерб может быть небольшим, однако для отдельно взятого человека или группы лиц составлять слишком неприличную сумму для подарка

Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса (см. рис. 13)

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Формирование потребности и выбор способа владения	Обоснованность	Потребность в ОС должна обосновываться более существенно, чем просто экспертная оценка (например, путем сопоставления текущего и будущего спроса и текущих возможностей предприятия). Функционал ОС должен максимальным образом способствовать достижению тактических и стратегических целей компании. Способ владения в оптимальном варианте должен минимизировать риски, связанные с владением и использованием (как экономические, так и технические и прочие). Владелец контроля — дирекция по экономике и финансам (в части экономических аспектов), департамент по инвестициям (в части технических аспектов; или иное подразделение, обладающее технической экспертизой, но независимое от подразделения, в котором планируется использовать ОС) и департамент по стратегии (в части соответствия стратегии предприятия; или иное подразделение, формирующее стратегию предприятия). Разумеется, определенный объем ОС может закупаться по упрощенной схеме (например, просто в рамках утвержденного бюджета)



**Рис. 13.** Базовая схема процесса «Управление активами» с указанием ключевых точек контроля

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Своевременность ●	В большинстве своем ОС требуют определенного времени для их производства, ввода в эксплуатацию (монтаж и прочее) и вывода на требуемую мощность. Таким образом, необходимо предусмотреть запас времени при принятии решения о моменте приобретения ОС. Своевременно сформированная потребность позволяет ОС появиться в производственном процессе в момент максимального преимущества при минимальных издержках (соблюдение концепции «затраты/выгоды»). Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту
2	Поступление ОС на склады	Своевременность ●	См. соответствующий раздел процесса «Закупки»
		Соответствие ●	См. соответствующий раздел процесса «Закупки»
3	Складской учет и отчетность	Достоверность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление запасами и складское хозяйство»
		Своевременность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление запасами и складское хозяйство»
		Правильность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление запасами и складское хозяйство»
		Полнота ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление запасами и складское хозяйство»
4	Хранение на складах (после поставки)	Сохранность ●	См. соответствующий раздел процесса «Управление запасами и складское хозяйство»
		Соответствие ○	См. соответствующий раздел процесса «Управление запасами и складское хозяйство»
5	Введение ОС в эксплуатацию	Своевременность ●	Как указано в п. 1, значительная часть ОС требует ряда дополнительных мероприятий по приведению в рабочее состояние и выходу на заданную мощность. При планировании любых действий с новыми ОС необходимо предусматривать запас времени на проведение дополнительных мероприятий. Это вдвойне важно, т. к. довольно часто от своевременности ввода ОС зависит своевременность исполнения обязательств перед сторонними контрагентами. Также своевременный ввод в эксплуатацию — это появление ОС в производственном процессе в момент максимального преимущества при минимальных издержках (соблюдение концепции «затраты/выгоды»). Владелец контроля — дирекция по производству
6	Эксплуатация	Обоснованность ●	Любое изменение текущей схемы использования ОС должно подтверждаться доказательствами максимизации экономического эффекта. При этом необходимо учитывать упущенную выгоду во время осуществления изменения схемы работы. Также расходы, связанные с эксплуатацией ОС, должны нормироваться в соответствии с состоянием производственного процесса и пересматриваться в случае его существенного изменения. Владелец контроля — дирекция по производству (в части технических аспектов) и дирекция по экономике и финансам (в части экономических аспектов)

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Сохранность ●	ОС должно эксплуатироваться в таких условиях, в которых риск нанесения повреждений минимален. При этом должен опять же соблюдаться принцип «затраты/выгоды», т. е. стоимость наносимого ОС ущерба должна перекрываться с некоторым запасом прибылью от использования ОС. Предприятие должно проводить соответствующий анализ. Владелец контроля — дирекция по производству (в части функциональности ОС) и дирекция по экономике и финансам (в части соблюдения принципа «затраты/выгоды»)
		Соответствие ●	Эксплуатация практически любого ОС связана с необходимостью соблюдения свода определенных правил. Источником правил могут быть как требования технологии, так и требования сопутствующего характера, например требования по обеспечению безопасности. Значительная часть таких требований определяется государственными регулирующими органами. Владелец контроля — дирекция по производству (в части функционала) и отдел по охране труда и промышленной безопасности (в части требований госорганов)
7	Ремонт и обслуживание ОС	Своевременность ●	См. соответствующий раздел процесса «Техническое обслуживание и ремонты»
		Обоснованность ●	См. соответствующий раздел процесса «Техническое обслуживание и ремонты»
8	Общий анализ производственных фондов	Правильность ●	Расчеты, прочие методики и инструменты анализа должны перепроверяться и сверяться друг с другом с целью минимизации ошибок и нестыковок. Результаты анализа по различным периодам должны быть сопоставимы. Владелец контроля — дирекция по производству (в части количественных показателей) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных показателей)
		Своевременность ●	Анализ должен осуществляться до момента принятия решений, на принятие которых такой анализ может влиять. Владелец контроля — дирекция по производству (в части количественных показателей) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных показателей)
9	Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Обоснованность ●	Перемещение ОС означает смену условий его работы, и/или смену МОЛ, и/или временное выключение ОС из производственного процесса. Любое из указанных обстоятельств является достаточным поводом для получения санкции от владельца процесса, результаты деятельности которого зависят от данного ОС на момент принятия решения о перемещении. Также перемещение должно максимизировать положительный экономический эффект в целом по предприятию. Владелец контроля — дирекция по производству (в части функционала), отдел по охране труда и промышленной безопасности (в части требований госорганов), дирекция по МТО и логистике (в части оптимального маршрута перемещения) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных показателей)

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
		Сохранность	<p>В случае необходимости при перемещении следует принять дополнительные меры обеспечения сохранности ОС по сравнению с теми, что действуют при стационарном хранении или эксплуатации. Владелец контроля — дирекция по производству (в части определения содержания дополнительных мер), дирекция по МТО и логистике (в части обеспечения дополнительных мер) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных показателей)</p>
10	Управление неликвидами	Обоснованность	<p>Решение о квалификации ОС как неликвида должно приниматься коллегиально. Имеет смысл привлекать специализированные предприятия. Должен соблюдаться принцип «затраты/выгоды». Владелец контроля — дирекция по производству (в части функционала), дирекция по ТОиР (в части целесообразности ремонта и ремонтпригодности), дирекция по МТО и логистике (в части определения цены реализации) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных показателей)</p>
		Правильность	<p>Процедура определения ценности ОС после того или иного периода эксплуатации уникальна в каждом случае. В таких условиях необходимо учесть все аспекты, влияющие на цену, и стоимостную оценку влияния таких аспектов. Владелец контроля — дирекция по экономике и финансам</p>
		Своевременность	<p>Решение о присвоении ОС статуса неликвида должно приниматься в тот момент, когда выгода от его использования по прямому назначению становится меньше выгоды от альтернативного использования. Владелец контроля — дирекция по производству (в части функциональных рисков) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных аспектов)</p>
11	Выбытие	Обоснованность	<p>Выбор варианта выбытия должен определяться с учетом как стратегии предприятия, так и принципа «затраты/выгоды», при этом положительный экономический эффект необходимо максимизировать. Владелец контроля — дирекция по производству (в части функционала) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных аспектов)</p>
		Сохранность	<p>В случае временного выбытия ОС необходимо создать предпосылки для сохранения его исходного состояния. Владелец контроля — дирекция по производству (в части функционала) и дирекция по экономике и финансам (в части стоимостных аспектов)</p>

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Формирование потребности и выбор способа владения	Арендные платежи необоснованно высоки (например, 50% стоимости нового оборудования за один год)	<ol style="list-style-type: none"> <li>По возможности определить динамику средней стоимости аренды по выбранным ОС. Повышательная динамика средней стоимости может указывать на наличие перегибов в процессе.</li> <li>Проанализировать динамику изменения арендных платежей по выбранным ОС. Оценить обоснованность изменений</li> </ol>

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сопоставить величину арендных платежей с арендной платой по аналогичному оборудованию по данным сторонних (третьих) источников (Интернет, аналогичные предприятия, другие контрагенты). В случае существенных расхождений проанализировать обоснования.</li> <li>2) Сопоставить величину арендных платежей со стоимостью аналогичного нового ОС либо со стоимостью ОС (что лучше) с аналогичными технико-эксплуатационными характеристиками. Если общая величина арендных платежей за относительно короткий период равна стоимости нового ОС, получить и проанализировать обоснования. Подготовить расчет и сопоставить экономику текущего варианта аренды с вариантом покупки ОС</li> </ol>
Формирование потребности и выбор способа владения	Арендуется ОС, которое имеется в наличии	1) Сопоставить перечень арендуемых ОС с перечнем ОС, находящимся в собственности (например, по данным бухгалтерского учета, счет 01). По выявленным совпадениям оценить обоснованность решения. Рассчитать экономический эффект от использования стороннего ОС в аренде при наличии аналогичного собственного ОС (общая величина арендной платы за весь период аренды)
Формирование потребности и выбор способа владения	Арендуется ОС, при этом аналогичное собственное ОС сдается в аренду, в том числе по более низким ставкам	1) Сопоставить перечень арендуемых ОС с перечнем ОС, сданных в аренду (например, по данным бухгалтерского учета, счет 03, или по данным ОС-6, или непосредственно по данным договоров аренды). По выявленным совпадениям оценить обоснованность решения. Рассчитать экономический эффект от использования стороннего ОС в аренде при наличии аналогичного собственного ОС (разница между двумя суммами арендной платы за весь период аренды)
Поступление ОС на склады	См. раздел «Процесс “Закупки”»	1) См. раздел «Процесс “Закупки”»
Складской учет и отчетность	См. раздел «Процесс “Управление запасами и складское хозяйство”»	1) См. раздел «Процесс “Управление запасами и складское хозяйство”»
Хранение на складах (после поставки)	См. раздел «Процесс “Управление запасами и складское хозяйство”»	1) См. раздел «Процесс “Управление запасами и складское хозяйство”»
Введение ОС в эксплуатацию	Введение в эксплуатацию ОС до выполнения всех требований, связанных с вводом в эксплуатацию	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сформировать выборку ОС, введенных в эксплуатацию в аудируемом периоде. Выборка формируется как на основании данных по первоначальной стоимости ОС, так и с использованием других критериев (требования не имеют прямой зависимости от стоимости). Для формирования продуктивной выборки неплохо иметь представление о предъявляемых требованиях. Оно может быть основано как на опыте самого аудитора, так и, например, на мнении экспертов или на результатах изучения требований законодательства.</li> <li>2) Проверить полноту (все ли требования выполнены) и правильность (отсутствуют ли нарушения установленных процедур) выполнения требований. По выявленным случаям невыполнения требований оценить обоснованность причин. Сформулировать риски и оценить потенциальный негативный экономический эффект невыполнения требований</li> </ol>



Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Ремонт и обслуживание ОС	См. раздел «Процесс «ТОиР»»	1) См. раздел «Процесс «ТОиР»» (в следующей редакции книги)
Эксплуатация	Эксплуатационные расходы превышают обоснованную величину	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сформировать выборку наиболее существенных эксплуатационных расходов. Альтернативным вариантом может быть выборка тех эксплуатационных расходов, которые присущи большей части ОС или наиболее многочисленной группе ОС. Также можно сделать выборку на основе оценки рисков, присущих той или иной группе расходов, т. е. выбрать расходы, которые с наибольшей вероятностью имеют перегибы.</li> <li>2) Определить базу для сравнения, т. е. в каком разрезе расходы будут сравниваться с выбранной обоснованной величиной. Например, это может быть определенный вид расхода на единицу выпущенной продукции.</li> <li>3) Определить, что будет приниматься на обоснованную величину. Имеется три основных варианта: 1) плановая величина расхода; 2) нормативная величина расхода; 3) расчетная величина расхода. Довольно часто приходится пользоваться третьим вариантом, т. к. первые два требуют продвинутого подхода к управлению процессами. Расчетной величиной расхода может, например, выступить расход, определенный исходя из фактического режима эксплуатации ОС в течение рассматриваемого периода.</li> <li>4) Сопоставить фактический эксплуатационный расход с обоснованным расходом. По выявленным расхождениям оценить обоснованность объяснений. Если аудитор все сделал правильно, наличие таких объяснений маловероятно</li> </ol>
Эксплуатация	Отсутствие пообъектного планирования и учета расходов	1) Специального тестирования не требуется. Сама организация учета, как бухгалтерского, так и управленческого, должна дать ответ на этот вопрос. Например, пообъектный учет расходов на автотранспорт означает, что списание всех релевантных расходов осуществляется на каждую единицу транспорта в отдельности. В этом случае даже в первичных документах указываются точные реквизиты единицы транспорта
Эксплуатация	Отсутствие возможности точной идентификации ОС	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) На основе анализа ключевых операционных процессов предприятия сформировать перечень групп ОС, в отношении которых данный риск потенциально наиболее актуален.</li> <li>2) Провести выборочное обследование ОС из выбранных групп. Сформировать оценку статуса идентификации</li> </ol>
Эксплуатация	Условия и режим эксплуатации ОС способствуют ускоренному ухудшению технико-эксплуатационных характеристик (по сравнению с нормальной ситуацией)	1) Определить группы ОС, в отношении которых данный риск потенциально наиболее актуален. Большинство аудиторов не смогут с ходу решить эту задачу. Чаще актуальность данного риска для предприятия выявляется аудиторами косвенным образом. Определенного результата можно добиться и с использованием стандартного набора навыков внутреннего аудитора. Главное — воспользоваться максимальным количеством источников информации — мнение экспертов, акты государственных проверок (например, Ростехнадзора), статистика ремонтов и прочее.

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		2) Сопоставить нормативный срок, условия и режим эксплуатации, установленный, например, внутренними нормативами предприятия, и/или технической документацией завода-изготовителя, и/или экспертными заключениями, с фактическим сроком, фактическими условиями и фактическим режимом эксплуатации. 3) Сформировать позицию относительно экономической целесообразности нарушения предписанных условий эксплуатации, что может потребовать проведения расчетов. В целом необходимо рассчитать выгоды и потери, связанные с текущими условиями и режимом работы ОС, и сопоставить их между собой. Если потери превышают выгоды, необходимо предпринимать меры по исправлению ситуации
Эксплуатация	Условия договора страхования не соблюдаются, что приводит к невозможности получения страхового возмещения	1) Сформировать выборку договоров страхования. Можно выбрать как наиболее дорогие договоры страхования, так и договоры страхования ОС, в отношении которых у предприятия самые существенные обязательства. 2) Проверить выполнение предприятием обязательств по договорам страхования в первую очередь в части обеспечения целостности ОС, а также оговоренных условий хранения и/или эксплуатации ОС. То есть если ОС должно эксплуатироваться в помещении, которое должно быть оборудовано пожарной сигнализацией, то так и должно быть по факту
Общий анализ производственных фондов	Отсутствуют риски, которым необходимо уделить особое внимание	
Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Бесцельное перемещение (в пункте назначения потребность отсутствует)	1) Сформировать выборку ОС, которые перемещались в течение определенного периода. Чем больше расстояние между точками, тем более существенны результаты тестирования. 2) Установить, было ли использовано перемещенное ОС в пункте назначения (состоялся ли ввод в эксплуатацию как фактически, так и по документам). При необходимости визуально убедиться, что перемещенное ОС используется. 3) Оценить время от момента завершения перемещения до момента ввода в эксплуатацию. Оценить, в каком объеме используется ОС, т. е. эпизодическое использование ОС может не оправдывать расходов, связанных с перемещением, и самого перемещения. 4) Если ОС используется эпизодически, определить возможность иного удовлетворения потребности в нем, например с помощью аренды или использования услуг субподрядца
Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Нарушение порядка документооборота при осуществлении операций по перемещению	1) Провести сквозное тестирование процесса «Управление активами». При тестировании использовать расширенную выборку документов и/или операций (не одну-две, а четыре-пять), подлежащих документированию.

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		<p>2) При необходимости провести отдельный детальный тест — сделать выборку документов и/или операций по нескольким этапам процесса и по разным периодам. Сопоставить наличие соответствующих документов (например, накладных на внутреннее перемещение) по каждой осуществляемой операции, подлежащей документальному оформлению. Рассчитать процент нарушений к общей выборке</p>
Управление неликвидами	ОС продолжает использоваться тогда, когда выгода от его использования в лучшем случае не превышает расходов на использование	<p>1) При наличии возможности собрать расходы в разрезе отдельных объектов ОС (например, на предприятии используется система пообъектного учета расходов как минимум в отношении части ОС) — по выборке ОС сопоставить расходы, связанные с использованием выбранных ОС, и доходы от использования. Также необходимо сопоставить расходы, связанные с использованием выбранных ОС, с расходами на альтернативное удовлетворение потребности в этих ОС (например, расходы на аренду аналогичных ОС у сторонних контрагентов). На основании полученной информации сделать вывод о целесообразности использования выбранных ОС и схеме использования. Например, если имеется возможность арендовать ОС за меньшие деньги, чем собственные расходы на обслуживание ОС, то данная операция все равно нецелесообразна, если деятельность, в которой используются выбранные ОС, убыточна.</p> <p>2) При отсутствии возможности собрать расходы в разрезе отдельных объектов ОС напрямую — необходимо сначала рассчитать расходы на единицу ОС на основании величин совокупных расходов. Затем сделать вышеописанный тест</p>
Управление неликвидами	ОС раньше времени причисляется к ОС, непригодным к дальнейшему использованию	<p>1) Сделать выборку списанных или неиспользуемых по иным причинам ОС. Сопоставить период использования ОС с периодом, рекомендуемым изготовителем и/или предписаниями специализированных контролирующих органов.</p> <p>2) По тем ОС, которые использовались в течение меньшего срока, чем срок использования по рекомендациям изготовителя и/или предписаниями контролирующих органов, оценить режим эксплуатации на наличие нарушений и/или несоблюдение рекомендаций. Оценить обоснования целесообразности нарушений и/или несоблюдения рекомендаций, представленные предприятием.</p> <p>3) По тем ОС, для которых отсутствуют рекомендации изготовителя и/или контролирующих органов, необходимо сопоставить фактическое время эксплуатации и среднее время эксплуатации в целом по аналогичным ОС. Если фактическое время эксплуатации меньше, чем среднее время эксплуатации, необходимо запросить причины преждевременного вывода из эксплуатации и оценить их обоснованность.</p> <p>4) Оценить в целом комплекс действий, которые предпринимает владелец процесса для увеличения срока полезной эксплуатации ОС. Для этого необходимо получить информацию обо всех возможных способах увеличения этого срока из имеющихся источников (аналогичные предприятия, рекомендации экспертов, практика прошлых периодов, предписания изготовителей и прочие)</p>

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Управление неликвидами	Обесценение (при задержке принятия решения по конкретному неликvidу)	<p>1) По выборке неликвидов оценить соответствие номенклатуры и оценки материальных ценностей, образующихся на момент появления неликвида, номенклатуре и оценке материальных ценностей по данному неликvidу на момент постановки на учет и на момент списания с учета. Другими словами, необходимо выявить ситуации, когда неликвид долгое время где-то валялся, прежде чем попасть в учет, и все ценное с него сняли, при этом то, что осталось, в конце концов было продано по цене ниже, чем цена на момент образования неликвида.</p> <p>2) Сопоставить номенклатуру и оценку материальных ценностей по аналогичным неликвидам, появившимся как в один период, так и в разные периоды. Оценить обоснованность представленных объяснений расхождений</p>
Выбытие	Преимущества от продолжения использования выбывших ОС существенно выше экономического эффекта, полученного от их выбытия	<p>1) Все выбранные случаи вывода ОС из эксплуатации необходимо разбить на две группы. Одна — это ОС, потребность в которых сохранилась и была удовлетворена. Вторая — это ОС, потребность в которых сохранилась, но не была удовлетворена.</p> <p>2) По первой группе ОС необходимо сопоставить экономический эффект обоих вариантов (выбывшие ОС против прибывших ОС). По второй группе ОС необходимо также сопоставить экономический эффект обоих вариантов (выбывшие ОС против отказа от использования данных ОС). Если продолжение использования выбывших ОС имело бы больший положительный эффект, чем эффект от их выбытия, необходимо оценить обоснованность причин такого решения, представленных руководством</p>
Выбытие	Отсутствие приходования металлолома при списании ОС	<p>1) Сделать выборку фактов списания ОС, от которых должен был оставаться металлолом. По каждому факту оценить наличие указания на количество и качество металлолома в первичных документах на списание, наличие операций по приходованию металлолома в учете и физическое наличие металлолома на складе</p>

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Формирование потребности и выбор способа владения	1) Общее содержание потребности в основных средствах и стратегия удовлетворения такой потребности являются частью стратегии предприятия в целом
2	Поступление ОС на склады	1) См. соответствующие практики в процессе «Закупки»
3	Складской учет и отчетность	1) См. соответствующие практики в процессе «Управление запасами и складское хозяйство»
4	Хранение на складах (после поставки)	1) См. соответствующие практики в процессе «Управление запасами и складское хозяйство»
5	Введение ОС в эксплуатацию	1) Наличие процедур (стандартов) по обеспечению оптимального достижения основным средством требуемой мощности и технико-эксплуатационных характеристик

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
6	Эксплуатация	1) Наличие политики по страхованию и соответствующих процедур как часть процесса по управлению рисками предприятия. 2) Пообъектный учет расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией основных средств. 3) Проведение инвентаризаций специализированными подразделениями и/или специализированными компаниями
7	Ремонт и обслуживание ОС	См. соответствующие практики в процессе «Техническое обслуживание и ремонт»
8	Общий анализ производственных фондов	Наличие данного подпроцесса уже является лучшей практикой
9	Перемещение между складами (или между цехами), включая операции по разборке и сборке	Существенные лучшие практики отсутствуют
10	Управление неликвидами	1) Наличие у предприятия процесса сопоставления выгоды от владения основным средством с рисками и стоимостью владения. 2) Проведение оценки независимым экспертом
11	Выбытие	Существенные лучшие практики отсутствуют

## Процесс «Управление персоналом»

### Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
1	Планирование потребности в персонале	Обоснованность Своевременность	1) Формирование/разработка процессов. 2) Расчет нормативов персонала в рамках процессов. 3) Формирование организационной структуры. 4) Формирование штатного расписания. 5) Оценка количества и качества персонала
2	Формирование условий работы и требований к персоналу	Соответствие	1) Составление должностных инструкций, положений о подразделениях. 2) Оценка и анализ условий и требований рабочего места на соответствие технологическим требованиям
3	Процедуры поиска, найма, допуска к работе, перевода и увольнения	Обоснованность Своевременность Соответствие	1) Формирование заявки на поиск персонала. 2) Распространение информации о потребности по информационным каналам. 3) Отбор и прием кандидатов по установленным критериям, заключение трудового договора. 4) Перемещение персонала в рамках и за рамки компании в зависимости от изменения операционной среды
4	Мотивация	Обоснованность	1) Формирование и использование компенсационного пакета на основании условий работы и условий рынка труда.

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
			2) Пересмотр пакета в случае существенных изменений исходных условий как самой позиции, так и рынка труда. 3) Формирование и использование неденежных источников мотивации (кадровый резерв, доска почета, символика, грамоты и т. д.). 4) Оценка эффективности мотивации компенсационного пакета, условий труда, неденежных источников
5	Обучение, инструктаж, проверки знаний	Своевременность Обоснованность	1) Оценка профпригодности на основании периодического тестирования и аттестации. 2) Оценка экономической целесообразности найма нового персонала по сравнению с затратами по доведению текущего уровня подготовки персонала до требуемого уровня. 3) Формирование программы обучения/повышения квалификации с учетом требований законодательства и техпроцессов. 4) Исполнение программы без ущерба для основного процесса производства. 5) Проведение требуемого по техпроцессу инструктажа до начала работы. 6) Проведение инструктажа по ОТ и ТБ до начала работы
6	Оценка результатов труда	Обоснованность Правильность	1) Регистрация производственных показателей. 2) Расценка выработки и формирование суммы к оплате. 3) Регистрация условий для выплат, не связанных с производственными показателями позиции (премии, компенсации и т. д.)
7	Начисление и выплата заработной платы	Правильность Своевременность	1) Расчет начислений и удержаний в соответствии с требованиями законодательства и трудового договора. 2) Исполнение обязательств (перевод на карточку, выдача на руки и т. д.)
8	Соблюдение требований трудового законодательства	Соответствие	

### **Подпроцесс «Планирование потребности в персонале»**

Данный подпроцесс включает в себя пять основных этапов:

- формирование/разработка процессов;
- расчет нормативов персонала в рамках процессов;
- формирование организационной структуры;
- оценка количества и качества персонала;
- формирование штатного расписания.

*Формирование/разработка процессов. Расчет нормативов персонала в рамках процессов.* Если вам когда-нибудь выпадала возможность самостоятельно составить бизнес-план предприятия или проекта, то весьма вероятно, что вы решали ряд нетривиальных задач. Одна из таких задач заключается в определении оптимального количества персонала, необходимого для обеспечения требуемого уровня функционирования предприятия или проекта. При определении количества необходимо учитывать ряд переменных факторов, таких как объем продаж, количество и степень автоматизации оборудования, особенности используемых технологий, обязательные требования к деталям организации производства, как со стороны законодательства, так и со стороны прочих регуляторов (например, профессиональных объединений). Как видно, задача по определению оптимального количества персонала весьма нетривиальна. В приведенной программе по процессу «Управление персоналом» она упрощена, т. к. не рассматриваются вопросы организации предприятия или проекта с нуля. Однако на любом предприятии должен быть процесс определения количества сотрудников, необходимого для выполнения работы.

Существует несколько вариантов построения такого процесса в зависимости от того, для какого ключевого процесса осуществляется расчет. При расчете количества работников для процесса «Производство» в большинстве случаев руководствуются вполне определенными источниками данных. Например, при расчете количества требуемых сотрудников для работы на какой-либо технологической установке (например, бумагоделательной машине) руководствуются как отраслевыми справочниками, так и технологической документацией, прилагаемой к установке (т. е. расчетами производителя установки). Сложнее обстоит дело с процессами, обслуживающими процесс «Производство». Например, при определении количества бухгалтеров для обеспечения процесса «Бухгалтерский учет и отчетность» сложно вато опереться на какой-либо справочник. В этом случае опираются на критерии, имеющие, по большому счету, субъективный характер, например опыт людей, осуществляющих расчет как в области бухучета, так в области такого рода расчетов. Нередко прибегают к помощи экспертов. Однако эксперты зачастую не обладают требуемым уровнем независимости.

*Формирование организационной структуры.* Данный этап зачастую напрямую взаимосвязан с предыдущим этапом, т. к. при формировании процессов и расчете количества персонала всегда пытаются вписаться в определенную организационную структуру. В свою очередь

большинство организационных преобразований приводят к изменению процессов и количества персонала. В моей практике не было двух предприятий с абсолютно идентичной организационной структурой. С точки зрения системы внутреннего контроля предприятия от нюансов организационной структуры зависит, будет ли соблюдаться ключевой принцип внутреннего контроля — разделение полномочий. Оценочно не менее трети российских предприятий имеют проблемы с соблюдением этого принципа именно по причине кривой организационной структуры.

На практике организационная структура — очень подвижный предмет. Мне не встречались предприятия, которые бы не изменяли организационную структуру хотя бы раз в течение года. Также аудитор должен быть готов к тому, что немало решений по изменению организационной структуры не имеют логического объяснения. На российских предприятиях ряд организационных преобразований имеют политическую подоплеку и, как ни странно, вероятность столкнуться с такой подоплекой возрастает пропорционально уровню управления. Поэтому у аудитора больше шансов встретить некомпетентного топ-менеджера, чем некомпетентного, скажем, прораба.

*Оценка количества и качества персонала. Формирование штатного расписания.* По сути, данный процесс является формализацией тех решений, которые были приняты в рамках предыдущих этапов. Однако, как и всякий процесс формализации, он должен быть осуществлен кропотливо и точно. Как минимум в штатном расписании должны быть однозначно определены наименования позиций, количество требуемого персонала по каждой позиции, величина оплаты по каждой позиции (либо фиксированная, либо в формате «вилки»). Также стоит помнить, что формат штатного расписания и номенклатура значительного количества позиций (включая описание базового функционала) предусмотрены российским законодательством (например, Единым квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и служащих). На основании штатного расписания рассчитывается плановый бюджет затрат на персонал. Поэтому количество персонала, дифференциация и уровень оплаты труда должны иметь достаточные обоснования. Кроме того, штатное расписание должно соответствовать тем требованиям и задачам, которые диктуются стратегией и бизнес-планом предприятия. Поэтому, если предприятие, например, отказалось от дальнейшего производства того или иного продукта, соответствующие изменения должны найти отражение в изменениях штатного расписания.



## **Формирование условий работы и требований к персоналу**

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- оценка и анализ условий и требований рабочего места на соответствие технологическим и законодательным требованиям;
- составление должностных инструкций, положений о подразделениях.

*Оценка и анализ условий и требований рабочего места на соответствие технологическим и законодательным требованиям.* Российским предприятиям в наследство от советских времен досталось немало директив, регулирующих различные аспекты трудовой деятельности работников. На данном этапе аудитору просто важно помнить, что факт пребывания работника на рабочем месте связан с необходимостью соблюдения предписаний различных регулирующих органов.

Существуют нормативные документы широкого спектра действия, ключевым из которых является Трудовой кодекс, и нормативные документы точечного характера, такие как, например, правила техники безопасности при работе на отдельных объектах производственного оборудования. Также полезно помнить, что регулирующие органы осуществляют контроль деятельности предприятий в части соблюдения установленных требований. При работе с подпроцессом «Формирование условий работы и требований к персоналу» как минимум общий статус по условиям труда можно почерпнуть из отчетов регулирующих органов по результатам их проверок. Отсутствие такой информации должно настораживать, т. к. в РФ это может быть вызвано незаконными причинами.

*Составление должностных инструкций, положений о подразделениях.* Права и обязанности сотрудников в большинстве случаев с той или иной детализацией закрепляются в положениях о подразделении и должностных инструкциях. В идеале сотрудника нельзя насильно привлечь к выполнению тех обязанностей, которые не прописаны в данных документах. По мере повышения статуса позиции однозначность таких прав и обязанностей обычно убывает. В определенной степени это естественно, т. к., например, генеральному директору приходится решать больше неструктурированных задач, чем, например, водителю грузовика. Однако, как и во многих других случаях, абстрактность данных документов должна быть минимально необходимой. В противном случае у вышестоящего руководства всегда будет возможность создавать дополнительное давление на подчиненных, что, как показывает практика,

не всегда положительно для предприятия в целом. Также в трудовых спорах содержание инструкций и положений принимается судом во внимание при определении виновной стороны и степени вины.

### ***Процедуры поиска, найма, допуска к работе, перевода и увольнения***

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- формирование заявки (потребности) на поиск персонала;
- распространение информации о потребности по информационным каналам;
- отбор и прием кандидатов по установленным критериям, заключение трудового договора;
- перемещение персонала в рамках и за рамки компании в зависимости от изменения операционной среды.

*Формирование заявки (потребности) на поиск персонала.* Дирекция по персоналу или подразделение с иным названием, осуществляющее аналогичные функции, является сервисным по отношению к производственным подразделениям. Хорошая дирекция по персоналу может дать оценку потребности в персонале и даже сформировать ключевые квалификационные требования по ряду профессий, однако в большинстве случаев при наборе персонала имеют значение нюансы. Поэтому наиболее правильным источником формирования потребности в персонале является то подразделение, которое в дальнейшем будет использовать этот персонал по прямому назначению. Хорошей практикой является:

- формирование общекорпоративных подходов к набору персонала, хотя некоторые из установок могут носить дискриминационный характер (например, установка на наем сотрудников только определенного возраста или запрет на прием родственников);
- наличие типовой формы заявки на поиск и набор персонала, содержащей как минимум базовую информацию относительно оптимальных кандидатов;
- наличие процедуры обоснования потребности в дополнительном персонале, что чаще всего происходит вследствие изменений в существенных аспектах деятельности предприятия (например, запуск новой линии по выпуску продукции).

*Распространение информации о потребности по информационным каналам. Отбор и прием кандидатов по установленным критериям, заключение трудового договора.* В целом распространение информации о возникшей потребности может идти как по линии дирекции по персоналу, так и по линии подразделения, инициировавшего потребность. Чем более формализован процесс отбора и приема кандидатов, тем в большей мере этот процесс может быть делегирован дирекции по персоналу. Например, отбор и прием секретаря на ресепшн можно целиком делегировать дирекции по персоналу, а вот в отборе и приеме инженера как минимум должен поучаствовать тот, кто сможет проверить его профессиональную квалификацию.

Стоит отметить, что многие российские предприятия имеют существенный дефект в данном подпроцессе — ряд сотрудников выбираются и принимаются на работу не по личным качествам, а в силу политической подоплеки. Нельзя однозначно сказать, оправдывает такая практика себя или нет. Наиболее правильным подходом в этой ситуации является оценка общего экономического эффекта для предприятия. В целом это полезная тема для проведения аудита, однако аудитору необходимо быть предельно осторожным. Также в пользу проведения аудита по этой тематике говорит тот факт, что под флагом общекорпоративного блага значимые позиции в компании могут раздаваться с личными целями.

*Перемещение персонала в рамках и за рамки компании в зависимости от изменения операционной среды.* Необходимость перемещения персонала может быть вызвана как позитивными, так и негативными причинами. К позитивным можно отнести соблюдение предприятием принципа ротации персонала, перемещения, связанные с заслуженным продвижением работника по карьерной лестнице, с расширением географии присутствия. К негативным причинам, приводящим в большинстве случаев к перемещениям за рамки компании, чаще всего относятся конфликты между работником и предприятием в лице вышестоящего руководства, а также ситуации «затягивания поясов», когда часть сотрудников становится объективно или субъективно экономически обременительной.

Хорошей практикой является обоснование перемещения любого рода, что может представлять определенную сложность, т. к. большинство российских предприятий имеют убогие системы оценки деятельности персонала. Об этом мы поговорим поподробнее при обзоре подпроцесса «Оценка результатов труда». Так или иначе, если аудитор видит, что сотрудника продвигают либо увольняют, он должен выяснить причины.

Также следует учесть, что некоторые перемещения могут иметь политическую подоплеку.

Одним из индикаторов нездоровой ситуации с увольнениями сотрудников служат материалы судебных разбирательств (трудовых споров).

## **Мотивация**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- формирование и использование компенсационного пакета на основании условий работы и условий рынка труда;
- формирование и использование неденежных источников мотивации (кадровый резерв, доска почета, символика, грамоты и т. д.);
- оценка эффективности мотивации компенсационного пакета, условий труда и неденежных источников;
- пересмотр мотивационного пакета в случае существенных изменений исходных условий как самой позиции, так и рынка труда.

*Формирование и использование компенсационного пакета на основании условий работы и условий рынка труда.* Взаимоотношения между предприятием и работником в большинстве случаев регулируются двумя ключевыми документами — Положением об оплате труда и Коллективным договором. Также могут существовать дополнительные документы, например Правила трудового распорядка. Коллективный договор чаще всего встречается на предприятиях с численностью сотрудников более 1000 человек. Дирекция по персоналу в силу объективных причин не в состоянии самостоятельно сформировать оба документа, и поэтому они формируются коллегиально. Однако хорошей практикой является сохранение за дирекцией по персоналу функции координирования и принятия решений по стратегическим установкам, например решения по выбору системы оплаты труда (повременная, сдельная и комбинации с добавлением премиальных элементов).

Немного о системах оплаты труда. Повременная система оплаты труда представляется наиболее простой с точки зрения постановки и администрирования, т. к. единственным контролируемым показателем является время. Однако в последнее время все чаще под повременную систему оплаты труда, особенно для офисных работников, пытаются подвести научную основу, например путем создания системы грейдов. Такими разработками занимаются специализированные консалтинговые компании. Тем не менее традиционно со сдельной системой оплаты труда все

несколько сложнее, однако эта система потенциально имеет больший мотивирующий эффект. При сдельной оплате труда важно не только время присутствия сотрудника на работе, но и тот объем и качество работы, которых он успевает достичь. В сдельной системе оплаты труда используется понятие расценок, т. е. ставок оплаты за вид, объем и качество работ, — например, лесорубу платится определенная сумма за объем срубленного леса определенной категории.

Различного рода премии могут выплачиваться при обеих системах оплаты труда. Порой их многообразие приводит в недоумение. Именно на систему определения и расчета премиальных выплат аудитору следует обратить внимание в данном подпроцессе. Немало российских предприятий определяют повод и величину премии субъективно, например при выплате премии «за высокие достижения в труде». Даже если премия имеет более-менее точный расчет, часто не удается избежать полного отсутствия осмысленного позитивного мотивационного эффекта. Например, на одном из предприятий, где мне довелось проводить аудит, в период кризиса была введена премия за достижение и перевыполнение планового значения свободного денежного потока. Опустим то, как это вообще планировалось, — перевыполнение, как и невыполнение, могло достигать сотен процентов. Опустим тот факт, что премия сотрудникам управляющей компании зависела от совокупного эффекта, т. е. если, например, девять из 10 подшефных компаний выполняли план, а одна очень сильно не выполняла, то девять компаний получали премию, а две, включая управляющую, — нет. Более важным в той ситуации было то, что, отказывая поставщикам в предоплате (с целью увеличения свободного денежного потока), подшефные компании платили наценку за оплату после поставки. Эта наценка могла достигать до 250% годовых (в пересчете на стоимость денег, по сравнению с наценкой за предоплату), а разница во времени между предоплатой и оплатой после поставки в большинстве случаев не превышала месяца. Другими словами, если взять требуемую сумму аванса в банке даже под 50% годовых, то экономия на выплаченных процентах достигала бы 200%. Прибавьте к этому сумму выплаченной премии в период ее действия по всей группе компаний. А главное, компании так и не удалось достичь положительного свободного денежного потока в период действия премии.

Большое значение имеет также конкурентоспособность компенсационного пакета. Компании плохо иметь как слишком хороший пакет, так и слишком скудный. В одном случае единица добавленной стоимости достается неоправданно дорого, в другом — не реализуется весь потенциал производственных мощностей. Хорошей практикой явля-

ется использование результатов исследований на тему условий труда и оплаты труда в сопоставимых отраслях или даже предприятиях. Если компания достаточно крупная, она может проводить такие исследования самостоятельно. Альтернативным вариантом является использование результатов исследований как крупных рекрутинговых компаний, так и консалтинговых компаний более широкого профиля. Все же в большинстве ситуаций аудитор не сможет предметно (т. е. документально) обосновать, почему компенсационный пакет именно такой, какой есть. Немало информации, влияющей на содержание и структуру компенсационного пакета, может поступать по неформальным каналам. Главное — убедиться, что она действительно поступает, а не является плодом буйной фантазии сотрудников дирекции по персоналу. Также не забывайте про одно важное обстоятельство — по состоянию на первую половину 2010 г. в России насчитывалось по разным оценкам от 335 до 460 моногородов, при этом на долю таких городов приходится не менее 50% промышленного производства. Величина и содержание компенсационного пакета в таких городах в последнюю очередь определяется рыночными условиями.

*Формирование и использование неденежных источников мотивации (кадровый резерв, доска почета, символика, грамоты и т. д.).* Процедуры управления неденежными источниками мотивации могут включаться как состав Положения об оплате труда и Коллективного договора, так и регулироваться иными документами, даже относящимися к другим процессам. Так как неденежные источники мотивации апеллируют к человеческому сознанию и подсознанию, их многообразие вдохновляет пытливого сотрудника дирекции по персоналу. Справедливо утверждать, что при одинаковых условиях и оплате труда более привлекательным будет тот работодатель, который обладает более продуманной системой неденежной мотивации. Слабым местом такой мотивации является увязка цели и средств. Например, если компания тратит немало ресурсов на мероприятия по формированию кадрового резерва (тестирование, тимбилдинг, программы обучения и прочее), но при этом вакансии заполняются в основном сотрудниками, не входящими в состав кадрового резерва, то это по крайней мере требует предметного обоснования. Поэтому аудитор должен в первую очередь обращать внимание на результат использования существующей на предприятии системы неденежной мотивации.

*Оценка эффективности мотивации компенсационного пакета, условий труда и неденежных источников. Пересмотр мотивационного пакета в случае существенных изменений исходных условий как самой*

позиции, так и рынка труда. Аудитор вправе ожидать прямую зависимость между степенью развития системы оценки эффективности мотивации и сложностью такой системы мотивации. Как и многое другое, мотивационный пакет должен меняться в ответ на изменение первоначальных условий, под которые он формировался. Как и в любом другом процессе изменения, должны присутствовать все составляющие. Должен быть инициатор, обоснование, процесс обсуждения и принятия окончательного решения, а также процесс оценки осуществленных изменений. Слабым местом в этой цепочке является процесс расчета планового экономического эффекта от изменения текущего мотивационного пакета, последующий расчет фактического эффекта и сопоставление его с плановым. Часто эти процессы подвержены манипуляциям и страдают от некомпетентности исполнителей, а то и вовсе отсутствуют, например под предлогом длительности процедуры расчетов. Аудитор должен помнить, что в большинстве случаев спешка указывает на наличие тех или иных проблем.

### **Обучение, инструктаж, проверки знаний**

Данный подпроцесс включает в себя шесть основных этапов:

- оценка профпригодности на основании периодического тестирования и аттестации;
- оценка экономической целесообразности найма нового персонала по сравнению с затратами по доведению текущего уровня подготовки персонала до требуемого уровня;
- формирование программы обучения / повышения квалификации с учетом требований законодательства и техпроцессов;
- исполнение программы без ущерба для основного процесса производства;
- проведение требуемого по техпроцессу инструктажа до начала работы;
- проведение инструктажа по ОТ и ТБ до начала работы.

*Оценка профпригодности на основании периодического тестирования и аттестации. Оценка экономической целесообразности найма нового персонала по сравнению с затратами по доведению текущего уровня подготовки персонала до требуемого уровня. Для российских предприятий хорошей практикой является уже само наличие процедуры оценки*

профпригодности, особенно если она детально дифференцирована для категорий одной профессии и формализована в виде внутреннего нормативного документа. Однако такой уровень развития подпроцесса присущ меньшей части российских предприятий. Данную процедуру проще создать для узкоспециализированных профессий, особенно если периодическая профессиональная аттестация предусмотрена российским законодательством. Существенным аспектом функционирования процедуры оценки профпригодности является обеспечение объективности, что опять же проще сделать в случае узкоспециализированных профессий.

Данные периодической оценки персонала должны использоваться в качестве исходных для проведения процедуры оценки экономической целесообразности найма нового персонала вместо персонала, прошедшего оценку. Наличие такой процедуры указывает на продвинутый уровень развития процесса управления персоналом.

*Формирование программы обучения/повышения квалификации с учетом требований законодательства и техпроцессов. Исполнение программы без ущерба для основного процесса производства.* Хорошей практикой является наличие процедуры отслеживания текущей квалификации сотрудников предприятия с целью соблюдения требований законодательства и требований техпроцессов. Основную часть контроля осуществляет дирекция по персоналу, требования по переобучению и/или переквалификации предусматриваются в должностных инструкциях, трудовых договорах, внутренних регламентирующих документах. Однако в большинстве ситуаций ответственность за осуществление такого контроля возлагается на непосредственного руководителя. Само по себе это не фатально, но из-за отсутствия в большинстве случаев механизмов исполнения процедуры непосредственными руководителями создает дополнительные риски, например риски технологических аварий и несчастных случаев.

Хорошей практикой является передача дирекции по персоналу функции формирования сводной программы обучения по предприятию и/или группе компаний, например в рамках холдинга. При правильном функционировании процесса «Закупки» централизация обеспечивает эффект масштаба, и в целом услуги сторонних компаний по обучению могут приобретаться со скидкой.

Программа обучения в целом аналогична программе ППР, планово-предупредительного ремонта, только применяется к людям, а не оборудованию. Поэтому при составлении бизнес-плана на предстоящий



период требования программы обучения должны учитываться так же естественно, как и требования графика ППР. Негативный эффект от несоблюдения того и другого сопоставим.

*Проведение требуемого по техпроцессу инструктажа до начала работы. Проведение инструктажа по ОТ и ТБ до начала работы.* Хорошей практикой является извещение сотрудника обо всех существенных потенциальных опасностях и способах их предупреждения до того, как он приступит к исполнению своих обязанностей. Аудитор должен быть готов проверить знания сотрудников в этой области, т. к. наличие подписи сотрудника в журнале регистрации лиц, прошедших обучение/инструктаж, еще не гарантирует как самого обучения/инструктажа, так и наличия достаточных остаточных знаний. Виды, интенсивность и продолжительность инструктажа варьируют в широком диапазоне и зависят от ряда факторов, включая отрасль, номенклатуру используемого оборудования и законодательные требования. В любом случае как минимум данный подпроцесс должен функционировать системно, а не состоять из отдельных эпизодических мероприятий.

## **Оценка результатов труда**

Данный подпроцесс включает в себя три основных этапа:

- регистрация производственных показателей;
- расценка выработки и формирование суммы к оплате;
- регистрация условий для выплат, не связанных с производственными показателями позиции (премии, компенсации и т. д.).

*Регистрация производственных показателей. Расценка выработки и формирование суммы к оплате.* В целом основной задачей этого подпроцесса является создание и использование максимально объективной системы оценки результатов деятельности сотрудников.

Существует также ряд профессий, для которых любая система оценки имеет в целом субъективный характер. Наиболее распространенной категорией такого рода сотрудников является так называемый «офисный планктон», или административно-управленческий персонал. В целом чем более однозадачной и механической является работа, тем проще разработать объективную и исчерпывающую систему оценки результатов труда.

В базовом варианте этого подпроцесса непосредственный руководитель работника по окончании определенного периода (смены, вахты,

месяца и т. д.) в специальном регистре, например наряде, отмечает показатели работы работника в штуках, погонных метрах, тоннах и т. д. Руководитель направления визирует свод зарегистрированных показателей. Каждый из фиксируемых показателей может быть оценен или, другими словами, переведен в деньги, используя заранее разработанные дирекцией по персоналу справочники. Таким образом, непосредственный руководитель передает в дирекцию по персоналу производственные завизированные показатели подчиненного сотрудника, которые на основании справочников конвертируются в деньги, выплачиваемые в виде заработной платы.

Аудитору стоит иметь в виду, что большинство систем регистрации производственных показателей и их использования для расчета, начисления и выплаты заработной платы имеют определенные недостатки. Лучшей можно считать ту систему, положительный эффект от использования которой превышает негативные моменты. Основной негатив связан с возможностью манипулировать показателями выработки и, следовательно, величиной заработной платы. Этот риск особенно высок на предприятиях, которые выполняют работы или оказывают услуги.

Разумеется, вышеперечисленное в большей степени относится к предприятиям, которые используют сдельную систему оплаты труда. Повременная система не требует такого щепетильного отношения к регистрации производственных показателей, т. к. оплачивается время, проведенное на работе, а не результат работы. При любой системе оплаты труда используются табели учета рабочего времени, поскольку табель является регистром использования рабочего времени. На основании данных табеля производится начисление и выплата заработной платы при повременной системе оплаты труда. На основании табеля и подтверждающих документов осуществляют ряд выплат, не связанных с производственными показателями, например выплату компенсации за больничный лист, а также следят за соблюдением требований законодательства к максимальной продолжительности рабочего дня.

*Регистрация условий для выплат, не связанных с производственными показателями позиции (премии, компенсации и т. д.).* Такие выплаты можно условно разделить на две группы. Первая группа — это выплаты, систематизированные тем или иным образом, например разовые премии, которые предусмотрены Положением об оплате труда. Вторая группа — это выплаты, которые осуществляются на основании письменного прошения работника и не предусмотрены внутренними

нормативными документами. Выплаты из первой группы также можно разделить на две подгруппы. Первая подгруппа — выплаты, которые имеют порядок расчета и распространяются в большинстве случаев на всех сотрудников предприятия (например, премия по итогам года). Вторая подгруппа — выплаты, которые осуществляются на основании письменного прошения сотрудника, однако их перечень, а нередко и величина оговорены во внутренних нормативных документах.

Аудитору следует иметь в виду, что в ряде российских компаний с помощью выплат, не связанных с производственными показателями, пытаются избежать ограничений на заработную плату. Это характерно для взаимоотношений между управляющей компанией и подшефными компаниями.

В любом случае все перечисленные выплаты должны отвечать двум ключевым критериям обоснованности — они должны иметь мотивационный эффект и/или соответствовать условиям, предлагаемым прямыми конкурентами.

### ***Начисление и выплата заработной платы***

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- расчет начислений и удержаний в соответствии с требованиями законодательства и трудового договора;
- исполнение обязательств (перевод на карточку, выдача на руки и т. д.).

*Расчет начислений и удержаний в соответствии с требованиями законодательства и трудового договора. Исполнение обязательств (перевод на карточку, выдача на руки и т. д.).* Все виды начислений можно разделить на две группы — начисления, осуществляемые на основании показателей работы работника, и начисления, осуществляемые по предписанию со стороны, например со стороны законодательства или суда. Удержания можно разделить на две аналогичные группы с тем лишь отличием, что доля удержаний по предписанию со стороны будет преобладать. Хорошей практикой является автоматизация процессов расчета начислений и удержаний путем приобретения и настройки соответствующего программного обеспечения.

Хорошей практикой организации расчетов между компанией и сотрудниками является перевод причитающихся денежных средств на расчетные счета сотрудников в банке.

## Соблюдение требований трудового законодательства

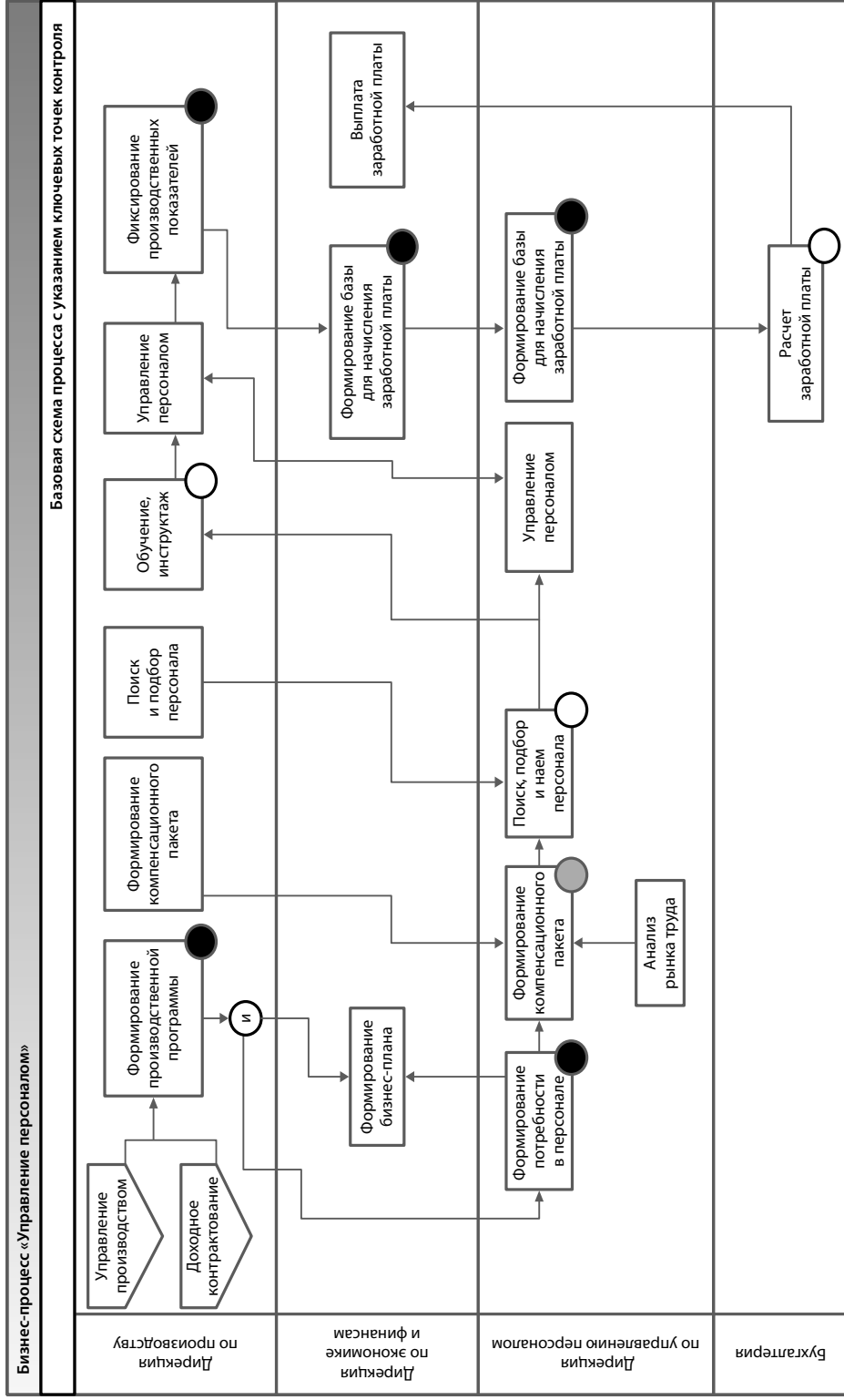
Практически на всем протяжении процесса «Управление персоналом» необходимо учитывать требования российского законодательства. В принципе аудит процесса может быть построен исключительно на проверке соблюдения требований российского налогового, трудового и специального (например, требований отдельных министерств) законодательства. В соответствии с лучшей практикой аудитор должен сделать выбор на основании оценки рисков. Однако можно с уверенностью сказать, что операционный аудит процесса «Управление персоналом» намного полезнее с точки зрения экономического эффекта, чем аудит соблюдения требований законодательства. Особенно если предприятие, на котором планируется проводить аудит, работает в регионе, где государственные органы (например, трудовая инспекция), призванные следить за соблюдением трудового законодательства, прилежно выполняют свои обязанности. Степень прилежности можно оценить на основании анализа переписки с этими органами, а также содержания актов по результатам проверок. Возможно, для цели оценки хватит и информации, полученной в ходе интервью с руководителями дирекции по персоналу.

### Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Планирование потребности в персонале	Организационная структура и штатное расписание не способствуют максимизации КПЭ	Могут иметь место перекосы в организационной структуре и штатном расписании в свете текущей стратегии, плана производства компании и рыночных условий. Например, объем производства падает, количество персонала не изменяется или количество основного производственного персонала уменьшается, а количество АУП не изменяется
Планирование потребности в персонале	Завышение планового ФОТ	Существует ряд методов завышения планового ФОТ, например использование в расчете максимальных ставок ЕСН, максимальной производительности при максимально тяжелых условиях труда, применение плановой индексации заработной платы ко всем сотрудникам по максимальным ставкам. Завышенный плановый ФОТ предоставляет пространство для маневра в будущем и позволяет с меньшими усилиями достичь поставленных перед предприятием целей
Процедуры поиска, найма, допуска к работе, перевода и увольнения	Несоответствие квалификации нанимаемого сотрудника требованиям позиции	Наем персонала с пониженной квалификацией на з/п для сотрудника с адекватной квалификацией ведет к снижению производительности, повышению процента брака, общему снижению эффективности. В некоторых случаях данный риск может иметь объективные причины — текущая ситуация на рынке труда

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Обучение, инструктаж, проверки знаний	Выплата штрафов заказчику/покупателю по вине персонала	В ряде случаев несоблюдение трудовой дисциплины, технологии производства, техники безопасности может привести к необходимости выплат в пользу заказчика/покупателя вследствие нарушения условий контракта
Мотивация	Величина и состав компенсационного пакета необоснованно превышает рыночный уровень	Процесс формирования компенсационного пакета весьма часто непрозрачен, что повышает риск несоответствия рынку
Мотивация	Перечень выплат и методика расчета провоцируют злоупотребления и снижение эффективности деятельности	Задача по созданию сбалансированного Положения по оплате труда часто не так проста, как кажется. Существует множество перекосов. Например, законодательно установленная методика расчета среднего заработка при определенных условиях дает возможность дополнительного заработка за время, проведенное в командировке. Поэтому, если сотрудник ездит в командировки без необходимости, он получает деньги, которые выплачиваются в отсутствие результата
Оценка результатов труда	Выплата з/п в течение более длительного периода, чем запланировано изначально	Данные ситуации возникают по разным причинам. Например, вследствие затягивания времени исполнения проекта по организационным причинам происходит выплата большего объема зарплаты за тот же объем работ
Оценка результатов труда	Завышение объемов выполненных работ, в т. ч. по причине брака, либо изменение категории выполняемых работ	Весьма распространены ситуации, когда работники получают зарплату за то, что они фактически не сделали, а только заявили, что сделали. Могут завышаться объемы выработки или сложность работ. Переделка брака может представляться как стандартная работа, но только в некоторых случаях это обоснованно (например, при исправлении брака, вызванного форс-мажорными обстоятельствами)
Оценка результатов труда	Выплата з/п при одновременном выполнении данных работ сторонними организациями либо при отсутствии производственной деятельности	На производственных предприятиях весьма распространена кооперация, привлечение субподрядчиков, аутсорсинг. При этом далеко не всегда четко проводится грань между тем, что предприятие делает само, а что поручается сторонним организациям
Начисление и выплата з/п	Выплата премий и прочих непроизводственных выплат при отсутствии оснований	Довольно часто условия дополнительных выплат формулируются расплывчато, что может приводить к расширительному толкованию
Начисление и выплата з/п	Расчет з/п с использованием некорректных составляющих для расчета (тарифов, процентов премии и т. д.)	Риск более присущ неавтоматизированным системам расчета зарплаты



**Рис. 14.** Базовая схема процесса «Управление персоналом» с указанием ключевых точек контроля

Перечень и содержание базовых контрольных процедур  
процесса (см. рис. 14)

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Планирование потребности в персонале	Обоснованность ●	Количественные и качественные характеристики требуемого персонала должны обосновываться расчетом. Входные данные для расчета должны поступать из достаточно достоверных источников. На основании данных расчета формируется штатное расписание. Владелец контроля — дирекция по персоналу
		Своевременность ●	Планирование должно осуществляться либо в установленные сроки, либо до момента возникновения обязательств, способных причинить компании существенный ущерб. Владелец контроля — дирекция по персоналу
2	Формирование условий работы и требований к персоналу	Соответствие ●	Условия труда должны соответствовать как требованиям технологии и максимальной эффективности, так и требованиям регулирующих органов. Требования к персоналу должны быть регламентированы (Положение об оплате труда, должностные инструкции, положения о подразделении и прочее). Владелец контроля — дирекция по персоналу и отдел по охране труда и промышленной безопасности (в основном в части соблюдения требований законодательства)
3	Процедуры поиска, найма, допуска к работе, перевода и увольнения	Обоснованность ●	Наем персонала должен осуществляться на основании плана, зафиксированного, например, в форме штатного расписания (устанавливает лимиты по позициям и номенклатуру позиций). Перевод и увольнение осуществляются при наличии оснований для этого (в большинстве случаев основания прописаны в законодательстве). Владелец контроля — дирекция по персоналу
		Своевременность ●	Поиск персонала должен оставлять достаточно времени для осуществления контроля соответствия до того, как отсутствие требуемого персонала приведет к существенному ущербу. Владелец контроля — дирекция по персоналу (если ищет не сама дирекция по персоналу), прочие подразделения (если ищет дирекция по персоналу)
		Соответствие ○	Допуск к работе происходит после прохождения процедур, которые готовят работника к работе в конкретных условиях (например, процедура изучения техники безопасности). Владелец контроля — дирекция по персоналу и отдел по охране труда и промышленной безопасности
4	Мотивация	Обоснованность ●	Изменения компенсационного пакета должны иметь целью повышение отдачи от персонала при более высоком или сопоставимом качестве по сравнению с текущим уровнем. Контроль обоснованности неполон, если не проводится оценка достижения поставленных целей. Владелец контроля — дирекция по персоналу (на этапе планирования) и дирекция по экономике (на этапе оценки достижения поставленных целей)
5	Обучение, инструктаж, проверки знаний	Своевременность ●	Обучение, инструктаж и/или проверки знаний должны проводиться до того, как отсутствие необходимых знаний приведет к существенному ущербу. Владелец контроля — дирекция по персоналу

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
6	Оценка результатов труда	Обоснованность ●	Результаты труда должны фиксироваться доступным для понимания и оценки образом, при этом должна отсутствовать возможность манипулирования результатами и они должны быть сопоставимы с объемом выполнения производственной программы по данным других источников. Автоматизация существенно улучшает контроль на этом этапе. Владелец контроля — дирекция по персоналу и дирекция по экономике (в части количественных показателей)
		Правильность ●	Если выполнение работы зависит от индивидуальных усилий, необходимо иметь возможность отделять результаты одного сотрудника от другого. Если выполнение работы зависит от усилий группы, необходимо иметь возможность оценивать личный вклад каждого участника в общее дело. Правильно оцененные результаты труда исключают непроизводительные выплаты и минимизируют вероятность конфликтов между сотрудниками и руководством. Владелец контроля — дирекция по персоналу
7	Начисление и выплата заработной платы	Правильность ●	Причитающаяся заработная плата должна быть правильно подсчитана с учетом всех дополнительных выплат. Автоматизация существенно улучшает контроль на этом этапе. Владелец контроля — бухгалтерия
		Своевременность ●	Начисленная заработная плата должна выплачиваться в соответствии с внутренним регламентом либо в соответствии с применяемым законодательством. Владелец контроля — дирекция по финансам
8	Соблюдение требований трудового законодательства	Соответствие ●	Все действия в рамках процесса осуществляются как минимум в соответствии с законодательством. Владелец контроля — дирекция по персоналу

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Планирование потребности в персонале	Организационная структура и штатное расписание не способствуют максимизации КПЭ или достижению целей предприятия	<p>Организационная структура:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Проверить на соответствие параметрам бизнес-плана (например, если какие-то направления деятельности закрываются, значит, должны расформировываться соответствующие подразделения).</li> <li>2) Проверить на наличие дублирования функций со стороны различных подразделений.</li> <li>3) Проверить на соблюдение принципа разделения полномочий</li> </ol> <p>Штатное расписание:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Проверить на соответствие параметрам бизнес-плана.</li> <li>2) Выборочно проверить расчеты численности либо по подразделениям, либо по производственным единицам, либо по отдельным участкам и т. д.</li> <li>3) Сопоставить штатные расписания сопоставимых структурных единиц и проанализировать обоснования расхождений.</li> <li>4) Сопоставить штатные расписания различных периодов и проанализировать обоснования расхождений.</li> </ol>



Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
		5) Сопоставить штатные расписания различных периодов и сравнить с данными по реальной численности в период действия штатных расписаний. Если раньше реальная численность была меньше, чем в штатном расписании, а объем и оснащение производства были сопоставимыми, то в случае, если численность по текущему штатному расписанию не меньше, чем раньше, проанализировать обоснования
Планирование потребности в персонале	Завышение планового ФОТ	1) Выборочно проверить расчеты планового ФОТ по какой-либо структурной единице либо просто по выборке сотрудников. Проверить используемые для расчета данные на соответствие текущим положениям об оплате труда и/или планируемым изменениям в системе оплаты труда. Проверить данные, используемые для расчета, на соответствие планируемым показателям производства и динамики численности. 2) Выборочно проверить используемые величины/коэффициенты/проценты дополнительных выплат. Проанализировать обоснования. Сопоставить с данными предыдущих периодов. Если используются величины/коэффициенты/проценты, превышающие прошлые фактические аналоги, проанализировать обоснования
Процедуры поиска, найма, допуска к работе, перевода и увольнения	Несоответствие квалификации нанимаемого сотрудника требованиям позиции	1) Выборочно проверить соответствие квалификации числящихся в штате на момент аудита сотрудников требованиям должностной инструкции и/или заявке на подбор/поиск сотрудника. 2) Выборочно сопоставить квалификацию предыдущих сотрудников с сотрудниками, числящимися на момент аудита в штате. В случае отклонений проанализировать обоснования. 3) Выборочно проверить соответствие квалификации сотрудников требованиям рабочего места (на основании данных аттестации рабочих мест, технологических требований, законодательных требований и т. д.)
Обучение, инструктаж, проверка знаний	Выплата штрафов заказчику/покупателю по вине персонала	1) Проанализировать данные по судебным разбирательствам, предметом которых было нарушение обязательств со стороны предприятия. Выявить случаи, когда нарушения произошли вследствие недостатка знаний и навыков сотрудников предприятия. Проанализировать причины отсутствия таких знаний и навыков. 2) Выборочно проверить приказы по предприятию на наличие приказов о наложении взыскания на сотрудников. Подобрать случаи, где наиболее вероятной причиной послужило отсутствие знаний и навыков. Проанализировать причины отсутствия таких знаний и навыков. 3) Выбрать из штатного расписания профессии, для которых законодательством предусмотрено обязательное повышение квалификации или иное обязательное регулярное или разовое обучение. Оценить выполнение этих требований на практике. 4) На основании договоров с заказчиками/покупателями установить предъявляемые требования к квалификации и прочим характеристикам персонала. Оценить выполнение этих требований на практике

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Мотивация	Величина и состав компенсационного пакета необоснованно превышает рыночный уровень	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Выборочно для отдельных позиций по штатному расписанию проанализировать обоснования по структуре и содержанию компенсационного пакета.</li> <li>2) По возможности сопоставить структуру и содержание компенсационного пакета предприятия с аналогичными или сопоставимыми предприятиями. Учесть различия в существенных аспектах бизнеса (уровень производства, номенклатура производства, климатические условия и прочее). Проанализировать обоснования по существенным расхождениям</li> </ol>
Мотивация	Перечень выплат и методика расчета провоцируют злоупотребления и снижение эффективности деятельности	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сопоставить динамику объема производства и/или другие существенные аспекты бизнеса (например, количество точек продаж для торговых предприятий) с динамикой начисленного ФОТ. При наличии противоположных тенденций проанализировать обоснования.</li> <li>2) Сопоставить перечень выплат и методику расчета с данными аналогичных или сопоставимых предприятий. Проанализировать обоснования отклонений.</li> <li>3) Сопоставить перечень выплат и методику расчета, использовавшиеся в течение последних нескольких периодов подряд. Проанализировать обоснования изменений.</li> <li>4) Выбрать ряд выплат и сделать выборку сотрудников, которым эти выплаты были начислены и произведены. Проанализировать обоснования применения выплат и правильность расчета начислений</li> </ol>
Оценка результатов труда	Завышение объемов произведенной продукции, выполненных работ, в т. ч. по причине брака, либо изменение вида и/или категории произведенной продукции, выполненных работ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Сопоставить среднюю плановую заработную плату на одну единицу продукции (одну единицу измерения объема выполненных работ) одного или нескольких производственных подразделений со средней фактической заработной платой на одну единицу продукции (одну единицу измерения объема выполненных работ). Если фактическая средняя заработная плата больше, проанализировать обоснования превышения.</li> <li>2) Сопоставить объем выполненных работ за период с объемом работ, принятых заказчиком за данный период. Если заказчик принял меньше, чем было сделано, но оплата сотрудникам была осуществлена за весь объем, проанализировать обоснования превышения.</li> <li>3) Сделать выборку выполненных нарядов и сопоставить с плановым объемом работ. Если виды работ и/или категории работ различаются, проанализировать обоснования. Этот тест возможен только при применении сдельной оплаты труда.</li> <li>4) Сопоставить объем выпущенной продукции с объемом продукции, поступившей на склад. Если на склад поступило меньше, проанализировать обоснования. Этот тест возможен только на предприятиях, выпускающих продукцию.</li> <li>5) Сравнить объем фактической выработки по данным нарядов с объемом по данным других систем учета (например, производственным отчетам). Если объем по данным нарядов больше, это означает, что сотрудникам, скорее всего, выплачено больше, чем следовало. Проанализировать представленные обоснования</li> </ol>

Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Оценка результатов труда	Выплата з/п при одновременном производстве данной продукции, выполнении данных работ сторонними организациями либо при отсутствии производственной деятельности	1) Тесты 1, 2 и 4 предыдущего пункта. 2) Выбрать из общего перечня контрагентов тех, которые выполняют работы, оказывают услуги (например, по данным реестра договоров или данным 76 счета бухгалтерского учета). Из выборки выделить контрагентов, выполняющих те работы или оказывающих те услуги, которые предприятие способно осуществлять или оказывать самостоятельно. Определить, были ли результаты работы сторонних контрагентов учтены при расчете и начислении заработной платы сотрудникам предприятия. Если результаты работы сотрудников предприятия были увеличены на результаты работы сторонних контрагентов, проанализировать обоснования
Начисление и выплата з/п	Выплата премий и прочих выплат помимо основной заработной платы при отсутствии оснований	1) Сопоставить объем фактически выплаченных премий и прочих выплат помимо основной заработной платы с плановым объемом. Если фактический объем превышает плановый, проанализировать обоснования. 2) Выбрать перечень наиболее существенных премий и прочих выплат. От этого перечня перейти к перечню сотрудников, которым были начислены наиболее крупные выплаты. Проанализировать обоснования выплаченных сумм
Начисление и выплата з/п	Расчет з/п с использованием некорректных составляющих для расчета (тарифов, процентов премии и т. д.)	1) Сопоставить плановую заработную плату по подразделениям с фактической заработной платой. Выбрать подразделения с наибольшими отклонениями как в меньшую, так и в большую сторону. От выборки подразделений перейти к выборке сотрудников, заработная плата которых либо сильнее всего отклоняется от заработной платы по штатному расписанию, либо от плановой заработной платы, либо от средней заработной платы по данной категории сотрудников. По выборке сотрудников проверить расчет заработной платы за тот или иной период

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Планирование потребности в персонале	1) Тенденция минимизации субъективных оценок. 2) Использование для расчетов интегрированных моделей. Такие модели увязывают количественные показатели с финансовыми
2	Формирование условий работы и требований к персоналу	1) Максимально возможная минимизация негативных и опасных воздействий на рабочее место
3	Процедуры поиска, найма, допуска к работе, перевода и увольнения	1) Максимально возможное делегирование полномочий дирекции по персоналу. 2) Стандартизированное тестирование при отборе
4	Мотивация	1) Оплата труда, основанная на оценке достижения плановых КПЭ. 2) Политика по поощрению рационализаторства
5	Обучение, инструктаж, проверки знаний	1) Формирование кадрового резерва. 2) Корпоративный университет

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
6	Оценка результатов труда	1) Автоматизация процессов фиксации и учета результатов труда
7	Начисление и выплата заработной платы	1) Автоматизация процесса начисления и выплаты заработной платы
8	Соблюдение требований трудового законодательства	

## Процесс «Бизнес-планирование и бюджетирование»

### Ограничения

В этом разделе процесс начинается с решения задачи составления годового бизнес-плана и бюджета на его основе. Процесс разработки и формирования системы и методологии бюджетирования не рассматривается — предполагается, что система существует и методология разработана. Данная задача довольно нетривиальна и в зависимости от предприятия может занять и год и два, а может перерасти в хаотичный процесс без конца и края.

#### Перечень основных подпроцессов и этапов процесса

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Этапы подпроцесса
1	Формирование бизнес-плана и бюджета на год	Обоснованность Своевременность Соответствие	1) Декомпозиция стратегии. 2) Параметрирование и моделирование. 3) Формирование плана продаж. 4) Формирование плана производства. 5) Расчеты в рамках принятой бюджетной модели. 6) Рассмотрение и принятие плана и бюджета
2	Формирование операционного плана и бюджета	Обоснованность Своевременность Соответствие	1) Формирование плана продаж. 2) Формирование плана производства. 3) Расчеты в рамках принятой бюджетной модели. 4) Рассмотрение и принятие плана и бюджета
3	Исполнение операционного плана и бюджета	Соответствие Обоснованность Своевременность	1) Создание, сбор, консолидация и анализ операционной отчетности/данных. 2) Мониторинг соблюдения целевых параметров операционного плана и бюджета
4	Оценка исполнения бизнес-плана и бюджета	Своевременность Обоснованность	1) Формирование периодической отчетности по исполнению бизнес-плана и бюджета. 2) Анализ результатов исполнения. 3) Рассмотрение результатов исполнения бизнес-плана и бюджета. 4) Корректировка бизнес-плана и/или бюджета и/или методологии формирования бизнес-плана и бюджета

## Подпроцесс

### «Формирование бизнес-плана и бюджета на год»

Данный подпроцесс включает в себя шесть основных этапов:

- декомпозиция стратегии;
- параметрирование и моделирование;
- формирование плана продаж;
- формирование плана производства;
- расчеты в рамках принятой бюджетной модели;
- рассмотрение и принятие плана и бюджета.

*Декомпозиция стратегии. Параметрирование и моделирование.* В классическом смысле стратегия должна соответствовать миссии компании (если она существует). Стратегия реализуется посредством исполнения бизнес-плана компании. Нет такого правила, которое определяло бы однозначные параметры стратегии или бизнес-плана. Однако связь между стратегией и бизнес-планом должна прослеживаться четко. Грубо говоря, сложив несколько годовых бизнес-планов, мы должны получить цельный план по достижению стратегических целей. Технически, при наличии достаточно ясной стратегии, действия компании можно более качественно оценить с точки зрения соответствия стратегическим установкам. Однако аудитор должен иметь в виду, что оценка отдельных действий должна проводиться в контексте совокупности взаимосвязанных действий и событий. Отдельное действие может соответствовать стратегии, но вступать с ней в противоречие с учетом контекста. Например, если компания следует стратегии снижения издержек, то закупка сырья по минимально возможным ценам соответствует стратегической цели. Однако закупка наиболее дешевого сырья может привести к снижению качества производимой продукции ниже приемлемого уровня, что может спровоцировать дополнительные издержки (например, рекламации покупателей по поводу характеристик продукции, аварии при использовании продукции покупателем, снижение спроса).

Бизнес-план и бюджет — это, по сути, попытка смоделировать деятельность предприятия в условиях предполагаемого будущего. Чем больше параметров будущего используется в моделировании, тем по идее более точным и управляемым должен быть бизнес-план или бюджет. Однако большое количество параметров усложняет расчеты и саму модель. На практике правильная пропорция между управляемостью и сложностью довольно часто определяется опытным путем. Фундаментально

параметры, используемые при формировании бизнес-плана и бюджета, можно разделить на две группы — параметры, которыми компания может в той или иной степени управлять, и параметры, управляемость которых слабо зависит от усилий компании. Такое деление довольно условно и зависит от возможностей компании. Например, владелец маленького магазина имеет ограниченные возможности по управлению спросом на товары (внешний вид, оптимальный ассортимент, низкие цены). Напротив, крупная розничная компания имеет на порядок более существенный арсенал способов воздействия на спрос (внешний вид, оптимальный ассортимент, низкие цены плюс реклама, промоушен, расширение сети, размещение товара в торговом зале и прочее). Таким образом, бизнес-план состоит из действий по управлению теми параметрами, которыми компания может управлять, и методов реагирования на изменения тех параметров, которыми компания управлять в целом не может. Хорошей практикой является сценарный подход к формированию бизнес-плана и бюджета. Он заключается в формировании нескольких вариантов бизнес-плана и бюджета в зависимости от динамики учитываемых параметров (например, пессимистичный, оптимистичный и оптимальный бизнес-план и бюджет). Под параметрами подразумеваются элементы внешних и внутренних процессов (по отношению к компании), оказывающих влияние на деятельность компании. Параметры могут иметь количественную и/или качественную оценку. Примеры параметров:

- внешний процесс, количественная оценка — курс валюты, динамика инфляции, ставка налога и т. д.;
- внешний процесс, качественная оценка — погодные условия, политика государственных органов, инвестиционный климат и т. д.;
- внутренний процесс, количественная оценка — производственные нормативы, количество сотрудников, динамика заемных средств и т. д.;
- внутренний процесс, качественная оценка — корпоративная культура, уровень исполнительской дисциплины, трудовая атмосфера и т. д.

Разумеется, при планировании практически невозможно учесть изменения всех параметров, влияющих на деятельность компании. Однако влияние наиболее существенных параметров должно быть учтено. Аудитор должен обращать внимание на то, насколько полным и относительно исчерпывающим является перечень используемых при формировании бизнес-плана и бюджета параметров.

Наличие в компании процесса риск-менеджмента повышает эффективность бизнес-планирования и бюджетирования. Наличие перечня рисков и разработка подхода к управлению ими делают бизнес-план более структурированным и логичным, а значит, более управляемым и обоснованным. Во многих российских предприятиях оценка рисков делается больше для проформы, потенциал процесса риск-менеджмента не прочувствован.

Также эффективность бизнес-планирования и бюджетирования повышается, если компания разумным образом использует конфликт интересов и принцип соревновательности. Например, управляющая компания холдинга может увеличить финансирование одной управляемой компании в ущерб другой на основании более амбициозного и практического бизнес-плана и бюджета. Однако использование конфликта интересов и принципа соревновательности имеет смысл только при хорошо поставленном процессе бизнес-планирования и бюджетирования. Иначе высока вероятность субъективного подхода к оценке и, как следствие, возникновения негативных настроений у участников процесса.

*Формирование плана продаж. Формирование плана производства.* С глобальной точки зрения ключевой целью коммерческой компании является прибыль. Ключевой задачей при формировании плана продаж является определение баланса между производственными возможностями компании и емкостью рынка продукции компании с учетом доли рынка, принадлежащей компании. Аудитор должен понимать, что далеко не всегда сумма производственных мощностей компании равна объему продаж. Высшим пилотажем менеджмента является достижение оптимального баланса между производственными возможностями компании и возможностями рынка при максимизации прибыли и минимизации капитальных затрат. В любом случае правильная логика — это когда менеджмент компании формирует план продаж, отталкиваясь от текущих и будущих характеристик рынка, а затем переходит к оценке возможностей компании по удовлетворению будущего спроса. Только после этого этапа имеет смысл переходить к планированию капитальных вложений. Ключевым параметром капитальных вложений является окупаемость. Невозможно правильно посчитать окупаемость не имея хотя бы приблизительного представления о текущей и будущей динамике рынка. Таким образом, план продаж напрямую увязывается со стратегией компании. В моей практике встречалось немало ситуаций, когда капитальные вложения делались либо при слабо проработанной стратегии, либо при полном ее отсутствии. Их финал был неизбежно типичен — объ-

екты капитальных вложений не использовались частично или полностью и превращались в бремя для компании (дополнительные расходы на длительное хранение, хищение и растаскивание, реализация по сниженным ценам и прочее) вместо того, чтобы генерировать прибыль. Аудитору следует обращать пристальное внимание на планы по капитальным вложениям — как минимум должна наблюдаться логическая увязка с основными параметрами стратегии. Ключевой неприятной особенностью капитальных вложений является то, что они обладают весьма посредственной ликвидностью — редко когда, вложив 100 руб., имеешь возможность быстро получить их обратно, если что-то не заладится.

План производства должен в первую очередь соответствовать требованиям плана продаж. Если план продаж базируется на оценке и прогнозе статуса рынка, то план производства — на оценке и прогнозировании состояния производственных мощностей и состояния рынка ресурсов (базовые ресурсы — сырье и люди). Решение об осуществлении капитальных вложений должно приниматься только в случае, если текущие производственные мощности компании не могут обеспечить соответствие требованиям плана продаж.

В процессе согласования плана продаж с планом производства многим компаниям также приходится решать дилемму продуктовой линейки (т. е. ассортимента и количества выпускаемой и реализуемой продукции; в состав продуктовой линейки может входить не только готовая продукция и товары для перепродажи, но и работы и услуги). Дело в том, что у подавляющего большинства компаний ресурсы ограничены. Решая дилемму продуктовой линейки, компания пытается максимизировать отдачу от ограниченных ресурсов. Решение этой дилеммы порой весьма сложно, например могут использоваться системы уравнений и прочие математические и статистические методы. Однако во многих ситуациях решения принимаются на основании экспертных оценок. Аудитор как минимум должен получить логическое обоснование выбранной продуктовой линейки с учетом оценки тенденций прошлых периодов и оценки прошлой и будущей маржинальности продуктов, входящих в состав продуктовой линейки. При формировании продуктовой линейки хорошей практикой является использование математического и статистического инструментария.

*Расчеты в рамках принятой бюджетной модели. Рассмотрение и принятие плана и бюджета.* В подавляющем большинстве случаев бюджетная модель одной компании отличается от бюджетной модели другой компании даже при множестве общих факторов (отрасль, регион при-



сутствия, линейка выпускаемой продукции и прочее). Бюджетная модель — это совокупность методик расчета с использованием массива входных данных и учетом результатов моделирования деятельности компании, принимаемых во внимание параметров, плана продаж и плана производства, скорректированных на возможности компании по созданию и поддержанию производственных мощностей и финансированию деятельности.

Аудитор должен понимать, что целью бюджета является экономическая оценка действий, планируемых к осуществлению в рамках бизнес-плана. Поэтому бюджет вторичен, т. к. представляет собой лишь экономическую оценку планируемых действий, а не сами действия. Однако с точки зрения принятия окончательного решения по вопросу исполнения бизнес-плана бюджет является первичным, т. к. дает возможность оценить последствия всех действий с экономической точки зрения, а конечной целью всех коммерческих предприятий так или иначе является прибыль.

Аудитор должен разобраться, насколько используемая бюджетная модель позволяет сформировать обоснованную, правильную и своевременную оценку действий компании в рамках бизнес-плана, направленных на достижение принятой стратегии. Простой пример. Допустим, дочернее предприятие компании сформировало плановый ФОТ на предстоящий год, при этом ФОТ по сдельной системе оплаты труда формировался на основе плана производства (на основе действующих тарифных расценок), а ФОТ по повременной системе оплаты труда — на основе действующих окладов. ЕСН был определен по максимальной ставке. Такой подход вроде бы правилен. Однако если компания заинтересована в большем контроле затрат на оплату труда (например, одна из стратегических целей — повышение производительности на единицу ФОТ), то описанная методика формирования ФОТ неприемлема. Ее необходимо скорректировать, например применить дифференцированную шкалу ЕСН, вычесть больничные, вычесть плановые и внеплановые простои, периоды отсутствия сотрудников (когда один сотрудник покинул компанию, а другой еще не появился), вычесть учебные отпуска. Если этого не сделать, у руководителя дочернего предприятия появляется возможность маневра в затратах за счет затрат на оплату труда, особенно когда отсутствует детальный анализ статей этих затрат.

Подавляющая часть компаний использует для расчетов в рамках бюджетной модели те или иные ИТ-приложения. Однако степень автоматизации процесса варьирует в широких пределах от компании к компании. Многие не идут дальше использования стандартных возможностей, например Microsoft Excel. Некоторые используют специализированные

ИТ-приложения, в том числе адаптированные к потребностям компании. Аудитор должен ожидать, что использование ИТ-приложений, особенно специализированных, повышает прозрачность, скорость и правильность выполнения процесса. Однако он также должен понимать, что необходимые контрольные процедуры должны быть частью процесса бюджетирования независимо от того, формируется бюджет вручную или автоматизированным способом. Сама по себе автоматизация проблемы контроля не снимает.

При подготовке и осуществлении бюджетных расчетов необходимо обеспечить максимальную достоверность, обоснованность и правильность исходных данных, а также соблюдение принятой методологии расчета. На этом этапе процесса существует две ключевых задачи контроля.

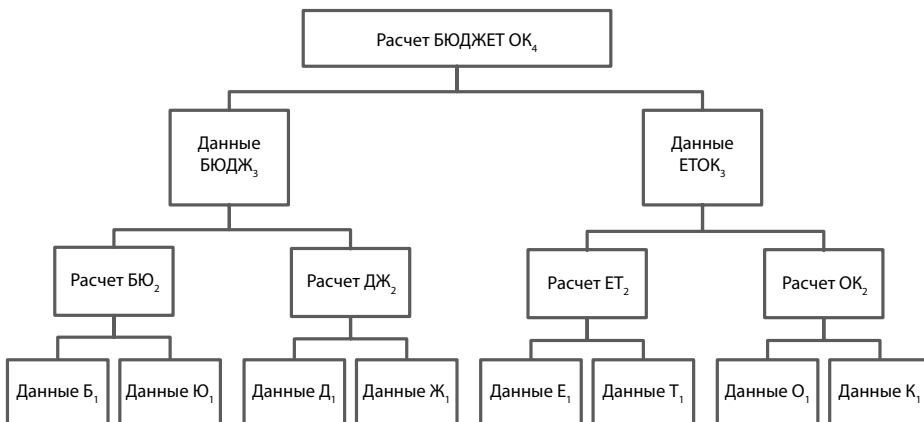
- **Обеспечение контроля ввода.** Данный контроль очень важен. Логика проста — намного эффективнее закрыть доступ в систему чему-то нежелательному, чем пытаться с этим бороться внутри системы. Большая часть данных, используемых в расчетах планового бюджета, изначально находится вне процесса бюджетирования. Эти данные формируются в результате осуществления процесса бизнес-планирования. В большинстве своем эти данные имеют количественную оценку. Например, прогноз продаж и динамики цен на предстоящий год формируется в департаменте продаж и маркетинга. Затем прогнозные значения объема продаж и цен заводятся в бюджетную модель и используются в дальнейших расчетах. Чем сложнее деятельность ответственного подразделения с точки зрения процесса, технологии, уникальности, наличия экспертизы по этой деятельности в других подразделениях, тем меньше возможностей по обеспечению достоверности, обоснованности и правильности исходных данных. В этом и состоит основная сложность контроля ввода. Если вы никогда не делали ремонт в квартире, вам трудно спорить с мастером по поводу целесообразности и стоимости предстоящих работ. Существует несколько нюансов, которые необходимо принимать во внимание, выстраивая контроль ввода.

*Нюанс 1.* При построении процесса бизнес-планирования и бюджетирования необходимо предусмотреть саму возможность размещения контроля ввода, а также условия для функционирования данного контроля. Для эффективного функционирования контроля ввода требуются следующие условия:

- достаточная детализация процесса бизнес-планирования и бюджетирования — если какой-то показатель получается в результате расчета, можно увидеть, как и на основании чего он рассчитывался;

- системность и структурированность процесса бизнес-планирования и бюджетирования — процесс осуществляется по заранее установленной схеме, все движения внутри процесса четко отслеживаются;
- преемственность и сохранность данных управленческого учета — данные и результаты прошлых периодов можно сопоставить с данными и результатами текущего периода;
- наличие процесса управления изменениями процесса бизнес-планирования и бюджетирования — история вносимых в процесс изменений четко прослеживается, суть изменений документируется.

*Нюанс 2.* В целом процесс бизнес-планирования и бюджетирования можно представить в виде многоуровневой и пирамидальной модели. На рис. 15 приведен пример такой модели, состоящей всего из четырех уровней. В реальности уровней может набраться пара десятков. Необходимо определить, на каком уровне наиболее целесообразно разместить контроль ввода. Если он будет находиться на нижних уровнях процесса, это может привести к увеличению времени и расходов на выполнение процесса (увеличение объема контролируемых операций). Если контроль разместить на верхних уровнях, то могут возникнуть серьезные проблемы с достижением его основных целей — достоверности, обоснованности и правильности (под контроль попадают уже сводные данные, происхождение которых непрозрачно). Поэтому в этой ситуации придется поломать голову в поисках оптимального компромисса.



**Рис. 15.** Схема модели процесса «Бизнес-планирование и бюджетирование»

*Нюанс 3.* Структура и содержание контроля могут широко варьировать в зависимости от того, какой эффект требуется получить и сколько имеется и требуется ресурсов для его достижения. Возьмем компанию, управляющую предприятием с несколькими конвейерными производственными линиями и производящую несколько видов одно-, двух- или трехкомпонентной продукции. Такие предприятия встречаются на практике. Допустим, что основным покупателем этой продукции является головное предприятие. Процесс бизнес-планирования и бюджетирования в такой компании предельно прост. Таким же является и контроль ввода — план производства по сути спускается сверху, объем и номенклатура закупок и прочие затраты рассчитываются элементарно (материалы по нормативам или техпроцессу, накладные — по аналогии с предыдущим периодом плюс-минус отклонения). Любой сотрудник дирекции по экономике может легко проверить данные, представляемые дирекцией по производству, сопоставив либо с расчетами прошлых периодов, либо с данными производственной управленческой отчетности. Однако существуют компании, отягощенные различными видами более сложной деятельности и различными бизнес-процессами. В них нередко данные неоднократно перекачиваются из одной системы в другую (например, из системы производственного учета в табличку Excel, из таблички — в систему производственного планирования, из системы производственного планирования — в систему бюджетирования). В этом случае контроль ввода необходимо осуществлять при каждом перемещении данных, при этом не всегда легко достичь цели контроля.

*Нюанс 4.* Контроль ввода является составным, т. е. общий эффект достигается применением ряда контрольных процедур. В состав контроля ввода входят следующие контрольные процедуры:

- аналитический контроль — суть заключается в сопоставлении показателей друг с другом, с соотношениями других показателей и с другими показателями с целью определения соответствия требованиям текущей операции, текущего процесса и/или установленным параметрам. Например, если конечный продукт производства состоит из двух компонентов и соотношение это устойчиво, то аналитический контроль не даст возможности ввести значения, нарушающие такое соотношение;
- ограничение параметров ввода — данный контроль препятствует вводу данных, параметры которых не соответствуют установлен-

ным требованиям. Например, если в расчете могут использоваться только целые и/или положительные значения, то дробные и/или отрицательные значения невозможно ввести в систему;

- запрет ввода — данный контроль препятствует вводу данных в тех случаях, где он неприемлем. Например, если методологией предусмотрено, что показатель получается в результате расчета, то невозможно ввести этот показатель вручную без расчета.

Аудитор должен провести анализ текущего состояния вышеупомянутых четырех нюансов. Это даст информацию для оценки состояния контроля ввода.

- **Обеспечение соблюдения методологии.** Наибольшими стартовыми возможностями по контролю соблюдения методологии обладают ИТ-системы, т. к. они позволяют автоматизировать исполнение большого количества рутинных операций. Однако мало какие компании в России используют такие системы даже для сбора и обработки данных по исполнению бюджета, не говоря уже о планировании бюджета. Поэтому в целом существует ряд внешних и внутренних факторов (по отношению к самой методологии), которые способствуют достижению данной задачи.

*Фактор 1.* Методология формирования показателей бизнес-плана и бюджета должна оставлять как можно меньше места для импровизации. Чем больше показателей формируются в соответствии с методологией, тем более последовательным и полезным для принятия управленческих решений является бизнес-план и бюджет. На практике намного чаще встречаются варианты, когда существует методология формирования бюджета, но отсутствует методология формирования показателей бизнес-плана. Показатели, формирование которых не регулируется установленной методологией, в большей степени подвержены искажениям, как умышленным, так и случайным.

*Фактор 2.* Все аспекты методологии должны быть максимально известны участникам процесса бизнес-планирования и бюджетирования. Такая осведомленность повышает понимание процесса и вероятность как осознанного, так и случайного обнаружения неточностей.

*Фактор 3.* Соблюдение методологии обеспечивается функционированием ряда контрольных процедур, включая:

- логический контроль — суть заключается в недопущении действий, которые не соответствуют логике/последовательности мо-

мента и/или операции. Например, если форма расчета показателя содержит три поля для заполнения, то его невозможно рассчитать без заполнения хотя бы одного из полей;

- контроль доступа — сама методология должна распределять роли между участниками процесса. Разные роли предоставляют разные возможности по влиянию на процесс. Поэтому важно не допускать случаев, когда участник процесса действует в рамках несвойственной ему роли;
- контроль ввода — совокупность контрольных процедур, формирующих в целом контроль ввода, при адекватном использовании способствует соблюдению методологии.

*Фактор 4.* Как бы мы ни стремились поместить методологию в жесткие рамки, практически невозможно избежать влияния человеческого фактора. Несмотря на широкий выбор контрольных процедур, все равно остаются ситуации вне их действия. Например, если на предприятии отсутствуют производственные нормативы, существенно уменьшаются возможности по использованию целого ряда контрольных процедур. В этой ситуации производители приобретают значительные возможности по манипулированию показателями бизнес-плана по своему направлению, особенно если производственный процесс сложный. Единственным контролем в данной ситуации остается проведение регулярных проверок соблюдения методологии силами соответствующих сотрудников предприятия.

По завершении необходимых расчетов бизнес-план и бюджет переходят в стадию рассмотрения и согласования. От предприятия к предприятию данный процесс обрастает различными нюансами. В большинстве случаев, однако, его ключевые этапы повторяются. Аудитору необходимо помнить о нескольких моментах.

Во-первых, когда нижестоящие структуры защищают свой бизнес-план и бюджет перед вышестоящими структурами, защита обычно строится на презентационных материалах, которые могут иметь либо определенную, либо произвольную форму. Они состоят из презентации и вспомогательных материалов (расшифровок), предназначенных для прояснения предполагаемых вопросов по бизнес-плану и бюджету. Немногие компании в России могут похвастаться хорошо поставленным процессом бизнес-планирования и бюджетирования. Еще меньше компаний могут гордиться хорошо поставленной процедурой рассмотрения и защиты бизнес-плана и бюджета. Попросту говоря, аудитор может столкнуться с тем, что:

- часть материалов малоинформативна или просто бесполезна;
- часть материалов содержит ошибки (арифметические, логические и т. д.) и искажения (намеренные или случайные);
- часть материалов содержит необоснованные выводы или оторвана от реальности.

Подготовка бизнес-плана и бюджета зачастую сопровождается существенными затратами ресурсов компании. Низкое качество презентационных материалов означает, что эти ресурсы потрачены расточительно.

Во-вторых, нередко бизнес-план и бюджет не проходят процедуру рассмотрения и согласования с первого раза. Количество и содержание доработок в определенной степени связано с уровнем развития процесса бизнес-планирования и бюджетирования — бизнес-планы и бюджеты, которые делаются кривым пальцем и на коленке, обоснованно кажутся нежизнеспособными. Это может приводить к тому, что бизнес-план и бюджет на текущий год принимаются уже по прошествии части этого года. Главное в этом случае — убедиться, что бизнес-план и бюджет принимались в ходе нормального процесса, а не под каким-либо или чьим-либо давлением. В противном случае высока вероятность искажений.

По завершении процесса рассмотрения и согласования имеет смысл довести содержание бизнес-плана и бюджета до тех сотрудников компании, от которых зависит исполнение планов. Это особенно важно, если программа мотивации сотрудников компании привязана к результатам выполнения бизнес-плана и бюджета.

## **Подпроцесс**

### **«Формирование операционного плана и бюджета»**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- формирование плана продаж;
- формирование плана производства;
- расчеты в рамках принятой бюджетной модели;
- рассмотрение и принятие плана и бюджета.

*Формирование плана продаж. Формирование плана производства.* Вряд ли показатели бизнес-плана и планового бюджета, сформированные на этапе годового планирования, останутся неизменными в течение года. По факту при каждом уменьшении горизонта планирования уточнять план даже необходимо.

Существует прямая зависимость между сложностью и количеством бизнес-процессов и частотой уточнений плановых показателей. Компания, производящая широкий ряд товаров с использованием различного технологического оборудования, расположенного в различных географических точках, чаще уточняет плановые показатели по сравнению с компанией, производящей один или несколько видов продукции с использованием простой технологической цепочки в одной географической локации. Можно сказать, что компании должны стремиться к постоянному уточнению плановых показателей. Чем более точен план, тем выше эффективность использования ограниченных ресурсов компании и тем более сбалансирована работа бизнес-процессов. Простой пример — компания на предстоящий месяц запланировала производство 100 единиц изделия А. В процессе исполнения плана поступил сигнал от дирекции по продажам и маркетингу о том, что спрос на изделие А начал сокращаться и к концу месяца составит не 100, а только 70 единиц. В этой ситуации у компании есть два варианта реагирования. С одной стороны, она может продолжить исполнять изначальный план производства. В этом случае на конец месяца существует риск увеличения складских запасов на 30 единиц невостребованной продукции. Существенность этого риска уменьшается, если продукция может храниться достаточно долго без потери потребительских свойств, затраты на хранение сравнительно невысоки, существует вероятность возобновления спроса в ближайшей перспективе, оборотный капитал обеспечивает потребности компании, есть доступ к кредитным ресурсам по приемлемой стоимости. Также существенность риска можно уменьшить путем стимулирования продажи возникающего излишка продукции, например путем уменьшения цены. С другой стороны, если часть из вышеуказанных обстоятельств отсутствует, у компании есть серьезный повод задуматься об изменении плана производства.

В данном подпроцессе аудитор должен в первую очередь обратить внимание на то, насколько оперативно и целесообразно компания реагирует на необходимость внесения корректировок в текущие планы. Ему следует иметь в виду, что при изменении операционных планов бюджет может не меняться, особенно если в целом потребность в ресурсах не изменяется. Однако в любом случае изменения с определенного момента должны приводить к пересмотру бюджета последующих операционных (отчетных) периодов. Другими словами, компания может корректировать операционные планы в течение, например, квартала, не затрагивая бюджет. Несоответствие реальных потребностей стоимостным показателям бюджета может нивелироваться точечными согласованиями. Тем не менее при правильном подходе переоценка стоимостных показа-



телей бюджета должна происходить до начала очередного квартала или иного периода, когда польза от нее превышает пользу от использования упрощенной процедуры согласования изменений бюджета.

*Расчеты в рамках принятой бюджетной модели. Рассмотрение и принятие плана и бюджета.* Как уже отмечалось, расчеты операционных планов и бюджета носят коррекционный характер. В зависимости от ситуации и степени развития процесса могут применяться различные подходы к расчету плановых показателей. Например, может использоваться упрощенный подход — план на предстоящий месяц получается путем деления остатка производственного плана до конца года на число месяцев до конца года. Справедливости ради стоит заметить, что упрощенный подход встречается не так часто. Более важно, чтобы решения, принимаемые на основании операционных планов и бюджета, основывались и подтверждались результатами расчетов. Попросту говоря, аудитор должен настаивать на разрыве между серьезностью расчетов и серьезностью принимаемых решений. Основное методологическое различие между годовыми и операционными расчетами состоит в том, что во втором случае используется большее количество оперативных данных. Кроме того, часть данных используется только в операционных расчетах и не используется при годовом планировании. Например, на этапе годового планирования вряд ли будет учитываться влияние графика отпусков на объем производства. При операционном планировании невозможно не учитывать динамику присутствия сотрудников на рабочих местах — при отсутствии ключевых сотрудников объем производства в конкретном периоде будет снижаться.

В целом процедура рассмотрения и согласования операционного плана и бюджета должна проходить с использованием упрощенных процедур. Дополнительные обоснования и расшифровки чаще запрашиваются в отношении показателей, существенно отклоняющихся от первоначальных данных. Отсутствие этой процедуры должно настаивать аудитора.

### ***Подпроцесс «Исполнение операционного плана и бюджета»***

Данный подпроцесс включает в себя два основных этапа:

- создание, сбор, консолидация и анализ операционной отчетности / данных;
- мониторинг соблюдения целевых параметров операционного плана и бюджета.

*Создание, сбор, консолидация и анализ операционной отчетности / данных.* С одной стороны, аудитор с высокой вероятностью столкнется с тем, что на разных предприятиях используется схожая управленческая операционная отчетность (далее УОО). Это связано в первую очередь с тем, что многие предприятия, особенно предприятия с историей, унаследовали систему отчетности со времен Советского Союза. В большинстве случаев такие системы имеют больше преимуществ, чем недостатков. С другой стороны, даже предприятия, работающие в схожих условиях и обладающие схожими параметрами, всегда используют системы управленческой отчетности, отличающиеся друг от друга. Для аудитора данная ситуация дает возможность для определения и выбора лучших практик.

Независимо от нюансов различных систем УОО эти системы должны формироваться с соблюдением ряда фундаментальных принципов.

*Принцип 1.* С точки зрения контроля ключевым является «принцип матрешки». Суть его в том, что отчет по бизнес-процессу формируется на основании отчетов по подпроцессам, а отчеты по подпроцессам формируются на основании отчетов по операциям. Такая структура отчетности создает достаточную прозрачность процесса управления бизнес-процессом и результатов управления. Также она создает наиболее полный аудиторский след. Последний дает возможность своевременно и достоверно установить причины нежелательных отклонений. При использовании «принципа матрешки» с высокой вероятностью достигаются две ключевые цели внутреннего контроля — достоверность и обоснованность.

*Принцип 2.* Необходимо наличие процесса управления изменениями системы УОО. Особенно это актуально для компаний, осуществляющих внутренние преобразования структурного и процессного характера. Аудитор должен иметь в виду, что немало компаний посредственно управляют изменениями систем УОО. В результате ряд отчетов составляется, но не используется, ряд отчетов не содержит полной и достоверной информации для принятия управленческих решений. Большинство российских холдинговых компаний поражены хроническим недоуправлением процессом управления изменениями системы УОО. В связи с этим во многих российских компаниях административно-управленческие расходы могут оптимизироваться просто за счет сокращения объема бесплодной УОО.

*Принцип 3.* Скорость обработки и качество восприятия данных повышается при использовании сводных регистров учета управленческих операционных данных. Здесь имеется аналогия с бухгалтерским учетом. Использование сводных регистров также способствует позитивному эффекту, упомянутому в принципах 1 и 2. Объективная необходимость и польза сводных регистров возрастает с увеличением количества и слож-

ности бизнес-процессов и операций (технологических и прочих). Это приводит к тому, что с определенного момента компания может всерьез задуматься об автоматизации как минимум процесса регистрации, сбора и консолидации операционных данных.

*Принцип 4.* Полноценная система УОО предполагает использование количественных, качественных и стоимостных оценок. Логика проста — бизнес-план и бюджет шествуют вместе, значит, объективная оценка их исполнения невозможна без полного набора данных. В связи с этим большое значение приобретает оперативность информационных потоков внутри компании и между процессами, т. к. в большинстве случаев все три оценки следуют друг за другом в приведенном порядке (сначала количественная, затем качественная, потом стоимостная).

*Принцип 5.* Наличие системы контроля достоверности, обоснованности, полноты, правильности и своевременности отчетных данных обеспечивает целесообразность использования систем УОО. Сложность в том, что все пять целей контроля должны достигаться до момента использования УОО в принятии управленческих решений. Аудитор должен понимать, что до определенного уровня искажения по причине недостижения той или иной цели контроля оказывают допустимое влияние на управленческое решение. Однако не всегда можно гарантировать, что этот уровень не будет превышен.

Отдельно стоит сказать про пару нюансов, связанных с автоматизацией систем УОО. Исходя из личного опыта и опыта коллег, могу сказать, что процесс автоматизации систем УОО во многих российских компаниях, в том числе и крупных, происходит порой, мягко говоря, кривовато. Помимо препятствий процессу автоматизации как таковому (отсутствие адекватного персонала, иногда финансирования, сопротивление среды и прочее) фундаментальной причиной фиаско таких проектов является безудержное стремление автоматизировать существующие процессы без изменения их структуры и содержания. Все это напоминает давнюю историю о том, как в одной компании сотрудникам бухгалтерии установили Microsoft Excel и даже провели обучение работе с программой, однако сотрудники не прониклись доверием к возможностям программы и... проверяли точность расчетов на калькуляторе. Это реальный пример патологической привязанности к принципу «мы так всегда делали». К сожалению, примеры использования этого принципа встречаются на самых разных уровнях управления. Стоимость слепого следования ему особенно фатальна в случаях внедрения дорогостоящих и сложных ERP-систем. Отчасти это следствие низкой квалификации многих российских управленцев в области использования процессного подхода в управлении предприятием.

Также стоит сказать о влиянии степени развития систем УОО на риски мошенничества. В целом нечистым на руку управленцам выгодно лишиться сторонних наблюдателей возможности оперативного анализа операционной информации. Поэтому аудитор должен насторожиться, если руководство предприятия или отдельные личности импровизируют на тему саботажа разработки и эксплуатации систем УОО. Конечно, в отдельных случаях такая позиция может быть результатом простой лени и желания держаться подальше от перемен. Однако вероятность злого умысла весьма высока.

*Мониторинг соблюдения целевых параметров операционного плана и бюджета.* Основной его целью является оптимальное балансирование плановых параметров бизнес-плана и бюджета в зависимости от фактических обстоятельств. В процессе мониторинга необходимо принимать решения о целесообразности корректировок (отклонений от) как бизнес-плана, так и бюджета. Информация для принятия решений поставляется системой УОО. В связи с этим возможны несколько сценариев развития событий.

*Сценарий 1.* Плохой план (неточность в расчетах, ошибки в прогнозах, игнорирование очевидных фактов и рисков и прочее), плохой бюджет (неадекватная оценка, неточность в расчетах, ошибки в прогнозах и прочее). Этот сценарий — наихудший вариант развития событий. Существенные отклонения целевых параметров могут возникнуть сразу после начала исполнения плана и бюджета. В конце концов, высока вероятность того, что процесс оперативного управления бизнес-процессами будет напоминать процесс антикризисного управления методом затыкания дыр. Особого смысла в проведении мониторинга нет, да о нем никто и не вспоминает. Все бегают с выпученными глазами, и мало кто представляет, из-за какого угла выскочит очередная проблема. В этих условиях появляются гримасы российской микроэкономики — аварийные (срочные) закупки, переработки персонала, срыв сроков поставок и оплаты, срочные заимствования под завышенные проценты и прочее. Адекватная система УОО может отчасти исправить ситуацию, т. к. представляет достоверные данные по ситуации в текущий момент. От ситуации в текущий момент можно перейти к планированию на два-три дня вперед, что уже неплохо.

*Сценарий 2.* Плохой план, хороший бюджет (точные расчеты, верные прогнозы, правильная оценка и прочее). Предприятие сформировало неверное представление о динамике рынка и производства, однако угадало со стоимостной оценкой. Если система бизнес-планирования и бюджетирования позволяет оперативно проводить пересчет показателей, то можно оперативно вносить уточнения в план и корректировать

соответствующие показатели до конца периода, т. е. мониторинг имеет смысл. При этом необходимо, чтобы система УОО основных операционных бизнес-процессов (особенно бизнес-процессы «Производство», «Продажи», «Закупки», «Логистика») была способна представить достаточно полную, обоснованную и своевременную информацию. Иначе плохой план с высокой вероятностью останется плохим. Наличие резервов оборотного капитала способно свести к нулю все негативные эффекты данной ситуации, однако дополнительных расходов не избежать. Наблюдается некоторое превышение фактических расходов над плановыми расходами, например вследствие аварийных (срочных) закупок. Поскольку есть уверенность в бюджете, неточности планирования сглаживаются за счет перераспределения между статьями бюджета.

*Сценарий 3.* Хороший план (точные расчеты, верные прогнозы, запасной план предусмотрен и прочее), плохой бюджет. Предприятие угадало динамику рынка и производства, но не смогло сформировать адекватную стоимостную оценку. Ситуация в целом схожа по эффекту со сценарием 2, однако в данном случае все упирается в достаточность оборотного капитала. Основные дополнительные расходы связаны именно с ее обеспечением. Здесь степень совершенства системы УОО имеет меньшее значение, чем в сценариях 1 и 2.

*Сценарий 4.* Хороший план, хороший бюджет. В этом случае польза от мониторинга максимальна. Высока вероятность того, что в отношении возникающих отклонений будут предприняты наиболее релевантные меры. Даже убогая система УОО не окажет существенного влияния на результаты такого сценария. Однако в этом случае для установления причины отклонений придется проводить дополнительные мероприятия.

Аудитор должен установить, какой из сценариев имеет место в большинстве случаев на предприятии. В зависимости от этого необходимо определить целесообразность использования процедуры мониторинга в процессе бизнес-планирования и бюджетирования, а также необходимость совершенствования системы УОО. Конечно, мониторинг соблюдения целевых параметров можно проводить и при недостатках системы УОО. Однако чем фатальнее эти недостатки, тем больше придется верить на слово владельцам процессов.

### **Подпроцесс «Оценка исполнения бизнес-плана и бюджета»**

Данный подпроцесс включает в себя четыре основных этапа:

- формирование периодической отчетности по исполнению бизнес-плана и бюджета;

- рассмотрение результатов исполнения бизнес-плана и бюджета;
- анализ результатов исполнения;
- корректировка бизнес-плана, и/или бюджета, и/или методологии формирования бизнес-плана и бюджета.

*Формирование периодической отчетности по исполнению бизнес-плана и бюджета.* В первую очередь периодическая отчетность дифференцируется по двум ключевым параметрам — отчетный период и пользователь.

На многих предприятиях используется система ежедневных производственных сводок. Она наиболее полезна, когда существуют ограничения по времени выполнения заказа, а также когда на производственный цикл влияет большое количество разноплановых факторов, особенно неподконтрольных менеджменту предприятия. Типичным примером может служить предприятие, осуществляющее позаказное производство, например буровая компания. Предприятия, имеющие меньшую амплитуду колебаний производственных и операционных параметров, могут использовать производственные сводки, охватывающие более длительный период (например, неделю). Однако наличие оперативных сводок не умаляет необходимости формирования ежемесячной УОО. Такая отчетность может использоваться либо самим предприятием, либо его управляющей компанией.

Чем более оперативной и специализированной является УОО, тем чаще ее основными пользователями являются менеджеры более низкого уровня управления. Исключением из данного правила могут быть генеральные директора (президенты и т. д.) предприятий. В моей практике встречалось немало генеральных директоров, которые ежедневно просматривали управленческую операционную отчетность, чаще по динамике производства и продажам. Для этой категории руководителей может формироваться специальная сводная ежедневная УОО.

Аудитор должен понимать, что основным критерием оценки целесообразности составления отчетности является ее полезность для процесса принятия управленческих решений. Отчетность, составляемая из любопытства и по прочим неконструктивным мотивам, крадет у предприятия и без того ограниченные ресурсы. Также аудитор должен быть в курсе одного нюанса. Дело в том, что чаще всего оперативная (ежедневная, еженедельная) УОО содержит количественные показатели, реже качественные и редко стоимостные. Такой порядок имеет объективную причину — количественные показатели проще и быстрее собрать, качественные и стоимостные показатели порой не нужны. Однако, чтобы

управлять рентабельностью, стоимостные показатели нужны однозначно. Как следствие, в течение периода между формированием отчетов со стоимостной оценкой (например, между ежемесячными отчетами по исполнению бюджета) предприятие имеет ограниченные возможности по управлению рентабельностью. В связи с этим огромное значение имеет мониторинг соблюдения целевых параметров бизнес-плана. Поэтому, если аудитор при выполнении аудиторского проекта на довольно крупном предприятии видит, что в течение месяца руководство при принятии управленческих решений оперирует количественными показателями, и при этом целевые показатели бизнес-плана и бюджета имеют «плавающий» характер, он должен быть готовым к существованию проблем с рентабельностью.

*Рассмотрение результатов исполнения бизнес-плана и бюджета. Анализ результатов исполнения.* Глубина и масштабность анализа исполнения бизнес-плана и бюджета зависит от ресурсов, выделяемых предприятием на этот процесс. Разумеется, использование ИТ-систем может существенно помочь в данном вопросе, особенно если их применяют с умом. Аудитору стоит обратить внимание на один интересный нюанс. В моей практике встречались ситуации, когда анализ исполнения бизнес-плана и бюджета делался, по выражению одного из непосредственных руководителей процесса (начальника управления экономики), по большей части «из любви к искусству». Это указывает на то, что довольно часто значительная часть анализа бесполезна. Выделяются две основные причины:

- руководство не способно сформировать четкие требования к содержанию и структуре анализа. К сожалению, основной причиной этого является низкая управленческая квалификация, а также широко распространенная в России практика интуитивного управления;
- процедура анализа исключает контроль обоснованности, правильности и полноты содержания. В лучшем случае для понимания особенностей формирования того или иного показателя отчетности запрашивается дополнительная информация, однако это скорее исключение, чем повсеместная практика.

Также аудитору имеет смысл обратить внимание на взаимосвязь структуры и содержания анализа и сути принимаемых на его основании (или якобы на его основании) решений. Особенно важна причинно-следственная связь. Например, на одном из предприятий, занимающемся выполнением определенных работ (вид которых в принципе

не важен), решили, что отставание от графика лучше сократить за счет найма дополнительных бригад работников. Однако при этом закрыли глаза на давнюю проблему — использование устаревшего оборудования. Простои этого оборудования были непредсказуемы и продолжительны. Да, проблема отставания от графика была решена, но решение носило одномоментный дырозатыкательный характер. Подобная ситуация возникала периодически, однако менеджмент даже не потрудился создать систему учета и УОО в отношении параметров используемого оборудования. Таким образом, если аудитор видит, что принимаемые решения слабо основаны на анализе результатов исполнения бизнес-плана и бюджета, то причин может быть две — бестолковый анализ либо решение принимается из иных соображений, порой связанных с личным интересом.

В подавляющем большинстве случаев обсуждение и рассмотрение результатов исполнения и бизнес-плана и бюджета происходит в ходе встреч руководителей различного уровня. Иногда такие встречи могут подменять собой УОО. Мне довелось работать на предприятиях, где использовалась практика ежедневных или еженедельных совещаний по статусу исполнения плана производства и продаж. С точки зрения контроля основным недостатком таких процедур является отсутствие прозрачности процесса. Несомненно, совещание как процедура обеспечивает оперативность, однако даже при наличии протокола обоснованность и целесообразность принятого решения не всегда очевидна. Аудитор должен способствовать повышению эффективности процедуры формирования протоколов совещаний, особенно тех, в результате которых принимаются существенные управленческие решения. Существенность управленческого решения в этом случае измеряется существенностью риска или рисков, на изменение которой может повлиять данное управленческое решение. Также необходимо обеспечить сохранность протоколов в течение достаточного продолжительного времени, например времени, равного аудиторскому циклу на предприятии.

*Корректировка бизнес-плана, и/или бюджета, и/или методологии формирования бизнес-плана и бюджета.* Среда, в которой функционирует большинство компаний, подвержена различным изменениям. В связи с этим практически в любой момент у компании может возникнуть потребность в изменении параметров бизнес-плана, и/или бюджета, и/или методологии. По этой причине аудитор в первую очередь должен обращать внимание на наличие процесса управления изменениями в компании.



В целом компания должна определять совокупность условий, при наступлении которых необходимо вносить изменения. Обычно такие изменения осуществляются перед началом очередного отчетного периода (месяц, квартал, прочее). Например, изменились импортные пошлины для определенной продукции. Для компании, торгующей этой продукцией на территории России, такое событие является адекватной причиной для пересчета бизнес-плана и бюджета до конца года. Ведь некоторые номенклатурные позиции упомянутой продукции могут стать недостаточно рентабельными. С точки зрения контроля события, провоцирующие изменения бизнес-плана/бюджета, можно разделить на четыре группы в разрезе двух параметров.

*Группа 1.* События, не влияющие на последующие отчетные периоды и которые сложно предугадать на этапе формирования плана и бюджета и/или в начале отчетного периода. Наиболее простой пример — форс-мажорные обстоятельства точечного характера. На предприятии, производящем скоропортящиеся продукты, вследствие неосторожного обращения выходит из строя оборудование холодного склада. Поломка устраняется довольно быстро в рамках отчетного периода. Однако на время поломки производство сокращается, что может привести к невыполнению плана. В этом случае либо план текущего периода выполняется за счет наращивания темпов производства в этом периоде, либо остаток добавляется к плану последующего отчетного периода. Аудитор должен убедиться, что предприятие выработало правильную стратегию и план мероприятий по управлению риском подобных событий на будущее.

*Группа 2.* События, влияющие на последующие отчетные периоды и которые сложно предугадать на этапе формирования плана и бюджета и/или в начале отчетного периода. В целом такие события аналогичны событиям предыдущей группы. Опять же наиболее ярким примером являются форс-мажорные обстоятельства. Разница между двумя группами событий заключается в основном в существенности этих событий. В связи с этим у аудитора имеются все основания для побуждения руководства предприятия к выработке стратегии и плана мероприятий по управлению рисками аналогичных событий.

*Группа 3.* События, не влияющие на последующие отчетные периоды, но которые можно предугадать на этапе формирования плана и бюджета и/или в начале отчетного периода. Такие события являются следствием намеренного или непреднамеренного искажения плановых показателей бизнес-плана и/или бюджета либо отсутствия системы контроля соблюдения параметров бизнес-плана/бюджета. Сложно обобщить все признаки наличия подобных недостатков. Например, одним из характерных признаков является использование процедуры срочных закупок. В боль-

шинстве случаев такие закупки связаны с дополнительными расходами, т. к. при этом часто меняется количество, и/или качество, и/или сроки закупки требуемого ресурса. Например, на одном из предприятий я был свидетелем следующей ситуации. Принимался план и бюджет на предстоящий отчетный период. Буквально с самого начала периода набирала обороты процедура массовых корректировок финансового плана на основании индивидуальных письменных запросов в головную компанию. Обоснование этих корректировок в лучшем случае указывалось в самом запросе. Процесс бизнес-планирования и бюджетирования в таких условиях превращается в бестолковое занятие, т. е. наблюдался формальный подход к бизнес-планированию и бюджетированию. Чтобы разобраться в подобных ситуациях, аудитор должен понимать взаимосвязь контрольных процедур. Например, если процесс закупок осуществляется на неконкурентной основе (не работает процедура тендера), высока вероятность того, что показатели бюджета, завязанные на этот процесс, будут как неадекватно планироваться, так и неадекватно выполняться.

*Группа 4.* События, влияющие на последующие отчетные периоды, но которые можно предугадать на этапе формирования плана и бюджета и/или в начале отчетного периода. Как и в случае со второй группой, события аналогичны предыдущей группе, но провоцируют более существенные последствия. Из четырех групп событий данная группа дает максимум оснований для пересмотра существующих процессов бизнес-планирования и бюджетирования и системы внутреннего контроля ключевых процессов в целом, особенно процесса «Закупки».

Аудитор должен помнить о том, что бизнес-план и бюджет являются одним из ключевых условий эффективного функционирования системы внутреннего контроля в целом. Попросту говоря, процесс обоснования корректировок бизнес-плана и бюджета должен быть сопоставим по серьезности своей структуры и содержания с процессом разработки и защиты самого бизнес-плана и бюджета.

Что касается внесения изменений в методологию, то мотивы могут быть самыми разными. Например, это может быть стремление сблизить или уравнять управленческий учет (в части расчета показателей бюджета) и бухгалтерский учет. Или, например, переход на новый программный продукт, обладающий более широкими возможностями по сравнению с предыдущим. Так или иначе, аудитор должен убедиться в наличии выгоды для компании от внесенных или планируемых к внесению изменений. Кроме того, важно обеспечить сопоставимость данных до изменения методологии и после, чтобы исключить влияние таких изменений на оценку исполнения бизнес-плана и бюджета.

## Перечень и содержание базовых и специфичных рисков процесса

Подпроцесс	Риск	Комментарии
Формирование бизнес-плана и бюджета на год	Предпочтение тактических целей (краткосрочных) при годовом планировании стратегическим для максимизации личной выгоды менеджмента за счет выполнения «легких» целей в краткосрочной перспективе	Специфичный риск, но не исключено, что он возникает намного чаще, чем кажется. Чем больше недостатков у процесса бизнес-планирования и бюджетирования в компании, тем больше возможностей преследовать личные интересы в ущерб корпоративным. Технологии реализации данного риска на практике разнообразны. Однако все вращается вокруг причинно-следственных связей и интерпретации информации
Формирование бизнес-плана и бюджета на год	Отсутствие процесса выявления и оценки факторов риска неисполнения бизнес-плана и бюджета	Немногие компании проявляют достаточную предусмотрительность. Предупрежден — значит, вооружен
Формирование бизнес-плана и бюджета на год, формирование операционного плана и бюджета	Формирование бизнес-плана и бюджета на основании экспертных оценок	Использование экспертных оценок при формировании бизнес-плана и бюджета довольно широко распространено. Однако это не значит, что нужно отказываться от обоснования своей позиции с помощью фактов и расчетов
Формирование бизнес-плана и бюджета на год, формирование операционного плана и бюджета	Отсутствие последовательности в использовании методологии бизнес-планирования и бюджетирования	Мало какая компания может избежать данного риска. Компания должна обеспечивать сопоставимость данных различных периодов, даже несмотря на изменения в подходе к их формированию. При каждой реализации этого риска теряется часть возможностей по эффективному планированию и по анализу исполнения бизнес-плана и бюджета
Формирование бизнес-плана и бюджета на год, формирование операционного плана и бюджета, исполнение операционного плана и бюджета	Отсутствие контроля ввода данных в процессе бизнес-планирования и бюджетирования	Весьма распространенный риск. Довольно часто руководство компаний предпочитает просто о нем не думать. Ведь наличие проблем с контролем ввода превращает процесс бизнес-планирования и бюджетирования просто в затейливое упражнение для мозга. Осуществление этого контроля на практике требует усилий. Но только его наличие позволяет осуществлять по-настоящему обоснованное бизнес-планирование и бюджетирование
Оценка исполнения бизнес-плана и бюджета	Отсутствие факторного анализа исполнения бизнес-плана и бюджета	Довольно часто наличие процедуры факторного анализа не означает, что она существует. Суть такого анализа заключается в правильном установлении причинно-следственной связи. Однако системы управления многих компаний слишком примитивны для работы с более-менее сложными причинно-следственными цепочками. Имеется прямая связь между эффективностью управленческого учета и эффективностью факторного анализа

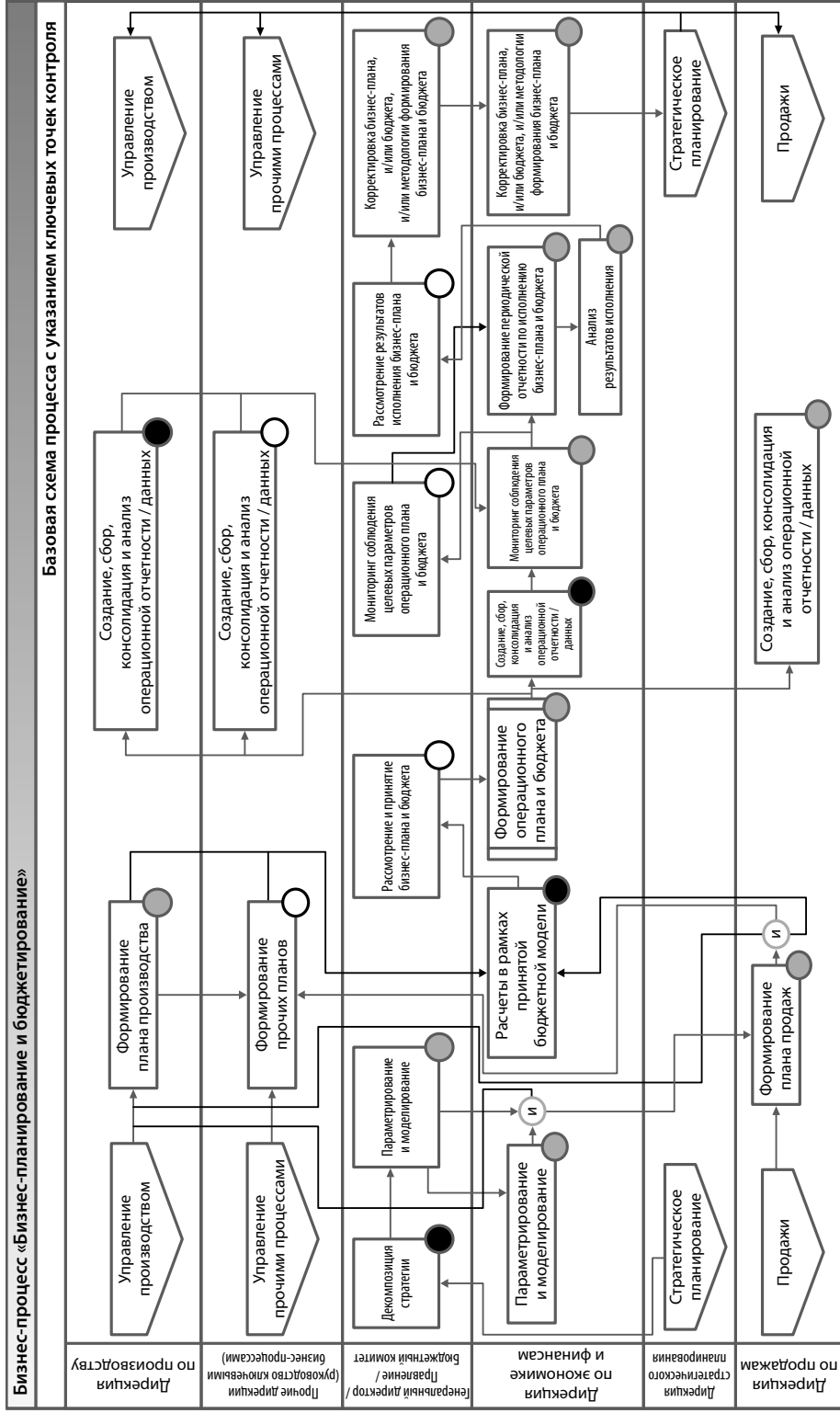


Рис. 16. Базовая схема процесса «Бизнес-планирование и бюджетирование» с указанием ключевых точек контроля

Перечень и содержание базовых контрольных процедур процесса (см. рис. 16)

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
1	Формирование бизнес-плана и бюджета на год	Обоснованность ●	<p>В условиях ограниченных ресурсов большое значение имеет способность сделать все правильно с первого раза. Независимо от того, планирует ли компания меняться или придерживаться прежнего курса, необходимо учитывать влияние всех существенных факторов. В разработке бизнес-плана и формировании бюджета должно участвовать максимальное количество руководителей ключевых бизнес-процессов. Эффективность контроля значительно усилится, если в компании есть один или несколько человек, разбирающихся одновременно в нескольких ключевых бизнес-процессах. Разумеется, при их адекватной независимости от руководства этих бизнес-процессов.</p> <p>Однако тонкое бизнес-планирование и бюджетирование возможны только в условиях сильной системы внутреннего контроля. Также чем меньше в процессе полагаются на экспертные оценки, тем выше вероятность получения обоснованных показателей. Владелец контроля — дирекция по стратегии (в части декомпозиции стратегии); дирекция по производству (в части плана производства); дирекция по продажам (в части плана продаж), дирекция по экономике и финансам (в части показателей бюджета и экономической обоснованности показателей бизнес-плана) и генеральный директор / правление / бюджетный комитет (как минимум в части бизнес-плана и бюджета в целом)</p>
		Своевременность ●	<p>Бизнес-план и бюджет на предстоящий период должен формироваться до его начала. Это позволяет заранее подготовиться к факторам, провоцирующим риск неисполнения бизнес-плана и бюджета. Это позволяет адекватно провести процедуры факторного анализа (т. к. охватывается весь период). Это, в конце концов, дисциплинирует сотрудников компании. При планировании процесса необходимо предусмотреть время на корректировки и доработки по результатам согласований. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>
		Соответствие ●	<p>Компания должна придерживаться заранее разработанной методологии при формировании показателей бизнес-плана и бюджета. Разумеется, при условии, что она существует. Использование методологии обеспечивает сопоставимость данных разных периодов, а значит, повышает эффективность факторного анализа. В крайнем случае, если методология отсутствует, необходимо получить представление о наиболее существенных отличиях текущего бизнес-плана и бюджета от бизнес-планов и бюджетов предыдущих периодов. В этом случае проще выявить нестыковки и, возможно, прямые манипуляции данными и выводами. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>

Продолжение табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
2	Формирование операционного плана и бюджета	Обоснованность ●	<p>В целом нюансы, приведенные в п. 1, применимы и к данному подпроцессу. Также следует иметь в виду, что при формировании операционного бизнес-плана и бюджета необходимо проводить корректировки их изначальных вариантов (сформированных на этапе годового планирования и бюджетирования). Корректировки должны обосновываться.</p> <p>В целом контроль упрощается, т. к. уменьшается горизонт планирования. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту с небольшим допущением: участие генерального директора / правления / бюджетного комитета (как минимум в части бизнес-плана и бюджета в целом) требуется только в случае существенных отклонений от первоначального бизнес-плана и бюджета</p>
		Своевременность ●	<p>В целом соответствует цели контроля в п. 1. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>
		Соответствие ●	<p>В целом соответствует цели контроля в п. 1. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>
3	Исполнение операционного плана и бюджета	Соответствие ●	<p>При отсутствии оговоренной необходимости компания должна придерживаться принятого бизнес-плана и бюджета. Любые отклонения, превышающие установленные пределы, должны проходить процедуру согласования. Такая процедура может быть в меру простой. Тем не менее компания должна периодически оценивать, насколько использование упрощенной процедуры согласования (в основном за счет объема обоснований отклонений) максимизирует экономический эффект принимаемых решений. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>
		Обоснованность ●	<p>В первую очередь речь идет о контроле обоснованности отклонений от принятого операционного бизнес-плана и бюджета. Компания, которая забывает про эту цель контроля, рискует скатиться к неэффективному и нередко импульсивному расходованию ресурсов, особенно под давлением авторитетных, но недалеких топ-менеджеров. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>
		Своевременность ●	<p>Компания должна мониторить динамику показателей бизнес-плана и бюджета. Информация о любых отклонениях сверх допустимого уровня должна своевременно доноситься до лиц, наделенных полномочиями принимать решения. При принятии решений о внесении изменений в операционный бизнес-план и бюджет информация об изменениях должна своевременно передаваться всем заинтересованным сторонам. Значительная часть корректировок, даже осуществленных в рамках одного бизнес-процесса, может влиять на другие бизнес-процессы. Это особенно важно, если процедура согласования изменений проводится (например, с целью обеспечения оперативности) с участием представителей ограниченного круга бизнес-процессов. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>

Окончание табл.

№ п/п	Подпроцесс	Цели контроля	Содержание контроля
4	Оценка исполнения бизнес-плана и бюджета	Своевременность	<p>Полезность оценки обратно пропорциональна времени, прошедшему с момента завершения отчетного периода. Если оценка не проводится, высока вероятность повторения ошибок. Если оценка проводится слишком поздно, то даже правильные выводы бывают бесполезны. Владелец контроля — дирекция по стратегии (в части декомпозиции стратегии); дирекция по производству (в части плана производства); дирекция по продажам (в части плана продаж), дирекция по экономике и финансам (в части показателей бюджета и экономической обоснованности показателей бизнес-плана) и генеральный директор / правление / бюджетный комитет (как минимум в части бизнес-плана и бюджета в целом)</p>
		Обоснованность	<p>Выводы, сделанные по результатам оценки, должны подтверждаться материалами, включающими расчеты, модели, первичные документы и т. д. Для повышения эффективности контроля обоснованности имеет смысл использовать процедуру оппонирования или процедуру анонимного опроса. Последняя может заключаться в анонимном письменном опросе руководителей ключевых бизнес-процессов на предмет оценки ими результатов деятельности друг друга. Подобную процедуру имеет смысл проводить после того, как руководители отчитались по своим направлениям. Это может подтолкнуть их к более тщательной (и в том числе обоснованно) оценке своей деятельности. Владелец контроля — аналогично предыдущему пункту</p>

## Перечень и содержание базовых тестов

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Формирование бизнес-плана и бюджета на год	Предпочтение тактических целей (краткосрочных) при годовом планировании стратегическим для максимизации личной выгоды менеджмента за счет выполнения «легких» целей в краткосрочной перспективе	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Проанализировать содержание бизнес-плана на соответствие стратегии и/или отраслевым тенденциям. В случае выявления нестыковок и несоответствий проанализировать представленные обоснования.</li> <li>2) Проанализировать содержание бизнес-плана на обоснованность выводов и выбранного плана действий. В случае выявления нестыковок и несоответствий проанализировать представленные обоснования.</li> <li>3) По возможности сопоставить бизнес-план компании с бизнес-планом (или частью бизнес-плана) сопоставимых компаний (предприятий) и/или отраслевыми обзорами. В случае выявления нестыковок и несоответствий проанализировать представленные обоснования.</li> <li>4) Проанализировать результаты исполнения бизнес-планов за несколько лет. Сопоставить величину компенсации ключевых менеджеров (с учетом условий ее выплаты) с результатами исполнения бизнес-плана и исходным бизнес-планом. В случае выявления подозрительных ситуаций (например, компенсация выплачена в полном объеме, при этом бизнес-план исполнен частично и обоснования не достаточно убедительны) проанализировать представленные обоснования</li> </ol>

Продолжение табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Формирование бизнес-плана и бюджета на год	Отсутствие процесса выявления и оценки факторов риска неисполнения бизнес-плана и бюджета	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Изучить материалы бизнес-плана на предмет наличия раздела, посвященного оценке факторов риска неисполнения бизнес-плана.</li> <li>2) При наличии этого раздела оценить перечень факторов на полноту, правильность определения существенности и обоснованность предлагаемого плана действий по управлению факторами. Полноту и правильность можно оценить на основании данных прошлых периодов из различных источников. Обоснованность плана действий должна базироваться на чем-то большем, чем просто экспертная оценка.</li> <li>3) При отсутствии раздела необходимо изучить данные прошлых периодов, особенно отчеты об исполнении бизнес-плана с указанием причин неисполнения. На основании этих материалов необходимо сформировать позицию о целесообразности постановки и использования процесса оценки факторов риска неисполнения бизнес-плана</li> </ol>
Формирование бизнес-плана и бюджета на год, формирование операционного плана и бюджета	Формирование бизнес-плана и бюджета на основании экспертных оценок	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Оценить объем использования экспертных оценок при формировании бизнес-плана и бюджета (например, в разрезе количества и величины показателей).</li> <li>2) По материалам прошлых периодов оценить точность метода экспертных оценок по выборке наиболее существенных показателей. Оценить последствия неточных оценок (например, по увеличению расходов, связанных с устранением последствий неточных оценок).</li> <li>3) Сформировать позицию по целесообразности дальнейшего использования метода экспертных оценок в отношении всех или части показателей. Предложить альтернативные методы формирования показателей на основе, например, отраслевого опыта, опыта сопоставимых предприятий, преимущества альтернативных методов (например, статистического метода)</li> </ol>
Формирование бизнес-плана и бюджета на год, формирование операционного плана и бюджета	Отсутствие последовательности в использовании методологии бизнес-планирования и бюджетирования	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Проанализировать изменения в методологии за последние несколько отчетных периодов. Оценить существенность расхождений в формировании показателей бизнес-плана и бюджета.</li> <li>2) При наличии существенных расхождений оценить, как компания обеспечила сопоставимость данных периодов до изменений и после изменений. Правильный вариант — это когда информация об изменениях методологии и их влиянии на восприятие информации приводится в отдельном разделе бизнес-плана.</li> <li>3) При наличии существенных расхождений в методологии формирования показателей бизнес-плана и бюджета разных периодов необходимо сопоставить друг с другом как бизнес-планы и плановые бюджеты нескольких последних периодов, так и результаты исполнения этих бизнес-планов и бюджетов. Основная цель — выявить нелогичные изменения показателей либо отсутствие логичных изменений. Например, возьмем компанию, которая осуществляет продажи на экспорт. Если в одном отчетном периоде она реализовывала продукцию на условиях FOB, а в следующем отчетном периоде (при прочих равных) на условиях CIF, тогда логично ожидать, что расходы на транспортировку должны увеличиться, а цена реализации должна увеличиться как минимум на разницу в затратах на транспортировку. Если данные закономерности не наблюдаются, необходимо оценить представленные обоснования</li> </ol>



Окончание табл.

Подпроцесс	Риск	Содержание теста
Формирование бизнес-плана и бюджета на год, формирование операционного плана и бюджета, исполнение операционного плана и бюджета	Отсутствие контроля ввода данных в процессе бизнес-планирования и бюджетирования	Весьма распространенный риск. Довольно часто руководство компаний предпочитает просто о нем не думать. Ведь наличие проблем с контролем ввода превращает процесс бизнес-планирования и бюджетирования просто в затейливое упражнение для мозга. Осуществление такого контроля на практике требует усилий. Но только его наличие позволяет осуществлять обоснованное бизнес-планирование и бюджетирование
Оценка исполнения бизнес-плана и бюджета	Отсутствие факторного анализа исполнения бизнес-плана и бюджета	Довольно часто наличие процедуры факторного анализа не означает, что она существует. Суть такого анализа заключается в правильном установлении причинно-следственной связи. Однако системы управления многих компаний слишком примитивны для работы с более-менее сложными причинно-следственными цепочками. Имеется прямая связь между эффективностью управленческого учета и эффективностью факторного анализа

## Перечень и содержание лучших практик по процессу

№ п/п	Подпроцесс	Лучшие практики
1	Формирование бизнес-плана и бюджета на год	<ol style="list-style-type: none"> <li>Использование математического и статистического инструментария при формировании продуктовой линейки.</li> <li>Формирование нескольких вариантов бизнес-плана и бюджета в зависимости от предполагаемой динамики ключевых параметров (например, оптимистичный, оптимальный и пессимистичный варианты).</li> <li>Наличие процесса по управлению как минимум стратегическими рисками</li> </ol>
2	Формирование операционного плана и бюджета	Существенные лучшие практики отсутствуют
3	Исполнение операционного плана и бюджета	<ol style="list-style-type: none"> <li>Наличие процесса управления изменениями показателей бизнес-плана и бюджета в зависимости от складывающейся ситуации и динамики ключевых параметров</li> </ol>
4	Оценка исполнения бизнес-плана и бюджета	<ol style="list-style-type: none"> <li>Проведение факторного анализа</li> </ol>

## Глава 11. ПОДГОТОВКА ОТЧЕТОВ — ЧТО ДЕЛАТЬ ДО, ВО ВРЕМЯ И ПОСЛЕ НАПИСАНИЯ ОТЧЕТА

---

**В** подавляющем большинстве случаев по результатам работы внутреннего аудитор формирует отчет. На его качество и восприятие влияют как объективные (существенность затронутых проблем и т. д.), так и субъективные (уровень интеллекта руководства и т. д.) факторы. Также не последнее значение имеет уровень профессиональных и коммуникативных навыков внутреннего аудитора. Таким образом, результат работы внутреннего аудитора частично зависит не от него самого. Однако существуют подходы, которые помогают минимизировать эту часть.

На форму и содержание отчета влияют следующие ключевые факторы.

**Масштаб проекта.** В целом должна существовать прямая зависимость между масштабом проекта и как минимум количественными характеристиками отчета. Она должна проявляться уже потому, что в большинстве случаев от аудитора этого ожидают. Попросту говоря, если аудитор потратил на проект два-три месяца, перелопатил большой объем материала, общался с большим количеством сотрудников объекта аудита, то его не поймут, если в результате всей этой бурной деятельности получится отчет на пару страниц. Есть, однако, маленький нюанс. По разным причинам команда внутренних аудиторов может получить скромные результаты, стремясь к достижению конкретной цели проекта. Например, если целью было выявление недостатков системы внутреннего контроля процесса, то недостатки могут быть или не выявлены, или оказаться незначительными, т. е. особо не влияющими на достижение цели процесса. В подобных случаях аудитору все равно необходимо показать, что он приложил максимальные усилия для достижения цели проекта и получил определенные результаты. Например, если не получилось выявить

недостатки, необходимо составить обзор достоинств системы внутреннего контроля процесса и, возможно, порекомендовать распространить достижения на прочие сопоставимые процессы.

**Аудитория отчета.** В деловой коммуникации существует глобальный принцип, согласно которому коммуникация должна быть максимально адаптирована для восприятия целевой аудиторией. Таким образом, отчет ПВА должен учитывать характеристики его целевой аудитории. Справедлива обратная зависимость между объемом и сложностью отчета и уровнем руководства, для которого отчет предназначен. Ее логика проста — чем выше уровень руководителя, тем меньше у него времени для ознакомления с отчетом и восприятия его смысла. Возможно, это прозвучит издевательски, но весьма часто идеальным для генерального директора является отчет, в котором смысл изложен на одной странице в виде картинки. Однако отчеты по результатам большинства проектов внутреннего аудита предназначены для широкой аудитории. По этой причине имеет смысл формировать отчет в нескольких вариантах, рассчитанных на разные возможности по восприятию, — более подробные для линейного менеджмента, более обобщенные отчеты для высшего руководства.

**Цель проекта.** Масштаб и цель проекта могут быть взаимосвязаны. Однако вектор такой взаимосвязи часто непредсказуем. Допустим, что целью проекта является подтверждение остатков материалов на складах предприятия на определенную дату путем проведения инвентаризации. Для одних компаний такой проект является довольно простым с технической точки зрения и умеренно трудозатратным (например, для компаний с автоматизированной системой складского учета, достоверными данными бухучета и ограниченной номенклатурой материалов). Однако в других компаниях он может быть осуществлен только ценой нечеловеческих усилий (например, при несоответствии данных складского учета и бухучета, ведении складского учета на бумаге, множестве переделов производства, широкой номенклатуре материалов, отсутствии квалифицированного персонала). В нашем примере цель у обоих проектов аналогична — выявить расхождения между реальным и учетным количеством и определить наилучший способ устранения расхождений. Однако масштаб проекта будет совершенно разным. К сожалению, весьма часто масштаб проекта уточняется в процессе его осуществления.

Цель проекта во многом влияет на процедуры и методологию его проведения, а также во многом определяет содержание будущего отчета. Зная цель проекта и аудиторию отчета, можно более точно спланировать, какие именно процедуры приведут к формированию материала, оптимального для восприятия конкретной аудиторией.

## Разделы отчета

Структурированные отчеты намного лучше воспринимаются, чем отчеты, написанные сплошным текстом и предложениями длиной в полстраницы. Намного проще охватить взглядом и запомнить вещи, когда они аккуратно разложены по полочкам, а не свалены в кучу. Информация отчета, имеющего определенную структуру, легче запоминается. Структурой отчета можно манипулировать, чтобы выпятить один материал и отвести внимание от другого.

Для начала рассмотрим классическую, если так можно сказать, структуру отчета, которая содержит следующие разделы:

- наблюдение;
- причина;
- последствия;
- рекомендации.

*Наблюдение.* В этом разделе описывается суть того, на что аудитор хочет обратить внимание пользователя отчета. Это может быть недостаток процесса, недостаток системы внутреннего контроля процесса, отсутствие какого-либо элемента процесса, уязвимость перед определенным риском или рисками и т. д. Все зависит от того, какую причинно-следственную цепочку хочет построить аудитор. Раздел «Наблюдение» в этом смысле является ключевым, т. к. от его содержания зависят остальные разделы. Он, в определенном смысле, является серединой причинно-следственной цепочки. Обсудим нюансы построения такой цепочки чуть далее.

*Причина.* С точки зрения причинно-следственной связи содержание этого раздела как бы предшествует содержанию раздела «Наблюдение». В разделе «Причина» описываются факторы, которые привели к возникновению ситуации, описываемой в разделе «Наблюдение».

*Последствия.* С точки зрения причинно-следственной связи этот раздел как бы следует за разделом «Наблюдение». Причина приводит нас к текущей ситуации, описываемой в разделе «Наблюдение». Развитие этой ситуации порождает определенные последствия, описываемые в разделе «Последствия». В зависимости от подхода к аудиту в этом разделе могут указываться как предполагаемые, так и реальные последствия.

*Рекомендации.* Данный раздел должен быть напрямую увязан с разделом «Причины». Выражаясь математически, содержание раздела «Рекомендации» должно равняться содержанию раздела «Причины», но с об-

ратным знаком. Например, если в качестве причины негативной ситуации указывается отсутствие того или иного этапа или элемента процесса, то в разделе «Рекомендации» должно быть указание на необходимость разработки и/или внедрения этого этапа или элемента процесса. Выполнение рекомендаций должно приводить к устранению причин возникновения негативной ситуации, описываемой в разделе «Наблюдение».

Классическую структуру отчета можно дополнить рядом других разделов, например разделом «Риски» перед разделом «Последствия». В нем могут указываться ключевые риски, которые провоцируются текущей ситуацией (раздел «Наблюдение»), а в разделе «Последствия» те риски, которые уже реализовались. Также возможно такое построение разделов отчета, при котором в разделе «Риски» указываются ключевые риски текущей ситуации, а в разделе «Последствия» — либо последствия текущей ситуации и указанных рисков, либо последствия только текущей ситуации, либо последствия только указанных рисков. В любом случае выбор остается за руководителем ПВА. Однако ему необходимо быть уверенным в том, что выбранная структура отчета наилучшим образом отвечает потребностям пользователей отчета. Практика показывает, что для достижения этой цели раздел «Риски» во многих случаях целесообразно опустить, т. к. понятие риска все еще с трудом воспринимается российскими управленцами.

Также можно выделить раздел, посвященный описанию выборки, особенно если она является репрезентативной и объемной. Отдельный раздел фокусирует внимание на выборке и таким образом способствует формированию более точного представления о масштабе и существенности описываемых недостатков.

Полезно предусмотреть в отчете место для комментариев и/или пояснений представителей объекта аудита. Попросту говоря, место, где представители объекта аудита могут высказать мнение о содержании отчета и его оценке внутренним аудитором. Такой раздел может придать отчету дополнительную объективность, продемонстрировать точки согласия и точки расхождения во мнениях, показать, что внутренний аудит стремится к открытому диалогу. Однако крайне важно, чтобы комментарии и/или пояснения сопровождалось мнением внутреннего аудитора по поводу их обоснованности и правильности. В отчете последнее слово должно оставаться за аудитором, т. к. это полностью соответствует предназначению отчета.

Во многих отчетах присутствует раздел, посвященный информации общего характера (вводная часть). Его наличие скорее позитивно и может улучшить восприятие отчета. Последнее достигается в первую оче-

редь за счет того, что во вводной части отчета обычно обозначают границы проекта, а также определяют структуру последующего материала, например с помощью оглавления или сводных перечней. Однако нередко ее захламляют бесполезной информацией. Например, всегда умиляет перечисление фамилий и инициалов всех участников команды внутренних аудиторов. Или, например, перечисление регламентов, которые героически были изучены аудиторами. В подавляющем большинстве случаев подобная информация как минимум не оказывает позитивного влияния на восприятие отчета. Полезно включать в общий раздел следующую информацию:

- цель проекта;
- масштаб проекта;
- описание проведенной работы;
- основные выводы (включая оценку существенности выявленных проблем);
- общую оценку системы внутреннего контроля процесса (если проект был посвящен аудиту процесса).

Набор дополнительных разделов не исчерпывается перечисленным выше. Вынесение того или иного материала в отдельный раздел способствует привлечению внимания к нему. Поэтому, если аудитор хочет обратить внимание на тот или иной аспект отчета, он может воспользоваться этим приемом.

## Форматы и степень детализации отчета

Существуют следующие базовые форматы аудиторского отчета (в зависимости от масштаба проекта, аудитории отчета, цели проекта).

**Детальная часть.** Эта часть отчета содержит информацию и данные, которые аудитор считает нужным включить в отчет, включая любые части рабочей документации. В ней максимально подробным образом описываются причинно-следственные связи, следуя которым читатель должен прийти к выводам, сформулированным аудитором. Хорошей практикой является включение в детальную часть подробной расшифровки всех расчетных показателей. В целом эта часть отчета рассчитана на представителей линейного менеджмента, т. е. на тех людей, которые способны разобраться в приводимых деталях. Рекомендации внутреннего аудитора излагаются максимально детально и полно.

**Свод для руководства.** По большому счету это единственный формат, который стоит использовать для доведения результатов проекта до высшего руководства. Ключевой задачей при его использовании является нахождение оптимального соотношения между текстом и графикой (схемы, диаграммы и т. д.). На практике свод для руководства меньше по объему, чем детальная часть, в среднем в 7–10 раз. Рекомендации внутреннего аудитора могут указываться в урезанном объеме, без излишней детализации. По общему принципу детализация по возможности опускается. В состав отчета могут включаться также результаты анализа по тематике проекта в целом, например в виде аналитических обзоров общих тенденций.

**Презентация.** В основном этот формат имеет смысл использовать либо на этапе обсуждения отчета, либо когда результаты отчета просто озвучиваются для определенной аудитории. В обоих случаях аудитория составляет не менее трех–пяти человек. Также такой формат может просто понравиться высшему руководству независимо от количества участников презентации. Его сильная сторона заключается в расширенных возможностях использования визуальных эффектов.

**Справка.** Данный формат отчета универсален. Единственным ключевым требованием является адекватное и аргументированное изложение сути проведенной работы и выводов по ее результатам. В большинстве случаев отчет в формате справки формируется по результатам точечных проектов, суть задачи которых часто может быть представлена в виде одного вопроса. На практике в большинстве случаев результаты проекта продолжительностью менее одного месяца могут быть изложены в виде справки. В отличие от свода для руководства справка носит более сфокусированный характер. Также она может не содержать рекомендаций в том случае, если основная цель заключается в предоставлении дополнительной информации по требуемой тематике.

Как уже говорилось, у большей части аудиторских отчетов может быть весьма разношерстная аудитория. По этой причине имеет смысл формировать отчет в нескольких форматах одновременно.

## Нюансы написания отчетов

Существует обширная литература, посвященная деловому письму. Однако в ней вряд ли найдется упоминание о специфических моментах написания аудиторских отчетов. Существует ряд нюансов, как до написания отчета, так и во время и после написания отчета, которые влияют на качество аудиторского отчета. Кратко рассмотрим ключевые нюансы.

## До написания отчета

- *Необходимо четко представлять позицию ключевых топ-менеджеров по тематике предстоящего проекта — если есть известные проблемы, то необходимо знать их позицию по возможным путям решения.* При наличии расхождений мнений топ-менеджеров по конкретному вопросу у аудитора появляется дополнительное время на поиск интегрирующего решения. Также у аудитора появляется понимание того, к каким действиям менеджмент готов для управления той или иной проблемой. Это позволяет разработать более действенные рекомендации и снижает противодействие их внедрению. Аудитор должен понимать, что озвученная позиция топ-менеджеров может отличаться от их реальной позиции. В любом случае позиция топ-менеджмента — это ориентир, а не буквальное руководство к действию.
- *Нужно определить максимально точно, какого эффекта отчет (проект) должен достичь — либо просто поведать о чем-то, либо доказать какую-то реакционную точку зрения на известную проблему.* Чревато оказаться неспособным соответствовать ожиданиям. По этой причине без полной уверенности в собственных силах внутреннему аудиту не стоит создавать у пользователей результатов проекта завышенных ожиданий. От них зависит содержание работы по проекту. Чем обширнее ресурсы в распоряжении руководителя ПВА, тем более детализированными и многозадачными могут быть его проекты. В любом случае заблаговременное выяснение ожиданий позволяет совместить желаемое и действительное до того, как их несовместимость осложнит жизнь внутреннему аудитору.
- *Необходимо знать пользователя отчета.* Это позволит учесть субъективные факторы при формировании отчета. Во многих ситуациях они имеют огромное значение. Нередки ситуации, когда незначительный на первый взгляд субъективный фактор (например, (!) вид и размер шрифта) отвлекает от качественного аудиторского отчета.
- *Нужно постоянно тестировать свои действия на соблюдение принципа «затраты/выгоды» — усилия и затраты должны генерировать максимальный результат.* Способность эффективно соблюдать этот принцип приходит с опытом и повышением профессиональной квалификации. Крайним негативным проявлением его несоблюдения является отсутствие материала для отчета после



всех ресурсов, выделенных на проект. Чтобы следовать этому принципу, необходимо уметь видеть цепочки причинно-следственных связей между действиями команды внутренних аудиторов и их последствиями. Это не всегда просто, поскольку, например, в случае многих детальных тестов не всегда понятно, какие будут получены результаты. Именно поэтому оптимальное сочетание опыта и квалификации имеет решающее значение. Опытный аудитор может получить конкретный результат, однако максимизировать его способен только высококвалифицированный аудитор. Как минимум аудитор обязан постоянно спрашивать себя: «Что я хочу получить на выходе и что я получу в результате этих действий?» Например, при аудите процесса «Закупки» в зависимости от того, как сформирована выборка, можно получить разный результат. Так, можно выбрать наиболее существенные позиции для последующего тестирования. Таким образом, вроде бы покрывается большая часть закупок. Однако если крупнейшие закупки приходятся на долю однородных материалов от монополистов, то значительная часть рисков, особенно связанных с процессами самой компании, снимается — альтернативы источников закупок нет, монополисты подвержены дополнительному контролю со стороны государства (Федеральная антимонопольная служба), на стоимость однородных материалов оказывает влияние ограниченное количество заранее известных факторов и т. д. Другими словами, аудитор проделает большую работу, однако вряд ли обнаружит какие-либо существенные недостатки, поддающиеся исправлению. Совсем другое дело, когда для цели тестирования выбираются позиции с существенными рисками перегибов (например, запасные части на автомобили широко распространенных марок или строительные работы). Еще лучше, когда аудитор хорошо разбирается в нюансах закупок таких позиций. Он также проделает большую работу, но получит результат достойный отчета и плана мероприятий, а также полезный для компании в целом.

- *Нужно начать формировать отчет с первого дня проекта.* Это также полезное ментальное упражнение. Суть его в том, что руководитель проекта должен постоянно проецировать происходящие в текущий момент события на потенциальный отчет. Отчасти данный нюанс взаимосвязан с предыдущим, призывом соблюдать принцип «затраты/выгоды». Если руководитель проекта аудита соблюдает его, он формирует качественный материал для отчета. Однако отчет — это не просто коллекция результатов различных

тестов. Он должен формировать целостное и объективное восприятие результатов анализа объекта аудита. Для этой цели материалы отчета должны быть взаимосвязаны. Если аудитор постоянно оценивает, как отразятся те или иные действия участников команды на форму и содержание отчета, то у него появляется возможность тонкой настройки и корректировки этих действий. В этом случае мы имеем ситуацию, когда руководитель проекта методично и продуманно идет к цели, а не начинает лихорадочно собирать отчет из того материала, который по итогам аудиторской работы спонтанно образовался под занавес проекта.

- *Нужно настроиться на то, что времени не хватит.* В большинстве проектов периодически возникают моменты, когда руководитель проекта понимает, что у него нет ресурсов, чтобы выполнить работу так, как задумывалось изначально. Например, изначально была запланирована выборка для теста в размере не меньше 20% от совокупности. Однако в процессе проекта выяснилось, что данные для выборки хранятся не в электронной, а в бумажной форме. Это означает, что 20% данных для выборки невозможно отобрать даже физически. В этих условиях необходимы корректировки плана работ по проекту. Подобные ситуации возникают постоянно, особенно в тех случаях, когда объект аудита ранее не анализировался. Этого не надо пугаться, это нормальный аудиторский процесс.
- *Нужно настроиться на сопротивление принимающей стороны.* Такое сопротивление может быть как сознательным, так и бессознательным. Существует множество форм сопротивления. Могут тянуть с выполнением запроса, могут отказывать в доступе на объект, могут «терять» документы и т. д. Форму предстоящего сопротивления сложно угадать. Однако с сопротивлением приходится сталкиваться практически в каждом проекте внутреннего аудита, и это суровая реальность аудиторской деятельности. Хорошая новость в том, что со временем у аудитора вырабатывается иммунитет, и отсутствие сопротивления даже может вызывать дискомфорт. А еще забавно то, что некоторые сотрудники объекта аудита начинают думать, что они изобрели уникальное средство, способное выполнять роль палки в колесе аудиторского процесса. Однако это не более чем заблуждение. Через пяток лет в профессии внутреннего аудитора сложно удивить какими-то деструктивными кривляньями со стороны сотрудников объекта аудита.

- *Нужно сделать поправку на отсутствие необходимых сотрудников аудируемого предприятия (процесса). Это объективная реальность. Люди могут болеть, у них могут появляться заботы вроде вопроса жизни и смерти, они могут резко срываться в командировки, они могут уходить в отпуск, может объективно возникать срочная производственная необходимость и т. д. К подобным ситуациям нужно быть морально готовым, т. к. они неизбежно случаются, в том числе с нарушением всех предыдущих договоренностей (например, договоренности о том, что ключевые сотрудники объекта аудита не уходят в отпуск до окончания аудита). И, конечно, такие ситуации потребуют внесения изменений в план работ по проекту.*
- *Нужно сделать поправку на отсутствие необходимых сотрудников самого ПВА. Продолжение предыдущего нюанса только в отношении ПВА. Большая часть упомянутых причин применима и к участникам проектной команды ПВА. Одним из наиболее действенных и простых способов компенсировать внезапную потерю сотрудника является увеличение периода проведения проекта, т. к. срочные проекты во внутреннем аудите встречаются нечасто.*
- *Нужно определить подход к существенности доказательств — либо просто верим на слово, либо копируем все, что влезает в ксерокс или сканер. От выбора подхода зависит многое — продолжительность проведения аудиторских процедур, степень детализации рабочих документов, объем аудиторских процедур, продолжительность контроля качества аудиторской работы и т. д. Например, среди российских управленцев немало, мягко говоря, людей, склонных сомневаться в очевидном и отказываться от своих слов по поводу и без повода. Нередко это делается забавы ради или для удовлетворения детских комплексов. Такое отношение к работе аудитора вынуждает его делать объективно лишнюю работу по сбору доказательств того, что часто в доказательстве не нуждается. Таким образом, перед началом проекта руководитель проекта должен как минимум определить парадигму в отношении сбора доказательств, исходя из первичного анализа параметров объекта аудита и сути аудиторского задания.*

## **В процессе написания отчета — базовые аспекты**

- *Каждый отчет должен содержать описание сути проблемы (раздел «Наблюдение»), указание на причину (раздел «Причина»), оценку*

причинно-следственной связи (раздел «Последствия») и варианты улучшения ситуации (раздел «Рекомендации») — четыре ключевых раздела. Это правило не требует физического наличия перечисленных разделов, но означает, что структура и содержание отчета должны соответствовать такой логике. Это позволяет достичь максимальной целостности и объективности. Это позволяет отвечать на вопросы, а не генерировать вопросы (что является большим недостатком многих отчетов).

- *Принцип целостности* — хороший отчет является исчерпывающим по обозначенной тематике. Прочтение отчета должно производить на пользователя эффект просветления, а не полного ступора. Отвечайте на вопросы, а не задавайте их! Для оценки соблюдения данного принципа необходимо несколько раз перечитать отчет, стараясь сохранять состояние отстраненности и неосведомленности. Оно позволяет взглянуть на свою работу со стороны. Если при прочтении возникают вопросы по содержанию, это значит, что отчет необходимо дорабатывать. Аудитор должен помнить, что во многих случаях пользователи не копаются в тематике отчета так же глубоко, как он сам, и в том же направлении. Кроме того, довольно часто пользователи отчета не особо разбираются в тематике отчета, не говоря уже о ее деталях.
- *Принцип мотивации* — отчет должен побуждать к конкретным действиям. Покажите дорогу либо к лучшей жизни, либо к фатальным последствиям! В отчете должна быть четко обозначена позиция аудитора по проблеме, в основном в форме рекомендаций. Необходимо всегда давать ответ на вопрос «что делать?» и по возможности на вопрос «как делать?». Последний вопрос требует наличия у аудитора существенного опыта. Отсутствие рекомендаций чрезвычайно раздражает российский менеджмент, даже больше, чем наивность части рекомендаций.
- *Принцип практичности* — проблемы, анализируемые в отчете, должны быть насущными, а рекомендации — максимально адаптированными как к особенностям объекта аудита, так и компании в целом. Российские управленцы любят задавать вопросы типа «да, это все так и есть, и что?» или «да, это плохо, и что?». К сожалению, во многих случаях такие вопросы небезосновательны и указывают на то, что отчет пересыщен идеализмом или, мягко говоря, неадекватным восприятием реальности. Аудитор должен всячески избегать приступов академичности — жизненно важно

искать реальные проблемы и предлагать реальные варианты их решения. Любой другой подход запускает процесс коррозии авторитета и полезности ПВА, который во многих случаях остановить невозможно. Лучше рассмотреть в отчете один вопрос, но жутко практичный, чем десяток вопросов из серии «а вот у японцев...». Кроме того, отчет должен быть не только практичным, но и удобоваримым. Как любой живой организм, предприятие способно переварить и усвоить только определенный объем за один раз. В нашем случае это объем изменений. Поэтому по умолчанию в большинстве случаев имеет смысл начинать с небольшого количества предлагаемых изменений и постепенно переходить к более значительным объемам.

- *Принцип самоконтроля — задавайте простые вопросы себе в процессе работы.* Например, «это хорошо или плохо?», «это много или мало?», «какие последствия?», «о чем данный пункт?», «какова ситуация в целом?». Они позволят придерживаться установки на практичность и полезность. Например, частенько встречаются аудиторы, которые бурно реагируют на отсутствие регламента по какому-либо ключевому процессу, например «Закупки» или «Управление запасами». Они поднимают шум, негодуют, заламывают руки. Однако стоит задать вопрос «это хорошо или плохо?» и «если это плохо, то насколько?», чтобы у них появился шанс найти лучшее решение. Ведь с практической точки зрения наличие регламента не так уж всегда жизненно необходимо, особенно учитывая тот факт, что в среде большинства российских управленцев соблюдать регламенты — это моветон (это ведь так пагубно сказывается на их бесценном творческом потенциале и вообще подрывает атмосферу доверия в компании). Во многих случаях с отсутствием регламента можно смириться в течение определенного времени, если в целом процесс выполняется сносно (т. е. цели процесса достигаются, ресурсы расходуются более-менее рационально, особых рисков не провоцируется). Для целей самоконтроля подберите вопросы, которые будут генерировать критический взгляд на вашу работу.
- В значительной степени отчеты воспринимаются по внешним параметрам (красота шрифта, расстояние между строчками, величина и одинаковость шрифта и т. д.). Конечно, лучше сформировать содержательный, чем просто внешне красивый и аккуратный отчет. Однако для зрительного восприятия есть точка невозврата,

которую содержательному отчету лучше не пересекать. К тому же суть отчета воспринимается гораздо лучше, когда читатель не отвлекается на визуальные раздражители. Любое напряжение и раздражение по поводу формы отчета легко перекидывается на суть. А этого ведь очень просто избежать — выделите достаточно ресурсов на редактирование, оно того стоит.

- *Принцип минимально необходимой информации* — в отчете содержится только та информация, которая способствует достижению его цели. Любая иная информация в лучшем случае спровоцирует недоумение. Поэтому, например, рассказ о том, какие аудиторы куда и на сколько ездили, как упорно трудились, почти всегда выглядит совершенно бестолково. Берегите свое и чужое время! Это вызывает уважение.

## **В процессе написания отчета — улучшаем отчет**

- *Отчет — это повод для использования принципа словарного минимализма.* При написании отчета нужно смириться с необходимостью вычеркивания от слов до разделов. Еще Достоевский говорил: «Величайшее умение писателя — это уметь вычеркивать. Кто умеет и кто в силах свое вычеркивать, тот далеко пойдет».
- *Всячески избегайте использования прилагательных.* Я использую этот принцип уже много лет и не перестаю удивляться значимости этого простого принципа для повышения эффективности работы внутреннего аудитора. Уберите прилагательные из своего лексикона, и вы почувствуете крайнее напряжение. Вам придется быть предельно конкретным, это — одно из ключевых качеств правильного аудитора. Например, аудиторы любят указывать на «недостаточный контроль» того-то и сего-то. Однако если убрать слово «недостаточный», то придется расписывать, почему контроль недостаточен, т. е. указывать причину недостаточности. Для этого нужны факты, поэтому отказ от слова «недостаточный» ведет к дополнительным усилиям. Такие действия повышают конкретику отчета. Кроме того, каждое прилагательное — это повод для представителей объекта аудита зацепиться за приемлемость его использования в конкретном контексте. Это уводит от сути отчета, может спровоцировать раздражение ключевых управленцев, что совсем не на руку аудитору. Соблюдение этого принципа заметно повышает качество работы внутреннего аудитора.

- *Одна ключевая идея (проблема) — одна страница.* Данный принцип особенно полезен при формировании отчета для высшего руководства. Очень часто у аудиторов каждый пункт отчета представляет собой ядреный замес фактов, наблюдений, расчетов, причинно-следственных цепочек и всего, что попало, как говорится, до кучи или просто жалко выкинуть. Результат налицо — абсолютно непонятно, где начало, где конец и о чем, собственно, речь. Используйте описанную выше структуру отчета, чтобы избавиться от тяги к мешанине в отчете.
- *Аккуратно применяйте профессиональную терминологию.* Полезно приучать российских управленцев правильно и грамотно выражаться на тему внутреннего контроля и управления рисками. В будущем это поможет общаться по тематике на одном языке. Однако терминологию внутреннего аудита лучше применять по нарастающей, начиная с малого.
- *Нужно стремиться к расчету экономического эффекта там, где это уместно.* В целом пункты отчета можно разделить на две группы — пункты, имеющие расчет экономического эффекта, и пункты без него. Расчет экономического эффекта может иметь как позитивный (расчет выгоды от внедрения рекомендаций), так и негативный (расчет убытков от наличия проблемы, реализации риска) характер. Разумеется, пункты, в которых рассчитывается экономический эффект, вызывают повышенный интерес. Аудитору крайне важно иметь такие пункты в отчете, так как деньги являются универсальным мерилем существенности анализируемых проблем. Понятно, что существенность многих проблем нельзя однозначно измерить деньгами напрямую (например, низкая исполнительская дисциплина в компании или затягивание времени согласования договоров). Однако для поднятия авторитета аудитор должен искать и предлагать решение проблем, способных оказать прямой экономический эффект на тот или иной процесс.
- *Пункты отчета должны быть максимально сопоставимы по весу — наличие относительно мелких пунктов (тем) увеличивает вероятность неисполнения перечисленных в них рекомендаций и создает впечатление мелочности отчета.* Например, в отчете аудитора есть два пункта. В первом аудитор описывает ситуацию, вследствие которой компания теряет миллионы долларов. Во втором — ситуацию, вследствие которой первичные документы оформляются с нарушением закона о бухгалтерском учете, при

этом очевидного ущерба нет, но аудитор, возможно, просто устал разбираться в корявой документации и решил поделиться своей тяжелой долей в отчете. Несомненно, компания должна прилагать максимум усилий для формирования аккуратных и правильных первичных документов. Однако, когда пользователь отчета читает этот пункт после пункта, посвященного потере миллионов долларов, ситуация с первичными документами в лучшем случае его не заинтересует. Когда часть пунктов отчета посвящена анализу относительно мелких проблем, имеет смысл объединить их в один пункт. Такое объединение целесообразно только в том случае, если между пунктами есть что-то общее — общие причины возникновения, общие последствия, общие рекомендации, принадлежность к одному процессу и т. д. Мелкие пункты, которые нельзя объединить, лучше убрать из отчета до лучших времен.

- *Если в отчете есть штуки, то должны быть и проценты, и наоборот.* Данный прием позволяет снять два распространенных вопроса: «а сколько это в процентах?» и «а сколько это тонн (рублей, штук и т. д.)?». Указание точного количества дает необходимую конкретику, указание процентов (долей) дает возможность оценить масштаб проблемы. Все вместе придает отчету целостность, что очень важно для восприятия.
- *Ищите возможность использовать таблицу.* Мотивация весьма проста — данные в таблице намного проще воспринимаются, чем в тексте. Меня всегда поражало, насколько люди не уважают свой собственный труд — как можно, например, расчеты или сопоставления данных приводить в текстовой форме? Это вынуждает пользователя отчета напрягаться и поддерживать запредельную концентрацию внимания. Все это противоречит одной из ключевых задач аудиторского отчета — заинтересовать пользователя отчета в предлагаемых изменениях. Нужно постоянно оценивать текст отчета с точки зрения целесообразности размещения данных и самого текста в табличной форме. Особенно целесообразно использовать таблицы при сопоставлении данных.
- *При расчете экономического эффекта нужно помнить, что далеко не всегда есть возможность сделать статистически правильную выборку.* В связи с этим, если выбирать что-то одно, то лучше сделать репрезентативную выборку, чем выборку, позволяющую применить метод прямой экстраполяции (причины см. в разделе «Формирование выборки»). В любом случае применять результаты



выборки ко всему массиву данных следует осмотрительно, даже если удалось все сделать правильно с точки зрения статистики. Причина банальна — мало кто разбирается в статистике, особенно навскидку, поэтому аудитора всегда с удовольствием обвинят в неправомерном использовании экстраполяции и прочих подобных методов. Доказывать, что все правильно, придется самому аудитору, преодолевая неосведомленность пользователей отчета в статистических методах (чтобы они могли все-таки понять, прав аудитор или нет). Однако иногда можно поступить провокационно — позволить некорректные методы оценки экономического эффекта, например с использованием того же метода прямой экстраполяции. В этом случае на первое место выходит необходимость привлечения внимания к той или иной проблеме.

- *Причина «человеческий фактор» — удел ленивых и некомпетентных.* Я всегда до упора отказываюсь указывать в качестве причин проблем человеческий фактор (халатность, умысел и т. д.). Логика проста — раз такому фактору позволили повлиять на ситуацию, значит, этому не препятствовал тот или иной контроль. Разумеется, в ряде случаев причиной негатива является именно человеческий фактор, однако не стоит легко скатываться к его использованию по поводу и без повода. Во многих ситуациях влияние человеческого фактора можно в значительной степени избежать. Однако аудитору надо быть готовым к тому, что российские управленцы склонны любой свой провал объяснять человеческим фактором. Они всегда с радостью готовы назначить крайнего, только бы не напрягаться по поводу процессного решения проблемы. Никто не хочет признать, что новый человек имеет как минимум такие же шансы повторить промах, если проблема не в нем, а в системе. Данный факт, несомненно, раздражает, однако такова реальность.
- *Хороший отчет сообщает о том, чего пользователь не знает.* Если аудитор догадывается о том, что его отчет не будет открытием для пользователей, у него есть шанс представить материал в альтернативном ракурсе. Также стоит иметь в виду один любопытный факт — соображающий управленец никогда не признается в том, что он чего-то не знал до аудиторского отчета. Особенно это касается компаний, в которых корпоративная культура носит садомазохистский характер, а высший менеджмент падок на карательные выходки. Кроме того, даже если отчет получился не сенсационным, всегда справедливо обратить внимание на то, что аудитор

должен не только искать что-то новое, но и подтверждать существующие подозрения или позицию менеджмента в отношении того или иного вопроса. Просто не стоит увлекаться таким подтверждением.

- *Нужно искать самый эффективный формат отчета — самый лучший формат будет у следующего отчета.* Практика не приводит к совершенству, только совершенная практика приводит к совершенству<sup>1</sup>. Основное затруднение представляет то, что многие пользователи отчета не знают, что именно им нужно или больше подходит. В этом случае можно воспользоваться мудростью Стива Джобса, который говорил: «Часто люди не знают, чего хотят, пока им это не покажешь». При случае стоит подгрузить пользователя отчета по поводу полезности и целесообразности именно такого формата отчета. Однако необходимо понимать, что любой формат рано или поздно приедается. По этой причине и для поддержания интереса к отчетам внутреннему аудитору необходимо экспериментировать со структурой и форматом отчета.

### **После написания отчета**

- *Размер имеет значение, но:*
  - а) количество пунктов, чувство тяжести от документа в руке способствуют приливу гордости, но намного больший эффект на пользователей окажет расчет экономического эффекта. В большинстве случаев решающее значение имеет все-таки качество отчета, а не его размер;
  - б) на практике размер отчета часто обратно пропорционален вероятности адекватного исполнения приведенных в нем рекомендаций. Большинство отчетов так или иначе подвигают на перемены. Однако подавляющее большинство людей сопротивляются переменам, в разной степени, но все-таки сопротивляются. Поэтому чем меньше будет предложено перемен тем проще будет их реализовать на практике. Тем более если авторитет ПВА пока еще скромн.
- *Неисполнение плана мероприятий означает фатальную дискредитацию внутреннего аудита в компании — репутация зарабатывается*

---

<sup>1</sup> Автор этих слов — Винс Ломбарди (1913–1970), знаменитый тренер по американскому футболу.

годами, а теряется за мгновения. Отчет — это только начало. Процесс разработки и, тем более, исполнения плана мероприятий часто задача намного более нетривиальная.

- *Следите за знаками.* Например, один из ключевых показателей востребованности работы ПВА — пользователи в активном ожидании отчета ПВА (вопросы о статусе, привязка ряда будущих управленческих решений к результатам отчета, руководство компании идет на выделение дополнительных ресурсов и т. д.). Часто только такие знаки и могут служить обратной связью в отношении полезности отчета ПВА. Обратная связь крайне важна для повышения качества отчетов.
- *Ищите возможность для получения обратной связи по отчету.* В первую очередь это касается обратной связи от представителей объекта аудита. По сути, перед отправкой отчета пользователям он должен пройти как минимум одно рассмотрение у представителей объекта аудита. В первую очередь это необходимо для обеспечения контроля качества отчета, т. к. представители объекта аудита заинтересованы в минимизации отраженного в нем негатива. С технической точки зрения до получения такой обратной связи отчет правильнее называть проектом отчета, после получения и внесения необходимых корректировок — финальным отчетом.

## Глава 12. ФОРМИРОВАНИЕ ПЛАНА МЕРОПРИЯТИЙ. МОНИТОРИНГ ИСПОЛНЕНИЯ ПЛАНА МЕРОПРИЯТИЙ

---

**В** отчете внутренний аудитор описывает недостатки и предлагает подходы к их устранению. Подходы обычно описываются в разделе «Рекомендации». В зависимости от уровня профессиональной подготовки аудитора рекомендации могут быть как весьма детальными и практичными (например, детальное описание процедуры), так и весьма абстрактными (например, шедевры из серии «усилить контроль...» или «повысить исполнительскую дисциплину...»). Правильный внутренний аудитор должен прилагать максимум усилий для минимизации абстракций. Правильные рекомендации не только отвечают на вопрос «что?», но и содержат ответ на вопрос «как?». Для формирования правильных рекомендаций внутренний аудитор обычно проводит множество обсуждений вариантов устранения недостатков как во время работы в поле, так и в процессе формирования отчета (до момента формирования финального отчета). Таким образом, в разделе «Рекомендации» внутренний аудитор указывает свою позицию по управлению теми или иными недостатками, которая в той или иной степени согласована с позициями прочих заинтересованных сторон (в первую очередь с руководством объекта аудита).

В большинстве случаев количество и содержание рекомендаций в отчете отличаются от количества и содержания рекомендаций в плане мероприятий. Основная причина расхождений в том, что в силу различных причин не все рекомендации внутреннего аудитора попадают в план мероприятий. В условиях российской школы менеджмента ситуация с планом мероприятий превращается в парадокс. С одной стороны, в соответ-

ствии с международными стандартами внутреннего аудита именно менеджмент объекта аудита несет ответственность за управление рисками, внутренний аудит лишь помогает в организации или улучшении процессов управления рисками. В крайнем случае менеджмент может вообще ничего не делать, а просто, как говорится, принять на себя риск. С другой стороны, если российскому менеджменту дать право самому определять, что делать, а что нет, в большинстве случаев в числе последнего окажутся рекомендации аудитора. В связи с этим в российских условиях наиболее правильным представляется подход, когда внутренний аудит при формировании плана мероприятий действует более декларативно и самостоятельно, чем это предписывается международными стандартами. Декларативность в основном проявляется в принуждении к включению рекомендаций в план мероприятий, в том числе при административной поддержке высшего руководства и/или пользователей отчета. Самостоятельность в целом проявляется в том, что ряд мероприятий внутренним аудиторам лучше выполнять самостоятельно при участии представителей объекта аудита, чем полагаться исключительно на сотрудников объекта аудита.

Разумеется, в ряде случаев количество и содержание рекомендаций в отчете отличаются от количества и содержания рекомендаций в плане мероприятий по следующим вполне легитимным причинам:

- *Низкий уровень развития управленческих технологий.* Попросту говоря, рекомендации внутреннего аудита могут опережать время. Например, сложно реализовать проект по внедрению процесса управления рисками, если в компании никто до этого даже и не задумывался об этом.
- *Отсутствие ресурсов на внесение существенных изменений.* Компания может осознавать необходимость изменений, однако не может осуществить их из-за отсутствия необходимых сотрудников, свободных денежных средств и т. д. Особенно это касается изменений, имеющих отсроченный экономический эффект (например, разработка новых видов продукции), а также изменений, имеющих косвенный экономический эффект (например, внедрение ERP-систем).
- *Отсутствие опыта внесения изменений в систему управления.* Многие компании не меняются не потому, что не хотят, а потому, что не могут решиться на значительные изменения. В этой ситуации аудитору имеет смысл активно участвовать в реализации проектов по внедрению своих рекомендаций, иначе они так и останутся на бумаге.

Однако в наш век повышенной неопределенности способность проводить своевременные и эффективные изменения является одним из ключевых конкурентных преимуществ.

## Процедура формирования плана мероприятий

Как уже говорилось, формирование плана мероприятий необходимо начинать с первого дня проекта. В первую очередь это связано с тем, что ряд проблем может не иметь простых решений и для их проработки требуется время и дополнительная информация. В процессе формирования плана мероприятий необходимо определиться в отношении следующих ключевых вопросов:

- подход к формированию плана;
- структура и содержание разделов плана;
- определение ответственных за выполнение мероприятия;
- определение даты выполнения мероприятия;
- согласование плана.

**Подход к формированию плана.** В целом при формировании плана мероприятий возможны три ключевых подхода.

- *Внутренний аудит формирует план самостоятельно.* Такой подход встречается довольно редко, т. к. для его использования необходимы существенные полномочия и административная поддержка. Его ключевое преимущество, декларативность, является одновременно и существенным недостатком — любое принуждение приводит к сопротивлению и саботажу. Однако этот подход обеспечивает высокую оперативность принятия решений, что может быть весьма критично в ряде ситуаций. Также при использовании такого подхода очень важно разбираться в той сфере, где планируются изменения. Ведь в случае неудачи ответственность во многом будет возложена на внутренний аудит.
- *Сотрудники объекта аудита формируют план самостоятельно.* Такой подход встречается намного чаще. И очень часто его использование вызвано банальной причиной — внутренние аудиторы слабо разбираются в нюансах тематики плана мероприятий. Многие аудиторы часто допускают критическую ошибку — они призывают к изменениям не на основании фактов, а на основании ощущения того, что что-то здесь (в процессе, в контроле, в ситуации

и т.д.) неправильно. В результате аудиторы не понимают конкретики и скатываются к абстрактным формулировкам. В результате процесс формирования плана мероприятий превращается в игру «угадай, что нужно сделать». Неудивительно, что при таком раскладе большинство сотрудников объекта аудита «не угадывают». Еще одним результатом отсутствия осведомленности внутреннего аудита о лучших вариантах исправления недостатков является культивирование карательного подхода (применение дисциплинарных, материальных, административных и уголовных наказаний), разумеется, при наличии достаточной административной поддержки. Суть такого подхода заключается в простом правиле презумпции виновности — если что-то не так, то всегда виноват человек независимо от того, осознавал он это или нет. Использование такого подхода сопровождается иллюзией его эффективности не только у самих внутренних аудиторов, но и у руководства и владельцев компании. Действительно встречаются случаи продуманного мошенничества. Однако намного чаще люди поступают неправильно не потому, что к этому стремятся, а потому, что просто не знают, как поступать правильно, либо структура и/или содержание процесса не позволяет им этого делать. Например, частенько инвентаризации проводятся формально, т.е. данные учета подгоняются под фактические данные или наоборот. При карательном подходе аудиторы не будут разбираться и назначат виноватыми членов инвентаризационной комиссии. В плане мероприятий они обяжут предприятие усилить контроль за проведением инвентаризаций. Однако при более пристальном анализе ситуации может оказаться, что члены инвентаризационной комиссии участвовали в инвентаризации впервые, инструктаж перед проведением инвентаризации не проводился, на инвентаризацию было выделено слишком мало времени и т.д. Единственным однозначным эффектом, которого добьются аудиторы в такой ситуации, будет озлобленность по отношению и к ним самим, и к руководству компании. Это не способствует формированию здоровой и позитивной корпоративной культуры.

- *Совместное формирование плана мероприятий.* В данном случае возможны разные схемы взаимодействия, например круглые столы, совещания, привлечение сторонних экспертов. Такой подход наиболее продуктивен в компаниях с высоким уровнем корпоративной культуры. Очень важно, чтобы у внутреннего аудита была собственная обоснованная позиция в отношении деталей мероприятий. Иначе высока вероятность того, что внутреннему

аудиту навяжут план мероприятий, исполнение которого не приведет к существенным позитивным изменениям. При таком варианте высока вероятность претензий к внутреннему аудиту. В условиях российского подхода к менеджменту внутреннему аудиту будет очень непросто в ответ на претензии апеллировать к международным стандартам внутреннего аудита, которые возлагают ответственность по управлению рисками на менеджмент.

Совместное формирование плана мероприятий — это всегда столкновение мнений и позиций. Часто руководство объекта аудита стремится ограничиться формальными или косметическими изменениями. Внутренние аудиторы, напротив, должны до последнего настаивать на изменениях, создающих дополнительную добавленную стоимость.

**Структура и содержание разделов плана.** План мероприятий должен содержать как минимум следующие разделы.

- *Пункт отчета.* Указание пункта отчета необходимо исключительно для обеспечения связи между отчетом и планом мероприятий.
- *Описание недостатка.* Оно соответствует описанию, указанному в отчете. По большей части этот раздел, как и раздел «Пункт отчета», необходим для связи между отчетом и планом мероприятий. Он также необходим в тех случаях, когда в пункте отчета описывается несколько недостатков, для которых существуют различные варианты рекомендаций.
- *Содержание мероприятия.* Здесь указывается мероприятие, которое направлено на устранение соответствующего недостатка.
- *Дата исполнения.* Здесь указывается дата завершения всех действий, направленных на выполнение мероприятия. Необходимо иметь в виду, что в ряде случаев результат этих действий не обязательно проявится сразу. Он может проявиться спустя какое-то время, и это необходимо учитывать при планировании мониторинга.
- *Ответственный.* В данном разделе указывается сотрудник объекта аудита, который отвечает за исполнение мероприятия в установленный срок и достижение определенного эффекта в результате выполнения этого мероприятия.
- *Свидетельство исполнения.* В данном разделе оговаривается, каким образом ответственный исполнитель будет подтверждать ис-



полнение мероприятия. Если нельзя выделить однозначное свидетельство, то исполнение мероприятия должно подтверждаться в ходе мониторинга с использованием соответствующих аудиторских процедур.

В определенных ситуациях имеет смысл включать в состав плана мероприятий другие разделы. Например, в моей практике встречались планы мероприятий, в составе которых был еще раздел «Приоритетность». Он предназначался для того, чтобы руководство объекта аудита могло эффективно распределять ресурсы на выполнение план мероприятий. Однако шести основных разделов чаще всего достаточно.

Что касается формата плана мероприятий, то наиболее подходящим является табличный формат.

**Определение ответственных за выполнение мероприятия.** При выборе ответственных необходимо придерживаться ключевого принципа — ответственный за выполнение мероприятия должен обладать необходимыми полномочиями и возможностями. Под возможностями в первую очередь подразумеваются технические (экспертные) возможности. Также на роль ответственного необходимо выбирать такого сотрудника объекта аудита, который максимально заинтересован, исходя из своих целей и задач, в выполнении мероприятия. Уточнение «исходя из своих целей и задач» весьма важно, так как оно показывает, что персональный интерес к решению проблемы и прилив энтузиазма ответственный сотрудник испытывать не обязан. Выбор ответственного определяется его местом и ролью в процессе, а не субъективными ощущениями и соображениями.

Также не стоит увлекаться назначением в качестве ответственного за выполнение мероприятия руководителя объекта аудита, особенно генерального директора. В большинстве случаев это противоречит ключевому принципу выбора ответственного — генеральный директор обладает максимальными административными возможностями, но вряд ли он всегда будет иметь максимальные технические (экспертные) возможности.

**Определение даты выполнения мероприятия.** В большинстве случаев план мероприятия не требует срочного выполнения. Кроме того, большая часть мероприятий возлагает дополнительную нагрузку на сотрудников, которая нечасто компенсируется, в первую очередь материально. По этой причине, предлагая очень оптимистичную дату, ауди-

тор оказывает давление на сотрудников объекта аудита, что приводит к излишнему негативу. В определении даты выполнения мероприятия уместно пойти на максимальные уступки.

**Согласование плана.** Существует два основных варианта инициирования процедуры согласования плана мероприятий.

- *Внутренний аудит самостоятельно формирует исходный план.* Такой подход целесообразно применять в большинстве российских компаний, особенно если план в компании видят впервые. Логика здесь проста — в большинстве случаев мероприятия скорее будут вычеркиваться, чем добавляться. По этой причине внутреннему аудиту проще составить план мероприятий самостоятельно, т. к. в этом случае он будет максимально расширенным. Затем план мероприятий по версии внутреннего аудита направляется руководству объекта аудита на рассмотрение, после которого руководство возвращает план мероприятий с корректировками. Такая перепасовка может продолжаться какое-то время, особенно если план мероприятий касается сложных проблем.
- *Руководство объекта аудита самостоятельно формирует исходный план.* Этот вариант полностью соответствует международным стандартам внутреннего аудита. В соответствии с ними менеджмент объекта аудита несет ответственность за управление рисками, поэтому он и должен определять необходимый объем и масштаб изменений (исправлений). Однако в российских условиях при таком подходе план мероприятий может не появиться никогда. Только в компаниях с высоким уровнем корпоративной культуры и продвинутым менеджментом возможна подготовка исходного плана мероприятий руководством объекта аудита. В остальном все аналогично первому варианту — также возможны перепасовки, и чем сложнее проблемы, тем их больше.

Нередко обсуждение плана мероприятий приводит к необходимости дополнительных уточнений и анализа. Таким образом, аудитор должен быть готов к тому, что проект не всегда заканчивается после написания финального отчета. При наличии существенных расхождений внутренний аудит должен приложить максимум усилий для доказательства большей полезности своей позиции. В моей практике бывали случаи, когда план мероприятий согласовывался в два-три месяца и при этом проводилось дополнительное уточняющее тестирование. Кроме того, об-

суждения могут выходить за рамки объекта аудита, особенно в случае, как говорится, непримиримых разногласий по плану. В такой ситуации требуется привлечение третьей стороны в качестве третьей стороны. Обычно в этой роли выступают вышестоящие пользователи отчета внутреннего аудита, вплоть до совета директоров.

При согласовании необходимо придерживаться принципа — чем существеннее объем и значимость изменений, тем выше уровень согласующего, хотя в большинстве случаев это будет руководитель юридического лица, в состав которого входит объект аудита. Также важно официально зафиксировать факт согласования либо путем визирования документа, либо путем выполнения соответствующих процедур в системе электронного документооборота. Наличие формализованного согласования служит однозначным основанием для дальнейших действий (мониторинг, наложение взысканий за невыполнение и т. д.).

## Процедура мониторинга

Основной целью мониторинга является оценка полноты, правильности и своевременности выполнения плана мероприятий. Исходя из этого, если план мероприятий отсутствует, то отсутствуют и основания для проведения мониторинга. Во многих случаях трудозатраты на проведение мониторинга и внесение изменений и дополнений в план мероприятий сопоставимы как минимум с трудозатратами на проведение проекта, по результатам которого сформирован исходный план мероприятий. По мере увеличения количества завершенных проектов объем мониторинга и сопутствующих процедур только возрастает. В сложных условиях (низкая исполнительская дисциплина, ограниченность ресурсов, низкий уровень корпоративной культуры, объемные планы мероприятий и т. д.) теоретически может сложиться ситуация, когда у ПВА все рабочее время будет уходить только на мониторинг. Однако на практике такое маловероятно, хотя вероятность приблизиться к такой ситуации всегда имеется. В любом случае мониторинг и сопутствующие процедуры со временем могут начать отнимать существенную часть ресурсов ПВА. В процессе мониторинга необходимо определиться в отношении следующих ключевых вопросов:

- подход к проведению мониторинга;
- определение периодичности проведения мониторинга;
- нюансы проведения мониторинга;
- результаты мониторинга и план последующих действий.

**Подход к проведению мониторинга.** При проведении мониторинга используются три основных подхода:

- *Проверка по формальным признакам (есть документ, есть зачет).* Этот подход используется в первую очередь для проверки, как говорится, «по диагонали», т. е. в основном обращают внимание на форму и на наличие базовых признаков исполнения плана мероприятий. Он оправдан в ряде случаев, например при существенных временных ограничениях, при недостаточности квалификации участников команды внутреннего аудита, осуществляющих мониторинг, при уверенности в достаточности такого подхода (например, при наличии высокой исполнительской дисциплины сотрудников объекта аудита), при проверке исполнения относительно малозначительных пунктов плана мероприятий.
- *Мини-аудит (проверка фактуры).* Этот подход наиболее распространен. В большинстве случаев он одновременно является оптимальным. В целом используется стандартная методология внутреннего аудита. Наиболее существенное отличие от методологии, используемой при проведении внутреннего аудита, заключается в цели — при проведении аудита необходимо выявить проблемы и оценить их эффект, а при проведении мониторинга необходимо выявить только факт хотя бы единичного неисполнения плана мероприятия. Таким образом, в процессе аудита определяется масштаб и существенность проблем (анализируются массивы данных), а в процессе мониторинга — только наличие исключений (правила установлены в плане мероприятий). Наличие хотя бы единичных фактов неисполнения того или иного пункта плана мероприятий является достаточным основанием для признания этого пункта неисполненным.
- *Расширенный мини-аудит (проверяется действенность плана мероприятий).* В ряде случаев имеет смысл не только установить адекватность (своевременность, полнота, правильность) исполнения плана мероприятий, но и проанализировать его на наличие предполагаемого воздействия. Ключевой причиной является отсутствие возможности отслеживать все изменения, происходящие в процессе с момента окончания аудита до момента и в момент проведения мониторинга. Изменения в процессе могут приводить к ситуациям, когда выполненные мероприятия оказываются, по-простому говоря, не к месту. Подобные ситуации могут провоцироваться искусственно сотрудниками объекта аудита.

**Определение периодичности проведения мониторинга.** Возможно, это покажется странным, но периодичность проведения мониторинга влияет на объем и качество выполнения плана мероприятий. Например, если проводить мониторинг в компании с низкой исполнительской дисциплиной не чаще раза в год, то исполнение плана мероприятий может растянуться на годы. Особенностью большинства планов мероприятий является разброс дат исполнения отдельных мероприятий. Таким образом, некоторые планы могут выполняться в течение года и более даже при адекватном исполнении. С точки зрения периодичности возможны следующие три ключевых варианта организации мониторинга:

- *Постоянный (онлайн) мониторинг.* В ряде случаев имеет смысл, как говорится, постоянно держать руку на пульсе. Это достигается разными способами. Наиболее распространены два варианта — либо сотрудники ПВА участвуют в процессе выполнения мероприятий, либо сотрудники ПВА являются сотрудниками юридического лица, в состав которого входит объект аудита, и у них есть возможность косвенно или напрямую быть в курсе оперативных изменений. В первом варианте основная функция внутренних аудиторов заключается в обеспечении контроля исполнения мероприятия. Контроль может касаться различных аспектов мероприятия. Например, если одним из мероприятий является инвентаризация, то внутренний аудитор может участвовать в ней, чтобы она была проведена по всем правилам и показала реальные результаты, а не обычное полное соответствие данных учета и факта. Типичный пример реализации второго варианта — это деятельность ПВА, являющегося структурным подразделением юридического лица, в состав которого входит объект аудита. Если ПВА есть в головной компании и в управляемой компании, то сотрудники ПВА управляемой компании практически всегда имеют возможность отслеживать происходящие в ней изменения в оперативном режиме.

Наиболее целесообразно применять данный вариант мониторинга, когда объект аудита поражен дефектами управленческих процессов (низкая исполнительская дисциплина, отсутствие мотивации к изменениям, многочисленные пробелы в контрольных процедурах и т. д.). В таких случаях если ситуацию не педалировать, то план мероприятий будет исполняться с черепашьей скоростью, если вообще будет исполняться.

- *Периодический мониторинг.* Здесь имеет смысл выделить два подварианта — периодический мониторинг через равные промежутки времени и мониторинг по мере завершения частей плана. Основное различие между ними заключается в том, что мониторинг через равные промежутки времени легче поддается регламентации, т. к. исключает необходимость субъективных суждений. Кроме того, этот подвариант создает систематическое давление, особенно если дополняется такими полезными процедурами, как извещение о приближении даты исполнения, извещение о дате проведения мониторинга, периодическая отчетность по статусу исполнения мероприятий (например, для аудиторского комитета). Так или иначе, и постоянный мониторинг, и периодический мониторинг направлены на минимизацию эффекта студента. Если постоянный мониторинг используют, когда состояние управленческих процессов совсем удручающее, то периодический — когда есть хоть какой-то позитив в этом отношении. Разумеется, при периодическом мониторинге проверяется исполнение только тех мероприятий, которые хронологически должны завершить на дату начала мониторинга.
- *Единовременный мониторинг.* Этот вариант мониторинга используется чаще, чем следовало бы. Единовременный мониторинг проводится после того, как план мероприятий выполнен полностью исходя из изначально установленных сроков. Он однозначно наименее ресурсоемок. Однако в условиях российских управленческих реалий его применение следует предельно ограничивать. Даже компании с высоким уровнем корпоративной культуры и благосклонностью к переменам (насколько это вообще возможно) периодически могут небрежно относиться к исполнению даже не самых сложных и трудоемких планов мероприятий. Что уж говорить о подавляющем большинстве прочих российских компаний, которые пока не добились значительного прогресса в управленческих технологиях и процессах. Таким образом, при прочих равных единовременный мониторинг с высокой вероятностью приводит к максимально продолжительному исполнению планов мероприятий по сравнению с двумя другими вариантами организации мониторинга. В ряде случаев применение единовременного мониторинга все же можно оправдать — многие ПВА испытывают недостаток ресурсов, который тяготеет к повышенной рабочей нагрузкой. При иных обстоятельствах необходимо стремиться как минимум к периодическому варианту проведения мониторинга.

**Нюансы проведения мониторинга.** При планировании и проведении мониторинга необходимо принимать решения по следующим точечным, но весьма важным вопросам:

- *Старая команда против новой.* При возможности мониторинг должна осуществлять та же команда внутренних аудиторов, которая проводила аудит объекта аудита. Иначе новой команде потребуется дополнительное время как на понимание сути задачи, так и на консультирование со старой командой по отдельным вопросам в процессе мониторинга.
- *Продолжительность мониторинга против продолжительности исходного проекта.* Без сомнения, во многих случаях уместно ожидать, что мониторинг потребует меньше ресурсов, чем сам проект. Что касается времени, то на проведение мониторинга в среднем требуется порядка трети времени, затраченного на проект (от начала планирования до выпуска финального отчета). Однако такое правило работает не всегда. Если в процессе мониторинга выяснится, что часть мероприятий необходимо переработать, то есть риск превращения мониторинга в еще один аудит.
- *Большая выборка против маленькой.* В силу специфичности задач в обычной повестке проектов по мониторингу в большинстве случаев можно использовать небольшие выборки. Главное, выборка должна позволить сделать вывод о полноте, своевременности и правильности выполнения плана мероприятий. Также нюанс заключается в том, что при мониторинге по большей части проводится тестирование на наличие исключений. С технической точки зрения даже наличие одного примера неисполнения мероприятия уже может служить основанием для его квалификации как невыполненного.
- *Статистика исполнения.* При формировании отчета по мониторингу часто бывает полезно включить в него сводную статистику по исполнению мероприятий. Например, можно указать, какая часть мероприятий выполнена полностью, а какая нет, можно рассчитать среднее время задержки исполнения, оценить результат работы ответственных исполнителей (в том числе для обоснования оргвыводов). Такая статистика имеет особую ценность для высшего руководства, т. к. позволяет оценить ситуацию в целом.
- *Причины неисполнения.* В процессе мониторинга необходимо выяснить причины неисполнения или неадекватного исполнения мероприятий, если, конечно, они имеются. Такая информация позволит

обоснованно осуществить корректировки, повысит профессиональный уровень внутренних аудиторов, обеспечит конструктивное взаимодействие с сотрудниками объекта аудита. Однако необходимо достаточно жестко реагировать на попытки сотрудников объекта аудита устроить турне по ложным причинам — мнимые причины практически всегда указывают на банальное отсутствие желания проводить необходимые перемены.

- *Эскалация напряженности.* Аудиторы должны стремиться к формированию максимально детализированных и исчерпывающих планов мероприятий, включающих максимальное количество аудиторских рекомендаций. В отличие от отчета план мероприятий налагает определенные обязательства на сотрудников объекта аудита. Их неисполнение негативно отражается на репутации ПВА. По этой причине в случае полного или частичного неисполнения плана мероприятий руководитель ПВА должен предпринять публичные действия по обеспечению исполнения. Обеспечить публичность в данном случае — означает привлечь к ситуации внимание максимального количества лиц. Например, если в холдинговой компании есть аудиторский комитет, генеральный директор холдинга, директора по направлениям (директор по производству и т. д.) в управляющей компании холдинга и генеральные директора управляемых компаний, то руководитель ПВА должен выходить на следующий уровень управления каждый раз, когда текущий уровень не может обеспечить поддержку выполнения плана мероприятий. Другими словами, если генеральный директор управляемой компании не способствует обеспечению условий для адекватного выполнения плана мероприятий, то руководитель ПВА должен обратиться за поддержкой к тому директору по направлению, на сферу деятельности которого должен повлиять данный план, и так далее по цепочке, если план продолжает игнорироваться. Главное, чтобы переход к следующему уровню имел достаточные основания. Во многих случаях они весьма индивидуальны. Однако в целом руководитель ПВА должен показать и, возможно, доказать, что он приложил максимум усилий для решения проблемы на текущем уровне.
- *В ожидании момента.* Не секрет, что часть рекомендаций внутренних аудиторов может игнорироваться на этапе формирования плана мероприятий. Даже после полного цикла эскалации напряженности некоторые мероприятия могут не исполняться либо ис-



полняться не так, как требуется. В этой ситуации руководителю ПВА необходимо включить режим ожидания момента. Рано или поздно, если недостатки и риски, описанные в отчете, действительно существуют, а не являются плодом фантазии команды внутренних аудиторов, появляется шанс вернуться к оценке целесообразности внедрения рекомендаций и выполнения плана мероприятий. Другими словами, если проблемы и риски реальны, они всегда напомнят о себе. Это дает возможность руководителю ПВА вновь привлечь внимание соответствующих лиц к необходимости изменений. И часто в таких случаях отношение руководства к предлагаемым изменениям меняется, хотя периодически это получается не с первого раза.

Такой подход полностью соответствует одному из фундаментальных принципов работы внутреннего аудитора — если рекомендации и планы мероприятий стоящие, ни в коем случае нельзя позволять кому бы то ни было публично дискредитировать их значимость! Главное — делать это дипломатично и корректно, без перехода на личности. Это всегда оценят, хотя могут и не подать виду.

**Результаты мониторинга и план последующих действий.** В целом по результатам мониторинга можно прийти к трем основным выводам:

- *План выполнен полностью.* Такой исход весьма редок. Своеобразной разновидностью является выполнение мероприятия иначе, чем предусмотрено в плане. В ряде случаев это указывает на то, что к выполнению мероприятия подошли вдумчиво и осмысленно. Также это может указывать на то, что при формировании плана имели место недоработки со стороны команды внутренних аудиторов. Они могли привести к формированию обобщенных или неадекватных мероприятий, которые потребовали детализации или даже полного переформатирования на этапе исполнения. В любом случае если мероприятие изменилось по содержанию и/или по форме, внутреннему аудитору необходимо убедиться, что его результаты способствуют устранению изначальной проблемы. Возможно, это потребует проведения как минимум мини-аудита.
- *План не выполнен совсем.* Такой исход случается чаще предыдущего. Своеобразной разновидностью невыполнения плана является его преднамеренное или непреднамеренное неправильное выполнение. На практике иногда бывает, что план мероприятий преднаме-

ренно неправильно выполняется в течение определенного времени даже после проведения дополнительных мониторингов и консультаций. Такие ситуации чаще всего наиболее полно характеризуются термином «врубать дурака». Другими словами, сотрудники объекта аудита каждый раз чего-то «недопонимают» и выполняют мероприятия по-своему, делая вид, что стараются сделать все максимально правильно. По большому счету такое поведение является утонченной формой саботажа, однако предъявить претензии или обвинения в этом случае не так просто — ведь сотрудники объекта аудита стараются. В любом случае нет смысла ждать до бесконечности — ситуация сама собой вряд ли улучшится. Необходимо применять эскалацию напряженности (см. предыдущий подпункт) вплоть до постановки вопроса о профессиональной пригодности лиц, ответственных за выполнение плана мероприятий, — аудиторю нельзя допускать неисполнения планов мероприятий.

Непреднамеренное неправильное выполнение чаще всего является следствием отсутствия четкого понимания того, что, как и зачем нужно сделать. Чем раньше аудитор узнает об этом, тем меньше усилий будет потрачено понапрасну. Периодический мониторинг может в значительной мере снять эту проблему.

- *План выполнен частично и/или с ограничениями.* Большинство планов мероприятий, особенно в первый раз, выполняются с недостатками. В зависимости от их сути выполненные мероприятия можно разделить на две основные группы. Первая — это частично выполненные мероприятия. Многие мероприятия предполагают определенную последовательность действий. При частичном выполнении выполняются не все эти действия. Например, требуется разработать и применять определенный регламент. Он успешно разрабатывается, однако на практике не применяется. Таким образом, мероприятие выполняется только в части разработки регламента, а части практического использования нет. Вторая группа — это мероприятия, которые выполняются с ограничениями. Здесь речь идет об ограничениях, препятствующих получению оптимальных результатов исполнения мероприятия. Например, по плану мероприятий было предписано проводить процедуру инвентаризации. Однако если в ней будут принимать участие только сотрудники, которые плохо разбираются в том, что инвентаризируют, то инвентаризация будет недостаточно эффективной (например, не будет проведена оценка пригодности ТМЦ для производствен-

ного процесса). В подобной ситуации нельзя утверждать, что инвентаризация не проводится. Она проводится, и не исключено, что сотрудники объекта аудита, ответственные за ее проведение, проводят ее добросовестно. Однако результативность их действий снижается вследствие отсутствия специфических знаний об объектах инвентаризации, что не позволяет им провести ряд полезных процедур (см. выше) и может негативно сказаться на выполнении основной задачи (пересчет). Многие мероприятия могут выполняться с теми или иными ограничениями, особенно в условиях динамичной внутренней и внешней среды.

Описанная дифференциация не является догмой. Просто для управленческих целей часто полезно иметь более детальное представление о нюансах выполнения мероприятий, чем использование группировки «сделано» и «не сделано».

## Глава 13. ПОДБОР, ПОДГОТОВКА И МОТИВАЦИЯ ПЕРСОНАЛА

---

**Н**а протяжении последних лет ситуация на рынке труда внутренних аудиторов с точки зрения работодателя только ухудшалась. Это означает, что при заполнении вакансии приходилось процеживать большее количество кандидатов в поисках наиболее подходящего. И далеко не всегда выбранный кандидат был действительно самым подходящим, чаще он был просто лучшим на фоне остальных. Ситуация вряд ли изменится как минимум в ближайшие пять лет по трем основным причинам:

- уровень подготовки аудитора в значительной степени напрямую коррелирует с профессиональным опытом — на подготовку специалиста приемлемого уровня уходит не менее двух лет;
- такой срок актуален только в случае, если подготовкой аудитора занимаются специалисты существенно более высокого уровня, обладающие значительным опытом и владеющие правильной методологией работы;
- отток квалифицированных специалистов из аудита в операционную деятельность превышает приток, в первую очередь в результате дисбаланса оплаты труда (в операционной деятельности заработная плата обычно выше).

Таким образом, для большинства ПВА единственный надежный способ обеспечить себя достойными сотрудниками — это готовить их самостоятельно.

## От стратегии развития к стратегии управления персоналом

«Если вы не знаете, куда идете, то вас туда приведет любая дорога»<sup>1</sup>. Стратегия работы и развития ПВА первична и во многом определяет стратегию подбора и развития персонала. Проанализируем эту зависимость на следующем примере.

Допустим, стратегическая цель ПВА — «Довести долю консалтинговых проектов по ключевым бизнес-процессам холдинга до 50% от общего рабочего времени в ближайшие три года при сопоставимой или более высокой полезности (экономический эффект плюс мнение ключевых менеджеров и акционеров), чем у стандартных проектов». Такая цель позволит ПВА реализовать такую фундаментальную установку, как нацеленность на повышение полезности своей деятельности с точки зрения создания дополнительной добавленной стоимости в рамках компании. Для ее достижения имеет смысл предпринять следующие шаги:

- последовательно увеличивать долю консалтинговых проектов в общем объеме работы ПВА в течение трех лет (первый год — 15%, второй год — 30%, третий год — 50%);
- привлекать экспертов в постоянный штат ПВА (первый год — один эксперт в области производства; второй год — один эксперт в области производства и один эксперт в области логистики; третий год — один эксперт в области ТОиР);
- выделять 10 рабочих дней в год для дополнительной подготовки сотрудников ПВА по тематике процессов «Производство», «Логистика» и «ТОиР»;
- проводить ежеквартальные презентации по результатам консалтинговых проектов на правлении холдинга;
- осуществлять расчет первоначального и последующего экономического эффекта от внедрения изменений, осуществленных в ходе консалтинговых проектов;
- привлекать профильные НИИ и другие сторонние экспертные организации для участия в консалтинговых проектах как минимум на уровне отдельных запросов.

Такая общая стратегия ПВА на ближайшие три года с высокой вероятностью окажет существенное влияние на количественные и каче-

---

<sup>1</sup> Источник — Коран.

ственные характеристики персонала ПВА. Планируется прием в состав ПВА четырех новых сотрудников, планируется увеличение времени дополнительной подготовки (что может потребовать наличия сотрудников с повышенными способностями к обучению), планируется активное использование специфических навыков и умений (расчет экономического эффекта и проведение презентаций), которые, возможно, недостаточно хорошо развиты в настоящий момент. Консалтинговые проекты могут существенно отличаться от стандартной аудиторской работы и требовать совершенно иного набора умений и навыков. Сотрудники ПВА являются его ключевым ресурсом, поэтому любое изменение содержания работы ПВА оказывает влияние как на их численность, так и на требования к профессиональной подготовке.

## Формирование организационной структуры ПВА

«Незаменимых людей нет...»<sup>1</sup> Но есть невозполнимые потери. Система организации и управления аудиторским процессом и организационная структура ПВА должны обеспечивать постоянное возобновление человеческого ресурса — хорошо подготовленные сотрудники неизбежно будут уходить.

При формировании организационной структуры ПВА необходимо принять решение по трем ключевым вопросам:

- структура ПВА;
- градация сотрудников ПВА;
- численность ПВА.

**Структура ПВА.** Существует множество вариантов построения структуры ПВА. Фундаментально имеет смысл разделить все ПВА на две группы — ПВА, имеющие в своем составе структурно обособленные подразделения (например, один или несколько отделов в составе управления по внутреннему аудиту), и ПВА, в составе которых таких подразделений нет. С точки зрения функциональных возможностей разницы между этими группами не должно быть. Однако основной нюанс в том, что нередко структурно обособленные подразделения в составе ПВА создаются для привлечения сотрудников более высокого уровня. Например, если в составе ПВА есть два отдела, то должность началь-

---

<sup>1</sup> Источник — Франклин Рузвельт.

ника отдела имеет больший мотивационный потенциал (более высокая зарплата плюс руководящая позиция), чем должность специалиста отдела. Позиция с большим мотивационным потенциалом более привлекательна для высококвалифицированных внутренних аудиторов. Таким образом, структурно обособленные подразделения в составе ПВА могут создаваться для расширения функциональных возможностей этого ПВА (возможность делать более сложные и потому более полезные проекты). Разумеется, структурно обособленные подразделения могут также создаваться для банального удовлетворения честолюбия, а также для формального обоснования повышенного уровня оплаты труда и прочих приятностей. Такие случаи рассматривать не будем.

Оптимальным представляется вариант, когда в состав ПВА входят три основных подразделения: непосредственно внутренний аудит, подразделение внутреннего контроля и реинжиниринга и подразделение контроля текущих хозяйственных операций (см. рис. 17). Специализация этих подразделений следующая:

- *Подразделение контроля текущих хозяйственных операций.* Подразделение начального уровня подготовки. Может также называться подразделением ревизий или контрольно-ревизионным подразделением. Основной круг обязанностей — проверка адекватности закупочных цен, обоснованности нормативов расходов, проведение инвентаризаций, проверка соблюдения требований регламентов, достоверности данных управленческой и финансовой отчетности, соблюдения бюджетов и прочее. Большая часть работы этого подразделения имеет несколько рутинный характер. Также оно может быть самым многочисленным, т. к. по большей части должно работать с крупными выборками вплоть до сплошных (например, при проведении инвентаризаций).
- *Подразделение внутреннего аудита.* Подразделение продвинутого уровня подготовки. Основной круг обязанностей — осуществление проектов по внутреннему аудиту процессов и системы внутреннего контроля процессов при использовании главным образом методологии внутреннего аудита. Также это подразделение может осуществлять проекты ревизионной направленности, которые требуют более высокой квалификации проектной команды, а также принимать участие в выявлении и расследовании мошеннических операций. Подразделение генерирует основной объем рекомендаций по совершенствованию процессов и системы внутреннего контроля.

- *Подразделение внутреннего контроля и реинжиниринга.* Подразделение наивысшего уровня подготовки. Может также называться подразделением реинжиниринга бизнес-процессов, или подразделением консалтинговых проектов, или подразделением поддержки корпоративных проектов. Основной круг обязанностей — создание и тестирование новых контрольных и операционных процедур, участие в проектах по совершенствованию процессов, внедрение ИТ-систем, разработка и/или согласование регламентов и прочее.

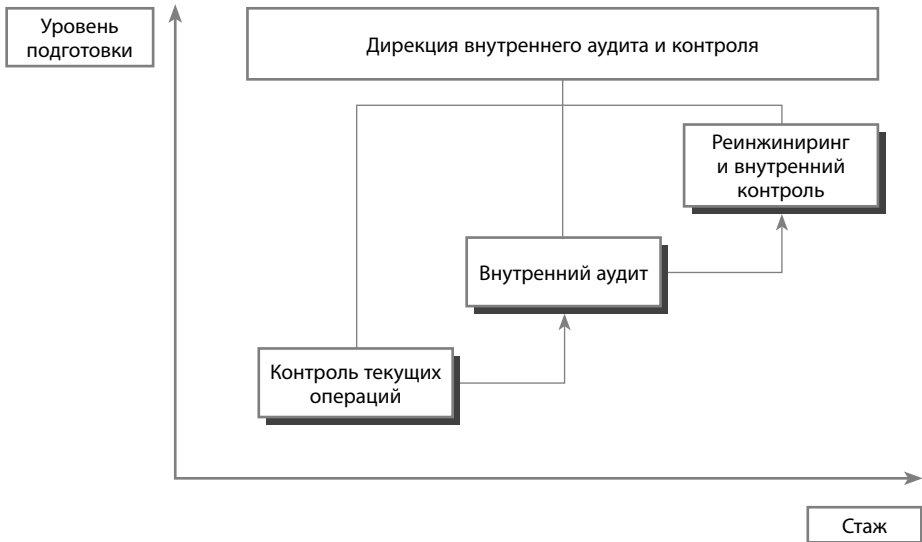


Рис. 17. Оптимальный вариант структуры ПВА

Логика такой организационной структуры следующая. Во-первых, с функциональной точки зрения она позволяет выполнять широчайший спектр задач, от простых точечных контрольных мероприятий до реализации сложных многоступенчатых проектов. Во-вторых, она может обеспечить постепенное профессиональное развитие и карьерный рост сотрудников (как объективный, так и субъективный). Это способствует снижению текучести кадров, т. к. человек вовлекается в процесс не менее чем на пять лет (время прохождения всех основных ступеней). В-третьих, сотрудники, которые долго работают в компании и имеют возможность изучать ее деятельность с различных сторон, способны принести существенную пользу в создании максимальной добавленной стоимости.

Кроме перечисленного имеет смысл упомянуть еще три наиболее часто встречающихся структурно обособленных подразделения.



- *Подразделение по управлению рисками.* Основной круг задач — создание и/или совершенствование процесса управления рисками. Часто такие подразделения создаются по той причине, что никто в компании, кроме аудиторов, толком не разбирается в процессе управления рисками либо операционные подразделения открыто или втихую саботируют мероприятия по созданию и развитию процесса управления рисками.
- *Подразделение по противодействию мошенничеству.* Основной круг задач — выявление фактических или потенциальных мошеннических операций, и/или участие, и/или проведение проектов по расследованию таких операций. В какой-то степени данный функционал пересекается с задачами службы безопасности, однако в некоторых компаниях существуют оба подразделения. В таком случае подразделение по противодействию мошенничеству по большей части проводит работу экономического и/или юридического плана.
- *Подразделение по методологии.* Основной круг задач — создание и управление методологией работы ПВА. Однако периодически эта задача является лишь формальной функцией подразделения. Фактически оно может создаваться для различных целей. С функциональной точки зрения такое подразделение самое бесполезное — квалифицированным аудиторам нюансы методологии работы должны быть известны. Для менее квалифицированных аудиторов существует руководитель проекта, который распределяет работу и ставит задачу, а также старшие товарищи, которые должны помогать делом и советом. Иначе какая это команда?

**Градация сотрудников ПВА.** Компании используют разнообразные названия для позиций специалистов в области внутреннего аудита и в смежных областях. Некоторые пользуются штатной расстановкой, применяемой в компаниях Большой четверки (аудитор, старший аудитор, менеджер). Компании с историей (образованные 20 и более лет назад) могут использовать исторически сложившуюся штатную расстановку (например, ревизор, ведущий ревизор, старший ревизор). Иногда встречаются мудреные варианты (например, бухгалтер-ревизор, экономист-аудитор, экономист-ревизор). Однако по большому счету сотрудников практически любого относительно крупного ПВА (от шести–восьми человек) можно условно разделить на четыре ключевые группы: помощник аудитора, аудитор, продвинутый аудитор и руководитель (см. табл. 26).

Таблица 26. Базовые категории сотрудников ПВА

№ п/п	Уровень аудитора	Стаж	Базовая сертификация	Базовая характеристика
1	Помощник аудитора	До 1–1,5 года	Не требуются	Не знает, что и как делать
2	Аудитор	От 1,5 до 2,5 года	СИА при приближении к уровню продвинутого аудитора	Знает, что делать, и часто знает, как делать
3	Продвинутый аудитор	От 2,5 года	СИА	Знает, что и как делать, но не знает, что лучше выбрать
4	Руководитель	От 3 лет	СИА	Знает, что и как делать и что лучше выбрать

Относительно небольшие ПВА (два–четыре человека) тяготеют к отъезду от аудиторов начального уровня, если, конечно, позволяет установленный уровень оплаты труда.

Ключевой навык для аудитора — умение импровизировать в рамках параметров проекта, т. е. умение управлять параметрами проекта и своими действиями в зависимости от развития внутренних (в рамках бизнес-процесса «Внутренний аудит») и внешних (за рамками бизнес-процесса «Внутренний аудит») обстоятельств. Такое умение базируется на определенном наборе навыков и умений. Используемая в табл. 26 базовая характеристика «знает, не знает» демонстрирует динамику развития аудиторского суждения, которое напрямую влияет на способность аудитора импровизировать.

Для практических целей также полезно использовать еще одну фундаментальную градацию аудиторов по подходу к построению аудиторского процесса.

- *Конвейерные аудиторы (конвейерный аудит)*. К ним относятся аудиторы уровня «помощник аудитора», «аудитор» и в меньшей степени аудиторы уровня «продвинутый аудитор», однако все зависит от круга задач, которые приходилось решать. Типичный пример использования конвейерного подхода к организации аудиторского процесса дают компании Большой четверки. В них существует диверсифицированная штатная расстановка, насчитывающая в среднем пять–шесть основных уровней. Специалист начального уровня начинает с очень ограниченного круга задач, связанного с выполнением отдельных мероприятий в ходе аудиторского процесса (например, проведение отдельных тестов). Постепенно круг задач расширяется, специалист двигается по карьерной лестнице. Однако, даже достигнув пятого–шестого уровня, он часто не может считаться универсальным аудитором. Основная причина

в том, что кроме уровней в компаниях Большой четверки существуют еще и направления деятельности (аудит, риск-менеджмент, внутренний контроль, консалтинг и т. д.). Поэтому, даже если специалист существенно продвинулся в области аудита, он часто остается на начальном уровне в других областях.

- *Универсальные аудиторы (универсальный аудит)*. К данному типу в основном относятся аудиторы уровня «руководители» и часть аудиторов уровня «продвинутый аудитор». Ключевой отличительной способностью универсальных аудиторов является высокий уровень развития навыка импровизации, что невозможно без знаний во многих областях деятельности компаний, а также умения комбинировать знания и навыки. Универсальные аудиторы способны самостоятельно эффективно осуществлять проекты различной направленности, от ревизионных проектов до проектов по реинжинирингу процессов. В силу расширенных требований к квалификации универсального аудитора им не может являться специалист младше 30 лет.

Однако ни у одного из этих типов внутренних аудиторов нет абсолютного преимущества, и те и другие имеют как преимущества, так и недостатки (табл. 27).

Таблица 27. Характеристики типов аудиторов

Тип аудитора	Ключевые преимущества	Ключевые недостатки
Конвейерный	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Меньше уровень оплаты труда</li> <li>✓ Повышенная заменяемость</li> <li>✓ Специализация</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Способен выполнять ограниченный перечень проектов</li> <li>✓ Необходимость в контроле качества и содержания работы</li> <li>✓ Качество выполнения аудиторских процедур варьирует</li> </ul>
Универсальный	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Способен выполнять широкий перечень проектов</li> <li>✓ Самостоятельность и самодостаточность</li> <li>✓ Гарантии качества выполнения аудиторских процедур</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Повышенный уровень оплаты труда</li> <li>✓ Проблематичная заменяемость</li> <li>✓ Повышенная капризность</li> </ul>

Необходимо понимать, что разделение внутренних аудиторов на конвейерных и универсальных довольно условно. Например, специалист достигает уровня старшего аудитора, работая в одной из компаний Большой четверки. По меркам Большой четверки он практически однозначно является конвейерным аудитором. Однако если такой специалист перейдет в ПВА средней российской компании, то он вполне может быть воспринят там как универсальный аудитор.

**Численность ПВА.** На численность ПВА всегда влияют как объективные, так и субъективные факторы. К ключевым объективным факторам в первую очередь относятся объем и содержание задач, на решение которых направлена деятельность ПВА. Постановкой задач могут заниматься как аудиторский комитет, так и менеджмент, а также само ПВА (что нередко оправданно и более продуктивно). Вторым важным объективным фактором является способность компании привлекать специалистов требуемого уровня в требуемом количестве. Например, некоторые компании просто не могут позволить себе обширного штата аудиторов в силу ограниченности ресурсов. Также на рынке труда в последние годы наблюдается устойчивый дефицит адекватных внутренних аудиторов любого уровня подготовки. Что касается субъективных факторов, то их порой бывает на порядок больше, чем объективных. К наиболее распространенным можно отнести следующие:

- *Параноидальное отношение владельцев компании или топ-менеджмента к численности сотрудников того или иного подразделения или к численности сотрудников компании в целом.* Оно выражается в постоянном подозрении, что имеющееся количество сотрудников превышает необходимое для обеспечения нормальной работы компании. Это приводит к внезапным и логически непостижимым метаниям между сокращением и увеличением численности сотрудников как отдельных подразделений, так и компании в целом. В большинстве случаев такие подозрения являются следствием незнания взаимосвязи между задачами/целями и ресурсами, необходимыми для их достижения. Довольно часто нет даже представления о самих задачах и целях.
- *Традиционная штатная структура.* В этом случае руководство компании однажды вдолбило себе в голову, что численность такого-то подразделения должна быть такой. Возможно, когда-то это имело причинно-следственное объяснение, но со временем оно кануло во тьму времен. Теперь все объясняется фразами из серии «у нас так принято».
- *Негласное правило соотношений численности сотрудников различных подразделений.* Отчасти этот фактор перекликается с предыдущим, однако более вариативен. Часто является результатом многосторонних взаимоотношений и обмена мнениями управленцев различного уровня, приводящих к созданию обычно среднесрочных правил, посягающих на нарушения когнитивных функций (т. е. бредом). Например, заявления из серии «мы же не аудитор-

ская компания, поэтому аудиторов не должно быть много», при этом понятие «много» определяется очень своеобразно.

- *Веяние моды.* Не секрет, что ряд компаний создают в своем составе ПВА или функцию риск-менеджмента не потому, что четко осознают потребность в этих функциях и представляют, чем эти подразделения будут заниматься. Это делается потому, что, например, владелец или генеральный директор посетил умную конференцию, основные конкуренты уже имеют такие подразделения или отпрыск владельца компании закончил заграничное высшее учебное заведение и преисполнен прогрессивными идеями.
- *Влияние административного ресурса.* В большинстве компаний происходит нескончаемая борьба между группировками и/или управленцами за внимание и милость ключевых людей (владельцы и/или топ-менеджеры). Победители наслаждаются дополнительными привилегиями, например могут позволить себе содержать многочисленную свиту независимо от того, есть от этого польза компании или нет.

Вышеперечисленные факторы и многие другие субъективные факторы часто указывают на недостатки системы управления компанией, начиная с организации отдельных процессов и заканчивая корпоративной культурой и персональными характеристиками владельцев компании. Эти субъективные факторы присущи многим российским компаниям, что отражает общий низкий уровень развития управленческих технологий в нашей стране. Устранить их влияние можно, однако во многих случаях это требует значительных усилий и времени.

Возвращаясь к практическим аспектам расчета оптимальной численности ПВА, имеет смысл обратить внимание на следующие ключевые принципы:

- При одинаковом объеме работ с уменьшением численности ПВА должен увеличиваться уровень квалификации его сотрудников (более квалифицированным сотрудникам лучше удастся придерживаться принципа снайпера и принципа *do it right the first time*). В данном случае не имеет значения, в какой компании работают аудиторы. Учитывается зависимость только от объема работ, который может быть большим в маленькой компании и маленьким в большой.
- При возрастании сложности работ снижается целесообразность использования конвейерных аудиторов. Логика проста — в отно-

шении квалификации не работает правило « $1 + 1 = 2$ », т.к. два менее квалифицированных аудитора не дают в сумме одного более квалифицированного аудитора.

- Принцип «три единицы плюс три» — при процессном аудите работает подход, когда один аудитор выполняет аудит одного ключевого процесса на одном предприятии в течение трех месяцев. Это требование является минимальным с точки зрения численности, т.е. малоэффективно поручать одному аудитору выполнять, например, аудит двух процессов на одном предприятии одновременно. При этом квалификация аудитора должна быть минимум на уровне «аудитор», а еще лучше на уровне «продвинутый аудитор». Совсем хорошо, если аудитор при этом является универсальным или хотя бы конвейерным, но специализирующимся на данном процессе. При таком сочетании условий результаты аудита будут более-менее приемлемыми.
- Принцип «70 на 30» — при выполнении процессного аудита минимум 70% времени уходит на операции, не требующие особого участия мозга, т.е. во многом механические. Это означает, что на одного аудитора, принимающего решения, должен приходиться как минимум один аудитор, способный выполнять механическую работу, а еще лучше два. При таком соотношении можно выполнить максимально возможный объем работы с наилучшим результатом. Разумеется, и квалифицированные аудиторы способны выполнять механическую работу, однако в таком случае их ресурс используется неэффективно.
- При увеличении эластичности бюджета возрастает целесообразность использования конвейерного аудита (см. рис. 18). В данном случае важен акцент именно на эластичность бюджета, а не просто на его величину. Для дела лучше, когда бюджет эластичен, т.е. формируется исходя из имеющегося объема задач, чем когда он фиксирован. Если уж аудиторы хотят изменить мир к лучшему, правильнее начать с себя. Когда руководитель ПВА ограничен строго определенной величиной бюджета, ему лучше сформировать команду из универсальных аудиторов. По отдельности они будут дороже, чем конвейерные аудиторы, однако смогут обеспечить высокую отдачу на единицу ресурсов и выполнять различные по тематике проекты. Для подразделения, живущего в условиях лимитов, это оптимальный подход к организации деятельности.

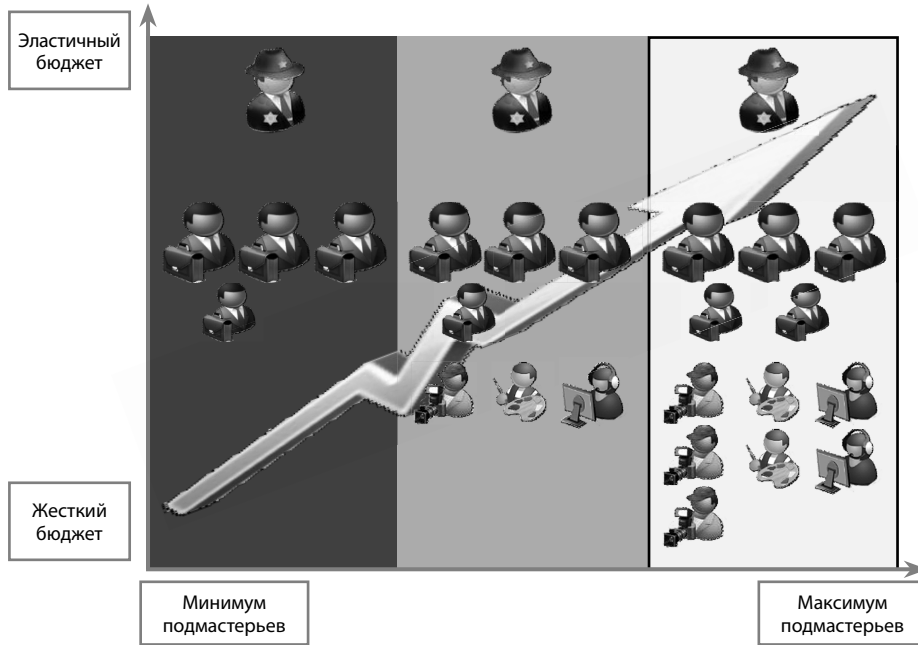


Рис. 18. Схема зависимости состава сотрудников ПВА от эластичности бюджета

## Нюансы процесса подбора сотрудников

Ключевым этапом процесса подбора кандидатов практически на любую позицию в ПВА является собеседование. Можно организовать подбор сотрудников только по результатам формального тестирования, однако лучше этого не делать. Коллектив ПВА должен быть командой и разделять определенные общие ценности, которые в последнее время все реже встречаются среди людей. Кроме того, особую важность имеет психическая и эмоциональная устойчивость, наличие которой можно определить только по результатам личного общения.

Правильный подход к проведению собеседования — это совмещение тестирования профессиональных знаний и навыков с выявлением и оценкой околопрофессиональных способностей и навыков и личностных характеристик. Не имеет смысла устраивать тестирование в отрыве от практических навыков — мало иметь знания, важнее уметь ими пользоваться, т. к. аудитор должен в большей степени быть практиком. Также при собеседовании с аудиторами глупо ограничиваться только болтовней — есть люди, у которых прекрасно подвешен язык, однако на этом

их полезные профессиональные и околопрофессиональные способности заканчиваются. В целом подход к проведению собеседований зависит от уровня, на который претендует конкретный человек (см. рис. 19).

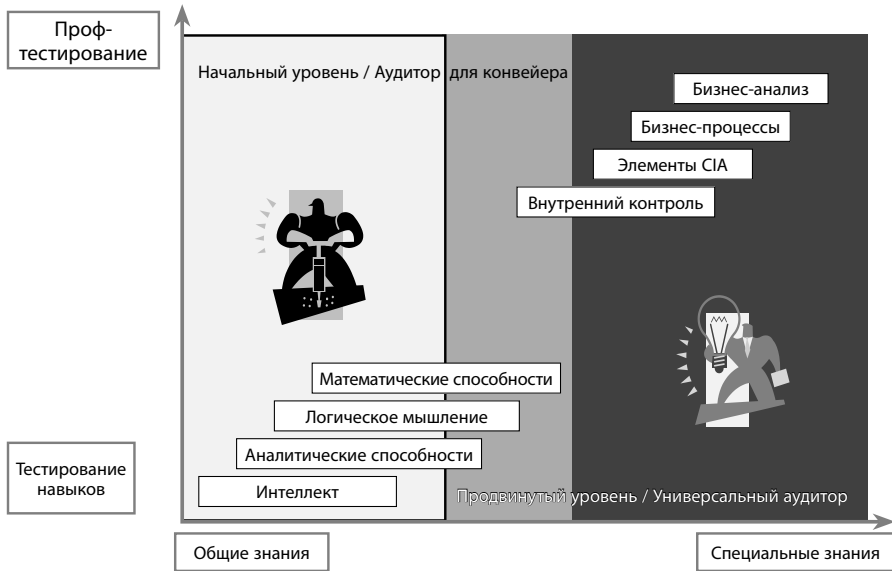


Рис. 19. Зависимость содержания тестирования от уровня аудитора

При проведении собеседования со специалистами начального уровня имеет смысл сосредоточиться на тестировании околопрофессиональных навыков и качеств: математических и аналитических способностей, логического мышления, интеллекта. Эти качества лежат в основе такой фундаментальной способности, как способность к обучению. В природе отсутствуют хорошие внутренние аудиторы, у которых способность к обучению ниже среднего. По мере увеличения уровня тестирование должно смещаться в сторону профессиональных знаний и умений с бóльшим уклоном в нюансы той или иной тематики. Логика проста — специалист высокого уровня должен обладать умениями и знаниями, имеющими реальную, а не потенциальную практическую ценность.

Очень полезны тесты, не имеющие однозначно правильного ответа. Например, я уже долгое время пользуюсь тестом, состоящим из двух основных блоков — тестирование понимания процессов и тестирование понимания экономики предприятия. Для первой части теста я использую графическое описание процесса или части процесса с рядом намеренных ошибок и неточностей. Большинство таких ошибок и неточностей имеют ситуативный характер, т. е. актуальны при опреде-



ленном сочетании факторов (например, отсутствие тендерной процедуры не всегда является существенным недостатком системы внутреннего контроля, для мелких сделок тендеры часто целесообразнее не проводить). Во второй части теста я предлагаю проанализировать бухгалтерскую отчетность (часто только формы 1 и 2) предприятия и на основе анализа представить предположения по нюансам операционной деятельности (например, увеличение валовой прибыли в текущем периоде по сравнению с прошлым периодом может означать увеличение цены реализации продукции предприятия). Меня интересует способность человека видеть за цифрами реальные события, которые привели к появлению этих цифр, а также способность моделировать такие события (т. е. делать предположения в отношении неочевидных фактов для сохранения причинно-следственной связи в рассуждениях). В процессе обсуждения результатов тестирования можно выявить и оценить степень развития околопрофессиональных способностей и навыков. Кроме того, результаты тестирования — это намного более продуктивная тема для обсуждения на собеседовании, чем разговоры «за жизнь».

Ключевой принцип построения программ тестирования при отборе сотрудников — использование однажды разработанной программы в течение длительного периода (от года), чтобы обеспечить сопоставимость результатов. Также, если программа используется достаточно долго, можно оценить ее эффективность путем последующих наблюдений и оценок сотрудников, принятых на работу.

По результатам многочисленных собеседований можно с уверенностью сказать, что хорошие аудиторы получаются из кандидатов, обладающих разнообразным опытом в различных сферах. Более уместно говорить о сочетании знаний, способностей, умений и навыков кандидата. Однако кандидаты, в опыте которых преобладают определенные компании, обладают рядом общих особенностей. Например, кандидаты из Большой четверки обладают хорошими навыками по организации работы (составление рабочих документов, методология аудита), однако часто выполняют работу поверхностно с точки зрения процессного аудита. Кандидаты с технической подготовкой часто хорошо разбираются в операционных процессах, но плохо представляют себе, как именно те или иные изменения в операционных процессах отразятся на экономике предприятия, плюс они плохо владеют методологией аудита и требуют дополнительного обучения.

Также существует ряд точечных нюансов, которые полезно принять во внимание при подборе сотрудников в ПВА.

- Вероятность встретить оптимального кандидата на вакансию обратно пропорциональна уровню позиции. Другими словами, чем выше уровень позиции и чем выше уровень требований, тем больше времени уйдет на поиск адекватного сотрудника. Это логично — для подготовки высококвалифицированных аудиторов необходимо сочетание ряда факторов, порой уникальных, в течение продолжительного времени.
- При прочих (!) равных условиях у правильных аудиторов старшего возраста есть небольшое преимущество перед более молодыми аудиторами — им охотнее верят. Аудиторы — это агенты перемен. Люди конструктивнее реагируют, когда о целесообразности и необходимости перемен им говорит человек, сопоставимый с ними или старше их по возрасту, а не вчерашний студент.
- По возможности необходимо наводить справки о потенциальных кандидатах. Еще лучше, если такая информация поступает от людей, мнению которых можно доверять (например, авторитетные коллеги из ПВА других компаний). Разумеется, при этом необходимо соблюдать этические принципы — при отказе кандидату предыдущие мероприятия по наведению справок не должны негативно отражаться на его карьере в текущей компании.
- Необходимо использовать максимально возможное количество каналов рекрутинга, не забывая про внутренние источники компании. Информацию об имеющихся вакансиях можно размещать на специализированных сайтах, на профессиональных сайтах, распространять среди коллег из других компаний и т. д. Можно привлекать рекрутинговые компании, однако часто они пользуются публичными информационными ресурсами.
- Кандидаты-«перебежчики» против кандидатов-«одноколейщиков». «Перебежчики» — это кандидаты, которые за время работы сменили ряд компаний. Часто в среднем время их работы в каждой компании не превышает двух лет. В их списке практически всегда есть компании, в которых они проработали менее года. Нередко компании, в которых работали «перебежчики», функционируют в совершенно разных сферах (например, опыт работы в банке и некоммерческой организации). «Одноколейщики» — это кандидаты, которые большую часть своей карьеры проработали в одной компании. Часто они меняют работу не более одного-двух раз за свою жизнь. В среднем время их работы в каждой компании превышает пять лет. В силу такой лояльности многим работодателям импони-

ругают именно «одноколейщики». Особенно когда им довелось работать в достойных компаниях, например считающихся лучшими в своей отрасли. Однако в ряде случаев кандидаты-«перебежчики» могут владеть уникальными и обширными практическими работками в силу своего разнообразного опыта. Если требуется именно такое сочетание качеств, то «перебежчики» будут лучшим выбором. Нередко «перебежчики» в силу своих личностных характеристик являются пассионариями, а это — очень ценное качество для продвижения активных перемен в компании.

- Пожалуй, лучшими процессными аудиторами являются те, для кого аудит является второй специализацией. Часто проще научить сотрудника аудиту, чем, например, нюансам функционирования производственных процессов.
- Принцип «два в одном» — оптимальным является кандидат, уже обладающий продвинутым уровнем подготовки как минимум в одном из ключевых направлений деятельности ПВА, а также имеющий повышенную способность к обучению.
- «Если у вас есть проблема, для решения которой требуется привлечение дополнительных людей, то при наборе вы должны действовать подобно повару, который солит пищу понемногу, чтобы не пересолить ее»<sup>1</sup>. Всегда стоит помнить о том, что, с одной стороны, чем больше численность ПВА, тем больше возможностей, но, с другой стороны, обязательства при этом также увеличиваются.
- Принцип «скамейки запасных» — необходимо формировать пул достойных кандидатов из числа тех, кого по каким-то причинам нет возможности принять на работу в настоящий момент. Для этого необходимо постоянно держать руку на пульсе рынка труда — проводить периодические интервью с потенциальными кандидатами, неформально общаться с другими руководителями ПВА, участвовать в профессиональных мероприятиях, периодически просматривать сайты с вакансиями и т. д. Достойных кандидатов необходимо примечать и по возможности держать их в поле зрения, как говорится, до лучших времен.

## Нюансы процесса подготовки сотрудников

С фундаментальной точки зрения процесс подготовки сотрудников должен иметь, если так можно выразиться, упреждающий характер. Другими

---

<sup>1</sup> 100 Правил проектного управления НАСА.

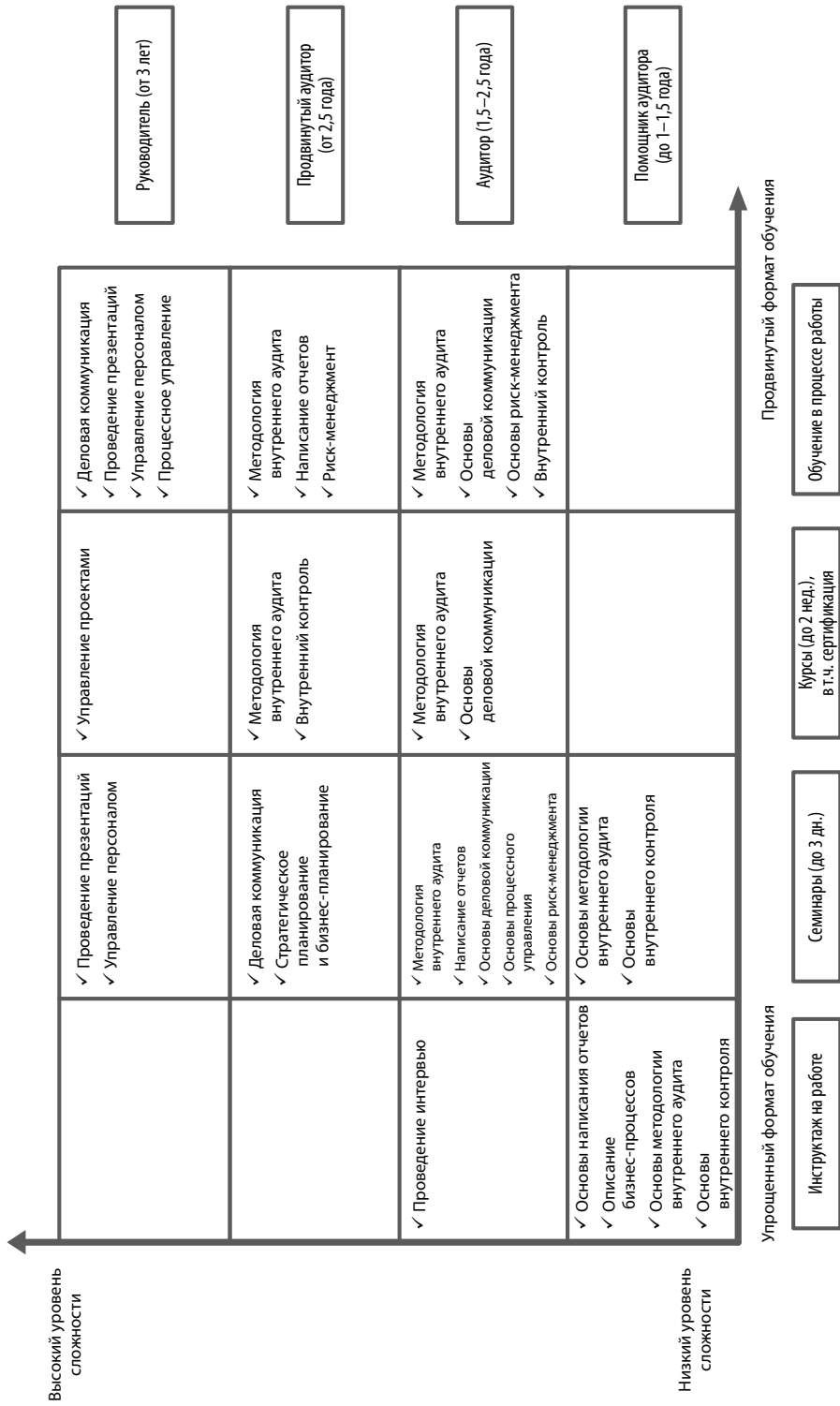


Рис. 20. Система подготовки правильного внутреннего аудитора

словами, правильная система подготовки нацелена на подготовку сотрудников для выполнения будущих задач. Некоторые пробелы в знаниях и навыках можно устранить в процессе выполнения проекта, но не более того.

Система подготовки правильного аудитора включает следующие базовые направления (см. рис. 20): структура и содержание бизнес-процессов и основы реинжиниринга, внутренний контроль, статистика, экономический анализ, внутренний аудит, корпоративное управление, стратегическое и бизнес-планирование, риск-менеджмент.

В процессе подготовки должны использоваться следующие базовые принципы (см. рис. 20):

- По мере повышения уровня специалиста обучение должно становиться более интерактивным. Например, для специалистов начального уровня лучше подойдет инструктаж по особенностям выполнения конкретного достаточно прямолинейного задания непосредственно перед его выполнением. Дополнительная информация, не связанная напрямую с заданием, может их только запутать. Специалисты продвинутого уровня спокойно могут получать задание, например, уже в виде блока потенциальных рисков по конкретному процессу, часть из которых они могут сформировать самостоятельно. Для оценки актуальности этих рисков может потребоваться обсуждение их деталей с руководителем проекта. Для специалистов начального уровня вполне подходят краткосрочные семинары и тренинги. Для продвинутых специалистов такие мероприятия часто бесполезны, если только они не носят узкоспециализированный характер.
- По мере повышения уровня специалиста обучение должно становиться более интегрированным. Специалисты начального уровня должны понимать, как делать работу. Специалисты продвинутого уровня должны понимать, как различные результаты их работы влияют на результаты работы ключевых процессов, как по отдельности, так и в совокупности. Например, для специалистов начального уровня не стоит затевать обучение по теме стратегического и бизнес-планирования, т. к. это требует определенного уровня знаний как минимум в области ключевых бизнес-процессов и особенностей их взаимодействия.
- По мере повышения уровня специалиста обучение должно становиться более детализированным. Начальное обучение дает базовые знания и закладывает структуру для их углубления. Продвинутое

обучение делает упор на нюансы и совершенствование более тонких умений и навыков. Детализация обучения приводит к тому, что оно становится либо продолжительным (например, профессиональная сертификация), либо узкоспециализированным, либо детализированным.

Также существует еще ряд точечных нюансов, которые полезно учитывать в процессе организации и проведения обучения сотрудников ПВА.

- Чем выше уровень аудитора, тем меньше вариантов повышения его уровня. В конце концов, наиболее продуктивным становится только самообучение и обучение у более продвинутых коллег. Обучение приобретает точечный характер, т. к. основной объем знаний и умений уже получен и освоен.
- Каждый сотрудник рано или поздно достигает состояния профессионального плато, при котором процесс повышения профессионального уровня объективно и субъективно резко замедляется или вообще приостанавливается (см. рис. 21). Достижение такого состояния обычно не происходит внезапно, практически каждый человек может почувствовать его приближение. Основная сложность заключается в том, что у многих людей не хватает самокритики,

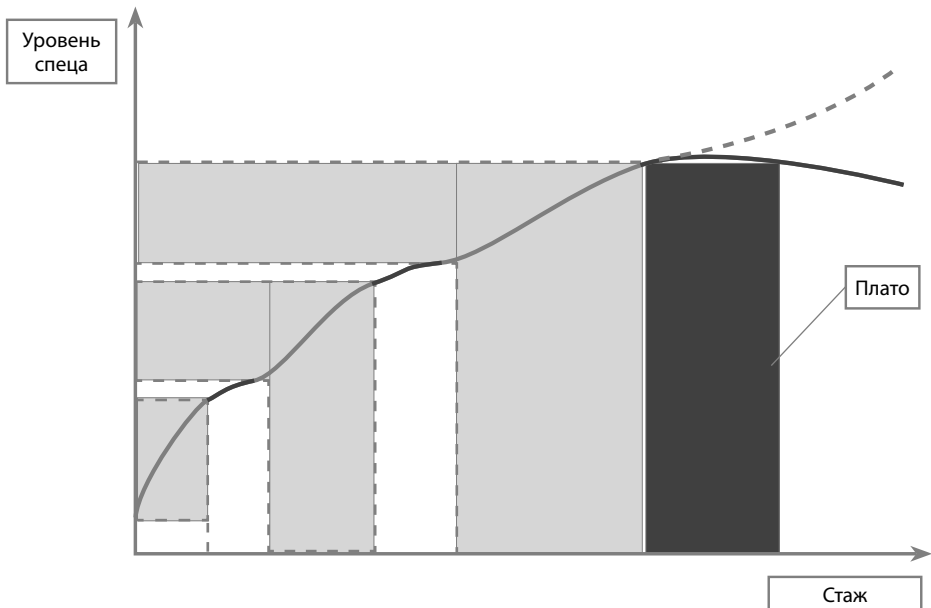


Рис. 21. Динамика развития специалиста в зависимости от стажа

чтобы признать свою уязвимость для данного явления. В процессе трудовой деятельности многие специалисты могут проходить профессиональное плато неоднократно. В большинстве случаев выход из каждого последующего плато требует больше времени и усилий, вплоть до ситуаций, когда собственных усилий уже оказывается недостаточно. Одни сотрудники находятся в этом состоянии длительное время, другие начинают потихоньку деградировать. Продолжительность состояния профессионального плато зависит как от личностных качеств человека, так и от действий, направленных на стимулирование выхода из него и возобновления профессионального роста. Хорошие руководители ПВА должны помогать своим сотрудникам как определять наступление профессионального плато, так и стимулировать его преодоление.

- Методика «с черного хода» — суть данного метода заключается в стимулировании процесса обучения по конкретной тематике не напрямую, а за счет изменения параметров конечного результата работы, для выполнения которой требуется вникнуть в эту тематику. Классическим примером использования такого принципа является внедрение нового ИТ-приложения. Многие компании рано или поздно меняют одно ИТ-приложение, которое, например, устарело и не отвечает потребностям, на новое. Один из наиболее действенных методов обеспечения перехода на использование нового ИТ-приложения — четкое обозначение даты, с которой работа с использованием старого ИТ-приложения становится физически невозможной, и отключение старого ИТ-приложения в эту дату. При таком подходе сотрудники вынуждены пройти обучение работе с новой системой, т. к. иначе выполнение их функциональных обязанностей становится невозможным.
- Руководитель ПВА может использовать данный принцип, например, изменяя требования к структуре и содержанию отчета. В главе «Подготовка отчетов — что делать до, во время и после написания отчета» приведен пример того, как отказ от использования прилагательных сказывается на качестве проектной работы и отчета. Изменение требований к конечному результату заставляет сотрудников ПВА искать способ их выполнения, а значит, периодически заставляет обучаться чему-то новому.
- Повышение квалификации каждого сотрудника ПВА должно осуществляться в соответствии с индивидуальным планом развития. При формировании плана необходимо учитывать стратегию раз-

вития ПВА, мнение руководителя ПВА, мнение непосредственного руководителя сотрудника и, обязательно, мнение самого сотрудника. Индивидуальный план развития всегда должен преследовать определенную цель. Вариантов формулировки цели множество. Например, в качестве цели по плану развития может выступать повышение квалификации сотрудника с уровня «аудитор» до уровня «продвинутый аудитор» в результате выполнения таких-то и таких-то мероприятий. Также цель может быть сформулирована в виде перечня задач, которые сотрудник должен научиться выполнять.

- Принцип «красного уголка» — важно выделить время для сотрудников и привить им привычку к саморазвитию. Механизмы — обсуждение материала посещенных конференций, рассылка обучающих материалов по внутрикорпоративной почте, задания по анализу околоаудиторской информации с последующей презентацией результатов коллегам, написание статей во внутрикорпоративные издания, поддержка внутренней библиотеки и т. д. Голова сотрудников ПВА не должна простаивать.

## Нюансы мотивации сотрудников

Профессия внутреннего аудитора относится к тем профессиям, в которых фактор мотивации играет существенную роль. В значительной степени это связано с тем, что работа внутреннего аудитора имеет проектный характер и результат ее часто заранее неизвестен. Это приводит к тому, что результаты работы по проекту во многом зависят от желания внутреннего аудитора выполнить свою работу качественно и в срок.

Для сотрудников ПВА следующие мотивирующие факторы являются ключевыми:

- *Заработная плата.* Хорошо, когда она имеет фиксированную и переменную часть (кроме случаев, когда переменная часть выплачивается в конверте). Очень хорошо, когда существуют дополнительные выплаты за время, проведенное в командировках, особенно при использовании прогрессивной шкалы для их начисления (больше дней в командировке, выше оплата за один день). В ряде компаний переменная часть имеет форму бонусных выплат по итогам года (намного реже по итогам квартала). И лишь в некоторых компаниях осуществляют дополнительные выплаты за время, проведенное в командировках. Справедливости ради надо отметить, что такие выплаты должны производиться, т. к. часто не сам ауди-



тор определяет, сколько времени ему необходимо провести в конкретной командировке.

- *Суточные*, в т. ч. с прогрессивной шкалой. Часто именно суточные воспринимаются как дополнительные выплаты за время, проведенное в командировке, хотя их суть несколько иная. В большинстве крупных компаний суточные вполне достойные, некоторые даже используют прогрессивную шкалу. Однако, к сожалению, встречаются исключения.
- *Социальный пакет*. Для внутреннего аудитора наиболее существенное значение имеет оплата мобильной связи и полисы ОМС и ДМС. Опять же в силу мобильности профессии.
- *Разнообразная тематика проектов*. Многие внутренние аудиторы весьма заинтересованы в повышении своего профессионального уровня (как минимум до определенного уровня), т. к. часто от этого напрямую зависит уровень их доходов. Способность выполнять широкий спектр задач является одним из качеств высококвалифицированного аудитора.
- *Динамика внедрения рекомендаций (выполнения планов мероприятий)*. Практически любому важно, чтобы результаты его труда были востребованы. Для многих внутренних аудиторов работа «в стол» является сильным демотивирующим фактором, особенно когда результаты работы действительно стоящие и могли бы принести большую пользу. Обеспечение выполнения планов мероприятий нередко является нетривиальной задачей и требует индивидуального подхода. Здесь есть один существенный нюанс. Если рекомендации ПВА игнорируются, могут быть как минимум два варианта последующих действий. С одной стороны, руководитель ПВА может впасть в состояние беспомощности и не иметь никакого плана дальнейших действий по повышению внимания к работе ПВА. С другой стороны, руководитель ПВА может не впадать в отчаяние и постоянно искать возможность для практического применения результатов работы своих сотрудников. Часто такие усилия приводят к успеху. Для сотрудников ПВА важно понимать, какой из двух вариантов будет реализован руководителем ПВА. Если руководитель ПВА выберет второй вариант, у него появятся дополнительные возможности по удержанию особо ценных сотрудников.
- *Баланс рабочего и личного времени*. Часто работает правило — чем выше квалификация внутреннего аудитора, тем сложнее полу-

чить его согласие принести в жертву личное время ради работы. Во внутреннем аудите постоянное использование потогонной системы без достойной компенсации ведет к тому, что хорошие сотрудники уходят.

- *Повышение квалификации.* Как минимум должна предоставляться возможность для повышения квалификации (например, за счет адекватной плотности графика работы), если уж зажимаются деньги на обучение за счет компании. Хорошо, когда содержание работы обеспечивает возможность постоянного профессионального роста. Однако так бывает далеко не всегда.

Существуют следующие точечные нюансы мотивации, которые полезно учитывать:

- По мере повышения уровня специалиста необходимо переходить от стандартной мотивации к индивидуальной. Основные стандартные мотиваторы — это деньги, «погоны», льготы и «перки», условия работы, признание, безопасность, социальные отношения, имидж, статус. Индивидуальные мотиваторы намного разнообразнее — интересная работа, креативность, разнообразие, семейные традиции, консерватизм и многое другое.
- Все виды мотивации могут быть заменены одним — энтузиазмом. Однако энтузиазм непредсказуем. Кроме того, энтузиазм рано или поздно должен заменяться на что-то более существенное. Если руководитель ПВА беспардонно и безоглядно эксплуатирует энтузиазм, то он должен быть готов к тому, что однажды сотрудники, как говорится, выставят ему счет.
- С мотивацией можно угадать, но лучше знать наверняка — изучайте потребности своих сотрудников.
- Рано или поздно мотивационный эффект денег заканчивается (оценочно от полугода до года).
- Помните закон Йоркса–Додсона — избыточная мотивация так же негативна, как и недостаточная.

## ОБ АВТОРЕ

**О**лег Владимирович Крышкин закончил Дальневосточный государственный университет (ДВГУ) в 1997 г. по специальности «Международные экономические отношения». Имеет степень бакалавра по специальности «Бизнес-управление» (business administration) Мэрилендского университета (1996, США). В 2004 г. получил степень кандидата экономических наук в Санкт-Петербургском государственном университете экономики и финансов (СПбГУЭФ, ФИНЕК). Является сертифицированным внутренним аудитором (CIA), а также имеет аттестат по общему аудиту. Член Института внутренних аудиторов.



С 1997 по 2002 г. работал аудитором и старшим аудитором в компаниях PricewaterhouseCoopers и «Балт-Аудит-Эксперт». Участвовал и руководил как проектами по общему аудиту, так и консалтинговыми проектами в области налогообложения, бизнес-планирования, экономического анализа. С 2003 по 2005 г. — внутренний аудитор в компаниях «ИлимПалп Энтерпрайз» и «Мегафон». С 2006 по 2011 г. руководил подразделениями внутреннего аудита в компаниях «ЕвроХим», «Главстрой» и «Интегра-Менеджмент». С 2011 г. — директор по внутреннему аудиту в ОАО «ФосАгро» (производство удобрений).

На протяжении последних четырех лет активно участвует в качестве докладчика в конференциях и семинарах (Institute of Internal Auditors, IC Energy, MSB Events, «Клуб финансовых директоров») по тематике внутреннего аудита, внутреннего контроля, управления рисками.



# ГЛОССАРИЙ

**Аудиторский след** — результат регистрации событий, действий, фактов таким образом, который позволит в последующем проследить и проанализировать причинно-следственную связь происшедшего в прошлом.

**Аудиторский цикл** — последовательность ключевых процессов во внутреннем аудите, а именно: 1) формирование оценки рисков; 2) выбор объекта аудита; 3) проведение проекта внутреннего аудита; 4) формирование плана мероприятий; 5) исполнение плана мероприятий; 6) мониторинг исполнения плана мероприятий; 7) переоценка рисков, связанных с объектом аудита; 8) принятие решения о проведении аудита в отношении объекта аудита. В этой последовательности речь идет об одном и том же объекте аудита. Аудиторский цикл измеряется в единицах календарного времени (неделя, месяц, год). Попросту говоря, аудиторский цикл равный, например, трем годам означает, что аудит объекта аудита будет повторяться каждые три года. Существует и укороченный вариант аудиторского цикла, когда процессы 1, 2, 7, 8 не осуществляются, а внутренний аудит объекта автоматически проводится в соответствии с выбранной периодичностью.

**Аудиторское суждение** — процесс принятия аудитором решения на основе анализа ограниченной информации.

**Владелец процесса** — сотрудник юридического лица, который несет ответственность за достижение целей процесса.

**Вмененный риск** — риск, присущий определенному сочетанию факторов. Любая система обладает определенным набором вмененных рисков вследствие свойственной ей структуры и содержания. Базовая цель любого контроля заключается в минимизации влияния вмененных рисков системы на результаты ее работы.

- Внешний аудитор** — консалтинговая компания, оказывающая услуги в области аудита финансовой отчетности по российским или международным стандартам.
- Генеральная совокупность** — массив данных, событий, явлений, объектов и т. д., из которого делается выборка. Для любого определенного отрезка или момента времени такой массив является полным и исчерпывающим.
- Компенсирующий контроль** — такой контроль способен полностью или частично нивелировать негативные последствия отсутствия или недостатков функционирования предшествующего (чаще) или последующего (реже) контроля.
- Куратор договора** — сотрудник, отвечающий за успешное осуществление процесса формирования, согласования и выполнения договора. Успешное осуществление этих процессов обеспечивает достижение целей сотрудника. Часто именно куратор договора инициирует процесс формирования договора. Во многих случаях куратор договора не участвует в его непосредственном исполнении (например, доходные договоры, договоры подряда, в которых компания куратора выступает в качестве заказчика), однако организует адекватное исполнение («сопровождает» исполнение договора).
- Масштаб проекта** — совокупность объектов, в отношении которых осуществляются аудиторские действия. Масштаб проекта отделяет то, что попало в поле зрения аудитора, от того, что осталось вне этого поля.
- Материально ответственное лицо (МОЛ)** — физическое лицо (например, сотрудник компании), в число обязанностей которого входит обеспечение сохранности определенных материальных ценностей.
- Метод указательного пальца** — элемент примитивных (и часто, к сожалению, российских) управленческих технологий. Применяется при отсутствии механизмов управления изменениями как неотъемлемой части любого бизнес-процесса. Это означает, что недостаток контроля процесса или самого процесса не будет обнаружен и исправлен до тех пор, пока вышестоящее руководство не обратит на него внимание (нередко случайно) и не укажет на необходимость его исправления.
- Многоступенчатый процесс** — данный процесс имеет следующие признаки: 1) часто основное содержание входа в процесс во многом соответствует основному содержанию выхода из него (например, договор до согласования и после согласования); 2) большое коли-

чество этапов процесса, каждый из которых вносит относительно незначительные изменения (добавления) в конечный результат; 3) практически каждый этап процесса выполняется владельцем, отличным от других владельцев этапов процесса.

**Модель операционной деятельности** — схематичное укрупненное изображение одного или нескольких взаимодействующих процессов с обозначением основных действий, потоков информации, ресурсов и прочих результатов процессов, с возможным указанием основных параметров отображаемых процессов.

**Нестатистическая выборка** — при осуществлении такой выборки происходит поиск элементов генеральной совокупности, обладающих определенными качествами.

**Номенклатурная позиция** — обозначение объекта основных средств и прочих ТМЦ (материалы, запчасти и т. д.), обладающего определенными индивидуальными признаками, в учетной системе. Обычно представляет собой сочетание наименования и кода (цифрового или буквенно-цифрового).

**Объект аудита** — процесс, процедура, отчетность, документ и юридическое лицо, в отношении которых планируются или проводятся аудиторские процедуры с последующим формированием результатов в форме аудиторского отчета.

**От факта к учету и от учета к факту** — один из базовых подходов при проведении тестирования, который позволяет максимально объективно и надежно оценить степень достижения практически всех целей контроля (часто за исключением цели «обоснованность»). Понятие «учет» в данном случае следует трактовать в максимально широком смысле. Классический пример применения такого подхода — проведение выборочной инвентаризации. В процессе выборочной инвентаризации сравнивают не только данные учетных систем с тем, что видят, но и выбирают ряд позиций на месте, фиксируют их фактическое состояние (включая идентификационные данные) и сравнивают с данными учетных систем.

**Перекрестная ссылка** — элемент методологии формирования рабочих документов. Служит для установления связи между различными частями (вплоть до отдельных слов и цифр) рабочих документов. В состав перекрестной ссылки входят точные координаты той части рабочих документов, которую хотят увязать с частью, помеченной ею. Другими словами, если есть необходимость увязать две части

рабочих документов, ставят две перекрестные ссылки, по одной для каждой части, с указанием взаимных координат.

**План (исправительных) мероприятий** — такой план составляется по итогам проекта внутреннего аудита, например на этапе формирования финального отчета. Мероприятия, включенные в него, направлены на устранение недостатков, выявленных при проведении аудита.

**Подразделение внутреннего аудита (ПВА)** — в книге этот термин обозначает любое подразделение внутреннего аудита независимо от его фактического наименования (служба, отдел и т. д.)

**Правило «один на один»** — принцип социального поведения в компании. Он означает, что в любой момент времени не стоит пребывать в серьезном конфликте более чем с одним владельцем ключевого процесса.

**Правило японского эскалатора** — суть этого правила заключается в последовательном применении уважения и напряжения в процессе взаимодействия с представителями объекта аудита. Например, во время осуществления проекта при возникновении проблемы руководитель команды внутреннего аудита сначала самостоятельно пытается решить ее, начиная с того уровня менеджмента, на котором она возникла. При этом он вежливо разъясняет возможные варианты развития событий, включая обращение за помощью к следующему уровню руководства объекта аудита. Основная цель такой процедуры — показать бессмысленность сопротивления. И так по цепочке при необходимости вплоть до высшего руководства объекта аудита. Если действия руководителя проектной команды не увенчались успехом, он должен сообщить о возникших затруднениях руководителю ПВА, который также при необходимости эскалирует проблему вверх по цепочке (вплоть до аудиторского комитета и совета директоров, а возможно, и мажоритарного акционера).

**Практика форсирования контрольных процедур** — намеренное или вынужденное невыполнение контрольной процедуры. Намеренное невыполнение происходит по разным мотивам — от лени до мощеннических действий. Вынужденное невыполнение чаще всего происходит под давлением обстоятельств, например необходимости ускорить осуществление процесса.

**Превентивный контроль** — контроль, который направлен на предупреждение возникновения условий для реализации конкретного риска.



**Принцип (анализ) «затраты/выгоды»** — фундаментальный принцип, в соответствии с которым абсолютная ценность ресурсов, затраченных на достижение результата, должна быть меньше, чем абсолютная ценность результата.

**Принцип воспроизведения** — для соблюдения данного принципа необходимо обеспечить возможность для любого сотрудника ПВА повторить работу другого сотрудника и прийти к тем же выводам. Без документирования работы на проекте сделать это практически невозможно.

**Принцип гипотезы** — каждый детальный тест должен быть направлен на проверку определенного предположения или части такого предположения, сформулированного до начала выполнения детального теста. С каждым этапом проекта такое представление должно качественно улучшаться и уточняться. К началу процесса детального тестирования у команды внутренних аудиторов уже должен быть перечень гипотез, который они хотят разобрать во время детального тестирования.

**Принцип матрешки** — общий принцип организации информации, когда на одном носителе содержится максимальное количество уровней информации (от общей информации до детальной) о конкретном объекте. Обычно данные более детального уровня повышают качество использования данных более общего уровня (например, за счет обоснования или конкретизации). Таким образом реализуется оперативный доступ к максимальному количеству данных в конкретный момент времени для решения как исходных задач, так и задач, появляющихся в процессе решения исходных задач.

**Принцип прицельного любопытства** — концентрация на конкретной цели, стоящей перед внутренним аудитором в текущий момент. Многие внутренние аудиторы нередко тратят рабочее время на действия, которые не оказывают позитивного влияния на результат их работы. Довольно часто о безрезультативности таких действий известно заранее, однако они все равно совершаются.

**Принцип разведки** — применение тактики прощупывания потенциально перспективных тем для детального тестирования (хотя разведка полезна и в других аспектах аудиторской деятельности). Как известно, подавляющее большинство проектов внутреннего аудита проходят в условиях нехватки ресурсов для получения всей требуемой информации и проведения всего спектра процедур по всем потенциально интересным направлениям

(рискам). Аудитору приходится постоянно делать выбор, исходя из соотношения ресурсов и приоритета направлений (рисков). Чтобы сделать такой выбор максимально эффективно, необходимо проводить разведку. При выполнении проекта внутреннего аудита не обязательно выполнять полномасштабное детальное тестирование, чтобы убедиться в том, что выбранное направление (риск) не содержит существенных угроз и недостатков. Для оценки серьезности проблемы, т. е. определения ее приоритета, достаточно выполнить только процедуры, позволяющие выполнить такую оценку.

**Принцип разумной дозировки** — если сложно предположить последствия определенного сочетания фактов и обстоятельств, то лучше использовать минимальные дозы того и другого для получения и оценки реальных последствий.

**Принцип снайпера** — минимизация проигрышных ситуаций при взаимодействии ПВА с сотрудниками, управляющими объектом аудита. Под проигрышными, для простоты, понимаются ситуации, когда аудитор не получает того, чего хочет, большинство заинтересованных лиц в курсе этого и считают это проигрышем, аудитором не предпринимаются никакие действия для нивелирования ситуации либо эти действия не приносят желаемого эффекта.

**Принцип do it right the first time** — выполнение работы как минимум в полном соответствии с ожиданиями и/или требованиями с первой попытки.

**Профессиональное плато** — такое состояние развития специалиста, при котором профессиональный рост останавливается либо происходит незначительными темпами.

**Рабочие документы (документация)** — составляются участниками проекта внутреннего аудита в различной форме. Позволяют достичь нескольких целей — обеспечить соблюдение принципа воспроизведения, сформировать доказательную базу для отчета, оценить качество выполнения работы участниками проекта с точки зрения вышестоящего руководства или независимого оценщика, повысить уровень квалификации участников проекта.

**Режим ожидания момента** — намеренное активное ожидание такого стечения обстоятельств, которое позволит выполнить ранее задуманное. Активное ожидание означает, что постоянно ведется оценка текущей совокупности обстоятельств с целью выявления правильного момента для начала действий.

**Рейтинг рискованности** — результат анализа процессов на наличие и существенность определенного перечня факторов риска. Цель составления рейтинга заключается в определении наиболее рискованных процессов, т. е. процессов с максимальным количеством выбранных факторов риска, способных оказать максимальное негативное влияние на достижение цели этих процессов.

**Риск прогрессирующей задержки** — такая задержка относится к процессу формирования и согласования договоров, а также ко многим другим многоступенчатым процессам. Применительно к процессу формирования и согласования договоров ее суть заключается в том, что если каждый из согласующих лиц даже немного запоздает со своим согласованием, то совокупная задержка не будет равна сумме задержек всех согласующих лиц. Во многих случаях она больше, а порой существенно больше суммы отдельных задержек, в первую очередь вследствие организационных накладок (окончание одного процесса не означает автоматического начала следующего процесса и т. д.).

**Риск-образующий фактор** — фактор любой сути, формы и свойства (событие, характеристика объекта, физический закон и т. д.), который переводит риск из разряда гипотетических в разряд рисков, обладающих реальными шансами на реализацию (могут реализоваться в обозримом будущем с определенным негативным эффектом).

**Руководство бизнес-процесса** — в широком смысле это менеджмент, уполномоченный принимать управленческие решения, которые обеспечивают достижение цели определенного бизнес-процесса.

**Руководство объекта аудита** — по сути то же самое, что и руководство бизнес-процесса. Разница в том, что объект аудита не всегда является бизнес-процессом.

**Руководство ПВА** — для простоты под руководством ПВА подразумевается не только аудиторский комитет (если он создан в компании), но и любая структура, санкционирующая действия ПВА с функциональной точки зрения, в том числе акционеры компании напрямую.

**Специальное задание** — здесь этот термин означает аудиторский проект, обладающий следующими признаками: 1) инициатор либо менеджмент, либо аудиторский комитет, либо акционеры; 2) внеплановый проект; 3) узкоспециализированный проект; 4) часто проект, отличный по структуре и содержанию от плановых проек-

тов и/или проектов, в рамках которых выполняется полный набор аудиторских процедур; 5) относительно краткосрочный проект.

**Статистическая (случайная) выборка** — при осуществлении такой выборки используется предустановленный алгоритм отбора, который не зависит от характеристик генеральной совокупности и может быть выражен математически (например, в виде формулы). При осуществлении случайной выборки может использоваться генератор случайных чисел. Результаты статистической выборки могут обрабатываться с использованием теории вероятности.

**Тон сверху (tone at the top)** — в широком смысле это отношение высшего руководства компании к тем или иным аспектам как корпоративного управления, так и управления отдельными процессами.

**Точка перехода (из процесса в процесс)** — условное место в процессе, в котором выход из этого процесса является входом для процесса, обладающего отличными целями. Условность точки перехода связана с отсутствием универсальных правил идентификации процессов, особенно это касается процессов третьего и последующих уровней. Точки перехода однозначно есть в начале и в конце процесса, а также часто и по ходу процесса.

**Эффект ореола** — перенос позитивного или негативного впечатления о каком-либо аспекте жизнедеятельности человека на другие аспекты его жизнедеятельности. Например, если аудитор опрятен и ухожен, это не означает, что он проявит столько же усердия и внимания при документировании своей работы. Если у руководителя ПВА все же складывается такое впечатление, то он находится под влиянием эффекта ореола.

**Эффект студента** — откладывание выполнения задачи вплоть до того момента, когда остается минимум времени до наступления срока ее выполнения.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ СОКРАЩЕНИЙ

АП — аналитическая процедура

АСУТП — автоматизированная  
система управления  
технологическим процессом

АУП — административно-  
управленческий персонал

ГСМ — горюче-смазочные  
материалы

ДМС — добровольное  
медицинское страхование

ДПМ — дирекция по продажам  
и маркетингу

ДТ — дизельное топливо

ЕСН — единый социальный налог

З/п — заработная плата

ИП — инвестиционный проект

ИТР — инженерно-технический  
работник

КИП — коэффициент  
использования парка

КИПиА — контрольно-  
измерительные приборы  
и автоматика

КП — классический подход

КПД — коэффициент полезного  
действия

КПЭ — ключевые показатели  
эффективности

КТГ — коэффициент  
технической готовности

ЛЗК — лимитно-заборная карта

МВЗ — место возникновения  
затрат

МОЛ — материально  
ответственное лицо

МТО — материально-  
техническое обеспечение

МТР — материально-  
технические ресурсы

НИИ — научно-  
исследовательский институт

НИиОКР — научно-  
исследовательские и опытно-  
конструкторские работы

НС — номенклатурный  
справочник

ОГМ — отдел главного механика	УК — управляющая компания
ОМС — обязательное медицинское страхование	УОО — управленческая операционная отчетность
ОС — основные средства	ФОТ — фонд оплаты труда
ОТ — охрана труда	ЦОСАДУ — центральная оперативная система автоматизированного диспетчерского управления
ОТК — отдел технического контроля	CIA — certified internal auditor
ПВА — подразделение внутреннего аудита	CMM — Capability Maturity Model
ПП — продвинутый подход	EAA — equivalent annual annuity
ППР — планово-предупредительный ремонт	EBITDA — earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
ПЭО — планово-экономический отдел	EOQ — economic order quantity
ПЭС — передвижная электростанция	EPOS — electronic point of sale
СБ — служба безопасности	GNPV — generalized net present value
СВК — система внутреннего контроля	IRR — internal rate of return
СМР — строительно-монтажные работы	JIT — just in time
ТБ — техника безопасности	MIRR — modified internal rate of return
ТМЦ — товарно-материальная ценность	NPV — net present value
ТО — техническое обслуживание	RRIA — rate of return on invested assets
ТОиР — техническое обслуживание и ремонт	SMART — specific, measurable, achievable, realistic, timed
ТЭО — технико-экономическое обоснование	TQM — total quality management

# ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

## А

- Авторизация 26, 285, 300  
Административный ресурс 11, 29,  
73, 132, 134, 280, 445  
Акционер 7, 9, 10, 52, 69, 73, 77–79,  
184, 192, 199, 240, 255, 437, 464,  
467  
Анализ  
результатов исполнения 372,  
390–392, 396  
степени достижения плановых  
параметров 205, 223  
Аудитор  
конвейерный 442, 443, 445  
универсальный 442, 443, 446,  
448  
Аудиторский  
комитет 9, 19, 20, 68, 75, 81, 82,  
85, 86, 90, 118, 132, 176, 430,  
432, 444, 464  
цикл 12, 392, 461

## Б

- Бесспорность доказательств 188  
Бизнес-план 102, 103, 234, 236,  
241, 254, 260, 295, 351, 352, 360,  
366, 368, 372–375, 377, 381–383,  
387–401, 453  
Блочное тестирование 168

## В

- Вероятность 17, 27, 37–39, 41–44,  
47–49, 51, 53, 57, 59, 60, 62, 68,  
71, 77, 79, 93, 91, 95, 100, 101,  
121, 124, 125, 133, 135, 136, 138,  
139, 141–143, 154, 155, 160, 161,  
178, 182–184, 193, 210, 211, 218,  
220, 227, 230, 236, 237, 239, 243,  
244, 248, 249, 254–256, 261,  
262, 267, 270, 272, 274, 277, 290,  
293, 294, 308, 314, 327, 332, 336,  
345, 352, 368, 375, 381, 383,  
384, 386, 388, 389, 394, 397,  
399, 415, 418, 423, 424, 427, 430,  
450, 468  
Визуальное обследование 168, 275  
Визуальный контроль 30, 308  
Владелец риска 37, 39–41, 43, 58,  
61  
Вопросник самоконтроля 194, 195  
Выборка 78, 89, 94, 95, 113, 152,  
167, 168, 170, 172–176, 179,  
188, 189, 193–195, 236, 237,  
260–264, 287–290, 315, 316,  
344–348, 369–371, 400, 405,  
409, 410, 416, 417, 431, 439, 462,  
463, 468  
Выдача ТМЦ 292, 300–302, 306,  
308, 310–312, 315, 317

**Д**

- Детальная часть 406, 407  
Детальное тестирование 81, 82, 89, 94, 95, 121, 125, 127, 137, 138, 176–187, 189, 193, 200, 203, 208, 226, 238, 288, 465, 466  
Децентрализованная функция 11, 13  
Диаграмма Ишикавы 62, 63  
Документирование 116, 137, 143, 146, 181, 191–193, 324, 346, 465, 468  
Достаточность доказательств 159  
Достоверность 25, 49, 88, 103, 112, 137, 139, 152, 158, 159, 165, 190, 196, 237, 265, 275, 285, 291, 293, 311, 318, 341, 378, 379, 386, 387, 439

**З**

- Закольцовывание 156  
Запрос информации 82, 87, 101, 102, 104, 106, 122

**И**

- Инвентаризация 27, 29, 33, 104, 105, 107, 112, 113, 122, 123, 168–170, 172, 180, 182, 253, 291, 295, 297, 299, 306, 308, 309, 311, 312, 315, 316, 318, 321–325, 330, 331, 349, 403, 423, 429, 434, 435, 439, 463  
Институт внутренних аудиторов 5  
Интервью с руководителями 100, 364  
ИТ-система 96, 152, 160, 163, 164, 190, 381, 391, 440

**К**

- Карта рисков 53, 54, 59, 60, 64, 82–84

**Контрольная**

- процедура 6, 15, 25–28, 33–35, 50, 72, 87–89, 92, 106, 108, 110, 111, 125, 140, 147, 156, 162–164, 166, 168, 177–183, 186–188, 190, 194, 196, 197, 203, 206, 219, 230, 239, 243, 257, 282, 285, 309, 312, 314, 339, 367, 378, 380–382, 394, 397, 429, 440, 464  
среда 31–35, 294  
Корпоративная культура 72, 73, 85, 114, 374, 417, 423, 426, 427, 430, 445

**Л**

- Линия подчинения 8, 9, 11  
Лист оценки персонала 115

**М**

- Матрица рисков 81, 82, 87–89, 95, 98, 108–111, 140–142, 168, 177, 187, 203  
Методология 14, 17, 20, 88, 117, 119, 120, 146, 158, 180, 185, 186, 189, 190, 191, 194, 266, 269, 270, 279, 282, 286, 291, 324, 325, 372, 378, 381, 382, 390, 392, 394, 395, 397, 400, 403, 428, 436, 439, 441, 449, 452, 463  
Мониторинг 13, 35, 76, 90, 204, 205, 208, 219–222, 225, 226, 229–231, 233, 238, 245, 265, 271, 274, 278, 282, 283, 286, 290, 291, 329, 372, 385, 388, 389, 391, 396, 420, 424, 425, 427–431, 433, 434, 461

**Н**

- Неснижаемый остаток 105, 107, 123, 254, 261, 292, 303, 304, 306, 314



Номенклатурный справочник 253,  
293, 294, 469

## О

Обратное тестирование 166, 167

Определение

номенклатуры непригодных ОС  
331

стоимости неликвидов 292, 306,  
319, 331, 332

Оприходование ТМЦ 178, 241, 250,  
253, 258, 291, 292

Оптимальный

объем запасов 305

уровень закупки (EOQ) 292,  
295, 303, 304

Организационная встреча 82, 87,  
88

Организация приемки груза 241,  
250, 251, 258

Осознание потребности в ОС 218,  
319

Отслеживание своевременности  
поставки 240, 249, 258

Оценка

профпригодности 350, 359

техничко-экономических  
показателей ИП 265, 278, 283

## П

Перекрестная ссылка 155, 193, 194,  
463

Перемещение персонала 349, 354,  
355

План мероприятий 13, 60, 65, 89,  
90, 92, 93, 232, 393, 409, 418,  
420–433, 461

Подготовка, оформление и  
согласование договора 240, 243,  
246, 258

Подход к аудиту

бухгалтерский 14

комплаенс 14, 15, 88

операционный 14

ревизионный 14, 16

риск-ориентированный 14, 17,  
21, 45, 67, 83, 84

Позиционирование компании на

выбранном рынке 204, 205, 209,  
229

Получение и анализ требований

заказчика 205, 215, 229

Последовательное тестирование 168

Постаудит 278, 279, 291

Презентация 51, 58, 69, 70, 86, 90,  
200, 326, 382, 407

Принцип

SMART 39, 69, 115, 470

воспроизведения 34, 148, 191,  
465

гипотезы 177, 465

затраты/выгоды 161, 164, 180,  
188, 196, 197, 209, 211, 269,  
282, 341–343, 408, 409

матрешки 155, 386

минимально необходимой  
информации 414

мотивации 412

охотника 27, 28

практичности 412

преемственности 192

презентабельности 150

пряника 28, 29

разведки 142, 154, 177, 178, 199,  
200, 201

самоконтроля 413

снайпера 92, 93, 101, 445, 466

целостности 25, 150, 412

Профессиональное плато 454, 455,  
466

**Процедура**

- аналитическая 82, 89, 98, 103, 121, 122, 124, 125, 127, 129, 131, 175, 177
- аудиторская 80, 81, 95, 97–99, 114, 184, 297, 411, 443, 468
- дью дилидженс 80
- планирования проекта 87, 101
- тендеров 28, 114, 204, 205, 207, 209–211, 213–215, 230, 235, 236, 244, 248, 261, 262

**Процесс додавливания 199****Р**

- Рабочая документация 97, 167, 191, 193, 406, 466
- Размещение ТМЦ на местах хранения 48, 291, 295, 297
- Расчет начислений и удержаний 350, 363
- Регламент взаимодействия с другими подразделениями 19, 20
- Резерв времени 85, 92
- Риск
  - исходный 38, 61, 62
  - конвертирование в программу аудита 53, 55–58, 60–62, 64
  - недостижения цели процесса 48, 52
  - неуправляемый 44, 64
  - остаточный 38, 42
  - прогрессирующей задержки 51, 217, 238, 467
  - сила воздействия 41, 43, 44, 53, 59, 60
  - укрупненный 55, 57, 58, 61, 62, 64
  - управляемый 44, 63
  - форс-мажорных обстоятельств 38, 44, 60, 97, 243

- Риск-менеджмент 42, 43, 281, 375, 443, 445, 452, 453

- Руководство по осуществлению проектов внутреннего аудита 19, 20

**С**

- Свод для руководства 407
- Система
  - внутреннего контроля 14, 22, 27, 28, 31, 35, 49, 79, 80, 81, 88, 107, 108, 125, 129, 135, 142, 144, 146–148, 150–154, 156, 162, 164, 165, 170, 178, 179, 181–183, 190, 192, 196, 234, 242, 255, 287–290, 352, 394, 397, 402, 404, 406, 439, 449, 452
  - контроля достоверности 158, 159, 387
- Сквозное тестирование 81, 88, 93–95, 98, 141, 158, 159, 161–168, 237, 287–290, 314–316, 346
- Слой контроля 29, 30
- Согласование договора внутри компании 205, 215, 216
- Составление должностных инструкций 349, 353
- Справка 407
- Сравнительный анализ
  - коммерческих предложений 240, 245
- Стратегия
  - абсолютного контроля 23
  - абсолютного роста 23
  - быстрые победы 77, 78
- Страхование 218, 322, 338, 346, 349, 469
- Структура отчета
  - наблюдение 170, 185, 186, 404, 405, 411

- последствия 15, 24, 27, 44, 60, 89, 94, 185, 186, 214, 404, 405, 412
- причина 38, 53, 185, 186, 188, 404, 411
- рекомендации 15, 16, 181, 185, 186, 187, 404, 412, 420
- Структура ПВА**
- подразделение внутреннего аудита 8, 9, 81, 82, 132, 439, 464, 470
- подразделение внутреннего контроля и реинжиниринга 440
- подразделение контроля текущих хозяйственных операций 439
- подразделение по методологии 441
- подразделение по противодействию мошенничеству 441
- подразделение по управлению рисками 441
- Существенность показателей 92, 134, 189, 263, 411
- Т**
- Теория ограничений 26
- У**
- Управленческая экспертиза 74, 76
- Управленческий учет 52, 61, 66, 129, 224, 254, 261, 271–273, 277, 283, 285, 289, 379, 395, 401
- Устав подразделения внутреннего аудита 19
- Ф**
- Фактор риска 37–39, 44–50, 52, 53, 55, 57, 58, 60, 62, 65, 67, 83, 87, 88, 108, 187, 199, 203, 395, 400, 467
- Финальный отчет 82, 88, 90, 183, 419, 420, 426, 431, 464
- Формирование**
- запроса на получение ОС 318, 321
- и управление пулом потенциальных заказчиков 204, 205, 229
- организационной структуры 349–351, 438
- периодической отчетности 372, 389, 390, 396
- плана продаж 372, 373, 375, 383, 396
- потребности в ТМЦ 240, 241, 253, 254, 255, 257, 260, 261, 264
- пула инвестиционных проектов 265, 267, 283
- пула тендеров 205, 209, 210, 229
- технико-экономического обоснования (ТЭО) 264–266, 283
- Ц**
- Цель контроля
- обоснованность 24–26, 30, 94, 111, 127, 196, 205, 231, 233, 240, 257, 264, 265, 282, 284–286, 291, 292, 312, 313, 318, 319, 339, 341–343, 349, 350, 367, 368, 372, 392, 397–399
- полнота 15, 24, 26, 30, 54, 55, 195, 196, 204, 207, 221, 230, 240, 259, 264, 265, 282, 285, 291, 312, 318, 341
- правильность 15, 24–26, 30, 89, 196, 203, 205, 230, 231,

- 233, 240, 257, 265, 284, 286,  
291, 292, 312, 313, 318, 319,  
341–343, 350, 368, 387
- своевременность 24–26, 30,  
196, 204, 205, 207, 221, 230–  
232, 234, 240, 241, 248, 257,  
259, 264, 265, 282, 284, 291,  
292, 309, 311, 313, 318, 319,  
341–343, 349, 350, 367, 368,  
372, 387, 397–399
- соответствие 20, 24, 25, 30, 196,  
205, 225, 231–233, 240, 241,  
259, 265, 286, 291, 309, 312,  
318, 341, 342, 349, 350, 367,  
368, 372, 397, 398
- сохранность 24, 25, 40, 196, 241,  
259, 262, 291, 292, 312, 313,  
318, 319, 341–343, 392
- Централизованная функция 11, 12
- Ч**
- Человеческий фактор 382, 417
- Э**
- Экономический эффект 69, 92, 180,  
183, 184, 261–264, 277, 278, 316,  
333, 339, 341, 343, 344, 348, 355,  
359, 364, 398, 415–418, 421, 437,  
438
- Экстраполяция 173, 174, 186, 194,  
416, 417
- Эффект бабочки 44

Крышкин Олег

# **НАСТОЛЬНАЯ КНИГА ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ**

## **Риски и бизнес-процессы**

Руководитель проекта *И. Гусинская*  
Компьютерная верстка *М. Поташкин*  
Арт-директор *С. Тимонов*

Подписано в печать 04.06.2013. Формат 70×100/16.  
Бумага офсетная № 1. Печать офсетная.  
Объем 30 печ. л. Тираж 2000 экз. Заказ № .

ООО «АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР»  
123060, Москва, а/я 28  
Тел. (495) 980-53-54  
[www.alpinabook.ru](http://www.alpinabook.ru)  
e-mail: [info@alpinabook.ru](mailto:info@alpinabook.ru)

Знак информационной продукции  
(Федеральный закон № 436-ФЗ от 29.12.2010 г.)





# Mini MBA

практические ЗНАНИЯ  
для развития БИЗНЕСА

Программа повышения квалификации  
Выбор тысяч российских руководителей  
Консультационный подход к обучению

[www.uprav.ru](http://www.uprav.ru)

[www.mini-mba.ru](http://www.mini-mba.ru)

8 800 100 02 03

# «БИЗНЕС-КНИГИ»

теперь на App Store!



БИЗНЕС  
КНИГИ

приложение  
для iPhone и iPad  
от издательства  
«АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР»,  
с помощью которого вы  
сможете легко и быстро  
покупать и читать  
самые лучшие  
бизнес-книги!

## Почему стоит скачать это приложение?

- В нем **самый БОЛЬШОЙ ВЫБОР** деловых книг
- Оно **БЕСПЛАТНО**
- Книги в приложении стоят **В 2 РАЗА ДЕШЕВЛЕ** бумажных аналогов в обычных книжных магазинах
- Книги в приложении сверстаны **В УДОБНОМ ФОРМАТЕ** ePub
- Все книги **ВСЕГДА ПРИ ВАС**, но весят не больше вашего iPhone или iPad
- Нужная вам книга **ВСЕГДА В НАЛИЧИИ**, вы получите ее моментально
- В приложении регулярно появляются **НОВЫЕ КНИГИ** и **НОВЫЕ ФУНКЦИИ**

Скачивайте приложение  
«БИЗНЕС-КНИГИ»  
на App Store!



## Настольная книга финансового директора

Стивен Брег, пер. с англ., 8-е изд., 2012, 608 с.

*Цель издания этой книги — дать финансовому директору полное представление о его роли в компании и о том, как проводить в жизнь стратегические решения в сферах финансов, налогообложения, управления рисками и информационных технологий.*

### О чем книга

Эта книга — всеобъемлющий справочник для финансовых директоров практически по всем аспектам их повседневной работы. В ней рассмотрены финансовые стратегии, системы оценки и контроля, инструменты финансового анализа, источники финансирования, методы совершенствования управления, передовые бухгалтерские приемы и другие важные вопросы.

### Почему книга достойна прочтения

- Выдержала 8 переизданий только в России, постоянно дополняется и актуализируется.
- Предельно практична и заточена под повседневные процессы работы финансового директора.
- Информация в книге четко сгруппирована и логично изложена, что позволяет легко в ней ориентироваться.

### Кто автор

Стивен Брег — ведущий специалист в области международной финансовой отчетности. Его опыт в ряде ведущих международных компаний, таких как Ernst & Young, Deloitte & Touche, позволил ему написать более 50 книг, которые являются профессиональным инструментом для финансистов. Получил MBA в Бэбсон-колледже, магистерскую степень в финансах в колледже Бентли и степень магистра — в Университете Мейна.

