

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657

С.А. ДАНИЛКОВА, канд. экон. наук, доцент
DipIFPM (UK)
Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь



Статья поступила 1 октября 2020 г.

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА «ЗАКУПКИ»

В данной статье изучены организационные и методические подходы внутреннего аудита ключевого для организации бизнес-процесса «Закупки». Автором акцентировано внимание на комбинированном подходе к выбору в качестве объектов внутреннего аудита бизнес-процесса «Закупки» и элементов финансовой отчетности «Основные средства» и «Запасы», что позволит сгруппировать информацию о закупаемых ценностях в полном объеме и с различных сторон. В статье проведена детализация этапов бизнес-процесса «Закупки», по каждому из них определены подразделения, являющиеся источником возникновения вызовов и угроз, которые автор идентифицировал как центры вызовов и угроз. Автор впервые систематизировал виды угроз по каждому этапу и центру, раскрыл их сущность и указал на появление их неблагоприятных последствий. С целью оценки службой внутреннего аудита качества реализации бизнес-процесса «Закупки» автором разработана система тестирования потенциальных поставщиков ценностей, сотрудников организаций, осуществляющих его, и учетных работников, формирующих информацию о закупаемом имуществе в бухгалтерской отчетности. Автором даны рекомендации по анализу внутренним аудитором результатов тестирования, что позволит построить матрицу вызовов и угроз бизнес-процесса «Закупки» исходя из вероятности их возникновения и последствий, а также влияния на эффективность финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования. Предоставлены практические предложения по разработке регламента внутреннего аудита бизнес-процесса «Закупки» субъектами хозяйствования Республики Беларусь.

Ключевые слова: бизнес-процесс, внутренний аудит, закупки, регламент, центры вызовов, виды вызовов и угроз, матрица угроз.

DANILKOVA Svetlana, PhD in Econ. Sc., Associate Professor
Polesky State University, Pinsk, Republic of Belarus

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES INTERNAL AUDIT OF THE "PROCUREMENT" BUSINESS PROCESS

This article examines the organizational and methodological approaches of internal audit, which is key for the organization of the business process "Procurement". The author focuses on the combined approach to the selection of the Procurement business process and the Fixed Assets and Inventories finan-

cial reporting elements as objects of internal audit, which will allow grouping information on purchased values in full and from different sides. The article details the stages of the Procurement business process, for each of them, the divisions are identified that are the source of the emergence of challenges and threats, which the author identified as the centers of challenges and threats. For the first time, the author systematized the types of threats for each stage and center, revealed their essence and pointed out the appearance of their adverse consequences. In order to assess the quality of implementation of the Procurement business process by the internal audit service, the author has developed a system for testing potential suppliers of valuables, employees of the organization who carry it out and accounting employees who form information about the purchased property in the accounting statements. The author gives recommendations on the analysis of the test results by the internal auditor, which will allow to build a matrix of challenges and threats to the Procurement business process based on the probability of their occurrence and consequences, as well as the impact on the efficiency of the financial and economic activity of a business entity. Provided practical proposals for the development of the internal audit regulations for the "Procurement" business process by business entities of the Republic of Belarus.

Keywords: *business process, internal audit, procurement, regulations, call centers, types of challenges and threats, threat matrix.*

Введение. Выбор объектов внутреннего аудита в целом зависит от мнения собственников имущества или руководства организации, целей создания службы внутреннего аудита, квалификации и опыта внутренних аудиторов. Объектами внутреннего аудита могут быть элементы бухгалтерской отчетности, бизнес-единицы, бизнес-решения, бизнес-процессы или вся совокупность. Каждый подход в выборе объектов внутреннего аудита имеет свои преимущества и недостатки [1]. Автор считает, что целесообразно сочетать несколько объектов, то есть при изучении эффективности осуществляемых бизнес-процессов внутреннему аудитору необходимо исследовать элементы бухгалтерской отчетности, которые находятся во взаимосвязи с ними.

Основная часть. В настоящее время наиболее пристальное внимание уделяется вопросам противодействия коррупционных правонарушений. Значительная часть данных действий приходится на закупочную деятельность. Следует указать, что, по данным Министерства антимонопольного регулирования и торговли Республики Беларусь, общее количество проведенных процедур государственных закупок за 9 месяцев 2019 г. выросло на 25 % в сравнении с аналогичным периодом 2018 г. и составило почти 400 тыс. За 9 месяцев 2020 г. данный показатель существенно вырос в сравнении с аналогичным периодом 2019 г. и составил 746, 8 тыс. Вместе с тем, несмотря на увеличение количества проведенных процедур государственных за-

купок, процентное соотношение по конкурентным видам процедур государственных закупок за 9 месяцев 2020 г. существенно снизилось [2]. Вместе с тем, по словам бывшего председателя КГК Республики Беларусь (29.10.2019) Л. Анфимова, «...масштабы необоснованного посредничества в нашей стране – это около 3% ВВП» [3].

Как свидетельствуют материалы проверок соблюдения порядка закупок субъектами хозяйствования, в данной сфере наиболее часто происходят злоупотребления, нарушения в силу различных объективных и субъективных причин. Следовательно, хозяйствующие субъекты должны больше уделять внимание вопросам осуществления закупок, в том числе служба внутреннего аудита обязана предотвращать негативные явления, что обуславливает разработку регламента внутреннего аудита бизнес-процесса «Закупки». При разработке регламента следует выделить подпроцессы, раскрыть их содержание, определить центры угроз, идентифицировать и классифицировать их с целью построения матрицы вызовов и угроз исходя из вероятности наступления последствий и влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности, а также разработать рекомендации по использованию современных подходов для оптимизации бизнес-процесса «Закупки».

В основу регламента внутреннего аудита бизнес-процесса «Закупки» должны быть положены требования действующего законодательства Республики Беларусь и локальных нормативных актов субъекта хозяйствования.

Весь бизнес-процесс «Закупки» целесообразно показать в виде этапов, представленных на рисунке.

На первом этапе исследования бизнес-процесса «Закупки» целесообразно изучить информацию о наличии подразделения (лица), осуществляющего закупки; утвержденного руководителем организации Положения о данном подразделении: цели создания этого подразделения, кому подчиняется, выполняемые основные функции, задачи, взаимоотношения с другими подразделениями, ответственность; распределения обязанностей между специалистами; указаний в должностных инструкциях прав, обязанностей и ответственности за осуществление деятельности в области закупок; знаний республиканских и локальных нормативных актов, регулирующих закупки; профессиональных навыков и опыта в закупочной деятельности и др.

Следующими действиями внутреннего аудитора, осуществляемыми на организационно-подготовительном этапе бизнес-процесса «Закупки», являются:

- установление наличия разработанного в организации Порядка закупки за счет собственных средств и утвержден ли он соответствующим лицом или органом управления;
- соблюдение сроков размещения Порядка закупок в информационной системе «Тендеры»;
- изучение качества составления Порядка закупок, полноты отражения всех

сведений, предусмотренных нормативными актами;

- установление рассылки организацией дополнительных приглашений к участию в закупках;
- раскрытие в приглашении к участию в закупках необходимой информации в полном объеме;
- изучение состава и функций комиссии по проведению закупок;
- не включались ли в состав конкурсной комиссии лица, лично заинтересованные в результате закупок, лица, на которых способны оказывать влияние потенциальные поставщики, работники кредиторов организации, должностные лица контролирующих органов.

На этапе проведения процедуры закупок необходимо совершить следующие действия, позволяющие получить информацию о соблюдении методики закупок:

- установить соблюдаются ли критерии процедуры закупки из одного источника;
- производятся ли закупки у производителей или их сбытовых организаций, включенных в Регистр производителей товаров (работ, услуг) и их сбытовых организаций;
- определить соблюдение критерия по количеству участников закупок;
- установить соблюдение сроков для подготовки и подачи предложений на участие в конкурсе и электронном аукционе;

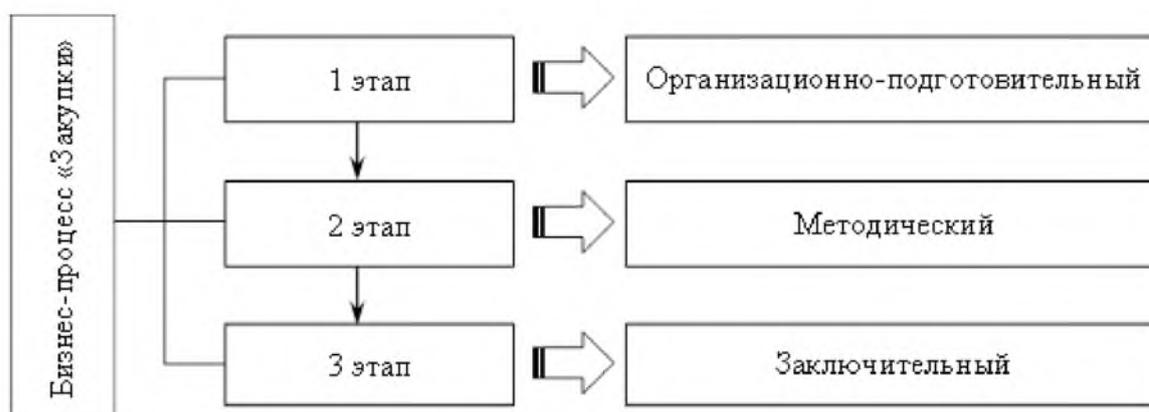


Рисунок – Этапы бизнес-процесса «Закупки»

– обусловить соблюдение срока для подготовки и подачи предложений на участие в конкурсе и электронном аукционе, если стоимость закупки не превышает 3000 базовых величин;

– были ли случаи, когда участником конкурентной процедуры закупки выступали юридические лица и индивидуальные предприниматели, включенные в реестр поставщиков (подрядчиков, исполнителей), временно не допускаемых к закупкам;

– установить факт составления документации о закупке и в полном ли объеме содержатся в ней необходимые сведения.

На заключительном этапе следует располагать информацией о соблюдении процедуры выбора из всех участников закупок победителя, а также по каким причинам были обжалованы решения конкурсной комиссии:

✓ соответствует ли победитель конкурентной процедуры закупки критериям, указанным в Порядке закупок;

✓ соблюдается ли срок уведомления участников процедуры закупки о выборе победителя;

✓ своевременно ли заключается договор на закупку с победителем, в том числе,

если стоимость закупки не превышает 3000 базовых величин;

✓ были ли случаи обжалования решения и (или) действия (бездействия) организации или членов комиссии;

✓ своевременно ли размещается в информационной системе «Тендеры» сообщение о результате конкурентной процедуры закупки с полным перечнем сведений;

✓ установление фактов отмены процедуры закупки;

✓ в каких случаях организация признает конкурентную процедуру закупки несостоявшейся.

В организации и реализации бизнес-процесса «Закупки» задействованы специалисты различных подразделений организации. Следовательно, возникает потребность в установлении, систематизации и раскрытии сущности вызовов и угроз, которые могут быть следствием действий (бездействия) работников, описании потенциальных их последствий. Исходя из вышеуказанной необходимости, автор разработал таблицу 1, в которой представлены в разрезе этапов бизнес-процесса «Закупки» центры вызовов и угроз, перечень рисков и их содержание, а также их последствия.

Таблица 1 – Вызовы и угрозы бизнес-процесса «Закупки»

Этапы бизнес-процесса «Закупки»	Центры вызовов и угроз	Виды вызовов и их содержание	Последствия
1	2	3	4
1 этап – Организационно-подготовительный	Технические (технологические) службы	<i>Технические:</i> некачественное обоснование объемов предстоящих закупок; неполный перечень технических (технологических) параметров и др.	Излишнее приобретение больших партий; отвлечение средств из оборота; приобретение ценностей, не отвечающих требованиям и др.
	Юридическая служба	<i>Организационные:</i> отсутствие регламента осуществления бизнес-процесса «Закупки»; отсутствие подразделения (лица), ответственного за процедуру закупок; недостаточная квалификация работников, осуществляющих процедуру закупок; отсутствие в должностных инструкциях работников их функций и ответственности по реализации бизнес-процесса «Закупки»; отсутствие взаимодействия между подразделениями; несогласование заявки на закупку ценностей; несвоевременное оформление документов и их перемещение и др.	Нарушение организационных процедур закупки; невозможность привлечь к ответственности виновных; неудовлетворительное качество проведения закупки; репутационные потери организации со стороны потенциальных участников и др.

Окончание таблицы 1

1	2	3	4
	Служба ИТ (информационной безопасности)	<i>Информационные:</i> отсутствие достоверной информации; досрочное разглашение сведений в интересах одного из потенциальных участников; несвоевременное информирование и др.	Ненадлежащее проведение закупок; мошенничество; срыв процедуры закупок; коррупционные последствия; сговор с конкретными участниками и др.
	Служба снабжения (коммерческий отдел)	<i>Экономические:</i> отсутствие обоснованных экономических расчетов по целесообразности объемов закупок; закупка ценностей, которые имеются в необходимом объеме на складе; закупка ценностей, которые можно самим произвести и др.	Нецелесообразность закупок; отвлечение средств из оборота; затоваривание складов; увеличение расходов на хранение ценностей; уплата процентов за кредит при недостатке средств; отсутствие кооперации и др.
	Учетно-финансовые службы		
2 этап – Методический	Комиссия по закупкам (конкурсная комиссия)	<i>Организационные:</i> участником закупки являются лица, временно не допускаемые к закупкам; несоблюдение критериев по количеству участников; не составление протоколов и иных документов по ходу проведения закупок и др. <i>Информационные:</i> информирование участников происходит выборочно (как правило, постоянным контрагентам, знакомым, родственникам) и др.	Победитель может быть недобросовестным; создание иллюзии конкурентных закупок; устранение конкурентов; подстановка фактов в интересах конкретного победителя; невозможность обжаловать решение конкурсной комиссии; участие в закупках «своего» контрагента; манипулирование информацией и др.
	Служба ИТ (информационной безопасности)	<i>Организационные:</i> включение в состав конкурсной комиссии заинтересованных лиц	
	Юридическая служба		
3 этап - Заключительный	Служба ИТ (информационной безопасности)	<i>Информационные:</i> несвоевременное информирование участников закупок о выборе победителя; несвоевременное заключение договора на закупку; качество составления документации по закупкам и др. <i>Экономические:</i> выбор победителя с неудовлетворительной репутацией; условия закупки отличаются от условий указанных в договоре; необоснованные транспортные расходы; увеличение прочих расходов по доведению приобретенных ценностей до требуемого состояния и местонахождения, не предусмотренные договором; условия договора в полном объеме не выполняются и др.	Создание условий для «откатов»; из-за отсутствия договора срыв производства, невыполнение обязательств перед покупателями; вероятность потери рынков; обжалование результатов закупок; срыв поставок закупаемых ценностей; завышение цен; изменение ассортимента, параметров, качественных характеристик ценностей; затягивание сроков, условий поставок ценностей; потеря деловой репутации и др.
	Комиссия по закупкам (конкурсная комиссия)		
	Юридическая служба		
	Учетно-финансовые службы		
	Служба снабжения (коммерческий отдел)	<i>Организационные:</i> победителем является не первый производитель, а посредник или лицо, осуществляющее незначительные действия по доведению приобретаемых ценностей; победитель не соответствует (не в полной мере соответствует) критериям Порядка закупок; условия договора не соответствуют результатам тендера и требованиям заказа; обжалование решения комиссии по закупкам и др.	

Примечание – Источник: составлено автором.

На третьем этапе не представляется возможным четко провести разграничение видов вызовов и угроз между центрами их образования. Так, например, экономические риски присущи как для конкурсной комиссии, так и для учетно-финансовых служб, информационные риски характерны для комиссии по закупкам и службы ИТ (информационной безопасности), организационные – для юридической службы и комиссии. Однако это не подразумевает, что внутренним аудиторам не следует устанавливать, оценивать и анализировать вызовы и угрозы с целью разработки рекомендаций по снижению их негативных последствий. Автор предлагает проводить тестирование сотрудников организации, задействованных в процедуре закупок на предмет оценки правомерности их действий и знаний требований действующего законода-

тельства. Опрашиваемые работники могут давать ответы, характеризующие их добросовестное исполнение должностных обязанностей по реализации бизнес-процесса «Закупки», опасаясь взысканий со стороны руководства организации. Таким образом, внутренний аудитор получит одностороннее представление о положении дел. С целью подтверждения или опровержения данных результатов целесообразно, чтобы на аналогичные вопросы дали ответы участники процедуры закупок, в том числе не допущенные к конкурсу. Внутреннему аудитору следует сопоставить ответы на одинаковые вопросы, а также материалы закупок и предварительно оценить результаты. Примерный тест по оценке бизнес-процесса «Закупки» представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Примерный тест по оценке соблюдения порядка закупок организацией за период

Вопросы	Варианты ответов (пояснения)
1. Наличие утвержденного Порядка закупок?	да
2. Кто несет ответственность за размещение порядка закупок в открытом доступе в ИС «Тендеры»?	секретарь комиссии
3. В течение какого срока порядок закупок размещается в открытом доступе в ИС «Тендеры»?	в день утверждения
4. Рассылает ли организация дополнительные приглашения к участию в конкурентной процедуре закупки?	иногда
5. Соблюдаются ли сроки для подготовки и подачи предложений на участие в конкурсе и электронном аукционе?	да
6. Являлись ли участниками конкурентной процедуры закупки юридические лица и индивидуальные предприниматели, включенные в реестр поставщиков (подрядчиков, исполнителей), временно не допускаемых к закупкам?	нет
7. Включались ли в состав комиссии, создаваемой для проведения процедур закупок:	
7.1 физические лица, лично заинтересованные в результатах закупок, в т.ч. физические лица, подавшие предложения на участие в процедуре закупки;	нет
7.2 работники и иные лица, входящие в состав органов управления потенциальных поставщиков (подрядчиков, исполнителей), подавших предложения на участие в процедуре закупки;	нет
7.3 физические лица, на которых способны оказать влияние потенциальные поставщики (подрядчики, исполнители), в т.ч. физические лица, являющиеся участниками, учредителями (собственниками имущества) потенциальных поставщиков (подрядчиков, исполнителей);	нет
7.4 работники кредиторов организации;	нет
7.5 должностные лица контролирующих (надзорных) органов?	нет
8. Содержит ли документация о закупке сведения, определенные Порядком закупок?	да
9. В какой срок должен быть заключен договор на закупку?	в день решения комиссии
10. В какой срок размещается в ИС «Тендеры» сообщение о результате конкурентной процедуры закупки?	не позднее 1 рабочего дня

Примечание – Источник: составлено автором на основе [4].

Таблица 3 – Примерный тест по оценке удовлетворенности заказчика в закупках

Вопросы	Варианты ответов
1. Дата утверждения заявки на приобретение ценностей посредством процедуры закупок	январь
2. Дата передачи заявки для удовлетворения подразделению по закупкам	февраль
3. Дата поступления ценностей заказчику закупок	октябрь
4. Соответствуют ли приобретенные ценности заявленным параметрам, ассортименту, объемам и т.д.?	частично
5. Наличие оснастки, реагентов и др.?	да
6. Наличие гарантий, инструкций и другой документации по эксплуатации?	да

Примечание – Источник: составлено автором.

Вместе с тем, внутренний аудитор должен оценить эффективность бизнес-процесса «Закупки». Под эффективностью автор подразумевает полное удовлетворение потребностей подразделения, по заявке которого производилась процедура закупки. В связи с этим обстоятельством целесообразно провести тестирование руководителя (сотрудников) подразделения, заинтересованного в закупке ценностей. Объективность ответов этих специалистов не может вызывать у внутреннего аудитора сомнений, так как при наличии сговора с подразделением, осуществившим закупку, скрыв недостатки в его работе, заказчик берет на себя угрозы невыполнения общих обязательств перед третьими лицами, в чем не заинтересован опрашиваемый. Автор предлагает тестировать заказчика по тесту, приведенному в таблице 3.

Для представления полной картины состояния дел следующими действиями внутреннего аудитора является изучение состояния бухгалтерского учета приобретенных ценностей [5]. С этой целью в тест состояния бухгалтерского учета необходимо включить следующие вопросы:

- наличие документального обоснования для оприходования ценностей;
- полнота и своевременность формирования учетной стоимости ценностей;
- создание условий обеспечения сохранности ценностей;
- периодичность проведения инвентаризации ценностей;
- соблюдение способов и методов оценки;
- законность использования, перемещения ценностей;

- соблюдение налогового законодательства;
- достоверность учетных и отчетных данных о наличии и движении ценностей и др.

Заключение. Таким образом, внутренний аудитор собрал информацию по данному вопросу из различных противоположных источников, обобщил и окончательно может дать оценку эффективности совершения бизнес-процесса «Закупки», состояния имущества, определить проблемные участки. По результатам проведенного исследования внутренний аудитор должен построить матрицу вызовов и угроз бизнес-процесса «Закупки» исходя из вероятности их возникновения и последствий, а также влияния на эффективность финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Список литературы

1. Данилкова, С. А. Переваги і недоліки підходів у встановленні об'єктів внутрішнього аудиту / С. А. Данилкова // Розвиток бухгалтерського обліку, оподаткування і контролю в умовах інтеграційних процесів: тези Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (22-23 жовтня 2020 р.). – Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2020. – С. 210-211.
2. Статистические показатели, характеризующие результаты осуществления государственных закупок в количественных и стоимостных данных за 9 месяцев 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // https://www.mart.gov.by/files/live/sites/mart/files/documents/Статистика/Статистика_за_9_месяцев_2020_госзакупки.pdf. – Дата доступа: 10.11.2020.

3. Где будет грань между «обоснованным» и «необоснованным» посредничеством // Финансовый директор. – 2019. – №10. – С. 36.
 4. О совершенствовании отношений в области закупок товаров (работ, услуг) за счет собственных средств: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 15 марта 2012 г. № 229. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=C21200229>. – Дата доступа 05.11.2020.
 5. Данилкова, С. А. Аудит: учеб. пособие для студентов учреждений высшего образования по специальностям «Аудит и ревизия», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / С. А. Данилкова. – Минск : Новое знание, 2016. – 684 с.: ил., табл.
- References**
1. Danilkova S.A. Preimushchestva i nedostatki podhodov v ustanovlenii ob"ektov vnutrennego audita [Advantages and disadvantages of approaches to the establishment of internal audit objects] *Razvitie buhgalterskogo ucheta, nalogooblozheniya i kontrolya v usloviyah integracionnyh processov: tezisy Vseukrainskaya nauchno-prakticheskaya internet-konferenciya (22-23 oktyabrya 2020g.)* [Development of accounting, taxation and control in the context of integration processes: theses of the All-Ukrainian scientific and practical Internet conference (October 22-23, 2020)]. Kherson, 2020, pp. 210-211. (In Ukrainian)
 2. *Statisticheskie pokazateli, harakterizuyushchie rezul'taty osushchestvleniya gosudarstvennyh zakupok v kolichestvennyh i stoimostnyh dannyh za 9 mesyacev 2020 g.* [Statistical indicators characterizing the results of public procurement in quantitative and cost data for 9 months of 2020]. (In Belarus). Available at: <https://www.mart.gov.by/files/live/sites/mart/files/documents/> (accessed: 10.11.2020).
 3. Gde budet gran' mezhdru «obosnovannym» i «neobosnovannym» posrednichestvom [Where will the line be between "reasonable" and "unreasonable" mediation]. *Finansovyy direktor* [CFO], 2019, no. 10, pp. 36 (In Belarus)
 4. *O sovershenstvovanii otnoshenij v oblasti zakupok tovarov (rabot, uslug) za schet sobstvennyh sredstv: postanovlenie Soveta Ministrov Respubliki Belarus' ot 15 marta 2012 g. № 229* [On improving relations in the field of procurement of goods (works, services) at their own expense: Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus on March 15, 2012 No. 229]. (In Belarus). Available at: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=C21200229/> (accessed: 05.11.2020).
 5. Danilkova S.A. *Audit* [Audit]. Minsk, New knowledge, 2016, 684p. (In Belarus)

Received 1 October 2020