

## Аудит в системе менеджмента качества управления в организациях: проблемы и перспективы

© 2013 Миргородская Татьяна Васильевна  
кандидат экономических наук, профессор  
Московский государственный университет технологий и управлений  
им. К.Г. Разумовского  
E-mail: center\_audita@mail.ru

Рассматриваются методологические подходы к организации внутреннего аудита, направленного на повышение эффективности системы менеджмента качества и совершенствования управления.

*Ключевые слова:* менеджмент, стандарты, управление, эффективность, внутренний аудит.

Методологические подходы к аудиторской практике в России выстраиваются по системе международных и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Информационное обеспечение аудита, формируемое по результатам мероприятий внешнего и внутреннего аудита, используется собственниками, менеджерами и другими заинтересованными пользователями информации для принятия решений экономического характера. Информация внешнего аудита вселяет уверенность в том, что организация (аудируемое лицо) будет развиваться устойчиво в будущих периодах, у нее нет намерений в сокращении или прекращении деятельности. Кроме того, информация внешнего аудита дает уверенность в том, что свою деятельность организация осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Информация внутреннего аудита, безусловно, предоставляет информации больше по сравнению с внешним аудитом, однако далеко не вся информация может быть доступной внешним пользователям. Внутренние пользователи, в частности менеджмент организации, располагают большим объемом информации аудита. Необходимо отметить, что и потребности в информации у менеджеров организации совершенно иные. Крупные организации, их объединения, внедряющие (или внедрившие) системы менеджмента качества ИСО 9001:2008, и их российские аналоги стремятся к получению надежности информации, подтвержденной аудиторами, для решения текущих и стратегических задач управления.

Следует заметить, что практически все стандарты системы менеджмента качества в зарубежной практике направлены на применение процессного подхода и улучшение результативности системы управления. Поэтому деятельность организаций в рамках стандартов менеджмента качества рассматривается как “деятельность, ис-

пользующая ресурсы и управляемая в целях преобразования входов в выходы”. Модель менеджмента качества ИСО 9001:2008, основанная на процессном подходе, позволяет анализировать связи между процессами управления и процессами жизненного цикла продукции, мониторингом и измерением. Дополнительную информацию для мониторинга предоставляет внутренний аудит, осуществляемый через запланированные интервалы времени с целью подтвердить, что система менеджмента качества внедрена результативно, поддерживается в рабочем состоянии, отвечает требованиям, предъявляемым к системе менеджмента качества. Причем сами требования должны быть регламентированы внутренними положениями (стандартами) организации.

Важным условием, обеспечивающим результативность системы менеджмента качества и его процессов, является обеспечение ресурсов. Это означает, что организация сама определяет и обеспечивает те ресурсы, которые необходимы: во-первых, для поддержания системы менеджмента качества в рабочем состоянии, во-вторых, для повышения удовлетворенности потребителей. Причем наиболее значимыми ресурсами признаются человеческие ресурсы.

В научной литературе последних лет достаточно часто поднимаются вопросы учета, анализа, контроля и оценки человеческих ресурсов, используемых в разных отраслях экономики, вопросы интеллектуальной собственности и др. Можно отметить работы Р.П. Булыги, М.В. Мельник, И.Ф. Ветровой, П.А. Кохно, М.Н. Овцинова, В.А. Козловой и многих других авторов, посвященные экономической сущности, развитию учетно-аналитических и учетно-контрольных концепций управления интеллектуальной собственностью и человеческим капиталом. В экономической теории проблема модели человека рассматривается на протяжении нескольких веков с раз-

ных точек зрения. Например, известная работа российского экономиста В.С. Автономова "Модель человека в экономической науке" (1998) отражает характеристику человека как объекта изучения экономической науки: работника, потребителя, предпринимателя. Человека-работника В.С. Автономов представляет как человеческий фактор, т.е. "как непосредственную производительную силу".

Вопросы мотивации человеческой деятельности были затронуты в работах конца прошлого столетия российских экономистов Л.С. Гребнева<sup>1</sup>, В.В. Зотова<sup>2</sup>, Р.И. Капелюшников<sup>3</sup>, Н.А. Макашевой<sup>4</sup>. Исследуя их, Ю.В. Морозюк и С.Н. Морозюк выводят различия моделей человека в экономической, социальной и психологической науках, выделяя основным компонентом модели экономического человека - используемую информацию и поведенческие характеристики<sup>5</sup>. Такой подход хорошо сочетается с институциональной концепцией человеческого капитала, используемой достаточно часто в публикациях последних двух-трех лет.

Поскольку человеческий капитал организаций чаще всего характеризуется через умения, профессиональные компетенции и навыки сотрудников, их способность приносить экономическую выгоду, постольку, рассматривая человеческий капитал как объект аудита, следует выделить его основные области. Таких областей несколько. Главная из них связана с системой управления персоналом, в которой происходят основные действия по планированию персонала, разработки должностных обязанностей и рабочих стандартов, определение прав и компетенций, которыми могут руководствоваться сотрудники организаций в процессе своей деятельности. Аудит этой области должен подтвердить законодательный статус прав человека, соблюдение установленных требований в отношении функциональных задач, обязанности, ответственности сотрудников. Не менее важной областью является повышение квалификации и обучение сотрудников, на нее организации тратят значительные средства. Эти и другие вопросы стали особенно актуальными в свете международных требований формирования отчетности организаций в области устойчивого развития. В Руководстве GRI по отчетности в области устойчивого развития выделена целая подсистема показателей, взаимосвязанных с человеческим капиталом и его использованием в деятельности организаций:

- показатели результативности подходов к организации труда и достойного труда (аспекты: занятость, взаимоотношения сотрудников и ру-

ководства, обучение и образование, равные возможности);

- показатели результативности: права человека;
- показатели результативности взаимодействия с обществом; и др.

Многие крупные организации, формирующие отчетность по международным стандартам финансовой отчетности, ставят своей целью в будущем представлять иностранным партнерам и инвесторам отчетность в области устойчивого развития. Следовательно, задачи аудита, особенно внутреннего, по контролю человеческого капитала должны быть достаточно четко сформулированы, а на основе поставленных задач должны быть разработаны бизнес-процессы аудита и внутрикорпоративные стандарты по аудиту человеческого капитала.

Комплекс задач, который ставит перед своим персоналом система менеджмента качества управления, включает:

- достижение необходимой компетентности персонала, выполняющего работу, которая влияет на соответствие требованиям качества;
- обеспечение подготовки персонала с целью достижения необходимой компетентности;
- достижение осведомленности персонала об актуальности и значимости его деятельности, вкладе в достижение целей концепции качества; и др.

Процессный подход, используемый в системе менеджмента качества, позволяет управлять процессами жизненного цикла продукции: планировать эти процессы, анализировать требования, относящиеся к продукции, организовывать связь с потребителями и осуществлять новые разработки. Последнее особенно важно для реализации инновационной политики организаций, оценка достижения которой также должна стать объектом внутреннего аудита.

Таким образом, в свете требований системы менеджмента качества внутренний аудит может быть охарактеризован как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций специалистов служб внутреннего аудита, направленных на совершенствование деятельности и управления организацией. В таком качестве внутренний аудит, безусловно, поможет организации достичь поставленных целей на основе систематизированного и последовательного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления, в том числе и управления рисками.

Главными качествами внутреннего аудита можно выделить:

- независимость и объективность;

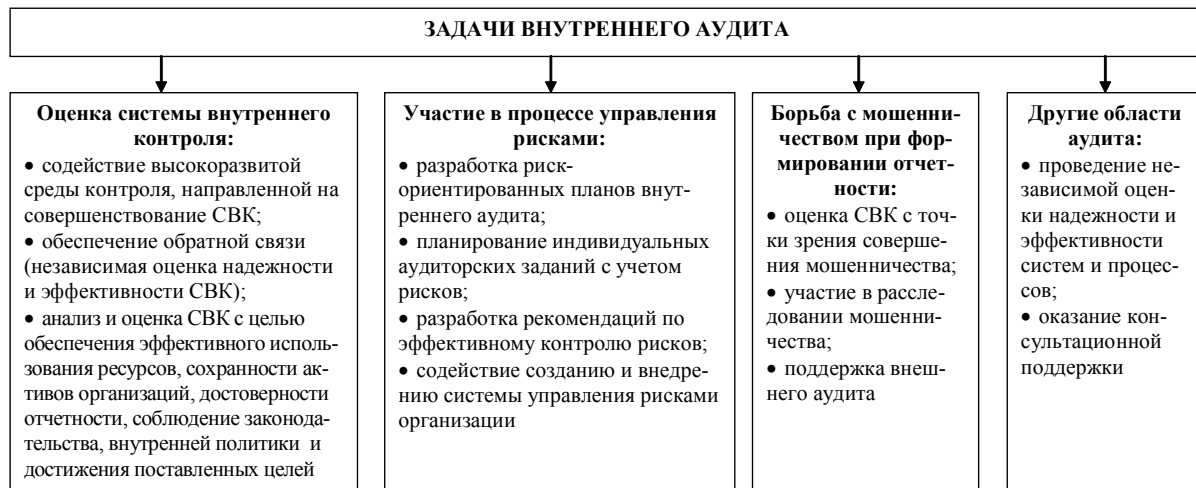


Рис. Характеристика основных задач внутреннего аудита

- гарантии и консультации;
- возможность управлять рисками и осуществлять контроль управленческих решений.

Международная практика внутреннего аудита и концепция COSO рассматривают *предоставление гарантий* как объективный анализ аудиторских доказательств и выражение мнения аудитора о надежности информации, эффективности систем и процессов организации, включая систему управления качеством.

Преимуществом внутреннего аудита перед внешним является большее влияние на результативность принимаемых управленческих решений в текущей деятельности организаций, поскольку, кроме гарантий, внутренние аудиторы осуществляют систематическое консультирование специалистов всех уровней управления организации. При этом выстраивается особая система отношений “клиент-аудитор”, где в качестве клиента выступает линейное (операционное) руководство, менеджеры среднего звена. Консультации аудитора направлены на содействие в повышении эффективности деятельности и оценки различных процедур и действий с точки зрения рисков. Рекомендации аудитора могут быть представлены в виде письменного отчета или ином виде по соглашению с клиентом. Задачей внутреннего аудитора в этих отношениях является проведение непосредственного контроля за исполнением данных рекомендаций в процессе проведения проверки или по ее результатам.

В научной литературе широко дискутируется полезность внутреннего аудита для менеджеров организаций и осторожное отношение к нему со стороны собственников, которые по итогам деятельности за каждый отчетный год проводят проверки внешнего независимого аудита.

Все задачи внутреннего аудита следует классифицировать в отношении самих объектов или

областей деятельности, охватываемой внутренним аудитом. Таких областей можно выделить четыре: 1 - оценка системы внутреннего контроля; 2 - участие в процессе управления рисками; 3 - борьба с мошенничеством при формировании отчетности; 4 - другие области аудита (см. рисунок).

Решение всего многообразия задач приводит к организационным видам аудита. Например, как наиболее распространенные виды аудита в отношении системы внутреннего контроля в экономической литературе выделяют: финансовый, операционный, аудит на соответствие (комплаенс-аудит), аудит информационных систем, аудит сохранности окружающей среды и др. Наиболее значимым видом внутреннего аудита для организаций является операционный, поскольку именно он выделяет в качестве предмета аудита - аудит бизнес-процессов операционной деятельности: снабжения, логистики, производства, маркетинга и др. Для системы менеджмента качества управления следует подчеркнуть роль комплаенс-аудита, который позволяет осуществлять проверки соблюдения организациями требований законодательства и всех внутренних документов компании, касающихся политик (финансовой, ценовой, учетной, налоговой и т.д.), процедур, регламентов, стандартов и т.д.

Обеспечение качества управления тесно связано с информационными системами. Поэтому аудит информационных систем на предмет их безопасности (защищенности) и эффективности использования особенно востребован собственниками.

Аудит соблюдения законодательства в области сохранности окружающей среды логически связан с проверками ключевых показателей устойчивого развития организации, отражаемых в

соответствующей отчетности в разделе экологической результативности. В системе показателей экологической результативности выделено 9 аспектов (групп показателей): материалы; энергия; вода; биоразнообразие; выбросы, сбросы и отходы; продукция и услуги; соответствие требованиям; транспорт; общий аспект. Система экологической результативности GRI насчитывает 30 комплексных показателей<sup>6</sup>, подлежащих, бесспорно, внутреннему аудиту и представляемых в отчетности в области устойчивого развития организации.

Надо отметить, что для России аудит соблюдения законодательства в области сохранности окружающей среды является относительно новым видом аудита, вызванным возрастающей обеспокоенностью общественности по поводу экологической безопасности и ужесточением законодательства в данной области.

В целом, все задачи внутреннего аудита, их разнопрофильность и подходы к решению определяются заказчиками, в роли которых выступают высшее руководство, линейное руководство, совет директоров организаций. Поскольку все они преследуют цель получить нужную информацию для принятия решений, а выбор такой информации осуществляется аудиторами из материалов проверок по областям и процессам деятельности, постольку присутствуют определенные противоречия (конфликт) между независимостью внутреннего аудита, которую следует считать основной (или предпосылкой) объективности аудиторской информации и с другой стороны - осторожностью заказчиков к принятию информации внутреннего аудита.

Объективность воспринимается сообществом профессиональных аудиторов как профессиональное качество самого аудитора, как способность добросовестно и непредвзято выполнять работу и отстаивать свое мнение, не подстраивая его под мнение других (заказчиков). Для того чтобы создать условие для принятия мнения аудитора в качестве значимой информации для принятия решения, необходимо, чтобы в корпоративной среде менеджеры и служащие организации были осведомлены о стандартах внутреннего аудита: кодексе этики, международных профессиональных стандартах внутреннего аудита, практических руководствах, внутренних стандартах (регламентах) самой организации. Это будет способствовать более эффективному применению методического инструментария - процедур внутреннего аудита при проверках. В то же время нельзя недооценивать качества методического инструментария учета и анализа, на основе кото-

рых строятся сами процедуры внутреннего аудита. На необходимость применения в качестве такого инструментария методов моделирования, резервирования средств, интегрированного подхода к формированию показателей отчетности и других обращает внимание О.А. Миронова, делая акцент на применение оценок в аудиторской практике: "Если напомнить, что аудит развивается в направлении своих отдельных видов деятельности и аудиторских услуг (социальный аудит, экологический аудит, налоговый аудит, аудит интеллектуального капитала и т.д.), то методологическая задача применения оценки в бухгалтерском учете будет иметь очень схожую основу для ее применения в аудите. Единство методологии, как предопределяющий фактор интеграции учетно-аналитической информации и ее использования для аудиторских процедур, должно стать, на наш взгляд, основным вектором исследования учетно-аналитического обеспечения аудита"<sup>7</sup>.

Такой подход рассматривается нами как концептуальный. Он не противоречит применяемому в России законодательству и федеральным правилам (стандартам) по аудиторской деятельности и является основой для развития методологического инструментария внутреннего аудита в организациях всех форм организационно-правовой деятельности.

<sup>1</sup> Гребнев Л.С. Человек в экономике: теоретико-методологический анализ : дис. ... д-ра экон. наук. М., 1993. (Российская академия управления).

<sup>2</sup> Зотов В.В. О роли концепции экономического человека в постановке проблемы мотивации // Мотивация экономической деятельности : сб. тр. ВНИИСИ. М., 1980. Вып. 11.

<sup>3</sup> См.: Капелюшников Р.И. В наступлении - Ното оесопотоміус // Мировая экономика и международные отношения. 1989. □4; Его же. Экономический подход Гэри Беккера к человеческому поведению // США: экономика, политика, идеология. 1993. □ 11; Его же. Философия рынка Ф. Хайека // Там же. □ 12.

<sup>4</sup> См.: Макашева Н.А. Фридрих фон Хайек: Мировоззренческий контекст экономической теории // Вопросы экономики. 1989. □ 4; Её же. Этические основы экономической теории. М., 1993.

<sup>5</sup> Морозюк Ю.В., Морозюк С.Н. Человеческий фактор в управлении социально-экономическими системами : монография. М., 2009. С. 20-22.

<sup>6</sup> Руководство по отчетности в области устойчивого развития: GRI - Global Reporting Initiative. URL: <http://www.ecorussia.info>.

<sup>7</sup> Миронова О.А. Учетно-аналитическая составляющая в формировании инструментария разных видов аудита // Инновационное развитие экономики. 2011. □ 6. С. 33.