

4.7. ОЦЕНКА ДИЗАЙНА И ОПЕРАЦИОННОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ В КОМПАНИИ

Суиц В.П., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет;
Вереникин А.А., аспирант, Экономический факультет

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

В данной статье детально рассмотрена лишь часть вопросов внутреннего контроля, связанных с оценкой дизайна и операционной эффективности контрольных процедур бизнес-процессов в компании, которые непосредственным образом влияют повышение достоверности отчетности.

Операционная эффективность контрольных процедур характеризует качество отражения и передачи информации об отдельных операциях в массиве этих операций, являющихся первичными данными для обобщения и группировки в бухгалтерском, управленческом и операционном учете.

Организации системы внутреннего контроля в российских компаниях уделяется все больше внимания. В декабре 2013 г. Министерство финансов РФ (Минфин РФ) выпустил документ, содержащий рекомендации по организации и осуществлению экономическим субъектом (за исключением организаций сектора государственного управления) внутреннего контроля, предусмотренного ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1]. В этом документе отмечается, что экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [1].

В данной статье авторы поставили перед собой задачу более детально рассмотреть лишь часть вопросов внутреннего контроля, связанных с оценкой дизайна и операционной эффективности контрольных процедур бизнес-процессов в компании, которые непосредственным образом влияют на повышение достоверности отчетности.

С нашей точки зрения, операционная эффективность контрольных процедур характеризует качество отражения и передачи информации об отдельных операциях в массиве этих операций, являющихся первичными данными для обобщения и группировки в бухгалтерском, управленческом и операционном учете. В свою очередь качество отражения и передачи информации характеризуется надежностью, достоверностью и своевременностью.

Бизнес-процесс – это структурированный, последовательный, поддающийся учету и контролю, измеряемый набор шагов, установленный для достижения определенных целей. Это стандарт, структу-

ра, с помощью которой организация выполняет осознанные действия, чтобы создавать ценность заинтересованным сторонам [2].

Необходимость оценки дизайна и операционной эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов связана с необходимостью повышения качественных характеристик информации о бизнес-процессах для управления ими. При этом необходимо помнить, что информационная составляющая бизнес-процессов включает организационную, техническую, технологическую (включая ИТ технологию) и экономическую часть. В данной статье будет рассмотрена лишь экономическая часть информации, связанная с формированием первичных данных для целей бухгалтерского и управленческого учета и отчетности.

Оценка системы внутреннего контроля бизнес-процессов производится внутренними и внешними аудиторами, а также создаваемыми на предприятии специальными комиссиями из специалистов разных специальностей для проведения мониторинга системы внутреннего контроля.

Оценка системы внутреннего контроля бизнес-процессов внешними и внутренними аудиторами имеет много общих черт, но имеются различия, связанные с разными целями аудита. Внутренние аудиторы должны гарантировать достоверность отчетности, а внешние лишь повысить доверие пользователей информации отчетности к ее содержанию. Хотя речь в обоих случаях идет о риск-ориентированном подходе.

Бизнес-процесс является основным, базовым объектом формирования информации первичного операционного учета, часть которого одновременно является основной базой учета бухгалтерского (рис. 1). Бизнес-процессы на многих предприятиях, как правило, описаны и задокументированы. Это позволяет оценивать систему внутреннего контроля с двух сторон: во-первых, с точки зрения выполнения регламента бизнес-процесса, а во-вторых, оценивать сам дизайн этого процесса с точки зрения его эффективности, рациональности и надежности.

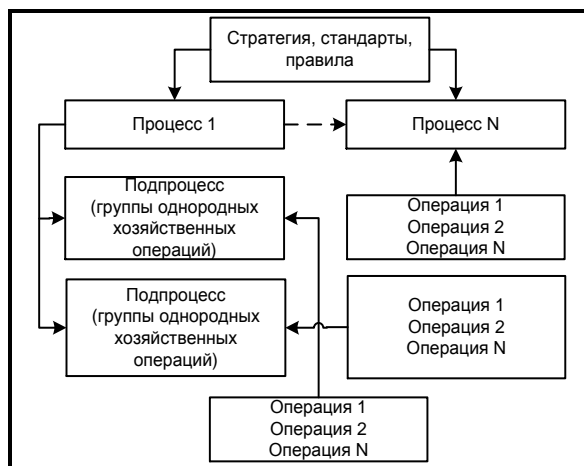


Рис. 1. Типичные процессы и подпроцессы

В ходе оценки системы внутреннего контроля бизнес-процессов имеет смысл выделять специфику бизнес-процессов, которые имеют повышенное значение для целей внутреннего и внешнего аудита.

При этом важно, что бизнес-процесс включает в себя как первичную экономическую, так и организационно-технологическую, IT и другую учетную составляющую.

Процессный подход в управлении и формировании информации существенно отличается от традиционного функционального подхода. Так, функциональный подход предполагает [4]:

- акцент внимания на сотрудниках;
- каждый сотрудник выполняет свою работу;
- каждый сотрудник компетентен в своей работе;
- измеряется и оценивается работа сотрудников;
- вносимые изменения – замена сотрудников;
- поиск лучшего сотрудника;
- мотивация сотрудников;
- определение виновника ошибки;
- устранение ошибки.

Процессный подход предполагает совершенно иные действия:

- акцентирование внимания на процессах;
- нацеленность на результат;
- понимание каждым сотрудником своего места работы в процессе;
- измерение и оценивание процесса;
- вносимые изменения – изменения процессов;
- возможность улучшить процесс;
- возможность устранить барьеры;
- определение причины ошибки;
- поиск возможности уменьшить число ошибок.

Для оценки дизайна контрольных процедур бизнес-процессов необходимо иметь описания бизнес-процессов. Эти описания необходимы для следующего:

- упорядочения деятельности;
- последующей оптимизации;
- сравнения параметров процессов с аналогами;
- эффективного распределения ресурсов;
- тиражирования успешной практики.

Описание бизнес-процесса возможно как графическое (блок-схема), так и текстовое (процедура) для понимания того, как выполняется процесс. Описание процесса отражает:

- основные характеристики процесса (границы, ресурсы, владелец, временные параметры и т.п.);
- технологию (последовательность) выполнения процесса, включая формирование и контроль информации об операциях; управление процессом (желательно).

Описание бизнес-процесса позволяет всем его участникам прийти к единому пониманию того, как он протекает. При этом происходит инвентаризация ресурсов, механизмы их распределения становятся более прозрачными и рациональными [2].

При описании процессов вся деятельность организации представляется как набор цепочек поставщик – клиент, что способствует повышению качества конечного результата и скорости работы; упрощается управление процессом, так как появляется возможность легко расставить контрольные точки и формализовать контроль.

При наличии описания (блок-схема + процедура) упрощается замена и обучение участников процесса, и этот процесс возможно быстро тиражировать.

Необходимо помнить, что бизнес-процессы оказывают непосредственное влияние на формирование финансовой отчетности, поскольку они являются

«местом рождения первичной информации» для любого вида отчетности, включая бухгалтерскую.

Процесс формирования отчетности условно можно представить в следующем виде (рис. 2).

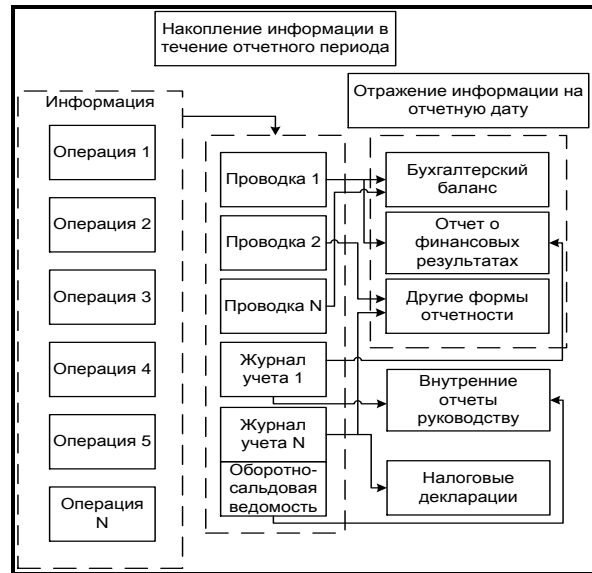


Рис. 2. Процесс формирования отчетности

Риски искажения информации, задачи внутреннего контроля и контрольные процедуры взаимосвязаны между собой.

Контрольные процедуры представляют собой либо действия руководства или сотрудников компании, либо способ организации бизнес-процесса, с помощью которых решаются задачи, стоящие перед контролем. Зачастую при этом используется и тот и другой подход. Контрольная процедура характеризуется, по крайней мере, тремя параметрами: дизайном, экономичностью, эффективностью. Оценка, чаще всего производится на основе профессионального суждения не только внешними или внутренними аудиторами, но и специалистами технических и других служб.

Дизайн – это общая концепция (техническая, технологическая, информационная), отражающая последовательность действий сотрудников по достижению поставленных целей. Это упорядочивание производственных отношений по достижению желаемого результата [5].

Рассмотрим для примера контроль операций по вводу объектов основных средств в эксплуатацию.

Задачи контроля.

- Операции по вводу объектов основных средств в эксплуатацию полностью отражаются на счетах бухгалтерского учета.
- Операции по вводу объектов основных средств в эксплуатацию отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета по тем основным средствам, которые в действительности были введены в эксплуатацию.

Контрольная процедура. Ежемесячно сотрудники отдела учета капитальных вложений и сотрудники Производственного цеха сверяют данные оперативного учета о введенных в эксплуатацию объектах основных средств в отчетном периоде с данными бухгалтерского учета. Проводится инвентаризация вновь введенных в эксплуатацию основных средств,

члены инвентаризационной комиссии – сотрудники трех отделов (отдел учета капитальных вложений; производственный отдел; бухгалтерия). Состав инвентаризационной комиссии ежегодно меняется (утверждается руководителями трех отделов, визируется генеральным директором) (рис. 3).



Рис. 3. Выявление ошибок с помощью контрольных процедур

Контрольные процедуры можно разделить на следующие виды.

По моменту выполнения:

- предотвращающие – бухгалтер по банковским операциям формирует платежное поручение на досрочное погашение кредита только на основании служебной записки, подписанной Руководителем казначейства. После чего бухгалтер по банковским операциям визирует служебную записку;
- выявляющие – ежегодно ответственные бухгалтеры направляют выбранным контрагентам акты сверки взаиморасчетов. Результаты сверки утверждаются главным бухгалтером и отражаются в бухгалтерском учете до закрытия года.

По способу выполнения:

- ручные – ежедневно руководитель группы банковских операций производит сверку сумм данных банковской выписки из системы банк-клиент и отчета о денежных поступлениях из бухгалтерской системы. Отчет распечатывается, по факту сверки на отчете ставится отметка о проверке и подпись;
- автоматизированные – в системе управления персоналом реализован автоматический расчет заработной платы, представляющий собой задокументированный и протестированный программный алгоритм, реализованный в соответствии с функциональными требованиями;
- смешанные – ежемесячно сотрудник отдела расчетов анализирует сформированный в учетной системе «Реестр просроченной дебиторской задолженности», и по просрочке более 30 дней контактирует с контрагентом для того, чтобы определить причины просрочки. Указанный реестр с отметками передается ответственному бухгалтеру и используется для расчета резерва по сомнительной задолженности.

По уровню выполнения и по связи с бизнес-процессами:

- контрольные процедуры корпоративного уровня – контрольные процедуры, не имеющие непосредственной связи с процессами. В рамках документации по контроль-

ным процедурам корпоративного уровня рассматриваются те сферы контроля и применимые задачи контроля, которые относятся к следующим компонентам известной системы COSO: «Контрольная среда», «Оценка риска», «Информация и коммуникация», «Мониторинг»;

- контрольные процедуры уровня процессов – контрольные процедуры, связанные с конкретными процессами. Как правило, на уровне процессов рассматриваются те элементы внутреннего контроля, которые относятся к компоненту COSO «Контрольные процедуры».

Контрольные процедуры корпоративного уровня можно подразделить на три группы:

- косвенные;
- прямые с недостаточной точностью;
- прямые с достаточной точностью.

На рис. 4 схематично показано влияние оценки контрольных процедур на уровне компании на работу внутренних и внешних аудиторов по проведению контрольных процедур на уровне бизнес-процессов.

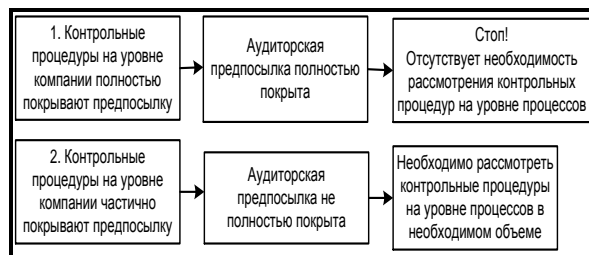


Рис. 4. Влияние контролей на уровне компании на контроли на уровне процессов

При проведении внешнего аудита контрольные процедуры, как правило, осуществляются сверху вниз, а при проведении внутреннего аудита – наоборот, снизу вверх. Хотя и тот и другой аудит строятся на основе риск-ориентированного подхода. При этом задачей аудиторов является проверка выполнения основных предпосылок подготовки отчетности (существование, полнота, точность и т.д.).

В ходе оценки внутреннего контроля бизнес-процессов необходимо сопоставлять учетные операции и соответствующие им контрольные процедуры (табл. 1).

Таблица 1

СОПОСТАВЛЕНИЕ УЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР БИЗНЕС-ПРОЦЕССА

Учетная процедура	Контрольная процедура
Внесение в учетную систему платежного поручения	Авторизация платежа уполномоченным сотрудником
Начисление амортизации по группе основных средств	Утверждение нормативных сроков полезного использования для групп основных средств
Начисление резерва по сомнительной дебиторской задолженности	Проверка расчета резерва по сомнительной дебиторской задолженности на соответствие учетной политике
Расчет суммы налога на имущество	Проверка правильности расчета налога на имущество
Внесение в базу данных отдела кадров информации о новом сотруднике	Сверка данных о заработной плате и статусе сотрудников между базами данных отдела кадров и бухгалтерии

В ходе оценки системы внутреннего контроля целесообразно использовать так называемые ключе-

вые контрольные процедуры (ККП), которые позволяют достичь основных параметров контрольных процедур: экономичности, эффективности и дизайна. Ключевая контрольная процедура характеризуется следующими параметрами:

- первостепенна для достижения задачи контроля;
- критична для достижения задачи контроля;
- контролирует не рутинные операции и исключения;
- контролирует области, подверженные риску мошенничества;
- контроль ручного ввода данных;
- не имеет компенсирующих контролей.

К основным требованиям эффективного функционирования ключевых контрольных процедур относят:

- наличие порядка выполнения этих процедур, который предусмотрен внутренними нормативными документами;
- наличие подтверждающих доказательств выполнения ключевых контрольных процедур.

Для оценки дизайна и эффективности внутреннего контроля необходимо сформировать матрицу рисков и контрольных процедур, которая может выглядеть следующим образом (рис. 6).

Процесс формирования матрицы рисков и контрольных процедур включает в себя несколько этапов. Сначала формируется перечень задач контроля и рисков искажения финансовой отчетности для выбранных бизнес-процессов. Затем необходимо понять бизнес-процесс для уточнения порядка выполнения действий и контрольных процедур этого процесса. Далее необходимо задокументировать контрольные процедуры и ознакомиться с подтверждающими документами. После этого делается вывод о достаточности покрытия рисков искажения учета и отчетности выявленными контрольными процедурами. Затем следует сформировать матрицу рисков искажения отчетности и контрольных процедур, а также подготовить рекомендации по совершенствованию контрольных процедур.

Очевидно, что одни контрольные процедуры имеют и должны иметь явное предпочтение перед другими. Так, например, процедуры, закрывающие несколько задач контроля, имеют приоритет над процедурами, закрывающими одну задачу контроля. Автоматизированные контрольные процедуры имеют приоритет над ручными, а предупреждающие контрольные процедуры – над выявляющими (рис. 5).

Подпроцесс	
Утверждение/ Предпосылка	
Проявление риска	
Задача контроля	
Описание	
Тип (Одобрение/ Контроль исполнения/ Обработка информации/ Физическая проверка/ Разграничение полномочий)	Контрольная процедура
Исполнитель	
Частота	
Предотвращающий/ Выявляющий	
Ручной/ Автоматизированный/ Смешанный	
Контрольные процедуры на уровне компании / Контрольные процедуры на уровне бизнес-процесса	
Вид подтверждения КП	

Рис 5. Пример формата матрицы контрольных процедур

На рис. 6 представлены основные этапы, действия и документы по оценке контрольных процедур бизнес-процесса.



Рис. 6. Основные этапы, действия и документы по оценке контрольных процедур бизнес-процесса

Под дизайном контрольной процедуры понимается установленный порядок выполнения этой процедуры. При оценке дизайна он считается эффективным, если:

- во-первых, порядок выполнения процедуры описан и формализован в регламентирующих документах, внутрифирменных стандартах;
- во-вторых, дизайн контрольной процедуры закрывает имеющиеся риски, т.е. достигает цели выполнения контроля.

Реальное функционирование контрольной процедуры предусматривает наличие конкретных доказательств выполнения этой процедуры в различных формах.

Операционная эффективность контрольной процедуры – это достижение цели контрольной процедуры. При этом, фактическое выполнение контрольной процедуры оценивается как эффективное, если процедура выполняется в соответствии с разработанным дизайном и внедрена. Однако если дизайн и функционирование процедуры неэффективны, то нет и смысла оценивать фактическое выполнение контрольной процедуры.

Составными частями дизайна контрольной процедуры, как правило, являются:

- цель (задача) контрольной процедуры;
- описание контрольной процедуры;
- исполнитель контрольной процедуры;
- соотнесение с операцией в составе бизнес-процессов;
- тип (одобрение, обзор исполнения и прочее);
- способ исполнения (ручной, комбинированный, автоматический);
- частота исполнения (количество в единицу времени);
- характер реагирования: предупреждающий или выявляющий;
- вид подтверждения КП: документальное (например, подписи), недокументальное (вербальное и пр.) и т.д.

Оценка применения контрольных процедур, как правило, может осуществляться *методом прослеживания операций*:

- проверка осуществления контрольной процедуры по всем основным видам хозяйственных операций;

- выбор для оценки конкретных операций или документов;
- прослеживание по выбранной операции весь путь ее прохождения через документы и информационные системы, от инициирования до включения ее результатов в финансовую отчетность;
- ознакомление с документацией, ролями и обязанностями сотрудников и функциями информационных систем;
- уточнение основных видов хозяйственных операций, выявление дополнительных рисков, выявление и оценивание контрольных процедур.

Кроме того, уточняется информация, полученная в ходе обсуждения или интервью.

Контрольная процедура считается *неэффективной* по дизайну (надежности), если: нет контроля (процедура отсутствует); процедура существует, но не формализована; контроль не закрывает риск полностью (остаточный риск выше допустимого).

Если дизайн контрольной процедуры оценен как неэффективный, либо соответствующая контрольная процедура, необходимая для достижения задачи контроля, не была внедрена, то следует выявить другие контрольные процедуры, которые могут предоставить разумную уверенность в том, что соответствующие задачи контроля будут выполнены, при условии, что такие процедуры разработаны, внедрены и эффективно выполняются. Затем предложить рекомендацию по разработке и внедрению других контрольных процедур либо изменению способа выполнения (дизайна) существующих контрольных процедур.

Оценка операционной эффективности может строиться на основе результатов тестирования и выявления недостатков контроля. К числу недостатков в функционировании контрольных процедур следует отнести ситуацию, когда процедура не работает так, как задумано (не выполняется или выполнение носит формальный характер), когда сотрудник, исполняющий контрольные функции, не обладает соответствующими полномочиями или квалификацией.

Контрольные процедуры для тестирования подлежат обоснованной выборке. В первую очередь, тестированию подлежат только контрольные процедуры, которые:

- оценены по дизайну как эффективные, за исключением случаев недостатка дизайна, исключительно связанных с формализацией. При этом такие процедуры подлежат тестированию, если ожидается, что стандарт выполнения контрольной процедуры определен неформально и соблюдается;
- в отношении которых получено подтверждение ответственных представителей руководства, что они эффективно выполнялись в течение периода, подлежащего тестированию, в соответствии с их описаниями.

Тестирование системы внутреннего контроля бизнес-процессов предполагает:

- изучение регламентов, политик и процедур;
- проведение интервью с ответственными сотрудниками;
- выявление и оценка рисков;
- выявление ключевых контрольных процедур;
- изучение документов (доказательств выполнения контрольных процедур), наблюдение, повторение (в основном автоматизированные контрольные процедуры);
- выводы об эффективности системы внутреннего контроля.

К числу основных этапов процесса тестирования относятся этапы, представленные на рис. 7.

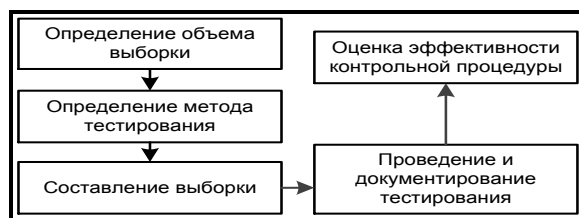


Рис. 7. Основные этапы процесса тестирования контрольных процедур

При тестировании операционной эффективности, следует учитывать следующие факторы, влияющие на объем выборки: метод контроля; частота осуществления контрольной процедуры; метод тестирования.

Частота осуществления контрольной процедуры зависит от особенностей бизнес-процесса, степени рисков искажения информации и технологии. Возможен контроль каждой операции, ежедневный контроль, еженедельный, ежемесячный и т.д.

Существуют следующие методы тестирования операционной эффективности контролей:

- опрос;
- наблюдение;
- изучение документов, подтверждающих выполнение контрольных процедур;
- воспроизведение контрольной процедуры под наблюдением проверяющего.

При этом тестируется эффективное и последовательное выполнение всех контролей в течение всего рассматриваемого периода.

При выборе метода тестирования необходимо помнить, что каждый из методов имеет свой уровень гарантий выставляемых оценок дизайна и операционной эффективности контрольных процедур (рис. 8).

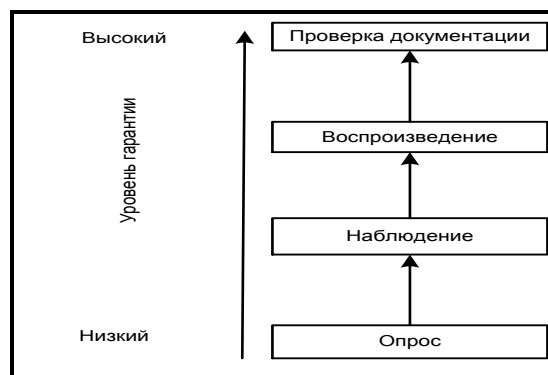


Рис. 8. Уровень гарантий выставляемых оценок дизайна и операционной эффективности контрольных процедур

Естественно, операционная эффективность контрольных процедур, которая характеризует, как уже отмечалось, качество отражения и передачи информации об отдельных операциях в массиве этих операций, более подробно и надежно может быть определена при проведении внутреннего аудита. Это связано с тем, что внутренний аудит может значительно больше времени уделить проверке документации, как наиболее надежному способу оценки, чем аудиторы внешние.

Качество отражения и передачи информации характеризуется надежностью, достоверностью и своевременностью. Таким образом, оценка дизайна и операционной эффективности контрольных процедур бизнес-процессов в компании включает ряд последовательных этапов, действий и подготовку ряда документов по оценке контрольных процедур бизнес-процессов и может использоваться при проведении как внешнего, так и внутреннего аудита.

Литература

1. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ от 25 дек. 2013 г. №ПЗ-11/2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Абдикеев Н.М. и др. Реинжиниринг бизнес-процессов [Текст] / Н.М. Абдикеев, Т.П. Данько, С.В. Ильдеменов, А.Д. Киселев. – М. : Эксмо, 2005. – 592 с.
3. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования [Текст] / Б. Андерсен. – М. : Стандарты и качество, 2008. – 272 с.
4. Репин В.В. Бизнес-процессы: Регламентация и управление [Текст] : учеб. / В.В. Репин, В.Г. Елиферов. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 319 с.
5. Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов [Текст] / Владимир Репин, Виталий Елиферов. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2013. – 544 с.

Ключевые слова

Бизнес-процесс; контрольные процедуры; дизайн контрольных процедур; операционная эффективность; внешний аудит; внутренний аудит; процесс формирования отчетности.

Суйц Виктор Паулевич

Вереникин Александр Анатольевич

РЕЦЕНЗИЯ

Статья Суйца В.П. и Вереникина А.А. написана на очень актуальную тему, связанную совершенствованием системы внутреннего контроля на предприятии. В статье детально рассмотрены лишь часть вопросов внутреннего контроля, которые связаны с базовой основой формирования информации в учете, а именно с бизнес-процессами, а именно с оценкой дизайна и операционной эффективности контрольных процедур бизнес-процессов в компании. Совершенно естественно эффективность и дизайн этих контрольных процедур прямым и непосредственным образом влияют на достоверность и своевременность учета и, следовательно – на повышение достоверности финансовой отчетности.

В статье конкретизируются и детализируются основные требования и постулаты, отмеченные в информации Министерства финансов РФ “Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности” от 25 декабря 2013 г. №ПЗ-11/2013.

В статье справедливо отмечается, что операционная эффективность контрольных процедур характеризует качество отражения и передачи информации об отдельных операциях в массиве этих операций, являющихся первичными данными для обобщения и группировки в бухгалтерском, управленческом и операционном учете. Именно по этой причине в системе внутреннего контроля первоочередное внимание в ходе мониторинга, оценки системы внутреннего контроля внешними или внутренними аудиторами должно уделяться дизайну и операционной эффективности контрольных процедур, встроенных непосредственно в сами бизнес-процессы. При этом авторы напоминают, что информационная составляющая бизнес-процессов включает организационную, техническую, технологическую (включая IT технологию) и экономическую часть. В статье авторами рассмотрена лишь экономическая часть информации, связанная с формированием первичных данных для целей бухгалтерского (финансового) и управленческого учета и отчетности.

Авторы отмечают, что контрольная процедура характеризуется, по крайней мере, тремя параметрами: дизайном, экономичностью, эффективностью, кроме того, по мнению авторов, оценка чаще всего производится на основе профессионального суждения не только внешними или внутренними аудиторами, но и специалистами технических и других служб.

Хотелось бы отметить, что в статье авторы не ограничиваются только общими рассуждениями, а приводят пример организации контроля операций по вводу объектов основных средств в эксплуатацию.

В статье подробно рассмотрены виды контрольных процедур, уровни их выполнения. По мнению авторов, в ходе оценки системы внутреннего контроля целесообразно использовать так называемые ключевые контрольные процедуры, которые позволяют реализовать основные параметры контрольных процедур: экономичность, эффективность и дизайн.

В целом статья написана на хорошем уровне, содержит научную и практическую новизну, представляет несомненный интерес для внешних и внутренних аудиторов, а также для других специалистов компании, принимающих участие в мониторинге бизнес-процессов и может быть опубликована.

Чая В.Т., д.э.н., профессор, г.н.с. Экономический факультет, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова.