

АУДИТ ПЕРСОНАЛА ОРГАНИЗАЦИИ: ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

А. А. Федченко

Успешное проведение экономических преобразований возможно лишь при всесторонней обоснованности и контроле выполнения решений на всех этапах хозяйственной деятельности организаций. Это предопределяет высокие требования к достоверности информации, используемой для принятия управленческих решений. Происходящие изменения выявили одновременно потребность в ряде новых сфер деятельности, важнейшей среди которых является аудиторская.

В общем виде аудит (от лат. *audieus* — слушание, выслушивание, англ. *audit*) определяется как проверка финансовой деятельности компаний аудитором [1] или же — в более широком аспекте — как вид предпринимательской деятельности аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению на договорной основе независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств экономических субъектов, а также консультированию по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства [2]. В настоящее время функция аудитора выходит за рамки проверки финансовой деятельности компании, затрагивая все более широкий круг проблем хозяйствующего субъекта.

Усиление внимания к персоналу организации и его роли в повышении конкурентоспособности фирмы и достижении высоких финансовых результатов обусловило необходимость в разработке вопросов, касающихся аудита в трудовой сфере. Законодательная и нормативная база этой сферы деятельности находится в стадии становления, что требует всестороннего изучения всех аспектов, касающихся аудита персонала. Это относится как к внешнему, так и к внутреннему аудиту. Внешний аудит представляет собой независимый контроль, проводимый аттестованными специалистами в области учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, имеющими соответствующие лицензии или сертификаты на право ведения аудиторской деятельности.

Основной целью внешнего аудита является составление заключения о правдивости отчетности, касающейся персонала организации и различных аспектов его социально-трудовой дея-

тельности. Наряду с этим в обязанности внешних аудиторов входят: операционный аудит, а также аудит соответствия деятельности. Операционный аудит ориентирован на консультирование руководства компании по вопросам управления персоналом. В отличие от него аудит соответствия деятельности предполагает проверку выполнения компанией правил, установленных вышестоящими органами или законодательных норм (соблюдение законодательства о минимальном уровне заработной платы при определении ставок оплаты труда, оценка трудовых договоров с точки зрения юридических требований и т. д.).

Внутренний аудит включает проверку правильности и достоверности отчетности, обоснованности действующих на предприятии нормативных актов, что является частью общей системы внутреннего контроля трудовой сферы. Внутренний аудит направлен на раскрытие и предотвращение несоответствий по всем аспектам социально-трудовой деятельности путем использования и внедрения эффективной системы контроля, подготовки справок для руководителей предприятий по вопросам деятельности персонала, а также проверки исполнения распоряжений руководителя. Полученная информация формирует базу для разработки соответствующих мер.

Аудит персонала организации может проводиться как обязательный или инициативный. Обязательный аудит проводится в соответствии с действующим российским законодательством ежегодно, а также по поручению государственных органов дознания при наличии санкции прокурора, суда и др. Инициативный аудит проводится по решению самого хозяйствующего субъекта.

Аудит персонала организации непосредственно связан с анализом трудовых показателей, характеризующих состояние организации и нормирования труда, уровень производительности и интенсивности труда, степень обоснованности применяемых форм и систем оплаты труда.

Основным продуктом деятельности аудитора, с точки зрения пользователя, является аудиторское заключение, имеющее правовое значение официального документа. Аудиторское заключение, представляемое аудитором по окончании работы, содержит информацию о его действиях и полученных выводах. Содержание, про-

цедура разработки и виды аудиторского заключения, касающегося аудита персонала, должны основываться на действующем законодательстве.

При разработке аудиторских заключений в российской практике может быть использован опыт стран с развитой рыночной экономикой. Так, самыми полными руководящими материалами, действующими в США, являются десять общепринятых стандартов аудита (Generally Accepted Auditing Standards или GAAS). Они были подготовлены специалистами AICPA еще в 1947 г. и с тех пор претерпели минимальные изменения: три из них относятся к общим стандартам, другие три — касаются работы на объекте и четыре — представляют стандарты заключений.

Стандарты заключений в соответствии с GAAS включают следующие пункты:

1. Заключение должно содержать сообщение, представлена ли финансовая отчетность в соответствии с общепринятыми принципами.

2. В заключении должны быть определены обстоятельства, при которых такие принципы не соблюдались последовательно в отчетном периоде по сравнению с предшествующим.

3. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности следует рассматривать как вполне адекватное, если в заключении нет другой формулировки.

4. Заключение должно включать либо мнение о бухгалтерской отчетности в целом, либо утверждение о том, что мнение не может быть выражено. Если мнение не может быть выражено, то должны быть сформулированы соответствующие причины. Во всех случаях, когда имя аудитора связано с бухгалтерской отчетностью, заключение должно включать четко сформулированное описание характера аудиторской проверки, если таковая имела место, а также данные об уровне ответственности, которую принимает на себя аудитор.

Эти четыре общепринятых правила описывают порядок и принципы составления заключения. Все они предусматривают единообразие в построении заключения, то есть аудитор обязан использовать в своем заключении определенные комбинации вполне стандартных фраз. При этом он должен отражать в тексте и те особенности бухгалтерской отчетности клиента, которые он подтверждает или опровергает, поскольку на основе заключения различные пользователи будут принимать управленческие решения.

Российские национальные особенности становления и развития аудита отразились, в частности, на форме аудиторского заключения, которая в Российской Федерации с 1994 г. регламентируется Временными правилами. Рекомендованная в законодательстве форма отличается от распространенной в международной практи-

ке более подробной информацией, касающейся аудиторской организации и самих аудиторов. В соответствии с требованиями Временных правил необходимой являлась регламентация источников информации, на основе которых может быть составлено аудиторское заключение, предусматривался также порядок и источники финансирования проверки его качества. Форма составления аудиторского заключения Временными правилами не регламентировалась. В 1996 г. был принят стандарт «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» [3]. Этот и последующие документы, касающиеся аудиторского заключения, в основном соответствуют международным требованиям.

Круг пользователей аудиторского заключения расширялся, цели, которые они преследовали, становились все более разнообразными, что повысило требования к емкости, лаконичности и точности данного документа. В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.1 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» Аудиторское заключение — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудиторское заключение базируется на ряде законодательных актов [4].

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской отчетности)» аудиторское заключение включает следующие элементы:

- а) наименование;
- б) адресата;
- в) сведения об аудиторе:

- организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им деятельности без образования юридического лица;

- место нахождения;

- номер и дату свидетельства о государственной регистрации;

- номер, дату выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, выдавшего лицензию, а также срок ее действия;

- членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- г) сведения об аудируемом лице:
 - организационно-правовая форма и наименование;
 - место нахождения;
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
 - сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- д) вводную часть;
- е) часть, описывающую объем аудита;
- ж) часть, содержащую мнение аудитора;
- з) дату аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Структура аудиторского заключения (по элементам) должна быть учтена при аудите персонала организации, но отражать специфику объекта исследования. Заключение по аудиту персонала организации составляется на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности, отражающей всю совокупность трудовых показателей, касающихся персонала, условий его труда и безопасности, приема и увольнения, вознаграждения и общей оценки эффективности принимаемых решений.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации или договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется акционерам, совету директоров и др. Заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием на то, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе (в случае если был таковым).

Заключение по аудиту персонала организации можно рассматривать как аудиторское заключение специального назначения, то есть подготовленное для специальной цели — аудита персонала организации, в частности, анали-

за трудовых ресурсов, бюджетирования и контроллинга персонала, анализа трудовых показателей, распределения трудовых ресурсов и анализа затрат, аудита увольнений, аудита вознаграждений, аудита условий и безопасности труда.

Заключение по результатам аудита персонала организации представляет собой всестороннее описание действий персонала и ориентируется на выявление сильных и слабых сторон в работе с персоналом и разработку рекомендаций по использованию наиболее эффективных методов. Аудиторское заключение, направленное на изучение узких мест в работе с персоналом и выявление путей их преодоления, адресуется различным категориям работников. Так, Т. В. Никонова и С. А. Сухарев считают, что аудиторское заключение должно состоять из трех частей: для линейных менеджеров, для специалистов отдела человеческих ресурсов и для менеджеров человеческих ресурсов [5]. Для линейных менеджеров аудиторское заключение агрегирует их цели и обязанности в области управления человеческими ресурсами; целями могут быть стремление к сокращению текучести кадров, повышению квалификационного уровня персонала, изменению его структуры и др. Для специалистов отдела человеческих ресурсов аудиторское заключение отражает проблемы, связанные с занятостью, обучением, компенсацией и другими действиями в области управления человеческими ресурсами. В качестве критериев оценки результатов деятельности этих специалистов могут выступать не только нормативные акты, установленные параметры, но и соответствующая информация по российским и зарубежным фирмам. Для менеджеров по работе с человеческими ресурсами аудиторское заключение включает информацию, необходимую для улучшения работы этого отдела. При этом аудиторские заключения для различных категорий персонала отражают и их внутренние взаимосвязи. Выявленные недостатки в методах управления персоналом должны сопровождаться соответствующими рекомендациями по их устранению.

Заключения по аудиту персонала организации можно подразделить в зависимости от мнения аудиторов о достоверности отчетности на безоговорочно-положительные и модифицированные. Безоговорочно-положительное содержит мнение аудиторов без всяких замечаний и оговорок. Модифицированным аудиторское заключение считается, если возникли факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сло-

жившейся у аудируемого лица, или же факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению. Существует также понятие ложного аудиторского заключения, то есть составленного без проведения аудиторской проверки или по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию представленных для проверки документов. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Аудиторское заключение, соответствующее всем предъявляемым к нему требованиям, содержит информацию, позволяющую получить всестороннее представление о персонале организации и проблемах, в этой области, что создает базу для изменений, направленных на совершенствование управления персоналом.

Литература

1. Большой экономический словарь. / Под ред. А. Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 1999. С. 49.
2. Экономическая энциклопедия / Под ред. Л. И. Абалкина. — М.: Экономика, 1999. С. 36.
3. Правила (стандарты) аудиторской деятельности/ Составитель и автор введения Н.А. Ремизов. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 270—288.
4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696; Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ; Об аудиторских проверках федеральных государственных предприятий: Постановление Правительства РФ от 29.01.2000. № 81.
5. Никонова Т.В., Сухарев С.А. Управленческий аудит: персонал / Под ред. Ю.Г. Одегова. — М.: Экзамен, 2002. С. 204.