

## Взаимодействие процедур аудита и консалтинга и их методическое обеспечение

© 2009 Л.Н. Растамханова

кандидат экономических наук

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

В статье рассмотрено взаимодействие инструментов консалтинга при проведении основных процедур внутреннего аудита, связанных с изучением и описанием бизнес-процессов.

*Ключевые слова:* аудит, консалтинг, бизнес-процесс, элементы бизнес-процесса, методическое обеспечение.

Целью внутреннего аудита является формирование заключения о состоянии, надежности и эффективности СВК, основная задача, выполняемая в процессе аудита - это анализ и тестирование компонентов СВК. Под компонентами СВК понимаются любые действия менеджмента и сотрудников, а также политики, процедуры и инфраструктурные элементы, призванные обеспечить разумную уверенность в достижении целей организации.

Процесс проведения внутреннего аудита можно представить в виде сочетания функций и этапов аудита. Функции представляют собой работы, выполняемые аудитором. Функции связаны между собой последовательно, т.е. результат, полученный в процессе осуществления предшествующей функции, необходим для выполнения последующей. Этапы характеризуют временные стадии проведения аудита, и в ходе данных этапов выполняются функции.

Заметим, что некоторые функции процесса аудита реализуются только в рамках одного этапа (например, "оценка рисков" выполняется в ходе этапа "предварительное обследование"), другие же функции могут реализовываться в ходе нескольких этапов (например, "оценка эффективности дизайна контролей" выполняется и на этапе "предварительное обследование", и на этапе "проведение аудиторских тестов").

В ходе выполнения функций процесса аудита создаются различные рабочие и отчетные документы. При этом создание некоторых документов завершается полностью в рамках одной функции, другие же создаются на протяжении выполнения нескольких функций.

В процессе проведения внутреннего аудита состояния СВК для контроля бизнес-процессов организации можно выделить 12 функций: 1) изучение бизнес-процесса; 2) оценка контролей корпоративного уровня; 3) идентификация рисков; 4) описание существующих контрольных процедур; 5) оценка рисков; 6) выбор существен-

ных рисков; 7) разработка технического задания; 8) разработка программы аудита; 9) оценка эффективности дизайна контролей; 10) оценка операционной эффективности контролей; 11) формирование аудиторского заключения; 12) разработка плана корректирующих мероприятий.

Указанные функции выполняются аудиторской группой (аудитором) в ходе каждого из трех этапов проведения внутреннего аудита: 1) предварительное обследование; 2) проведение аудиторских тестов; 3) подготовка аудиторского отчета.

Взаимодействие процедуры аудита и консалтинговой деятельности проявляется в большей степени при получении и анализе разнообразной информации об аудируемых бизнес-процессах.

Существуют шесть методов сбора информации, которые может использовать аудитор: изучение документов, анкетирование, интервью, наблюдение, эксперимент, запрос. Рассмотрим их.

1. *Изучение документов* позволяет аудитору получить информацию об организации бизнес-процессов, об их функционировании и результатах. Изучаемые аудитором документы можно разделить на две категории - внутренние и внешние документы, при этом для каждой категории существуют различные виды документов.

К внутренним документам относятся:

- регламентирующие документы (политики, регламенты, положения о подразделениях, должностные инструкции и т.п.). Аудитор использует документы данной категории, как правило, при изучении бизнес-процесса, а также при описании и оценке эффективности дизайна контрольных процедур. В случае если внутренний нормативный документ является одним из выходов аудируемого бизнес-процесса, аудитор изучает такого рода документы при проведении тестов на операционную эффективность контроля для оценки результатов бизнес-процесса;

- управленческие документы (приказы, распоряжения, стандарты, нормативы, планы, отчеты

ты, бюджеты и т.п.). Аудитор использует документы данной категории, как правило, при тестировании операционной эффективности контроля, поскольку такие документы могут содержать свидетельства осуществления контроля, а также отражают результаты деятельности и критерии их оценки;

- бухгалтерские и налоговые документы (документы, оформляемые в процессе ведения бухгалтерского и налогового учета и составления отчетности);

- первичные учетные документы (документы, отражающие факты финансово-хозяйственной деятельности). Аудитор использует документы данных двух категорий, как правило, при тестировании операционной эффективности контролей. К данной категории условно можно отнести и такую группу документов, как различного рода договоры, которые используются аудитором с аналогичными целями.

К внешним документам относят:

- регламентирующие документы - это различные законодательные акты, распоряжения регулирующих органов и т.п.;

- прочие документы - документы, полученные от различных контрагентов и других лиц, с которыми организация имеет отношения.

Документы, изучаемые аудитором, могут существовать как на бумажных, так и электронных носителях (в виде электронных документов или записей в базах данных).

2. *Анкетирование* - это процесс получения информации от сотрудников организации путем заполнения ими различных анкет и опросников.

Анкетирование используется аудитором, как правило, для изучения бизнес-процесса, анализа контролей корпоративного уровня, идентификации и оценки рисков, описания контрольных процедур.

Анкетирование является самым экономичным способом сбора информации и применяется в случаях, когда квалификационный уровень респондентов позволяет вполне определенно и корректно заполнить опросные листы. Анкетирование может проводиться в сочетании с другими методами сбора информации. Анкетирование осуществляется для того, чтобы опросить большие группы сотрудников (респондентов) в сжатые сроки.

3. *Интервью* с сотрудниками организации является одним из основных способов сбора информации при изучении бизнес-процесса и описании контрольных процедур.

Правила проведения интервью включают следующие положения:

- до начала интервью должен быть составлен и утвержден руководителем аудиторской группы план интервью, содержащий цель интервью (что необходимо узнать в ходе него) и перечень вопросов, которые предполагается задавать респонденту;

- сотрудник ОВА, проводящий интервью, должен обладать необходимым уровнем компетентности в областях, относящихся к теме интервью;

- продолжительность интервью не должна превышать 1-1,5 часа. Если в это время невозможно получить ответы на запланированные вопросы, то интервью необходимо разбить на несколько частей;

- цель интервью и перечень вопросов должны быть доведены до респондента, по возможности, заранее (за день до интервью) либо непосредственно перед началом интервью;

- необходимо учитывать график рабочей нагрузки респондентов и, по возможности, планировать интервью в периоды минимальной загрузки. Не рекомендуется проводить интервью с респондентами в период пиковых нагрузок (например, интервью с работниками бухгалтерии в период подготовки годового отчета);

- в ходе интервью не рекомендуется задавать наводящие вопросы или вопросы, частично содержащие ответ. Вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы дать возможность респонденту наиболее полно и объективно ответить на них;

- в ходе интервью запрещается выражать эмоции относительно получаемых ответов, желательнее воздерживаться от любых оценок выдаваемой респондентами информации;

- во время интервью рекомендуется вести аудиозапись, исключительно с согласия респондента. В случае несогласия респондента на аудиозапись необходимо вести конспектирование интервью. Для этих целей рекомендуется присутствие на интервью дополнительного сотрудника ОВА, ведущего конспект;

- результаты интервью, по которому не проводилась аудиозапись и результаты которого не отражены в каком-либо рабочем документе аудитора, содержание которого согласовывается с представителями аудируемого подразделения (например, в документах, содержащих описание бизнес-процесса), должны быть оформлены документально в РД "Отчет по интервью" и согласованы с респондентом (завизированы им).

4. *Наблюдение*. С помощью наблюдения за выполнением работ, состоянием различных физических объектов аудитор может получить де-

тализованную информацию о специфике выполнения тех или иных функций бизнес-процесса.

Наблюдение является способом получения надежной и достоверной информации, однако необходимо учитывать возможность того, что наблюдаемые аудитором действия сотрудников организации могут отличаться от реально выполняемых ими действий при отсутствии наблюдения. Наблюдение применяется аудитором при проверке физических активов организации: товарных запасов, основных средств и т.п. Результаты наблюдения могут быть задокументированы с помощью фото- и видеосъемки.

5. *Эксперимент* - это действия аудитора по самостоятельному или совместному с сотрудниками организации выполнению (или повторению) тех или иных действий, осуществляемых в ходе бизнес-процесса. Эксперимент используется, как правило, при оценке эффективности контрольных процедур, поскольку позволяет аудитору на собственном опыте убедиться в том, как они исполняются. Также эксперимент позволяет аудитору получить надлежащий уровень понимания специфики выполнения той или иной работы в ходе изучения бизнес-процесса.

Поскольку проведение эксперимента может повлиять на те или иные аспекты деятельности организации, оно должно быть надлежащим образом спланировано и в обязательном порядке санкционировано уполномоченным лицом. В некоторых случаях к проведению эксперимента должны быть привлечены соответствующие специалисты (например, сотрудники ИТ-департамента, службы безопасности) с тем, чтобы исключить негативные последствия для организации в случае отрицательных результатов эксперимента. Результаты эксперимента должны быть задокументированы надлежащим образом.

6. *Запрос*. Данный способ сбора информации предназначен для ее получения из источников вне организации. Типичным примером запроса является проведение сверки взаиморасчетов с контрагентом. Данный метод сбора информации используется на этапе тестирования операционной эффективности контроля. При использовании данного способа аудитор должен соблюдать существующие в организации правила взаимодействия с внешними сторонами.

Собранная аудитором информация, а также результаты ее обработки и анализа должны быть отражены в рабочих документах, к которым, в свою очередь, предъявляются следующие требования по оформлению:

- любой рабочий документ должен содержать название, отражающее цель его создания или содержащуюся в нем информацию;

- в рабочем документе должна содержаться ссылка на название (обозначение, номер) аудиторского проекта, в ходе которого создан документ;

- документ должен иметь уникальный номер или индекс, для использования в ссылках на него в других документах;

- документ должен содержать дату составления;

- документ должен быть подписан сотрудником, его создавшим. Если рабочий документ аудитора существует только в электронной форме, должны быть обеспечены программные возможности для идентификации его автора;

- сокращения и специальные термины, использованные в документе, должны быть разъяснены.

Аудиторы должны использовать рабочие документы утвержденного в ОВА формата. В случае если отсутствует утвержденный формат необходимого при аудиторском проекте рабочего документа, документ должен быть оформлен аудитором в соответствии с приведенными требованиями и согласован с сотрудником ОВА соответствующего уровня компетенции.

Отметим, что изучение бизнес-процессов требует понимания их сущности.

Под бизнес-процессом понимается несколько связанных работ, в совокупности реализующих конкретную цель деятельности организации. Бизнес-процесс может выполняться в пределах одной организационной единицы, охватывать несколько структурных единиц организации или несколько различных организаций. Все цели организации, от стратегических до операционных, достигаются в результате осуществления тех или иных бизнес-процессов. Организацию в целом можно представить в виде совокупности бизнес-процессов. Эта совокупность может включать следующие их виды: 1 - основные, 2 - обеспечивающие, 3 - бизнес-процессы управления, 4 - бизнес-процессы развития (табл. 1).

Отнесение конкретного бизнес-процесса к тому или иному виду зависит от специфики деятельности организации. Например, для предприятия газотранспортной отрасли основными бизнес-процессами являются: эксплуатация линейной и магистральной части газопровода; обеспечивающими бизнес-процессами - капитальный ремонт, ремонтно-техническое обслуживание, материально-техническое снабжение, логистика; бизнес-процессами управления - управление финансами, управление персоналом, управление имуществом, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности; бизнес-процессами развития - стратегическое планирование, исследования и разработки.

Таблица 1. Классификация бизнес-процессов

Виды бизнес-процессов	Характеристика бизнес-процессов
1. Основные бизнес-процессы	Процессы, которые создают продукты, представляющие ценность для потребителей организации, это процессы, целью которых является получение доходов
2. Обеспечивающие бизнес-процессы	Процессы, цель которых обеспечивать ресурсами или поддерживать необходимую инфраструктуру для осуществления основных процессов
3. Бизнес-процессы управления	Процессы, с помощью которых осуществляется управление различными аспектами деятельности организации
4. Бизнес-процессы развития	Процессы, с помощью которых в организации изучаются и создаются новые возможности для ее развития

Таблица 2. Элементы бизнес-процесса и их характеристика

Наименование элемента	Характеристика элемента
1. Работа	Отдельная операция, действие или набор операций, которая осуществляется в ходе бизнес-процесса
2. Выходы бизнес-процесса	Результаты его осуществления, "продукты", создаваемые бизнес-процессом. Выходом процесса могут быть: материальные объекты (товары, продукция), нематериальные объекты (информация, услуги), а также некоторые события или состояния (например, выходом процесса подбора кадров является принятый на работу сотрудник определенной квалификации). Конкретные выходы бизнес-процесса имеют свои определенные качественные, количественные и временные характеристики
3. Входы бизнес-процесса	Материальные или нематериальные объекты, которые в ходе процесса преобразуются в выходы
4. Границы бизнес-процесса	Граница входа (предшествует первой работе в процессе) и граница выхода (следует за последней работой процесса)
5. Ресурсы бизнес-процесса	Материальные и нематериальные объекты, которые необходимы для осуществления бизнес-процесса и не преобразовываются в выходы. Для большинства бизнес-процессов одним из ключевых ресурсов являются сотрудники организации, участвующие в процессе. Ключевым ресурсом также являются знания, необходимые для выполнения бизнес-процесса (профессиональные знания сотрудников, технологии, информация, необходимая для выполнения сотрудниками работ в рамках процесса и т.п.)
6. Владелец бизнес-процесса	Сотрудник организации (как правило, руководитель того или иного уровня), отвечающий за результаты процесса и имеющий полномочия по управлению им. Для сквозных бизнес-процессов владельцем будет руководитель уровня, вышестоящего по сравнению с руководителями структурных подразделений, входящих в процесс
7. Инфраструктура бизнес-процесса	Нематериальная составляющая, обеспечивающая функционирование бизнес-процесса. К ней относятся непосредственно структура организации бизнес-процесса (распределение ролей, обязанностей и полномочий между участниками процесса), организация выполнения отдельных работ (правила и методы выполнения, обычно закрепленные в регламентирующих документах организации), организация материальных и информационных потоков, специфика носителей информации и т.п.

При изучении бизнес-процессов организации необходимо выбрать соответствующий уровень декомпозиции. Декомпозиция - это "разбиение" бизнес-процесса на составные части более низких уровней иерархии (их часто называют подпроцессами). Например, бизнес-процесс "управление персоналом" может быть декомпозирован на подпроцессы "поиск и подбор кандидатов", "оформление приема на работу", "адаптация новых сотрудников", "управление карьерой сотрудника", "управление профессиональными знаниями сотрудника", "увольнение сотрудника". В свою очередь, каждый из этих подпроцессов может быть декомпозирован с увеличением детализации рассмотрения процессов. Например, подпроцесс "управление профессиональными

знаниями сотрудника" может быть декомпозирован на следующие части: "оценка профессионального уровня сотрудника", "составление программы профессионального развития сотрудника", "организация обучения и переподготовки".

В теории любой бизнес-процесс может быть декомпозирован до конкретных действий конкретного сотрудника, однако при проведении внутреннего аудита такая глубина декомпозиции не требуется. Важнее следовать установленным принципам.

При изучении бизнес-процессов можно выделить сквозные процессы, т.е. проходящие через несколько структурных подразделений организации, и процессы, имеющие границы внутри одного подразделения.

Любой бизнес-процесс имеет следующие элементы (табл. 2).

Для изучения бизнес-процессов используются различные методы. Целью изучения аудируемого бизнес-процесса является:

- получение понимания целей бизнес-процесса;
- понимание причин, источников и мест возникновения рисков;
- описание существующих контрольных процедур;
- понимание недостатков в организации СВК.

Для достижения названных целей аудитор должен составить описание существующего бизнес-процесса. Для описания процесса аудитор должен собрать, проанализировать и отразить в соответствующих рабочих документах следующую информа-

цию: выходы бизнес-процесса; владелец бизнес-процесса; входы бизнес-процесса; структура и специфика работ, составляющих бизнес-процесс; исполнители работ; входы и выходы работ; ресурсы бизнес-процесса; инфраструктура бизнес-процесса.

Для описания любого бизнес-процесса в практике аудиторской консалтинговой деятельности принято разрабатывать алгоритмы. Следует отметить, что одной из важнейших целей описания бизнес-процесса является понимание рисков, их причин и способов управления ими. Поэтому описание бизнес-процесса считается достаточно трудоемкой работой.

Таким образом, взаимодействие процедур аудита и консалтинга не может осуществляться без охарактеризованных выше подходов к их методическому обеспечению.

*Поступила в редакцию 08.11.2009 г.*