

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФГБОУ ВО
«РОСТОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ (РИНХ)»**

На правах рукописи

КУЗНЕЦОВА ЛИЛИЯ НИКОЛАЕВНА

**Развитие бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга: теория,
методология, практика**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени доктора экономических наук

Научный консультант

доктор экономических наук,
профессор Н.Т. Лабынцев

Ростов-на-Дону – 2015

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
Глава 1 Теоретические аспекты применения бенчмаркинга в бухгалтерском учете	26
1.1. Общая характеристика концепции развития бухгалтерского учета на современном этапе	26
1.2. Совершенствование бухгалтерского учета в системе современных концепций развития управления	56
1.3. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации и финансовой отчетности	78
Глава 2. Методологические аспекты организации и развития бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга	96
2.1. Сущность и содержание бенчмаркинга как методологии развития бухгалтерского учета	96
2.2. Методологические аспекты классификации бенчмаркинга бухгалтерского учета	117
2.3. Разработка модели процесса бенчмаркинга в бухгалтерском учете	138
Глава 3. Методика определения эталонных систем бухгалтерского учета для проведения бенчмаркинга	170
3.1. Обоснование предпосылок проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета	170
3.2. Разработка методики экспертных оценок состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в организациях	194
3.3. Развитие бухгалтерского учета в организации на основе методики самооценки	213
Глава 4. Анализ финансовых показателей и совершенствование учетных бизнес-процессов с использованием методики бенчмаркинга	239
4.1. Развитие методики бенчмаркинга финансовых и экономических показателей организации	239
4.2. Совершенствование учетных бизнес-процессов с применением инструментария бенчмаркинга	262
Глава 5. Синергетический потенциал бенчмаркинга в бухгалтерском учете	291
5.1. Развитие бухгалтерского учета с использованием бенчмаркинга	291
5.2. Оптимизация стратегии бенчмаркинга бухгалтерского учета	306

5.3. Модель бухгалтерского учета синергизма бенчмаркинга	318
Заключение	332
Список литературы	344
Приложение А. Соотношение терминов бухгалтерская и финансовая отчетность	383
Приложение Б. Анкета о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета	384
Приложение В. Анкета о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета в организации	387
Приложение Г. Распределение ответов бухгалтеров на вопросы анкеты о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета в организации	390
Приложение Д. Распределение ответов руководителей на вопросы анкеты о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета в организации	395
Приложение Е. Влияние теорий качества управления на развитие бухгалтерского учета и управленческого анализа	399
Приложение Ж. Систематизация положительной практики бенчмаркинга	402
Приложение И. Систематизация подходов к дефиниции «бенчмаркинг»	411
Приложение К. Классификация бенчмаркинга	430
Приложение Л. Систематизация моделей процесса бенчмаркинга зарубежных авторов	437
Приложение Л 1. Систематизация моделей процесса бенчмаркинга, предлагаемые российскими авторами	440
Приложение М. РДБ: Обзор источников исследования	442
Приложение М 1. РДБ: Измерители продуктивности и длительности цикла	443
Приложение М 2. РДБ: Оценка потребностей клиента	444
Приложение Н. Систематизация трудностей, препятствующих проведению бенчмаркинга	445
Приложение П. Методы определения существенности, применимые для экспертной оценки в бенчмаркинге	447
Приложение Р. Оценка состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности (2008 г.)	
Приложение С. Графическое представление оценки состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности (2008 г.)	451
Приложение С 1. Оценка состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности (2009 г.)	452
Приложение С2. Графическое представление оценки состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности (2009 г.)	453
Приложение С3. Оценка состояния налогового учета и общий рейтинг (2008 г.)	454

Приложение С4. Графическое представление итогового рейтинга состояния бухгалтерского и налогового учета (2008 г.)	455
Приложение С5. Выявленные отклонения ведения бухгалтерского и налогового учета (2008 г.)	456
Приложение С6. Оценка состояния налогового учета и итоговый рейтинг (2009 г.)	457
Приложение С7. Графическое представление итогового рейтинга состояния бухгалтерского и налогового учета и общая оценка (2009 г.)	458
Приложение С8. Выявленные отклонения ведения бухгалтерского и налогового учета (2009 г.)	459
Приложение С9. Сравнение экспертных итоговых рейтингов состояния бухгалтерского и налогового учета (2008 – 2009 гг.)	460
Приложение С 10. Оценка состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности тремя экспертами (2009г.)	461
Приложение Т. Методические подходы к дефиниции «бизнес-процесс»	462
Приложение У. Методические подходы к классификации бизнес-процессов	465
Приложение Ф. Структура бизнес-процесса «Учет затрат на производство»	467
Приложение Х. Структура бизнес - процесса «Инвентаризация незавершенного производства»	469
Приложение Ц. Структура бизнес - процесса «Учет расходов на брак»	471
Приложение Ш. Схема бизнес-процесса «Учет затрат на производство»	472
Приложение Щ. Схема бизнес - процесса «Инвентаризация незавершенного производства»	473
Приложение Э. Схема бизнес - процесса «Учет расходов на брак»	476
Приложение Ю. Характеристика базовых концепций управленческого учета	478

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Одна из приоритетных задач для отечественного бухгалтерского учета состоит в изучении, обобщении и широком распространении передового опыта организации бухгалтерского учета. Данная задача сформулирована государством в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, а так же профессиональным сообществом и вытекает из необходимости аккумуляции знаний, накапливаемых в практической и научной деятельности, с целью их распространения и многократного использования.

В условиях формирования экономики знаний, информатизации, глобализации, усиления конкуренции на мировых рынках, востребованными оказываются различные инструменты распространения знаний, важнейшим из которых является бенчмаркинг, основанный на естественном стремлении экономических субъектов к непрерывному, поступательному развитию. Бенчмаркинг активно используется в маркетинге, менеджменте, других областях человеческой деятельности, однако в бухгалтерском учете его применение недостаточное. Бенчмаркинг – это поиск идей в глобальном мировом экономическом пространстве, их анализ и последующее внедрение в практике организации, ориентированное на получение синергетического эффекта. Ценность его заключается в возможности учиться и перенимать опыт других, сокращая время и ресурсы на обретение знаний в различных областях человеческой деятельности, в том числе и в бухгалтерском учете. Бенчмаркинг позволяет повысить эффективность как системы бухгалтерского учета экономического субъекта, так и деятельности организации в целом.

Регулярное использование бенчмаркинга для сопоставительного анализа учетных бизнес-процессов способствует их улучшению. Мониторинг затрат на основе бенчмаркинга позволяет их снижать, так как в существующей

высококонкурентной среде отечественные организации действуют не в изолированном пространстве и принятие решений руководителями всех уровней должно основываться на качественной информации не только о внутренней, но и о внешней среде. Прибыльность организаций обеспечивается при производстве продукции, оказании услуг с меньшими затратами и по отношению к предшествующим периодам, и по отношению к конкурентам, использовании лучшего опыта снижения затрат.

Актуальность исследования предопределена отсутствием четкого представления о содержании бенчмаркинга бухгалтерского учета. Проблема его применения для распространения передового опыта организации бухгалтерского учета и отчетности пока не нашла достаточного отражения в литературе и нуждается в углубленном изучении. Кроме того, бенчмаркинг обладает потенциалом наполнения при его использовании в различных сегментах бухгалтерского учета.

В этой связи исследование теоретико-методологических подходов к проведению бенчмаркинга и создание прикладных разработок, облегчающих его внедрение для развития учетно-аналитического обеспечения управления организацией, представляется своевременным и актуальным. Использование инструментария бенчмаркинга бухгалтерского учета нацелено на повышение качества учетных процессов, учетно-аналитической информации, бухгалтерской отчетности, а также ориентировано на углубление понимания механизма выбора эталонных стратегий построения и совершенствования бизнес-процессов бухгалтерского учета, что является приоритетной научно-практической задачей.

Степень разработанности проблемы. Несмотря на значительный интерес к развитию бухгалтерского учета, в специальной литературе существует недостаток работ, посвященных определению эталона лучшей практики бухгалтерского учета, распространения знаний в области бухгалтерского учета, обучения на опыте других, который определяют как бенчмаркинг. Не раскрыты в специальной литературе и вопросы развития бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга как самостоятельной концепции, ощущается недостаток

публикаций по использованию инструментария бенчмаркинга.

Формирование взглядов на современное развитие бухгалтерского учета, в т.ч. и управленческого, происходит на основе исследований ученых в области бухгалтерского учета, прежде всего таких, как П.С. Безруких, И.Н. Богатая, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, А.В. Глущенко, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, Р. С. Каплан, В.Э. Керимов, А.Н. Кизилов, О.И. Кольвах, Н.П. Кондраков, Г.Е. Крохичева, М.С. Кузьмина, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, В.В. Панков, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, Л.И. Хоружий, Л.А. Чайковская, В.Т. Чая, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др.

Основы бенчмаркинга как целостной системы были заложены в трудах специалистов по управлению качеством: Э. Деминга, Дж. Джурана, М. Имаи, К. Исикавы, Ф.Кросби, С.Синго, Г.Тагути, Ф.Тэйлора, А.Файоля, А. Фейгенбаума, У. Шухарта. Научные взгляды на методологию бенчмаркинга отражены в работах К. Богана, Х. Вазири, Г. Ватсона, Р. Венетучи, М. Инглиша, М. Заири, Г.Зиберта, Р. Кемпа, М. Спендолини, Х. Дж. Харрингтона и др.

Исследования теоретических вопросов эволюции бенчмаркинга представлены в публикациях не только зарубежных, но и отечественных научных школ. К наиболее известным следует отнести труды отечественных ученых таких, как И. Аренков, Г.Л. Багиев, Э.А. Белокоровин, Н.А. Воеводина, Д.А. Волошина, Т.Г. Голубева, В.В. Градобоев, Ю. Б. Гришина, И.П. Данилов, Т.В. Данилова, В.В. Ефимов, В. Иванов, О.В. Карпец, Б.Л. Кузнецов, М.И. Кузнецов, О.В. Макаренко, В.Д. Маслов, Н.Н. Масюк, Е.А. Михайлова, В.Н. Островская, Е.Е. Сидорова, З.Г. Сипливая, Ю.Н. Соловьева, С.Н. Суров. Современные зарубежные исследования опубликованы в работах Б. Андерсена, П. Киро, Р. Экклза и др.

Один из видов бенчмаркинга – финансовый бенчмаркинг – развивался на платформе сравнительного анализа, основу которого заложили С.Б. Барнгольд, В.И. Ганштак, Б.И. Майданчик, впоследствии продолжили М.И. Баканов, В.Г. Когденко, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, Н.В. Свиридова, В.Т. Чая, А.Д. Шеремет, В.В. Щербатюк. Бенчмаркинг также получил отражение в трудах по стратегическому анализу В.Э. Керимова, А.Н. Хорина.

Среди отечественных и зарубежных исследований бенчмаркинга в бухгалтерском учете существуют немногочисленные работы О.В. Алексеевой, О.Б. Вахрушевой, Д.А. Волошина, А.Д. Золотухиной, В.Э. Керимова, М.В. Мельник, О.Е. Николаевой, Л.Н. Растамхановой, А.Н. Хорина, В. Т. Чая, М. Чернецки, Н.И. Чупахиной, А.Д. Шеремета, что недостаточно для решения поставленных задач по распространению передового опыта бухгалтерского учета и отчетности.

В современных условиях проблемы систематизации и распространения теории и передовой практики построения учетных процессов в бухгалтерском учете сложны и разнообразны, что определяет необходимость дальнейших исследований в этой области, включающих системный анализ и теоретическое обобщение накопленных знаний на основе методологии бенчмаркинга.

Кроме использования традиционных методов повышения качества учетно-аналитической информации на основе роста требований со стороны законодательства, необходимо разработать новые подходы и технологии, обеспечивающие создание институциональных условий и стимулов для формирования более качественной информации системой бухгалтерского учета. Бенчмаркинг является инструментом распространения знаний и лучших достижений. Использование бенчмаркинга как агента прогрессивных изменений способствует переходу на новый уровень качества учетно-аналитической информации с одновременным снижением затрат на ее подготовку и появлению синергетических эффектов, которые практически не исследованы ни в отечественной, ни в зарубежной практике.

Таким образом, комплекс методологических и методических вопросов системного развития бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга не получивший всестороннего рассмотрения, определил выбор темы, структуру и направленность исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в разработке и теоретико-методологическом обосновании концепции развития бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга, являющегося агентом

распространения знаний, в разработке и практическом применении его инструментария, обеспечивающего повышение качества учетно-аналитической информации при принятии управленческих решений и практическую реализацию развития бухгалтерского учета. Цель исследования определила необходимость решения следующих задач:

– сформировать и обосновать концептуальные основы развития бухгалтерского учета с применением инструментария бенчмаркинга, обеспечивающего повышение качества учетно-аналитической информации и бухгалтерской отчетности, а также эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на основе заимствования инноваций, распространения знаний и передового опыта;

– провести теоретико-методологические изыскания в части классификации бенчмаркинга по его воздействию на развитие систем бухгалтерского учета в организациях, анализа особенностей использования различных его видов и соблюдения принципов бенчмаркинга в бухгалтерском учете и внутреннем контроле;

– предложить новые методические подходы к совершенствованию учетных систем коммерческих организаций с применением эталонных систем бухгалтерского учета;

– обосновать и апробировать предложения по использованию метода самооценки систем бухгалтерского учета экономических субъектов на основе детализированных критериев качества систем бухгалтерского учета;

– выработать методику экспертной оценки состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях, позволяющую определять эталонные области бухгалтерского учета и внутреннего контроля и области, требующие улучшения;

– смоделировать процесс проведения бенчмаркинга учета затрат в хозяйствующих субъектах с использованием автоматизированной программы бенчмаркинга финансовых и экономических показателей для определения эталонных показателей и необходимым документационным обеспечением;

– теоретически обосновать модель построения учетных бизнес-процессов экономического субъекта на основе структурных модулей с учетом требований эффективности;

– дополнить инструментарий бенчмаркинга классификацией учетных бизнес-процессов экономических субъектов для их оптимального построения и последующего совершенствования с использованием бенчмаркинга;

– разработать методические рекомендации по ограничению нежелательного распространения учетно-аналитической информации при выборе партнеров по бенчмаркингу;

– сформировать модель определения синергетического эффекта от проведения бенчмаркинга и методики его учета.

Предмет исследования. Предметной областью диссертационной работы стали концептуальные, методологические, организационно-методические аспекты и инструменты развития бухгалтерского учета с использованием бенчмаркинга.

Объект исследования. В качестве объекта исследования выступает информационное поле бухгалтерского учета, формируемое учетными бизнес-процессами, подпроцессами и операциями экономических субъектов.

Теоретико-методологическая основа исследования. Теоретическая платформа исследования базируется на трудах классиков экономической науки, публикациях ученых, раскрывающих проблемы оценки состояния и развития бухгалтерского учета, а также монографических и диссертационных работах, материалах научных конференций, обобщении опыта совершенствования бухгалтерского учета с использованием бенчмаркинга в условиях глобального экономического пространства, и иных источниках, имеющих отношение к теме исследования.

Методологическую основу диссертационной работы составляет совокупность теорий, концепций, методологий, используемых при исследовании глобальных социально-экономических процессов в науке. Методика научного поиска ориентировалась на выработку концепции развития бухгалтерского учета с использованием комплекса экономических методов, в т. ч. инструментов

бухгалтерского инжиниринга, моделирования, самооценки, экспертной оценки и др.

Исследование проведено в рамках «Паспорта специальности ВАК» по специальности 08.00.12. – бухгалтерский учет, статистика: раздел 1 «Бухгалтерский учет», п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета»; раздел 2 «Экономический анализ», п. 2.3 «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности», раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия», п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

Инструментарно-методический аппарат. Решение поставленных в диссертационной работе задач основано на использовании таких общенаучных методов исследования, как абстрактно-логический анализ при постановке цели и определении задач исследования, сравнительный анализ, синтез, выявление причинно-следственных связей, моделирование учетных процессов, а также традиционных методов научного познания – научной абстракции, диалектического развития, статистического обобщения и аналитико-прогностических методов – экспертных оценок, функциональных диаграмм.

Разработанные концептуальные, методологические и методические положения строятся на логическом обобщении проведенных исследований и предложенных разработок.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе нормативно-правовых актов Российской Федерации по вопросам бухгалтерского учета и антимонопольной деятельности, аналитических обзоров отечественных и зарубежных клубов бенчмаркинга, эмпирических данных отечественных и зарубежных авторов, опубликованных в периодической печати, представленных в сети Интернет, и данных, полученных в ходе авторских исследований.

Концепция исследования базируется на институциональной парадигме

непрерывного развития бухгалтерского учета с использованием бенчмаркинга как агента распространения знаний и инновационной активности организаций в глобальном пространстве, предполагающей выработку теоретических, методологических и методических положений, разработку инструментария бенчмаркинга в бухгалтерском учете, способствующих повышению качества учетно-аналитической информации.

Исследование отражает особенности проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета на базе развития методологии, в частности, идентификации основополагающих объектов бенчмаркинга во взаимосвязи с системой принципов бенчмаркинга бухгалтерского учета, а также комплексом методик и инструментов бенчмаркинга бухгалтерского учета, что позволит повлиять на решение задач, поставленных в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

В основу исследования положены основные бухгалтерские теории (информационная, контрольная, нормативная, инструментов бухгалтерского инжиниринга и др.) и теории совершенствования (самообучения, самообновления, организационного обучения, организационного обновления, всеобщего качества, всеобщего управления качеством и др.), которые в комплексном и органичном единстве помогают исследовать совершенствование учетных бизнес-процессов, подпроцессов. Согласно авторской научной позиции, бенчмаркинг позволяет распространять знания, являющиеся дискретным информационным продуктом, которые не исчезают после того, как их потребили, а многократно усиливают потенциал лиц, принимающих участие в бенчмаркинге учетных бизнес-процессов, повышают качество формируемой учетно-аналитической информации и служат основой синергетических эффектов.

Развитие бухгалтерского учета на основе расширенной методологии бенчмаркинга с использованием разработанного в исследовании инструментария дает возможность сравнивать и ранжировать организации по финансово-экономическим показателям, выявляя лучшие из них, моделировать организацию с эталонной системой бухгалтерского учета и вырабатывать тактические подходы,

направленные на повышение конкурентоспособности организаций. Концепция значительно дополняет существующий инструментарий совершенствования учетных бизнес-процессов и, будучи реализованной на практике в качестве основы системы взаимодействия хозяйствующих субъектов в области бухгалтерского учета, повышает качество учетно-аналитической информации, что способствует принятию обоснованных экономических решений, основанных на этой информации.

Положения диссертации, выносимые на защиту:

1. В России развитие бухгалтерского учета базируется на реформе нормативного регулирования, в большей части ориентированного на развитие формализованной бухгалтерской отчетности для заинтересованных внешних пользователей, в меньшей степени – внутренних и практически не затрагивает эффективность системы бухгалтерского учета. Частная инициатива и партнерство субъектов рынка должны иметь ключевое значение в развитии бухгалтерского учета в России. Инструментом реализации задач, определенных Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, но до настоящего времени не решенных, а именно, широкое распространение передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, формирования управленческой отчетности и использования ее в управлении хозяйствующим субъектом, является бенчмаркинг. Успешно проведенные проекты бенчмаркинга бухгалтерского учета способствуют созданию социально-творческих связей между представителями бухгалтерского профессионального сообщества, распространению передового опыта бухгалтерского учета, включая такое его направление, как управленческий учет, и служат реализацией теорий непрерывного обучения и обучающейся организации – обязательных институтов развивающейся экономики знаний. Указанные факторы требуют формирования и обоснования концепции развития бухгалтерского учета в организациях на основе инструментария бенчмаркинга.

2. Исследование состояния и перспектив развития бухгалтерского учета в организациях выявило высокую востребованность такого инструмента, как обмен опытом. Многие организации самостоятельно занимаются сопоставлением финансовых и экономических показателей, обменом информации, что, по сути, является неформальным бенчмаркингом. Отсутствие методологии бенчмаркинга бухгалтерского учета снижает его эффективность и требует дополнения видов бенчмаркинга, наиболее эффективных при совершенствовании систем бухгалтерского учета экономических субъектов. Проведение бенчмаркинга в бухгалтерском учете должно основываться на общепринятых принципах и учитывать специфику главного продукта бухгалтерского учета – информации – ее конфиденциальность, а в некоторых случаях – принадлежность к коммерческой тайне организации, что делает необходимым поиск дополнительных мер защиты информации. Дополнение принципов бенчмаркинга принципом независимости поможет снизить риски негативных последствий при его проведении, а принцип массовости позволит привлечь более широкий круг бухгалтеров и, соответственно, более полно выявить резервы и использовать их профессиональный потенциал. В связи с этим необходимо разработать теоретико-методологические положения, характеризующие сущностное содержание бенчмаркинга бухгалтерского учета.

3. Эффективность проектов бенчмаркинга бухгалтерского учета обеспечивается использованием методических подходов, включающих набор ориентиров совершенствования, механизм выбора приоритетов направлений совершенствований, систему показателей и измерителей для проведения сопоставлений. Измерители должны отражать специфику бухгалтерского учета, надежно и точно характеризовать результаты деятельности, быть понятными как для работников, так и для участников бенчмаркинга. Показатели для проведения сравнений систем бухгалтерского учета, учетных бизнес-процессов и функций экономических субъектов должны быть сопоставимы, поэтому целесообразно проводить сравнения относительных показателей, что делает необходимым систематизацию критериев успешности проектов бенчмаркинга бухгалтерского

учета.

4. Основу бенчмаркинга бухгалтерского учета составляют измерения, которые могут осуществляться работниками самостоятельно с помощью самооценки или с привлечением специалистов с использованием экспертных оценок. Распространенность самооценки в отечественной практике в системе менеджмента качества сочетается с отсутствием аналогичной методики системы качества бухгалтерского учета. Применение самооценки в бухгалтерском учете ограничено отсутствием методик, критериев сравнения и профессионального национального конкурса в области качества бухгалтерского учета, проведение которого будет способствовать выявлению примеров лучшей учетной практики и возможности осуществления самооценки с целью определения состояния системы бухгалтерского учета в организации. В связи с этим необходимо выработать предложения по использованию метода самооценки в бухгалтерском учете, его взаимоувязка с критериями национальной премии в области качества позволит интегрировать проведение самооценки в бухгалтерском учете в общий процесс всеобщего повышения качества.

5. Бенчмаркинг предполагает определение эталонной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также выявление областей, нуждающихся в положительных изменениях на основе измерений, что является достаточно сложной задачей так, как большинство параметров в бухгалтерском учете обладает качественными характеристиками, требующими специальных креативных подходов к их измерению. Для оценки текущего состояния бухгалтерского и налогового учета, отчетности и внутреннего контроля и определения областей улучшений, целесообразно применять методику проведения аудиторской процедуры, предполагающей экспертную оценку состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Разработка методики экспертной оценки бухгалтерского и налогового учета, отчетности и внутреннего контроля для проведения бенчмаркинга предполагает определение ключевых областей и параметров сравнения.

6. В условиях глобализации субъекты рынка функционируют в

высококонкурентной среде и для достижения прибыльности должны постоянно искать инструменты снижения затрат. Одним из самых распространенных в мире инструментом непрерывного снижения затрат является бенчмаркинг, на основе которого осуществляется сопоставление результатов с лучшими аналогичными показателями других организаций. В России бенчмаркинг применяется незначительно и совершенно недостаточно используется для снижения затрат, что обуславливает необходимость формирования модели бенчмаркинга затрат. Наличие модели, включающей алгоритм, средства автоматизации и пакет рабочих документов по оформлению процесса бенчмаркинга, будет способствовать реализации организации будущего, которая должна строиться с учетом современной экономической парадигмы: только непрерывное управление затратами, опирающееся на знания, и использование современных инструментов позволит выиграть в конкурентной борьбе.

7. Концепция процессно-ориентированного управления направлена на постоянное улучшение качества всех сегментов деятельности организации. При построении систем бухгалтерского учета на основе процессного подхода, основу которого составляют бизнес-процессы, появляются дополнительные возможности развития и приспособления к новым технологиям, внедрения инноваций. В отечественных организациях предпринимаются попытки построения систем бухгалтерского учета на основе процессного подхода, но они не всегда успешные, что требует создания модели построения бухгалтерского учета в экономических субъектах на основе бизнес-процессов, которая будет способствовать не только созданию учетных бизнес-процессов, но и в дальнейшем их улучшению с применением бенчмаркинга.

8. Реализация концепции процессно-ориентированного управления организацией предполагает комплекс работ по построению бизнес-процессов. В соответствии с теорией непрерывного совершенствования созданные учетные бизнес-процессы подлежат мониторингу и последующему совершенствованию на основе бенчмаркинга, в связи с чем, инструментарий бенчмаркинга бухгалтерского учета требует дальнейшего развития. Инструментом

бенчмаркинга бизнес-процессов бухгалтерского учета коммерческой организации является их подробная идентификация, которая позволит сформировать эффективную систему бизнес-процессов. Для целей построения, контроля и дальнейшего совершенствования на основе бенчмаркинга бизнес-процессы коммерческой организации целесообразно классифицировать по группам: 1) процессы развития и совершенствования, 2) операционные, 3) налогового учета, 4) управленческого учета, 5) формирования и представления отчетности, 6) поддерживающие. Своей идентификации требует бизнес-процесс «бенчмаркинг».

9. Исследование показало, что одним из значимых факторов недостаточности распространения бенчмаркинга является боязнь потерь от разглашения учетно-аналитической информации, что существенно ограничивает число субъектов, проводящих бенчмаркинг. Использование при этом директивных мер неприемлемо, а подписание дополнительных соглашений между участниками ограничивает их количество и значительно увеличивает время проекта, что требует разработки методики поиска и отбора партнеров проведения бенчмаркинга финансовых и экономических показателей на основе конфиденциальности учетно-аналитической информации. Разработка протокола с минимальным разглашением учетно-аналитической информации для реализации бенчмаркинга позволяет снять эту проблему или, по меньшей мере, ослабить ее воздействие.

10. Принимая постулат о сложности и открытости бухгалтерского учета как системы, основанной на хаотичных механизмах генерации новых идей и последующем их отборе, при ее совершенствовании следует учитывать свойства сложных открытых систем, которым присуще эмерджентное, синергетическое поведение. Это приводит к необходимости исследовать появление синергетических эффектов при проведении бенчмаркинга систем бухгалтерского учета. Синергетические эффекты должны полно и достоверно определяться, документально оформляться, отражаться в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности, что предполагает формирование учетной модели синергетических эффектов.

Научная новизна исследования состоит в концептуальном обосновании теоретико-методологических положений и практических подходов к развитию бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга, способствующих повышению качества учетно-аналитической информации и реализации направлений Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

1. Обоснованы концептуальные основы развития бухгалтерского учета в организациях с использованием бенчмаркинга, включающие: *теоретические основы*, охватывающие проблемы формирования терминологии бухгалтерского учета и бенчмаркинга, исследование возможностей современных коммуникаций в целях развития бухгалтерского учета и путей такого развития; *методологические положения* развития бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга, обобщающие постановку задач, систематизацию принципов, классификацию видов бенчмаркинга бухгалтерского учета, авторский подход проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета; *методические подходы* определения эталонных систем бухгалтерского учета, предполагающие применение методов экспертной оценки и самооценки учетных систем коммерческих организаций; *инструментарий*, объединяющий систему измерителей и показателей учетных бизнес-процессов, эффективности систем бухгалтерского учета экономических субъектов на основе Национальной премии качества в области бухгалтерского учета, а также алгоритм процесса бенчмаркинга снижения затрат продукта и модель отражения синергетических эффектов при проведении бенчмаркинга. Предложенные концептуальные основы обеспечивают построение на их основе методологии эффективного заимствования инноваций бухгалтерского учета, непрерывного образования всех лиц, занятых в функционировании учетных систем организаций, инверсии конкурентного взаимодействия участников рынка во взаимовыгодное сотрудничество, что будет способствовать повышению качества бухгалтерской отчетности и усилению коммуникативной функции бухгалтерского учета.

2. Развита теоретико-методологические положения, характеризующие сущностное содержание бенчмаркинга бухгалтерского учета, а именно: 1)

уточнена классификация бенчмаркинга по его воздействию на совершенствование систем бухгалтерского учета в организациях, путем дополнения бенчмаркингом взаимозависимых групп, транзакционных затрат, GAP-бенчмаркингом и кластерным бенчмаркингом, играющими значительную роль в совершенствовании систем бухгалтерского учета и отчетности, внутреннего контроля экономических субъектов; 2) дополнены принципы бенчмаркинга бухгалтерского учета принципом независимости участников проекта, исполнение которого предполагает подписание заявления об отсутствии личной заинтересованности в информации, способной вызвать негативные последствия для любого участника бенчмаркинга, и принципом массовости, предусматривающим участие широкого круга бухгалтеров. Выполнение предложенных принципов гарантирует более полное выявление и использование внутривозрастных резервов, а также распространение передового опыта бухгалтерского учета в среде профессионального сообщества, способствует повышению результативности проектов бенчмаркинга, а также позволяет обеспечить сохранность учетно-аналитической информации и снизить возможности ее использования в целях, не предусмотренных проведением бенчмаркинга.

3. Выработаны концептуальные методические подходы к совершенствованию учетной системы на основе авторского алгоритма определения эталонных систем бухгалтерского учета, включающего: 1) совокупность ориентиров совершенствования учетной системы, 2) механизм выбора приоритетов направлений совершенствований системы бухгалтерского учета, определяемых на основе ранжирования потенциалов улучшений относительно качества, производительности, времени цикла, обобщающего показателя, 3) набор показателей и измерителей для определения эталонных систем бухгалтерского учета, систематизированных по группам: показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внутреннего контроля; показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внешнего контроля; показатели, отражающие нарушения сроков формирования

информации, оформления и представления документов, отчетности; показатели, отражающие эффективность системы бухгалтерского учета; показатели, отражающие совершенствование системы бухгалтерского учета в организации; показатели, отражающие знания и обучение персонала службы бухгалтерского учета. Использование подобного алгоритма расширяет возможности сравнения систем бухгалтерского учета в организациях, определения среди них эталонных и дальнейшего проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета.

4. Предложен метод самооценки в бухгалтерском учете, объединяющий детализированные критерии качества системы бухгалтерского учета в организации, совместимые с критериями Национальной премии Правительства России в области качества и включающие: лидирующую роль руководства, политику и стратегию организации в области качества, персонал, партнерство и ресурсы, процессы, осуществляемые организацией, удовлетворенность пользователей качеством представляемой информации, удовлетворенность персонала, влияние службы бухгалтерского учета на организацию, на общество в целом. Система балльных оценок, выставленных по данным критериям, позволяет проводить самооценку учетной системы в организации и определять отставание от экономических субъектов, сформировавших системы бухгалтерского учета, признанные эталонными.

5. Разработана методика проведения в процессе аудита экспертной оценки состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля по четырехбалльной шкале по следующим направлениям: 1) существенности влияния нарушений на искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, 2) состояния внутреннего контроля, 3) соответствия учетной политики положениям нормативных актов и потребностям организации, 4) полноты и точности оформления первичных учетных документов, 5) правильности налогового учета, 6) соответствия установленному порядку проведения инвентаризаций активов и обязательств организации, оформления их результатов, 7) правильности и своевременности отражения в учете фактов хозяйственной жизни. Методика создает основу для проведения бенчмаркинга так, как с ее помощью одновременно определяются

области внутреннего контроля, бухгалтерского учета, требующие улучшений и эталон для проведения улучшений. Использование экспертной оценки в аудите позволяет повысить объективность профессионального суждения, расширить состав и диапазон оказываемых аудиторских услуг, включая аудит эффективности.

6. Предложена к практическому применению модель проведения бенчмаркинга учета затрат в организациях, представленная:

1) алгоритмом процесса бенчмаркинга, включающим восемь последовательных, логично структурированных этапов;

2) авторской программой для ЭВМ «Бенчмаркинг основных финансовых и экономических показателей», проводящей сравнение по одиннадцати основным финансово-экономическим показателям деятельности, моделирующим эталонную виртуальную организацию;

3) пакетом рабочих документов по оформлению процесса бенчмаркинга, позволяющего определять конкурентные преимущества и отставания посредством определения разрывов от эталонных значений, выбирать направления бенчмаркинга как отдельных показателей затрат, так и их совокупности.

Предложенный механизм способствует эффективности процесса бенчмаркинга затрат и позволяет проводить его экономическим субъектом самостоятельно без привлечения сторонних специалистов с целью непрерывного управления затратами для достижения лидерства в высококонкурентной среде.

7. Сформирована авторская модель построения бухгалтерского учета в экономических субъектах на основе бизнес-процессов, включающая следующие модули: схему проектирования учетного бизнес-процесса, определение компонентов проектирования учетного бизнес-процесса и схему его декомпозиции, показатели эффективности, методы мониторинга и совершенствования учетных бизнес-процессов. Использование данной модели позволит внедрять наиболее эффективную процессную форму организации бухгалтерского учета, а в дальнейшем и совершенствовать учетные бизнес-процессы с применением бенчмаркинга.

8. Расширен инструментарий применительно к бенчмаркингу бухгалтерского учета, а именно, предложена классификация учетных бизнес-процессов организации по таким группам, как: процессы развития и совершенствования, операционные, налогового учета, управленческого учета, формирования и представления отчетности, поддерживающие, в которых бизнес-процесс «бенчмаркинг» идентифицирован как самостоятельный процесс развития и совершенствования учетной системы. Такая классификация на базе системного подхода позволяет сформировать рациональное учетно-аналитическое обеспечение экономических субъектов на основе его структурирования, осуществлять выбор учетных процессов в качестве объектов бенчмаркинга.

9. Предложена методика поиска и выбора партнеров проведения бенчмаркинга финансовых и экономических показателей на основе конфиденциальности учетно-аналитической информации, что достигается посредством проведения сравнения показателей без их непосредственной публикации, для чего предлагается протокол с минимальным разглашением информации. Базовая идея этого протокола состоит в подборе необратимого преобразования сравниваемых показателей, сохраняющего парные разности показателей, для чего один из участников генерирует случайный вектор, совпадающий по размеру с вектором балльных оценок, и обменивается им с другими участниками. Данная методика позволяет отказаться от передачи основных финансовых и экономических показателей другим экономическим субъектам до выбора непосредственного партнера по бенчмаркингу, что устраняет одно из значимых препятствий распространения бенчмаркинга бухгалтерского учета – боязнь негативных последствий обмена информацией.

10. Сформирована модель определения синергетических эффектов проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета на основе использования синергетического производного балансового отчета, описанная с использованием следующих агрегатов: периодизации, выбора механизма отражения и определения синергетического эффекта, отражения в финансовой отчетности, учетных записей, синергетического баланса, условной продажи, синергетического

производного балансового отчета, что позволит определить синергетический эффект, полученный при проведении бенчмаркинга, и отразить его в бухгалтерском учете с последующим раскрытием в бухгалтерской отчетности.

Теоретическая значимость исследования. Теоретические, методологические и методические положения, предложенные в работе, систематизируют, расширяют и дополняют возможности развития бухгалтерского учета с использованием инструментария бенчмаркинга. Выработанные предложения служат основой системного решения научной проблемы, связанной с повышением качества учетно-аналитической информации.

Практическая значимость исследования состоит в том, что основные теоретические и методологические положения и научные выводы, полученные автором, обладают значительным потенциалом практической реализации и доведены до уровня конкретных разработок.

В частности, самостоятельное значение имеют следующие предложения.

1. Методика проведения экспертных балльных оценок, которая является инструментом оценки учетных процессов организаций, ранжирует организации по уровню развития бухгалтерского учета, определяет лучшие учетные процессы и выявляет области бухгалтерского учета, требующие потенциальных улучшений.

2. Разработанный пакет рабочих документов для проведения бенчмаркинга служит инструментом документационного обеспечения определения эталонной системы бухгалтерского учета и определения отрыва конкретной организации от лидера.

3. Разработана и зарегистрирована в Федеральной службе по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам Российской Федерации программа для ЭВМ, а результаты исследования подтверждены в качестве объекта интеллектуальной собственности, подлежащей коммерциализации. Программа для ЭВМ «Бенчмаркинг основных финансовых и экономических показателей», проводящая сравнение по одиннадцати основным финансово-экономическим показателям деятельности, на основе лучших показателей моделирует эталонную виртуальную организацию для определения

разрывов с фактическими показателями затрат, что позволяет на основе анализа определять средства достижения эталонных значений и, интегрировав полученные знания в существующую практику экономического субъекта, достигать лидерства. Данная программа может применяться в режиме минимального разглашения полученной в ходе бенчмаркинга информации. Кроме того, использование результатов программы предоставит организациям возможность получать достоверные сведения и объективно определять свое конкурентное положение, сильные и слабые стороны при производстве конкретных видов продукта.

Апробация результатов исследования. Теоретические положения и практические выводы обсуждались на 16 международных, 4 всероссийских научно-практических конференциях в 2008 – 2014 гг.

Результаты исследования обсуждались на семинарах, круглых столах по актуальным вопросам бухгалтерского учета и внутреннего контроля в НП «Аудиторская Ассоциация Содружество», ОАО «Роствертол», ОАО «Ростовкнига», ОАО ОКБ «Ростов-Миль», в учебном процессе МГУТиУ им. К.Г. Разумовского, в группах профессиональных бухгалтеров и аудиторов учебно-методического центра Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), аудиторских организациях ООО «Югаудит», ООО «Партнер–аудит», ООО «Экаунтинг менеджер», ООО «Компьютер-Инжиниринг».

Отдельные разделы диссертации могут служить платформой для дальнейших исследований в области бухгалтерского учета, отчетности, операционного аудита и анализа хозяйственной деятельности, использоваться в учебном процессе при подготовке бакалавров, магистров экономического профиля, а также в программах повышения квалификации руководителей и бухгалтеров по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Аудит», «Контроллинг», «Экономический анализ».

Результаты исследования базируются на практическом внедрении разработанных автором рекомендаций и методик при выполнении хоздоговорных научно-исследовательских работ:

– формирование бизнес-процессов бухгалтерского учета при построении полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство (в ОАО «Ростсельмаш» в 2002 г.);

– совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления на основе методологии бенчмаркинга (в ООО «Авангард», г. Ростов-на-Дону в 2011 г.);

– формирование методологии и методики самооценки учетно-аналитической системы коммерческой организации (в ОАО «Ростовкнига», г. Ростов-на-Дону в 2013 г.).

По теме диссертации опубликована 61 печатная работа, авторским объемом 72,26 печатных листов, включая 5 монографий объемом 80,7 п.л., (в т.ч. вклад автора 39,3 п.л.), 56 работ в периодической печати и научных сборниках (авторский вклад 28,55 п.л.), из них 17 в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ для опубликования основных результатов исследования (объемом 14,02 п.л., в т.ч. авторские 12,47 п.л.), 9 статей в зарубежных изданиях объемом 3,22 п.л. (авторские), зарегистрировано программное средство.

Диссертация состоит из введения, пяти глав, четырнадцати параграфов, заключения, списка литературы, работа проиллюстрирована 42 рисунками, 53 таблицами, 37 приложениями.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ БЕНЧМАРКИНГА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

1.1. Общая характеристика концепции развития бухгалтерского учета на современном этапе

В развитии мирового сообщества выделяются такие значимые тенденции, как ведущая роль научно-технического прогресса, информатизация, сближение национальных экономик, усиление конкуренции на мировых рынках, интенсификация социальных и культурных связей, которые являются основными факторами развития общества. Экономика последних лет характеризуется также глобальным финансовым кризисом, который поразил многие современные институты и пути выхода из которого не являются очевидными, что свидетельствует о кризисе господствовавшей в мировой экономической науке неоклассической парадигмы, в рамках которой не удалось объяснить движущие силы современного экономического развития и предотвратить кризис середины семидесятых годов, переживаемый в настоящее время финансовый кризис и рецессию.

Одним из наиболее крупных аномальных для неоклассической парадигмы фактом является переход к экономике знаний и превращение знаний в основной фактор экономического роста. Согласно экспертным оценкам с середины прошлого века объем знаний, которым располагает человечество, удваивается каждые 20 лет¹. По данным В.Л. Макарова «из всего объема знаний, измеренных в физических единицах, которым располагает человечество, 90% получены за последние 30 лет, так же как 90% из общего числа ученых и инженеров, подготовленных за всю историю цивилизации, – наши современники. Это

¹ Глазьев С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса. – М.: Экономика, 2010, 70 с.

наиболее явные признаки перехода от экономики базирующейся на использовании природных ресурсов, к экономике, основанной на знаниях»². Аналогичное утверждение справедливо и в отношении капитала, который в экономике знаний не является обязательным атрибутом успешной деятельности организации.

Говорить об исчезновении неоклассической экономики преждевременно, но новый фактор знания, следует учитывать при характеристике рассматриваемых экономических процессов. По мнению Д.Е. Качановского и С.Г. Чаадаева информационная система бухгалтерского учета представляет собой комплекс различных взаимосвязанных подсистем, каждая из которых содержит свой объем информации и знаний³. Именно на усиление знаниевой составляющей должны быть направлены усилия при развитии бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет должен соответствовать уровню развития экономики так, как «на долю бухгалтерского учета приходится 2/3 всей экономической информации»⁴; следовательно, без масштабного прироста интеллектуального потенциала бухгалтерский учет не сможет полноценно выполнять свои функции.

Термин «экономика знаний» был введен в научный обиход в 1962 году американским экономистом Фрицем Махлупом, который рассматривал ее в качестве одной из отраслей экономики. В семидесятых годах XX века экономика знаний стала представлять собой новый тип экономической организации общества, где производство и использование знаний является основным источником экономического роста. Экономика знаний пришла на смену индустриальной экономике точно так же, как эта последняя сменила в свое время доиндустриальную экономику, основанную на физическом труде и сельском хозяйстве. Термин «экономика знаний» равнозначен терминам «экономика, базирующаяся на знаниях», «экономика, основанная на знании», и близок к понятиям, «общество знаний», «инновационная экономика», «информационное общество».

² Макаров В.Л. Экономика знаний: кроки для России // Вестник Российской академии наук. Т. 73, 2003, май, 450 с.

³ Правовая бухгалтерия. Отв. ред. С.Г. Чаадаев / М., 2001.

⁴ Кондраков Н.П. Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2007, с. 6

В основе экономики знаний лежит признание того факта, что знания (любые знания, включая обыденные, научные и технические) играют определяющую роль в современных обществах, которые все более рассматриваются как «общества знания».

Концепция общества знания, наиболее детально разработана Нико Штером, в соответствии с его теорией возникновение общества знания представляет собой эволюционный процесс, в ходе которого постепенно изменяются социально-экономические и культурные характеристики общества⁵.

Отечественные ученые включились в исследование свойств, особенностей новой экономической парадигмы. Академик РАН В.Л. Макаров выделяет следующие особенности экономики знаний:

- дискретность знания как продукта;
- знания подобно другим общественным благам, доступны всем без исключения;
- знания по своей природе являются информационным продуктом, а информация после того, как ее потребили, не исчезает, как обычный материальный продукт⁶.

Развивая исследования свойств, присущих экономике знаний российские авторы раскрывают и другие особенности рассматриваемой парадигмы:

- рост объема информационных услуг характеризуется законом повышающей отдачи вместо характерного для традиционной экономики закона убывающей отдачи с ростом масштабов производства;
- снижение длительности научно-производственных жизненных циклов продукции;
- глобальный масштаб производства и глобальная инфраструктура, важнейшим элементом которой является Интернет;

⁵ Stehr, N., Knowledge Societies. London: Sage, 1994; Stehr N. Knowledge : critical concepts / ed. by Nico Stehr a. Reiner Grundmann. London; New York: Routledge, 2005

⁶ Макаров В.Л. Экономика знаний: кроки для России // Вестник Российской академии наук. Т. 73, 2003, май, 455 с.

- формирование соответствующих институтов: интеллектуальной собственности и пр.⁷.

В связи с изменением экономической среды большое значение приобретает обоснованное управление знаниями в организациях – организация будущего должна строиться с учетом современной экономической парадигмы. Более значительные изменения коснутся отечественных организаций, которые до 90-х гг. XX века осуществляли хозяйственную деятельность в условиях защищенной конкурентной среды, т.е. находились в благоприятных условиях. Закрытый для внешних конкурентов рынок, плановое распределение ресурсов практически свели «на ноль» конкуренцию и существенно уменьшали мотивацию для эффективной деятельности и снижения затрат, так как увеличение расходов в большинстве случаев можно было переложить на потребителей. На отечественные организации не влияли внешние факторы, побуждающие улучшать качество и эффективность своих операций или повышать рентабельность за счет отказа от выпуска продукта, приносящего убытки. Кроме того, выпуск многих продуктов изначально планировался дотационным. В таких условиях требования к бухгалтерскому учету со стороны пользователей бухгалтерских услуг и бухгалтерской отчетности были незначительными. Существовавшие административные барьеры снижали возможности свободного обмена знаниями по определенным направлениям, например, с зарубежными организациями.

В условиях плановой экономики, система бухгалтерского учета, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, выступало государство, а действовавшая система государственного финансового контроля решала задачи выявления отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения организаций⁸.

⁷ Теория и практика экономики и социологии знания. М.: Наука, 2007, 153 с.

⁸ Программа реформирования бухгалтерского учета: постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 № 283 [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

Изменение системы общественных отношений, гражданско-правовой среды, открытие национальных рынков потребовало от отечественных организаций повышения эффективности деятельности и выдвинуло ряд значительных требований к бухгалтерскому учету, предопределив его трансформацию, потребность формулирования новой концепции и необходимость совершенствования. По мнению Я.В. Соколова и В.Я. Соколова бухгалтерский учет можно представить «как развивающуюся идею совершенствования процессов управления хозяйственной деятельностью»⁹. Качество и эффективность управления повышается при совершенствовании самого инструмента управления.

Совершенствование бухгалтерского учета может идти разными путями, но независимо от их выбора, значимым фактором является единство понятийного аппарата. Развитие бухгалтерского учета в России потребовало введения в оборот понятий и терминов, ранее не использовавшихся в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности, и к содержанию которых не выработано единых подходов. Даже само понятие бухгалтерский учет неоднозначно, что связано со сложностью самого предмета и разнообразным характером его функций. Из известных наиболее раннее определение было дано Л. Пачоли, который полагал, что бухгалтерия – это «ведение дел в должном порядке и как следует»¹⁰.

Значительное число современных отечественных авторов Е.С. Дубоносов, В.Р. Захарьин, В.Я. Кожин, Н.П. Кондраков, Т.О. Кубасова, Л.Н. Мякоткина и С.Г. Чаадаев, С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, О.А. Шапорова определяют рассматриваемую дефиницию с использованием нормы федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» (ст. 1). Определение, сформулированное в законе, отражает этапы

⁹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003, 6 с.

¹⁰ Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М. : Финансы и статистика, 2001, 18 с.

учетного процесса: наблюдение объекта, информационное измерение, регистрация фактов хозяйственной жизни, обработка полученной информации. Недостатком подхода, основывающегося на нормативном регулировании бухгалтерского учета, следует признать то, что при изменении законодательства необходимо корректировать само определение, которое к тому же не в полной мере раскрывает сущность бухгалтерского учета. Согласно федеральному закону № 402-ФЗ бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных федеральным законом в соответствии с требованиями, установленными федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской финансовой отчетности (ст. 1).

Не все ученые отдают предпочтение определению, основанному на нормативных актах, и по-иному трактуют рассматриваемую дефиницию. Я.В. Соколов считает, что бухгалтерский учет (счетоведение) есть наука о сущности и структуре сущности фактов хозяйственной жизни... Бухгалтерский учет (счетоводство) – это практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни. Его задача – представление информации о фактах хозяйственной жизни¹¹.

По мнению М.И. Кутера бухгалтерский учет создает информационную систему, оперирующую данными об активах предприятия, капитале и пассивах, отражает факты хозяйственной жизни по движению материальных ценностей, выпуску продукции и ее реализации¹². О.И. Кольвах считает, что бухгалтерский учет – это информационная технология, основанная на системе двойной записи¹³. Определение, данное О.И. Кольвахом, отражает существующую парадигму информационного общества, но основываясь на системе двойной записи, исключает иные системы (например, систему Ф.В. Езерского¹⁴), и сужает круг развития бухгалтерского учета.

¹¹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. С. 14-15

¹² Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 78 с.

¹³ Кольвах О.И. Компьютерная бухгалтерия для всех. Ростов н/Д: Издательство «Феникс», 1996, 4 с.

¹⁴ Езерский Ф.В. – создатель русской тройной формы счетоводства

Р.А. Алборов трактует бухгалтерский учет с расширенной точки зрения, как совокупность его информации, выражающей признаки связей во времени и пространстве отражаемых фактов хозяйственной жизни и обладающей определенными свойствами и качественными характеристиками для управления хозяйствующими процессами организации¹⁵.

Наиболее общая трактовка бухгалтерского учета принадлежит Д.Е. Качановскому и С.Г. Чаадаеву, «как одному из видов активного отражения объективной действительности, предназначенного для обеспечения имущественных интересов в обществе и представляющего собой совокупность общественных отношений по поводу создания и использования информации об экономической жизнедеятельности хозяйствующих субъектов»¹⁶.

Более узкую трактовку бухгалтерского учета, дает А.Н. Хорин, как системно сформированную на счетах бухгалтерского учета базу данных, нейтральную и равноудаленную с точки зрения финансово - экономических интересов пользователей¹⁷.

Таким образом, бухгалтерский учет трактуют как в широком, так и в более узком значении. С позиций системы управления, бухгалтерский учет можно охарактеризовать как часть информационной системы организации, преобразующей информацию об объектах бухгалтерского учета с использованием механизма счетов бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета может различаться в зависимости от потребностей в информации, что выражается в возможности выбора различных методов учета и технологий обработки информации, объеме отчетности.

В обществе знаний расширяется круг задач, возлагаемых на бухгалтерский учет, решение которых упрощается в случае признания бухгалтерского учета постоянно развивающейся сложной организационной системой и трактовать его в широком понимании. В современной экономике знаний в широком его

¹⁵ Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета. – М.: КНОРУС, 2006, 27 с.

¹⁶ Правовая бухгалтерия. Отв. ред. С.Г. Чаадаев. М.: 2001, 39 с.

¹⁷ Хорин А.Н. О практическом значении классификаций в бухгалтерском учете//Бухгалтерский учет, №4,2002, с. 56

понимании бухгалтерский учет обеспечивает заинтересованных лиц – пользователей систематизированной информацией:

- внутренних о параметрах функционирования объекта управления;
- внешних в зависимости от целевых интересов различных групп – инвесторов об уровне инвестиционной привлекательности, кредиторов о кредитоспособности заемщика и т.д.

В зависимости от подходов к определению бухгалтерского учета определяются его границы. В бухгалтерском учете формируется информация, предназначенная как внешним, так и внутренним пользователям. Таким образом, бухгалтерский учет является частью информационного поля (пространства) организации, в котором в настоящее время обособляются различные подсистемы.

Многие авторы Ю.А. Бабаев, О.В. Гуденица, В.Р. Захарьин, Л.О. Ивашиненко, М.М. Каверин, А.М. Ковалёва, И.Р. Коновалова, Д.А. Панков, Я.В. Соколов, С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, С.И. Церпенто, О.А. Шапорова, выделяют в качестве подсистем бухгалтерского учета: финансовый, управленческий и налоговый учет.

Такие авторы, как Р.А. Алборов, А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Г. Белов, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, Н.П. Кондраков, В.И. Ткач, М.В. Ткач, А.А. Толкаченко, К.В. Харabet, Н.Н. Хахонова, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет и др. выделяют два вида бухгалтерского учета: финансовый и управленческий, не выделяя в отдельную подсистему налоговый учет. С ними следует согласиться так, как налоговый учет не обладает важнейшими признаками, характеризующими бухгалтерский учет: двойная запись, балансовое обобщение. Налоговый учет представляет собой соотношение доходов и расходов, характеризующих финансовые (денежные) потоки организации. Не только представление отчетности, но и правила ведения налогового учета определяются государством. В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса РФ налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Вместе с тем, налоговый учет наряду с

финансовым и управленческим формирует единое информационное пространство организации.

Управленческий учет может трактоваться в широком значении, как все данные бухгалтерского учета, используемые самим предприятием, и в более узком – это детально разработанная специальная система измерения и контроля затрат и результатов деятельности данной организации¹⁸. В данной широкой трактовке финансовый учет является частью глобальной системы управленческого учета. Иной точки зрения в соотношении бухгалтерского и управленческого учета придерживается М.А. Вахрушина, считающая, что управленческий учет – самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью¹⁹. А.Н. Кизилев под управленческим учетом понимает установленную в рамках организации систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений, применяемую заинтересованными пользователями в процессе планирования, управления и контроля за этой деятельностью²⁰.

Основой управленческого учета является производственный учет и калькулирование, но наряду с плановой, учетной и контрольной ему присуща аналитическая функция, на основе которой развивается управленческий анализ. По мнению М.А. Вахрушиной управленческий анализ является одной из составляющих управленческого учета²¹.

Различные виды учета развиваются во взаимодействии и взаимосвязи, но как указывает Р.А. Алборов «нельзя и фетишизировать абсолютную целостность учета, когда речь идет о его подсистемах²². Продуктом любого вида учета является отчетность, развитие экономики знаний увеличило спрос на

¹⁸ Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учебник. М.: Финансы и статистика, 2008, 585 с.

¹⁹ Вахрушина М.А. Управленческий анализ. – М.: Омега-Л, 2004, 14 с.

²⁰ Кизилев А.Н. Бухгалтерский (управленческий учет): учебное пособие / А.Н. Кизилев, М.Н. Карасева. – М.: Эксмо, 2006, 12 с.

²¹ Вахрушина М.А. Управленческий анализ. – М.: Омега-Л, 2004, 7 с.

²² Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета. – М.: КНОРУС, 2006, 32 с.

коммуникативные возможности бухгалтерского учета, усиливающиеся в условиях построения общего информационного поля, необходимость которого определена Концепцией формирования и развития единого информационного пространства России и соответствующих государственных информационных ресурсов²³. Значительную роль в построении единого экономического пространства, в обеспечении информационного взаимодействия организаций играет не только единство принципов и правил, но и однозначность терминологии, применяемой к отчетности – инструменту распространения информации.

В настоящее время существует значительное разнообразие видов отчетности, не закреплённой единообразной терминологией. Не только авторы, но и нормативные акты используют различные термины при обозначении одинаковых, сходных понятий, и наоборот (приложение А).

Анализ действующего законодательства выявил многообразие терминов для обозначения одного понятия:

- бухгалтерская отчетность;
- финансовая отчетность;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Такое различие вызвано историческими фактами и отсутствием единого подхода к заимствованию иностранных терминов. В XX в. формируемая организациями отчетность в России получила название бухгалтерской, а в западных странах – финансовой. Реформирование, направленное на сближение с МСФО, привнесло в нашу страну терминологию, которая стала применяться без анализа различий между двумя видами отчетности, значительное разнообразие определений стало использоваться в нормативном регулировании (приложение А). Такие авторы, как А.Н. Хорин, С.И. Пучкова, И.А. Алексеева и др. обращали

²³ Концепция формирования и развития единого информационного пространства России и соответствующих государственных информационных ресурсов (одобрена решением Президента РФ от 23.11.1995 N Пр-1694). [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

внимание на проблемы терминологического единообразия и соответствия понятий, но проблема не только не решена, но и расширяется.

Термины «учет» и «отчетность» должны использоваться системно. На основе сложившейся парадигмы широкого толкования бухгалтерского можно выстроить информационное поле бухгалтерского учета (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Информационное поле бухгалтерского учета²⁴

Бухгалтерский учет включает две подсистемы финансового и управленческого учета. Отчетность, сформированная на основе принципов бухгалтерского учета (двойной записи, балансового обобщения и др.) является

²⁴ Все таблицы и рисунки, не отмеченные сносками составлены автором

бухгалтерской. Отчетность, содержащая аналитические показатели, информацию по сегментам и иные элементы, не основанная на принципах бухгалтерского учета, считается финансовой. В практической деятельности чаще встречается бухгалтерская отчетность, дополненная финансовой информацией, для которой можно использовать предложенный законодателем термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность». Уточнение термина словом «финансовая» указывает на ее дополнение финансовыми показателями. Отчетность, сформированную для внутренних целей на основе принципов управленческого учета, логично определить как управленческую.

Предложенная система не отождествлена с законодательством так, как в нормативном регулировании существуют внутренние противоречия, которые не позволяют создать стройную систему бухгалтерского учета. Приведенная система создана для однозначности изложения вопросов совершенствования бухгалтерского учета.

Составляющие информационного поля бухгалтерского учета должны постоянно совершенствоваться. Однако в настоящее время заметные успехи достигнуты только в реформировании нормативного регулирования, начавшегося в 1992 г., с принятием Государственной программы перехода Российской Федерации на признанную в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики²⁵. Тогда вопрос о переходе отечественной системы учета и отчетности на МСФО не рассматривался.

Дальнейшее реформирование прошло различные стадии, сопровождалось принятием многочисленных нормативных актов, основными из которых являются Федеральные законы «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. и 402-ФЗ от 22.11.2011 г., и с 1997 г. отечественная учетная система ориентируется в своем развитии на МСФО, что позволит в дальнейшем свободно сопоставлять учетную информацию не только для принятия управленческих решений, но и

²⁵ Государственная программа перехода Российской Федерации на признанную в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Утв. Постановлением ВС РФ от 23.10.1992 № 3708-1 / [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

определять разрыв (отставание) в конкурентной среде в глобальном масштабе. Проведение реформы потребовало от регулятора бухгалтерского учета принятия его концепции, которая была сформулирована, и нашла свое закрепление в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Переход на МСФО нельзя рассматривать как единственную цель реформирования российской системы бухгалтерского учета. По мнению В.Т. Чая, «реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в построении эффективной надстройки над новым типом экономических отношений в России. В итоге должна быть создана среда, обеспечивающая формирование полной и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности компаний для всех заинтересованных пользователей»²⁶. Использование МСФО в России отвечает таким мировым тенденциям, как глобализация, стандартизация и унификация, но некоторые тенденции остались без внимания отечественных бухгалтеров.

Д. Несбит утверждает, что в 60-е и 70-е годы произошел переход к информационному обществу, обусловленный повышением роли компьютеров и коммуникаций в современном мире. По его мнению, существуют иные глобальные тенденции: формирование мировой экономики взамен национальной, переход от институциональной помощи к самопомощи, изменение альтернативного выбора «или-или» к многообразию выбора и др., которые необходимо учитывать при реформировании бухгалтерского учета²⁷.

По мнению Л. Чайковской переход к информационному обществу определил глобализацию как неизбежный процесс развития бухгалтерского учета, заставил по-новому взглянуть на бухгалтерский учет как основу всеобъемлющей информационной системы. Научно-технические технологии и сетевая информатизация открыли новые возможности для наполнения учетной системы²⁸. «Информация

²⁶ Чая В. Т. Концептуальные проблемы адаптации международных стандартов финансовой отчетности в России // Все для бухгалтера. – 2007. – №. 24. С. 5.

²⁷ Naisbitt J. Global paradox: the bigger the world economy the more powerful its smallest players N.Y., Morrow, 1994, 11 p.

²⁸ Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология). Дис. ... д-ра экон. наук. – М.: 2007, 30-31 с.

влияет на решения в любом контексте» – утверждает Дж. Стиглиц²⁹. Так создание в Москве Международного финансового центра, по мнению Д.А. Медведева, «остаётся безусловным приоритетом... В России должен быть создан центр, где представлены все основные виды финансовых инструментов, необходимо в оптимальные сроки внедрить то, что мы с вами пытались внедрить в последние годы, а именно международные стандарты финансовой отчетности, как для имитентов, так и для регулирующих и налоговых органов»³⁰. Создание Международного финансового центра, принимающего за основу отчетность, сформированную по МСФО, позволит не только функционировать в мировой экономике, но и полнее участвовать в формировании глобальной финансовой системы, приведет к большей предсказуемости экономики, улучшит инвестиционный климат.

До настоящего времени механизмов, объединяющих учетные системы, не создано, существуют отдельные подходы такие, как общепринятые принципы, требования, а единая всемирная культура учета нового типа не сформирована. В таких условиях следует развивать собственную культуру учета. Как справедливо отмечает И.Н. Санникова «ни одна страна, имеющая свои традиции в области бухгалтерского учета (а Россия, несомненно, относится к таким странам), не может позволить себе полную замену национальных стандартов международными»³¹.

Применение МСФО в России как одного из направлений учетной системы оправдано, однако, нельзя отказываться от развития национальной культуры полностью. Задача состоит в том, чтобы отечественный бухгалтерский учет развивался, с одной стороны, с учетом обобщенного мирового опыта, с другой – на основе инновационного научного знания с учетом исторических национальных традиций. В России накоплен уникальный опыт в практике бухгалтерского учета, который из-за отсутствия механизмов формализации и резкой переориентации на

²⁹ Стиглиц Дж. Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке. М.: Мысль, 2005. С. 538.

³⁰ Медведев Д.А. Выступление на совещании по вопросу формирования в России международного финансового центра / [Электронный ресурс] Официальный сайт Президента России. <http://www.kremlin.ru/news/10519>

³¹ Санникова И.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры : дис ... докт. экон. наук. Барнаул, 2006. С. 47.

МСФО может быть утерян. Объективные знания, существующие в неявной форме³² у работников, только тогда смогут стать фактором совершенствования бухгалтерского учета, когда найдут заинтересованного потребителя и будут ему доступны. Одной из важнейших задач отечественного профессионального сообщества следует признать поиск инструментов сохранения и распространения всех накопленных учетных знаний, в т.ч. неявных, их интеграцию с современными научными достижениями. По мнению О.В. Рожновой учетные знания представляют применяемые на практике теория учета, методы, способы, процедуры учета³³.

Как отмечал Д. Несбит, происходит формирование нового института развития – самопомощи, который при соответствующих условиях может способствовать не только сохранению, но и современному развитию национальной культуры бухгалтерского учета. Одним из таких институтов является бенчмаркинг, включающий в себя методологию самообучения компании, «основанной на структурированном должным образом сопоставлении собственной практики с лучшими образцами и высшими достижениями, независимо от отраслевой принадлежности, культурных особенностей, размеров и функций носителей передового опыта»³⁴.

На основе бенчмаркинга происходит быстрое распространение знаний, что соответствует современной экономической парадигме развитию «экономики знаний». Бенчмаркинг – это процесс обучения у лучших в мире вне зависимости от вида их бизнеса, чтобы найти наиболее эффективные пути достижения результата, адаптировать и применить в своей компании тщательно отобранные методы³⁵.

Одной из основных функций бухгалтерского учета является формирование информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними

³² Знания не выраженные формально. Автор понятия – Майкл Полани.

³³ Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – Экзамен, 2001. С. 53.

³⁴ Григ Н., Уэлч С., Манн Р. Бенчмаркинг – реальный опыт // Стандарты и качество. – 2005, № 9. С. 56

³⁵ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. С. 49.

пользователями. Анализ основных направлений реформирования демонстрирует значительную созидательную работу по выполнению поставленных задач и одновременно большой крен в сторону достижения целей реформы только в отношении внешних пользователей отчетности. В отношении внутренних пользователей – реформирование осуществляется недостаточно.

В Концепции отмечено, что «характеристики, определяющие полезность информации, достигаются непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности»³⁶.

Использование МСФО обеспечивает полезность информации внешним пользователям, и меньше влияет на полезность информации для внутренних пользователей. Такая несбалансированность внимания к нуждам внутренних пользователей в учетно-аналитическом обеспечении менеджмента негативно отражается на отечественном бизнесе: затруднено решение задач, стоящих перед предпринимателями. Рассмотрение на концептуальном уровне развития бухгалтерского учета и отчетности для внутренних пользователей является обоснованным и необходимым. По мнению Я.В. Соколова его следует рассматривать как информационную систему управления организации, т.е. в неразрывной связи с совершенствованием системы управления ... и представлять как развивающуюся идею процессов совершенствования управления хозяйственной деятельностью. Но чтобы лучше управлять, надо совершенствовать и сам инструмент управления³⁷.

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России выдвинута задача в области управленческой отчетности, которая определена, как широкое распространение передового опыта ее организации, а также опыта использования

³⁶ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

³⁷ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 6.

ее в управлении хозяйствующим субъектом³⁸. Несмотря на краткость формулировки, задача развития управленческого учета и отчетности определена верно. Специфика формирования информации для внутренних пользователей такова, что правила организации и ведения управленческого учета, представления отчетности не могут регулироваться государством, что справедливо. Но государство в рамках частно-государственного партнерства может и должно содействовать построению эффективной системы бухгалтерского учета в организациях, способной формировать полезную информацию не только для внешних, но и для внутренних пользователей, что обусловлено рядом факторов:

- традиционно россияне ожидают от государства организующей роли. По данным авторского исследования 15% бухгалтеров полагают, что государство должно заниматься распространением передовой практики бухгалтерского учета, 77% считают, что это общая задача государства и организаций, 12,1% опрошенных думают, что разработкой внутренних стандартов по бухгалтерскому учету должно заниматься государство (приложение Г);
- отечественные бухгалтеры не имеют достаточного опыта организации управленческого учета;
- распространение передового опыта требует специальной инфраструктуры, организация которой под силу только государству; частично создать условия для распространения опыта внутри объединений могут крупные компании, для среднего и малого бизнеса решение такой задачи невозможно.

Утвержденный Минфином РФ план развития бухгалтерского учета и отчетности в России на 2012 – 2015 годы на основе МСФО содержит мероприятия направленные на обобщение и распространение передового опыта:

- обобщение и распространение опыта применения МСФО с целью последовательного и единообразного их использования;

³⁸ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

- обеспечение постоянного участия делового и профессионального сообщества в разработке нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита;
- организация системы повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров.

Но все эти мероприятия направлены на совершенствование финансового учета и не затрагивают подсистему управленческого учета. За годы реформ распространением знаний по управленческому учету стали программы обучения и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ): раздел программы подготовки в объеме 22 часов, программы повышения квалификации в объеме 40 часов 1.3. «Бухгалтерский управленческий учет» и 1.1.2. «Управленческий учет». Десятки тысяч бухгалтеров прошли подготовку по программам профессионального обучения в ИПБ России. Однако необходимого повышения квалификации в таком направлении обучения как управленческий учет не произошло.

Для выявления состояния бухгалтерского учета в организациях и определения направлений его развития в 2009 – 2011 гг. проводилось авторское исследование среди профессиональных бухгалтеров, основную численность которых составили главные бухгалтеры организаций (приложение Б), и руководителей различного уровня (приложение В). В выборке присутствуют организации различных организационно-правовых форм: корпорации и унитарные предприятия с численностью от 20 до 3 000 работников, расположенные в основном в Ростовской области, а также в Краснодарском и Ставропольском краях Тюменской и Волгоградской областях, Калмыкии. На вопросы анкеты отвечали представители производственной сферы, строительства, связи, сельского хозяйства, торговли, организации, оказывающие услуги. Анкетирование проводилось в течение трех лет, на протяжении которых организации дважды в выборку не попадали. О недостаточности использования бухгалтерского учета как информационной системы организации развития и

особенной такой его подсистемы как управленческий учет свидетельствуют ответы бухгалтеров и руководителей на вопросы анкеты (приложения Г, Д) о:

- разработке в организациях учетной политики по управленческому учету;
- построении бизнес-процессов;
- формировании внутренней отчетности на основе учетно-аналитической информации для принятия решений менеджментом организации;
- использовании бюджетирования в практической деятельности;
- осуществлении мониторинга внешней среды, действий конкурентов;
- целесообразности распространения передового опыта, лучшей деловой практики в различных подсистемах бухгалтерского учета;
- сотрудничестве с целью совершенствования бухгалтерского учета.

Система управленческого учета, которая активно развивается, в большинстве российских компаний функционирует либо в усеченном варианте, либо отсутствует совсем. По данным авторского исследования среди отечественных организаций управленческий учет используется в том или ином виде в половине хозяйствующих субъектах. Полноценная система управленческого учета создана только в единичных организациях (рисунок 1.2).

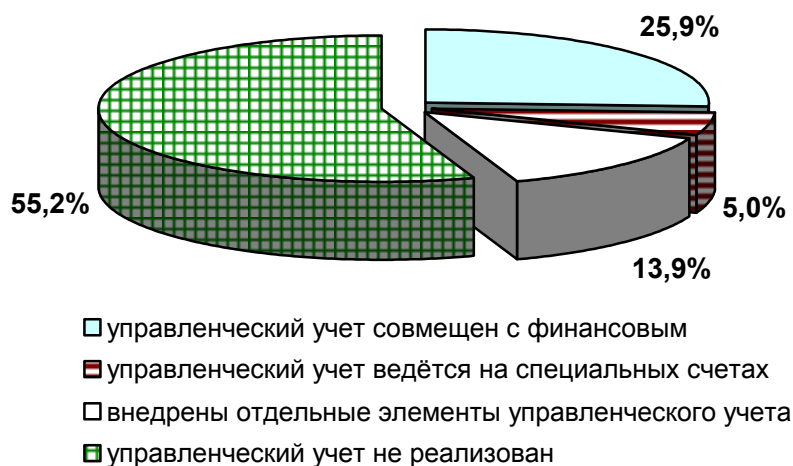


Рисунок 1.2 – Применение управленческого учета в организациях за 2009-2011 гг.

Распространение и формы построения управленческого учета в организациях по данным за 2009 – 2011 гг. следующие:

- управленческий учет совмещен с финансовым в 25,9% организаций;
- управленческий учет ведется на специальных счетах в 5 % организаций;
- внедрены отдельные элементы управленческого учета в 13,9 % организаций;
- управленческий учет не организован в 55,2 % организаций (рисунок 1.2).

Динамика наблюдений за три года показывает незначительные колебания без устойчивого роста распространения управленческого учета в исследуемых организациях (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Динамика применения управленческого учета в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

№ пп	Форма организации управленческого учета	2009 г. (%)	2010 г. (%)	2011г. (%)
1	Совмещен с финансовым	32,5	26,6	24,9
2	Ведется на специальных счетах (30-х)	2,5	0,5	7,7
3	Внедрены отдельные элементы	25,0	16,0	11,7
4	Управленческий учет не организован	40,0	56,9	55,7

Более детальные вопросы определили следующие результаты:

- положение по учетной политике содержит разделы по управленческому учету в 36,7% организаций;
- внутренняя отчетность формировалась для различных целей в 46,7 % организаций (приложение Д).

Наиболее часто внутренняя отчетность в организациях формируются по:

- исполнению планируемых доходов и расходов;
- исполнению бюджетов;
- выполнению плановых заданий (ежедневно и ежемесячно);
- производственным отчетам по подразделениям;
- определению финансовых результатов по отдельным направлениям деятельности;
- анализу дебиторской задолженности.

Приведенный перечень является сводным, в большинстве организаций отчетность формируется только по единичным направлениям, системная отчетность для принятия управленческих решений формируется менее, чем в 10%

субъектов бизнеса. Более половины – 55,2% обследованных организаций не используют информацию, формируемую в системе управленческого учета при принятии управленческих решений (рисунок 1.2)³⁹.

Аналогичные результаты получены в исследовании С.В. Антонова⁴⁰, проведенном ранее:

- в организации сформирована полноценная система управленческого учета и / или бюджетирования взаимосвязанная с системой финансового учета – 10,77% ответов;
- в организации сформирована полноценная система управленческого учета и / или бюджетирования параллельные с системой финансового учета – 4,62 % ответов;
- в организации данные системы бухгалтерского учета регулярно сводятся и группируются в разрезах более удобных для принятия управленческих решений, чем существующая бухгалтерская (финансовая) отчетность – 9,23 % ответов;
- при принятии решений информация системы бухгалтерского учета практически не используется – 24,62 % ответов⁴¹.

Построение системы управленческого учета является сложным многоэтапным процессом, началом которого может стать применение отдельных элементов управленческого учета, таких как бюджетирование, разработка бизнес-процессов, разработка внутренней регламентации отдельных процедур и др. Так, бюджетирование, являясь инструментом управленческого учета, служит для формирования планов и мониторинга их выполнения, и позволяет руководителям владеть информацией не только о настоящем, но и о будущем организации. Бюджетирование неразрывно связано как с управленческим учетом, так и с финансовым менеджментом. Методическими рекомендациями по реформе

³⁹ Кузнецова Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета в организациях: монография – Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2012. С. 176.

⁴⁰ Антонов С.В. Анализ финансовой отчетности как информационное обеспечение управления: результаты анкетирования топ-менеджеров // Экономический анализ: теория и практика, 2007. № 23. С. 48-55.

⁴¹ Антонов С.В. Анализ финансовой отчетности как информационное обеспечение управления: результаты анкетирования топ-менеджеров // Экономический анализ: теория и практика, 2007. № 23. С. 49-50.

предприятий (организаций) бюджетирование определено как элемент финансового планирования; в частности в рекомендациях сказано, что важнейшим элементом обеспечения устойчивой производственной деятельности является система финансового планирования, которая состоит из:

- систем бюджетного планирования деятельности структурных подразделений предприятия;
- системы сводного (комплексного) бюджетного планирования деятельности предприятия.

Эти системы включают: процессы формирования бюджетов, структуры бюджетов, ответственность за формирование и исполнение бюджетов, процессы согласования, утверждения и контроля исполнения бюджетов⁴². Таким образом, бюджетирование является частью как управленческого учета, так и финансового менеджмента. Однако в отечественных организациях бюджетирование носит фрагментарный характер, что снижает качество принимаемых решений менеджментом в управлении финансами, движении денежных средств и т.п.

Бюджетирование создано в том или ином виде более, чем в половине анкетированных организаций, почти в трети из них создана система бюджетов (рисунок 1.3).

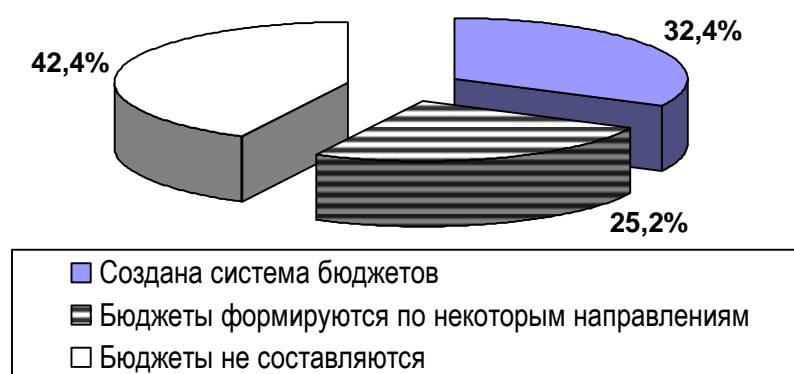


Рисунок 1.3 – Данные о формировании бюджетов в анкетированных организациях в 2009-2011 гг.

⁴² Приказ Минэкономки РФ «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» от 01.10.1997 № 118 [Электронный ресурс] : Справ.-правовая система «КонсультантПлюс

Динамика наблюдений за три года внедрения бюджетирования в организациях положительная, руководство компаний осознает преимущества формирования бюджетов и активно внедряют данное направление управленческого учета в деятельность компаний (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Данные о формировании бюджетов в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Формирование бюджетов	2009 г. (%)	2010 г. (%)	2011г. (%)
Создана система бюджетов	7,5	21,6	39,0
Бюджеты формируются по некоторым направлениям	37,5	20,6	26,3
Бюджеты не составляются	55,0	57,8	34,7

Более востребовано бюджетирование в рамках управленческого учета для:

- контроля дебиторской и кредиторской задолженности;
- установления уровня затрат по структурным подразделениям;
- оценки финансового состояния организации.

Незначительно используется бюджетирование для управления активами компании, исполнение бюджетов редко контролируется через учетные приемы, что создает возможности развития бюджетирования в организациях.

Современная организация – это совокупность специализированных отделов, и в то же самое время – это деятельность по реализации процессов, процессный подход в управлении считается более эффективным, чем функциональный рассматривающий организацию как совокупность подразделений, выполняющих различные функции. Процессный подход применим и в управленческом учете, который является не только системой правил и методов, но и совокупностью сформированных бизнес-процессов по сбору, обработке, хранению и предоставлению информации. Эффективность управленческих решений зависит от полноты, достоверности, скорости формирования отчетности, что напрямую связано с грамотно выстроенными бизнес-процессами. Бизнес-процесс (процесс) в наиболее обобщенном виде – это последовательность повторяющихся действий,

необходимых для достижения планируемого результата деятельности организации и имеющая входы и выходы.

В российских компаниях, являющихся лидерами в своих отраслях процессный подход реализуется несколько лет, однако, подавляющее количество организаций вопросами регламентации бизнес-процессов не занимаются, что еще больше отдаляет их от лидеров (рисунок 1.3).

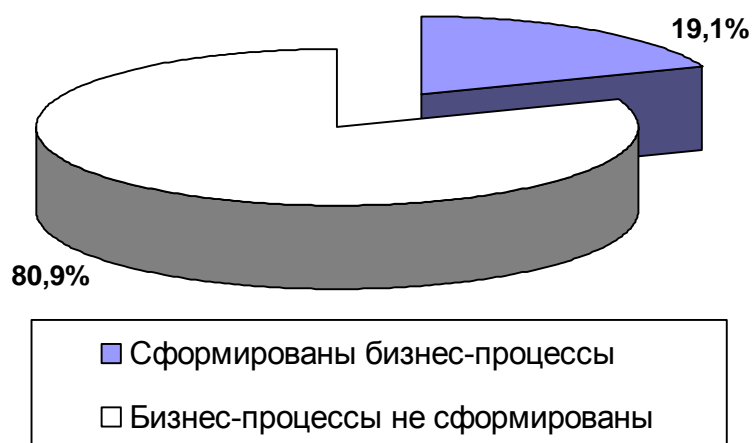


Рисунок 1.3 – Формирование бизнес-процессов в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Динамика формирования бизнес-процессов в организациях разнонаправленная, руководство компаний осознает преимущества их построения, но по разным причинам эти проекты не реализует (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Динамика построения бизнес-процессов в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Построение бизнес-процессов	2009 г. (%)	2010 г. (%)	2011г. (%)
Сформированы бизнес-процессы	17,5	13,8	21,5
Бизнес-процессы не сформированы	82,5	86,2	78,5

Построение бухгалтерского учета в виде процессов, является условием создания единой системы управления бизнес-процессами, и в случае ее формирования, показатели деятельности целесообразно рассчитывать по каждому бизнес-процессу.

Создание бизнес-процессов не может быть самоцелью – одной из основных целей является эффективное управление компанией. Появление нового класса информационных систем, которые позволяют построить модель бизнес-процесса на языке диаграмм, блок-схем, устанавливать степень допуска к системе, осуществлять мониторинг выполнения каждого из элементов системы создают необходимые предпосылки для дальнейшего совершенствования, как самих бизнес-процессов, так и системы их управления.

Формирование в организации такой сложной системы как управленческий учет, требует подробной регламентации, четкого однозначно трактуемого описания применяемой методологии. Порядок функционирования системы управленческого учета не регламентируется государством, что создает обязанность его локального регулирования: могут создаваться внутренние стандарты, регламенты, положения по применяемым в организациях направлениям управленческого учета. Авторское анкетирование (приложение Г) показало, что только в единичных компаниях создаются подробные внутренние правила для системы управленческого учета, по бухгалтерскому учету необходимые регламенты формируются в 14,2 % организаций (рисунок 1.4).

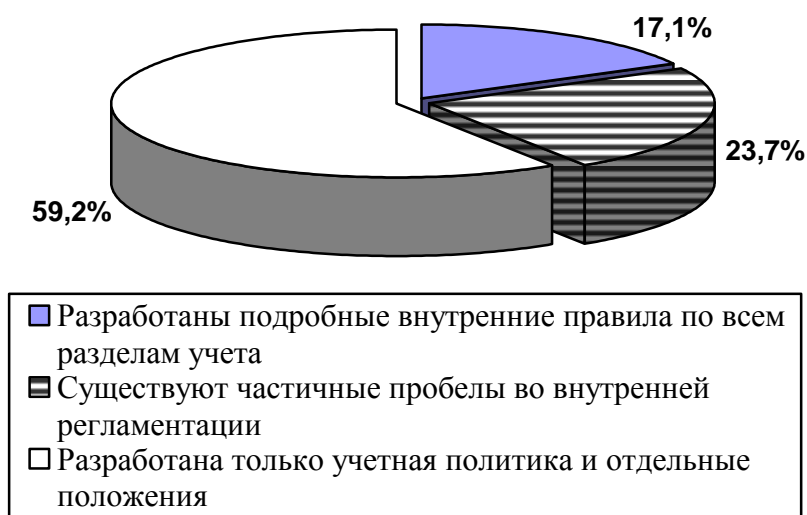


Рисунок 1.4 – Состояние внутренней регламентации бухгалтерского учета в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Динамика внутренней регламентации бухгалтерского учета демонстрирует, незначительный, но устойчивый рост внутренних регламентов (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Данные о внутренней регламентации бухгалтерского учета в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Уровень регламентации бухгалтерского учета	2009 г. (%)	2010 г. (%)	2011г. (%)
Создана полноценная внутренняя регламентация	7,5	15,6	18,5
Существуют частичные пробелы в системе внутренней регламентации	20,0	23,4	24,1
Разработаны учетная политика и отдельные положения	72,5	61,0	57,4

Необходимость и важность внутреннего регулирования учетной системы осознают подавляющее число бухгалтеров, но основным фактором, препятствующим реализации данного вопроса на практике, является недостаток ресурсов, особенно, времени (рисунок 1.5).

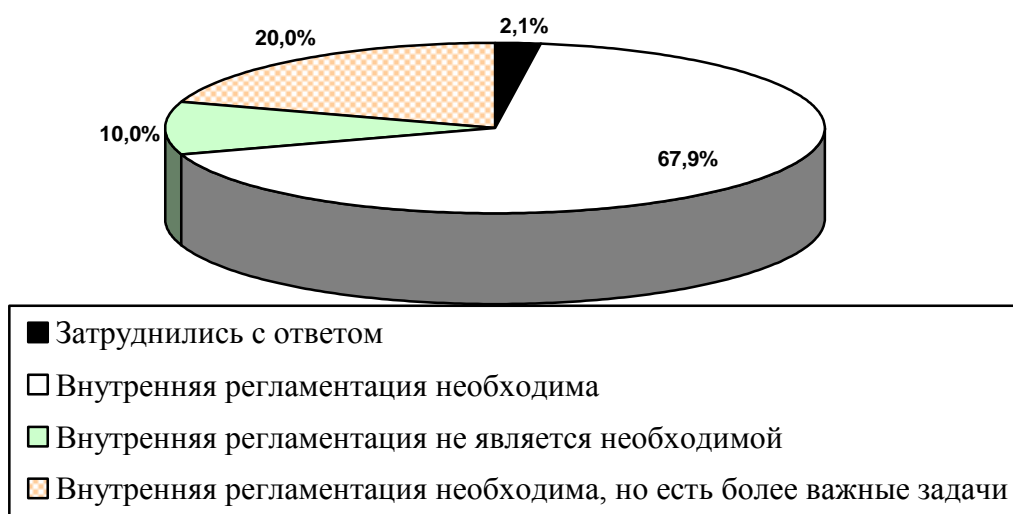


Рисунок 1.5 – Данные о необходимости внутренней регламентации бухгалтерского учета в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Мнения главных бухгалтеров и руководителей организаций о необходимости внутренней регламентации бухгалтерского учета не совпадают с реальным положением на практике, подавляющее количество респондентов считают данный вопрос важным (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Распределение ответов о важности внутренней регламентации бухгалтерского учета в организациях-респондентах за 2009-2011 гг.

Необходимости внутренней регламентации учета	2009 г. (%)	2010 г. (%)	2011г. (%)
Внутренняя регламентация необходима	62,5	70,7	67,1
Внутренняя регламентация не является необходимой	0	7,3	12,0
Внутренняя регламентация необходима, но есть более важные задачи	35,0	19,7	18,9
Затруднились с ответом	2,5	2,2	2,0

При объединении первого и третьего ответа на данный вопрос количество ответов бухгалтеров и руководителей, считающих внутреннюю регламентацию бухгалтерского учета необходимой, подавляющее – 86 %, причем, только 3 % руководителей не считают данный вопрос важным.

Затруднением при формировании полноценной системы управленческого учета бухгалтеры назвали недостаток опыта и необходимых знаний, 63,8 % анкетированных бухгалтеров считают важным такое направление совершенствования бухгалтерского учета как повышение квалификации.

Полученные данные позволяют сделать вывод о недостатке развития системы управленческого учета в организациях. В нашей стране значительно больше уделяется внимания формированию учетной информации для внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, исторически в Советском Союзе развивались только отдельные направления управленческого учета, в основном нацеленные на исчисление затрат и калькулирование себестоимости продукции. В плановой экономике, как отмечает С.В. Булгакова «централизованное управление экономикой, недостаточная ориентированность на самофинансирование и конечный результат практически не создают необходимой потребности в применении иной методологии, кроме учета затрат и калькулирования себестоимости промышленной продукции (работ, услуг)»⁴³. Устранение возникшего дисбаланса потребностей в информации, формируемой

⁴³ Булгакова С.В. Теория, методология и организация системы управленческого учета : дис. ... докт. экон. наук, 08.00.12 / Булгакова С. В. – Воронеж, 2009. С. 41

управленческим учетом, и реального положения дел в российских организациях, необходимо осуществлять с использованием различных мер государства и усилий, организаций, творческой инициативы работников.

Потребности бизнеса, обусловленные обострившейся конкуренцией и усилением влияния глобализации, требуют использования бенчмаркинга в бухгалтерском учете, что соответствует содержанию Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в России. Концепцией главная задача в области управленческого учета и отчетности определена, как широкое распространение передового опыта его организации, а также опыта использования отчетности в управлении хозяйствующим субъектом⁴⁴. Многие авторы соглашаются с мнением, что бенчмаркинг – это передовой опыт, любая практика, которая способствует успехам собственной деятельности. «Чужой опыт надо изучать и внедрять... Но только то, что нам подходит» – считает Ф.Ф. Бутынец⁴⁵. С применением бенчмаркинга могут развиваться все области бухгалтерского учета, а не отдельные его направления, что способствует достижению целей реформирования.

Использование бенчмаркинга и его инструментария при реализации основных направлений Концепции в таблице 1.6.

Таким образом, все направления Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности могут эффективно решаться с использованием бенчмаркинга. Его применение способно придать импульс дальнейшему развитию бухгалтерского учета, особенно в таком его направлении как управленческий учет. Развитие теоретико-методологических положений проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета будет способствовать его распространению и соответственно решению задач поставленных перед профессиональным сообществом в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности.

⁴⁴ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Раздел 2.1

⁴⁵ Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку: монографія / під ред. проф. Бутиця. – Житомир. ПП «Рута» – 2014. С. 21

Таблица 1.6 – Использование инструментария бенчмаркинга при реализации основных направлений Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности

Направления Концепции	Инструментарий бенчмаркинга
1) Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности	Система измерителей и показателей учетных бизнес-процессов; методы самооценки и экспертной оценки; Национальная Премия качества в области бухгалтерского учета для проведения самооценки и распространения передового опыта; создание единого информационного ресурса лучшей практики бухгалтерского учета
2) Создание инфраструктуры применения МСФО	Обобщение и распространение опыта применения МСФО
3) Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности	Определение областей бухгалтерского учета, требующих улучшения
4) Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности	Система измерителей и показателей учетных бизнес-процессов и функций
5) Повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности	Обобщение и распространение лучшего опыта бухгалтерского учета; Национальная Премия качества в области бухгалтерского учета; проведение экспертной оценки

Структурно-логическая схема концепции развития бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга представлена на рисунке 1.6.

Современная экономическая ситуация характеризуется усложнением бизнеса, высокими темпами изменений во всех его сегментах, размыванием границ между организацией и ее поставщиками и покупателями, заменой материальных активов на нематериальные в качестве главного источника стоимости и, как следствие, увеличивающейся сложностью бухгалтерского учета. В такой изменяющейся среде решение многих задач в рамках традиционного повышения квалификации не всегда возможно. Необходимо искать новые пути аккумуляции и распространения знаний.

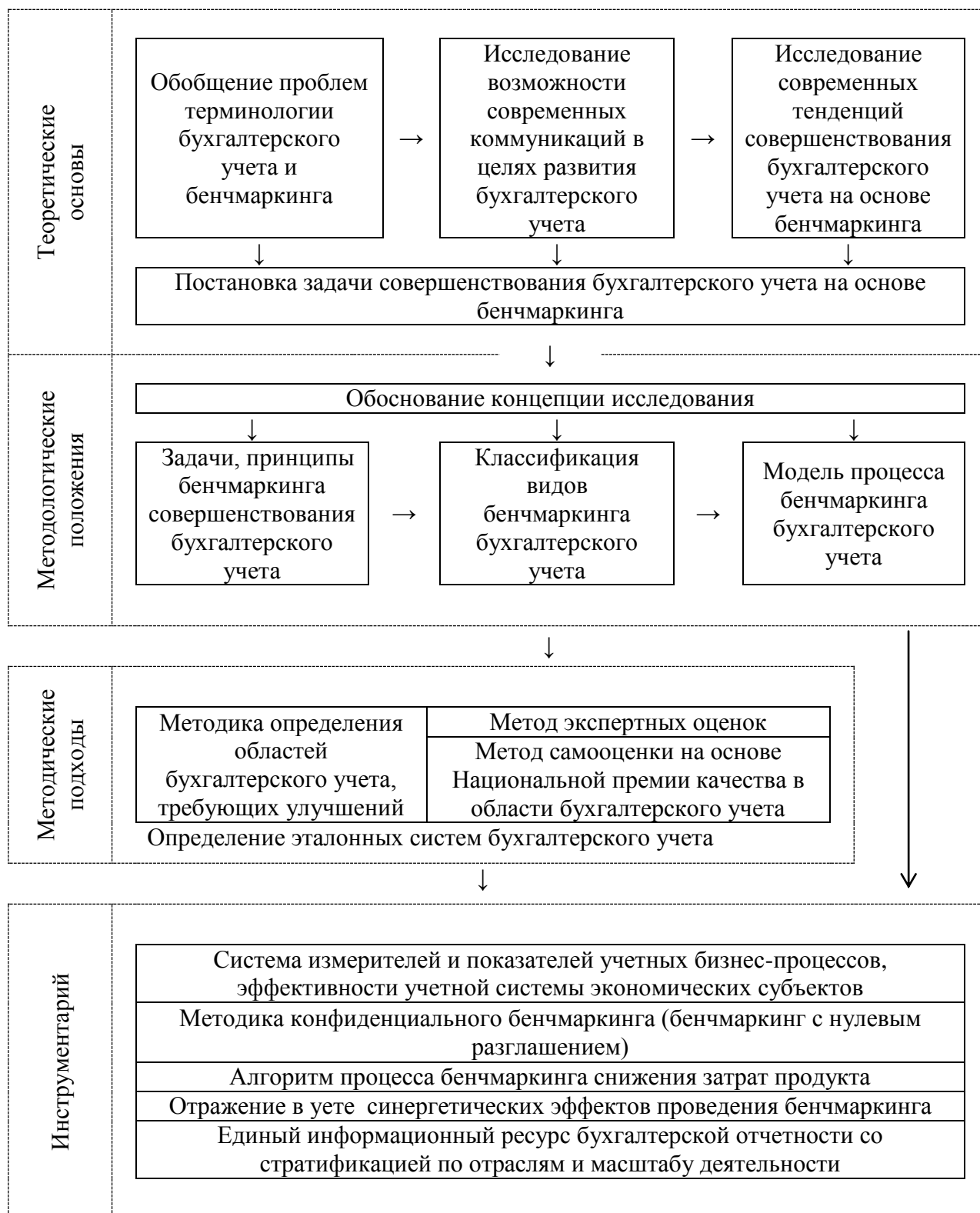


Рисунок 1.6 – Структурно-логическая схема исследования

В условиях нарастающих обоснованных требований к необходимости организовывать бухгалтерский учет по вновь возникающим направлениям, тенденциям к все большему раскрытию информации в отчетности для внешних

пользователей, увеличивающимися запросами в учетно-аналитическом обеспечении внутренних пользователей, отечественные бухгалтеры должны овладеть навыками саморазвития и самосовершенствования, успешного накопления и передачи знаний, что полностью совпадает с современными концепциями развития и совершенствования управления и соответствует существующей глобальной концепции экономики знаний.

Безусловно, Концепция развития бухгалтерского учета сыграла и продолжает играть прогрессивную роль, но назрела необходимость ее дополнения. Она не отвечает на актуальные запросы времени: обеспечение целей и интересов внутренних пользователей отчетности, выработки механизмов обеспечения знаниевой составляющей в развитии бухгалтерского учета, расширения механизмов и инструментов аккумуляции и распространения знаний в бухгалтерском учете положением о частно-государственном партнерстве в вопросах совершенствования бухгалтерского учета.

1.2. Совершенствование бухгалтерского учета в системе современных концепций развития управления

Являясь подсистемой управления, бухгалтерский учет сочетает как присущие системе управления направления совершенствования, так и специфические. Специфика бухгалтерского учета заключается, прежде всего, в том, что он является информационной системой: основным продуктом бухгалтерского учета – информация. Объектами развития бухгалтерского учета являются учетные процессы, учетно-аналитическая информация – информационный продукт в системе бухгалтерского учета. Рассматривая развитие, а, следовательно, и совершенствование бухгалтерского учета необходимо выделить самостоятельные направления:

- учетные процессы;

- учетно-аналитическую информацию, как продукт информационной системы бухгалтерского учета.

Природа учетных процессов имеет значительное сходство с процессами управления организаций, следовательно, их развитие должно рассматриваться в неразрывной связи с совершенствованием управления. К настоящему времени накоплен огромный опыт и теоретические знания по совершенствованию управления, повышению эффективности и качества принятия решений, развиваются многочисленные теории. На протяжении XX и XXI веков сформировались различные подходы к управлению (принятию решений в организациях) и все они неразрывно связаны с качеством. Для рассмотрения вопроса совершенствования бухгалтерского учета в системе современных концепций развития управления следует рассмотреть теорию качества.

Теория качества берет свое начало в древнем мире и каждая из известных цивилизаций обладает достижениями в этой области: племена майя, инков, ацтеков, минойская культура Крита, достижения древнего Китая и Индии, Египта, Месопотамии, древние греки, римляне и многие другие оставили свой след в теории качества. Аристотель выделял качество среди десяти существующих категорий (сущность, количество, качество, отношение, место, время, действие, страдание, обладание, положение)⁴⁶. До Аристотеля Анаксимен рассматривал теорию качества⁴⁷ Ю.П. Адлер определяет качество как интегрирующую концепцию, требующую объединения усилий специалистов из самых разных областей человеческой деятельности, от психологии до математики⁴⁸. Современные теории качества берут свое начало в философской категории «качество». По мнению Аристотеля то, что существует само по себе и образует качество⁴⁹. Данное определение качества господствовало в науке многие века. Дж. Локк разделил «качества» на первичные и вторичные. К первичным качествам, которые существуют объективно, Дж. Локк относил протяженность, величину,

⁴⁶ Визгин В. П. Генезис и структура квалитивизма Аристотеля / В. П. Визгин М.: Наука, 1982.

⁴⁷ Там же, с. 289

⁴⁸ Адлер Ю.П. Волны variability // Стандарты и качество. – 1997. № 6. С. 51

⁴⁹ Аристотель. – соч. В 4-х томах. – Т. 1. – Метафизика. – М.: Мысль, 1976. С. 550

положение, механическое движение и т.п. ко вторичным – качества, не совпадающие со свойствами вещей (цвет запах и т.п.).

Г.В.Ф. Гегель определял качество как первоначальную ступень развития абсолютной идеи и познания бытия и определял качество как, то, потеряв что, вещь перестает быть сама собой. Г.В.Ф. Гегель и К. Маркс провозгласили системный подход к пониманию качества. По Гегелю качество, количество и мера выступают исходными логическими моментами бытия. Г.В.Ф. Гегель выявил диалектику качества и количества: «Качество есть вообще тождественная с бытием, непосредственная определенность в отличие от рассматриваемого после него количества, которое, правда, также есть определенность бытия, но уже не непосредственно тождественная с последним ... мера есть единство первых двух: качественное количество»⁵⁰. Как отмечают Ю. Крянев и М. Кузнецов выводы, сделанные Гегелем, открыли возможность функционального подхода к качеству, выражению его через количественные показатели⁵¹.

Русские ученые также уделяли внимание проблемам качества. Так, И.А. Ильин в 1928 г. в статье «Спасение в качестве» увязал качество и судьбу России: «Всмотритесь в пути и судьбы России, вдумайтесь в ее крушение и унижение... И вы увидите, что все основные затруднения ее были от объема и количества. На протяжении веков вся беда наша, вся опасность наша состояла в том, что судьба наша навязывала нам неисчерпаемое обилие – обилие пространств, племен и людей – и не давала нам времени для того, чтобы проработать это обилие, овладеть им, извлечь из него скрытые силы и довести их до качественного рассвета...»⁵².

Таким образом, категория «качество» имеет многовековую историю, но только в XX в. качество, по словам Н. Иняц, становится самостоятельной научной дисциплиной⁵³.

⁵⁰ Гегель Г.В.Ф. Энциклопедия философских наук. т. 1. Наука логики. – М.: Наука, 1974. С. 228

⁵¹ Крянев Ю., Кузнецов М.. Образ качества// Стандарты и качество. 1997, № 4. С. 67

⁵² Цит. по Гличев А.В. Реформирование экономики и фактор качества// Стандарты и качество. – 1997, № 4. С. 62

⁵³ Иняц Н. Малая энциклопедия качества. В трех частях. – Часть III – современная история качества. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 30.

В эволюции качества выделяются этапы, однако общепринятой периодизации не существует. Большинство авторов Б.И. Герасимов, В.В. Дробышев, Н. Иняц, А.Ю. Сизикин, Е.С. Соколова, В. Швец и др. выделяют четыре этапа. Мнения авторов различаются при характеристике первых трех этапов, но все они согласны, что четвертый этап, продолжающийся в настоящее время, связан с глобальным менеджментом качества, необходимостью управления качеством. Е.С. Соколова, рассматривая оценку качества учетной информации, полагает, что первый этап связан с контролем качества продукции. На втором этапе приоритет отдается контролю технологического процесса производства продукции. На третьем этапе центральное место отдано концепции непрерывного улучшения качества. Четвертый этап связан с управлением качеством⁵⁴. С предложенной периодизацией следует согласиться так, как она отражает основные изменения в эволюции качества и способствует проведению анализа развития бухгалтерского учета во взаимосвязи с концепциями управления.

Авторы рассматривают различные аспекты качества, чаще всего объектами изучения являются: качество продукта, качество менеджмента, качество труда; все большее значение уделяется качеству учетной информации. Несмотря на такое внимание к вопросам качества, по мнению Ю.П. Адлера «необходимо дальнейшее развитие проблематики качества, которая уже достигла уровня философского обобщения и грозит перерасти в новую синкретическую религию»⁵⁵.

До настоящего времени вопрос определения влияния теорий качества управления на развитие бухгалтерского учета не рассматривался. Качество управленческих решений повышается при повышении качества учетной информации, разработке новых методов бухгалтерского учета, направленных на достижение поставленной цели. Влияние теорий качества управления на развитие бухгалтерского учета и управленческого анализа представлено в приложении Е.

⁵⁴ Соколова Е.С. Методология оценки качества учетной информации : автореферат дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. – Москва, 2011. С. 22.

⁵⁵ Адлер Ю.П. Волны variability // Стандарты и качество. – 1997. № 6. С. 51

На построение модели бухгалтерского учета, теории управления всегда оказывали значительное влияние. На основе проведенного анализа теорий качества управления можно утверждать, что их распространение способствовало развитию бухгалтерского учета и управленческого анализа, наиболее бурно развивался управленческий учет. Но это воздействие не было односторонним: на протяжении последних десятилетий усиливалось взаимное влияние института бухгалтерского учета и системы управления организацией. Б. Райан отмечает, что управленческий учет предоставляет информацию для принятия решений руководителями: «Поскольку учетная деятельность регламентирует правила и процедуры, она оказывает широкое влияние на структуру взаимосвязей внутри организации (и сама подвергается влиянию этой структуры)»⁵⁶. Таким образом, бухгалтерский учет не только совершенствуется под влиянием теорий управления качеством, но и сам оказывает влияние на систему управления, что подтверждается проведенным исследованием (приложение Е).

Предложенная основателем концепции совершенствования управления Ф. Тейлором замена индивидуальной оценки деятельности работника научным подходом к управлению, способствовала усилению роли производственного учета, созданию системы нормативного учета затрат. Основные положения его концепции заключаются в следующем:

- в управлении и принятии решений следует использовать все доступное. По словам Н. Иняца данное положение тождественно современной концепции бенчмаркинга⁵⁷;
- в необходимости подробного анализа всех рабочих операций;
- в освобождении от всего, что мешает работе.

Подробный анализ рабочих операций возможен в условиях применения нормативного учета затрат, представителями которого были Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон. Развитие теории Ф. Тейлора привело к формированию принципа «управления по отклонениям», а вместе с ними к учету затрат по отклонениям.

⁵⁶ Райан Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Стратегический учет для руководителя. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. С. 30

⁵⁷ Адлер Ю.П. Волны variability // Стандарты и качество. – 1997. № 6. С. 51

Метод «стандарт-кост», предложенный Ч. Гаррисоном полагал, что все затраты в бухгалтерском учете должны сравниваться со стандартами, а при выявлении отклонений от стандарта, должны выявляться их причины. Г. Эмерсон предложил фактическую себестоимость продукции заменить на «целесообразную»⁵⁸. Метод учета затрат, разработанный в США Г. Эмерсоном, основан на прогнозных свойствах бухгалтерского учета и нацелен на выявление возможных трудностей в будущем, по сути является истоком стратегического учета затрат. Теория научного управления Ф. Тейлора стала предпосылкой развития метода директ-костинг Дж. М. Кларка, Дж. Харриса.

С развитием синтезированной концепции управления компанией А. Файоля в бухгалтерском учете произошло усиление контрольной функции бухгалтерского учета, широкое распространение получила концепция центров ответственности, предложенная Дж. А. Хиггинсом. Проблемами совершенствования учета затрат по центрам ответственности занимались К. Друри, Дж. Рис, Дж. А. Хиггинс, Ч. Т. Хорнгрен, Р. Энтони и др. Отечественных ученые П. С. Безруких, С. В. Булгакова, М. А. Вахрушина, Н. Д. Врублевский, Л. Т. Гиляровская, В. Б. Ивашкевич, О. Д. Каверина, Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, С. А. Николаева, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, В. И. Ткач, И.Н. Черных и др. продолжили исследования.

Отдельным этапом выделяется широкое применение статистических методов контроля и процессного подхода. Использование для анализа контрольных карт с целью прослеживания процесса производства и своевременного выявления изменений, которые могли привести к снижению качества, расширило область управленческого анализа за счет анализа циклов, предложенного У. Шухартом, которого называют отцом современной философии качества⁵⁹. Философия качества У. Шухарта значительно воздействовала на бухгалтерский учет, она способствовала становлению учета затрат на качество продукции.

⁵⁸ Керимов В. Э., Селиванов П. В., Кротов М. С. Организация управленческого учета по системе «Стандарт-кост» // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 3. С. 18.

⁵⁹ Лapidус В.А. Система Шухарта. – Н.Новгород: ООО СМЦ «Приоритет», 2004. – 65 с.

Предложенный процессный подход контроля технологических процессов актуален уже несколько десятилетий. Проекты по совершенствованию бизнес-процессов, в том числе бизнес-процессов бухгалтерского учета, используют цикл У. Шухарта или цикл Э. Деминга и осуществляются в рамках подхода, ориентированного на текущие возможности.

Следующий этап связан с непрерывным повышением качества, его представителями были Э. Деминг, Дж. Джуран, Ф. Кросби и др. Профессор Э. Деминг утверждал, что более высокое качество ведет к более высокой производительности, что в дальнейшем обеспечивает, долгосрочную конкурентную силу⁶⁰. Новые методы бухгалтерского учета нацелены на достижение конкурентных преимуществ: совершенствуются методы исчисления общих затрат с целью их постоянного снижения. Основой концепции является контроль затрат. Контроль затрат основан на организации системы учета и формирования отчетности, включающей финансовые и производственные показатели деятельности организации и проведение их анализа.

С расширением рыночных отношений все большую актуальность приобретает интеграция управленческого учета (как концепция учетно-аналитического обеспечения управления) и менеджмента (как концепция управления). Объединение этих концепций позволяет повысить эффективность принятия решений, в условиях жесткой конкуренции на глобальных рынках. Кроме того, победа в конкурентной борьбе не возможна без достижения высокого качества продукции. Совершенствование и развитие всех процессов в обществе неразрывно связаны с качеством, которое является ключевым фактором социального устройства и деятельности человека.

Теория качества Дж. Джурана основана на той же платформе, на которой создал теорию качества Э. Деминг: на прикладной статистике, контроле и анализе качества продуктов. Дж. Джуран «был большим сторонником бухгалтерского учета и анализа затрат на качество, так как результаты, получаемые на этих участках, позволяют фокусировать внимание всех заинтересованных лиц на

⁶⁰ Эванс, Дж. Р. Управление качеством. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 25

проблемах качества»⁶¹. Применение бухгалтерского учета в целях повышения качества управления способствовало развитию учета затрат на производство, впоследствии ставшего его направлением – управленческим учетом.

Теория, сформулированная Ф. Кросби, означала отход от статистических методов и реализацию организационных и управленческих процессов совершенствования. Предложенные Ф. Кросби, базовые элементы совершенствования включающие: решимость, образование и реализацию актуальны и в современных корпоративных структурах.

Суть теории всеобщего качества заключается в постоянном повышении степени удовлетворения потребителей при постоянном снижении затрат. Теория всеобщего качества предполагает обмен незакрытой информацией, связанной с качеством, между участниками глобального мира проведение постоянных улучшений и обучение сотрудников, что полностью совпадает с целями бенчмаркинга.

Концепция всеобщего контроля качества нацелена на поддержание производства на наиболее экономичном уровне, который позволяет полностью удовлетворить потребителя⁶² и основана на контроле затрат, анализе удовлетворенности потребителя и непосредственном участии высшего руководства. По словам А. Фейгенбаума «качество требует постоянного улучшения. Только проточная вода прозрачна. Постоянное улучшение не только результат внешнего давления конкуренции, но и внутренняя потребность»⁶³.

А. Фейгенбаум считал, что: «Качество с точки зрения расходов есть самый продуктивный и самый дешевый путь к производительности. Правильное планирование, исключение ошибок, оптимизация процесса, командная работа и правильная мотивация являются условиями высшего качества, и тем самым производительности»⁶⁴. В бухгалтерском учете происходит выделение в отдельный вид учета затрат на обеспечение качества, совершенствуется их

⁶¹ Там же, с. 39.

⁶² Иняц Н. Малая энциклопедия качества. В трех частях. – Часть III – современная история качества. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 84.

⁶³ Там же, с. 91.

⁶⁴ Там же, с. 91.

классификация. Вопросами учета затрат на качество занимались К. Друри, Дж. Рис, Р. Энтони. В России вопросы учета затрат на качество продукции рассматривали И.А. Аврова, В.Б. Ивашкевич, Н.Т. Лабынцев, Т.Д. Попова, Л.Н. Усенко, Ю.Г. Чернышева, А.Д. Шеремет и др. Признание получают концепции функционально-стоимостного анализа и экономической оценки затрат. Появляется необходимость увязки затрат на качество с конечными результатами деятельности, уровнем качества продукта, объемом продаж, финансовым результатом.

Распространение получают учет затрат по видам деятельности (Activity Based Costing - ABC), калькулирование по операциям⁶⁵. Применение метода учета затрат ABC способствует совершенствованию производственных процессов, определению прибыльных сегментов рынка, дает преимущества при использовании стратегий лидерства издержек.

Значительную роль в развитие теории совершенствования на основе качества внесли японские исследователи: К. Исикава, М. Имаи. Профессор К. Исикава (в иной транскрипции Ишикава) предложил концепцию применения статистического контроля качества на трех основных уровнях: все занятые, руководители всех уровней и специалисты высокого уровня. Он также пришел к выводу о необходимости создания постоянных команд контроля качества.

Следующий этап теории качества связан с управлением качеством и сопряжен с масштабным развитием науки управления, в том числе стратегического, усилением управленческого воздействия на хозяйственные процессы в экономике.

Профессором Г. Тагути была предложена концепция предотвращения возникновения производственных проблем в области качества. К основным в теории Г. Тагути идеям относятся: управление процессами посредством отслеживания расходов с помощью функции потерь качества контроль до запуска процесса. Основное внимание уделяется оценке эффективности процессов разработки и производства нового продукта и использованию для этого

⁶⁵ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд. – СПб.: Питер, 2007. С. 217

финансовых показателей, как расходов, связанных с отступлением от оптимума, т.е. от планируемой средней стоимости при производстве продукта (при нормальном распределении отклонений). Потери включают все затраты, связанные с внешним браком, утилизацией бракованной продукции, а также затраты покупателя на некачественную продукцию.

Происходит становление экологического учета затрат: затраты учитываются не только для организации, выпускающей продукт, но и для общества в целом. В отчетности организаций отражается оценка последствий деятельности на окружающую среду финансовые показатели (соотношение: затраты – выгоды). Вопросы учета экологических затрат рассматривали М.Д. Иванова⁶⁶, К.С. Саенко⁶⁷, Ж. Ришар, Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков⁶⁸ и др.

Происходит дальнейшее расширение управленческого анализа: известность приобретает вариационный анализ отклонений Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, анализ выгод Бромвича.

Основные направления теории Ф. Кросби посвящены совершенствованию процессов, процессного подхода взамен существовавшего и продолжающего функционировать в некоторых организациях функционального подхода. Развивая труды классиков 50-х и 60-х годов, Ф. Кросби выделил новые подходы:

- ответственность руководства;
- измерение качества посредством затрат на качество, введение концепции «ноль дефектов»;
- определение всех видов вертикальных и горизонтальных связей в организациях.

Идеи Г. Тагути и Ф. Кросби способствовали развитию концепции стратегического управления затратами Дж. Шанка, В. Говиндараджана, переходу

⁶⁶ Иванова М.Д. Бухгалтерский учет затрат на природоохранную деятельность : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Н. Новгород, 2005. – 240 с.

⁶⁷ Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с.

⁶⁸ Ришар. Ж. Типы бухгалтерского учета окружающей среды/ Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 4 (124). – С. 15-25

от учения затрат к стратегическому управлению затратами. Под влиянием теории управления качеством в бухгалтерском учете активно развивается учет потерь, включающих все затраты, связанные с внешним браком, утилизацией брака, затратами покупателя на некачественную продукцию.

Распространение получила концепция целевого управления затратами «таргет-костинг» Т. Хиромото, предполагает снижение затрат основанное на превентивном контроле издержек, исходя из предварительно установленной цены продаж продукта.

Концепция таргет-костинг применяется на ранних стадиях создания продукта: его планировании и разработки, на стадии производства при управлении затратами используется концепция кайзен-костинг⁶⁹. Суть концепции состоит в достижении заданного уровня сокращения затрат, которые постоянно корректируются в сторону их дальнейшего уменьшения, она основывается на философии кайзен (кайдзен) – непрерывном совершенствовании и постоянном движении вперед⁷⁰. Концепции таргет-костинг и кайзен-костинг развивали в своих трудах такие авторы, как К. Друри, В.Т. Чая, А.Д. Золотухина, М.Н. Карасева, А.Н. Кизилов и др.

Основателем концепции совершенствования управления принято считать Ф. Тейлора и А. Файоля. Концепция Ф. Тейлора состояла в распространении идей инженерного управления на управление в низовом производственном звене. Ф.Тейлор предложил заменить индивидуальную оценку деятельности работника отдельно научным подходом к управлению, он создал систему производственного нормирования, которая привела к формированию принципов управления по отклонениям. Основные положения его концепции заключаются в следующем:

⁶⁹ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 540.

⁷⁰ Имаи М. Кайдзен; Ключ к успеху японских компаний. М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 24.

- в управлении и принятии решений следует использовать все доступное. По словам Н. Иняца данное положение тождественно современной концепции бенчмаркинга⁷¹;
- необходимость подробного анализа всех рабочих операций;
- освобождение от всего, что мешает работе.

Фундаментом менеджмента, его банком данных должен стать управленческий учет и его важнейшая составляющая – управленческий анализ. Их предназначение состоит в информационной поддержке менеджмента⁷².

Современные авторы, принимая идеи предшественников, осуществляют новации в стиле и методах их применения, что позволяет на основе преемственности дополнить существующую методологию совершенствования качества, усилив ее современными акцентами. Теории качества, традиционно являющиеся объектом внимания ученых, распространилась и на область управления затратами, способствовали созданию многочисленных теорий управленческого учета и управленческого анализа и остро поставили вопрос повышения качества информационной поддержки принятия решений.

Многоаспектность понятия качества позволяет применить данную категорию к любому объекту, у которого есть потребительские свойства. В широком смысле категория «качество» применима ко всему «что можно улучшить»⁷³. Несомненно, информация обладает потребительскими свойствами, поэтому к ней уместно применять категорию «качество информации». По мнению Е.С. Соколовой категория «качество» – комплексное интегрирующее понятие всех сторон продуктивной деятельности, направленной на удовлетворение многообразных потребностей общества. Рассматривая качество с теоретических позиций, следует учитывать, что учетная информация представляет собой

⁷¹ Иняц Н. Малая энциклопедия качества. В трех частях. – Часть III – современная история качества. Под общей ред. Ю.В. Василькова и Н.Н. Аниськиной / Перевод с хорватского Л.Н. Белинькой. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 151.

⁷² Вахрушина М.А. Управленческий анализ. – М.: Омега-Л, 2004. С. 22.

⁷³ Там же, с. 25.

продукт, предназначенный для внутреннего потребления, обмена, обладающий, с одной стороны, стоимостью, а с другой стороны – потребительной стоимостью⁷⁴.

Являясь частью системы управления, бухгалтерский учет сочетает как присущие системе управления направления совершенствования, так и специфические. Специфика бухгалтерского учета заключается, прежде всего, в том, что он является информационной системой: основным продуктом бухгалтерского учета – информация. Объектами качества в бухгалтерском учете наряду с учетными процессами выступает учетно-аналитическая информация – информационный продукт в системе бухгалтерского учета.

Поэтому следует рассмотреть качество информации – совокупность свойств, отражающих степень пригодности конкретной информации об объектах и их взаимосвязях для достижения целей, стоящих перед пользователями, при реализации тех или иных видов деятельности⁷⁵. Информация обладает разнообразными свойствами, каждая научная дисциплина рассматривает те свойства, которые ей наиболее важны. С точки зрения бухгалтерского учета наиболее важными являются такие свойства информации, как: репрезентативность, достоверность, полнота, объективность, актуальность, содержательность, сравнимость, существенность, уместность, последовательность, непредвзятость, устойчивость, своевременность, доступность, ясность, проверяемость, обратная связь (таблица 1.7). Улучшение любой качественной характеристики учетно-аналитической информации повышает ее качество. Повышение качества нескольких свойств одновременно способствует достижению синергетических эффектов, что в условиях ужесточения конкуренции, других неблагоприятных условий усилит конкурентоспособность экономического субъекта. Подробно синергизм рассмотрен в пятой главе данной работы.

⁷⁴ Соколова Е.С. Методология оценки качества учетной информации : автореферат дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. – М., 2011. С. 20.

⁷⁵ Поплаухина Т.Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Казань, 2009. С.

Таблица 1.7 – Свойства информации значимые для характеристики информации бухгалтерского учета

Свойства информации	Основное содержание
Репрезентативность	Правильность отбора и формирования
Полнота	Достаточность для понимания и принятия решений или для создания новых данных
Достоверность	Свойство не искажать истинное положение дел. Практически всегда присутствует уровень посторонних сигналов, в результате чего полезные сигналы, сопровождаются определенным уровне «информационного шума». Увеличение уровня шумов снижает достоверность информации
Объективность	Относительное понятие, предполагающее, что более объективной является информация, в которую методы ее получения вносят меньший субъективный элемент
Актуальность	Соответствие информации текущему моменту времени. Так как информационные процессы имеют длительность по времени, то достоверная и адекватная, но устаревшая информация снижает качество принятия решения
Содержательность	Семантическая емкость информации
Сравнимость	Возможность выявить сходства и различия между различными рядами явлений
Существенность	Степень влияния информации на формулирование выводов и суждений, а также степень важности пропусков в информации на выводы лиц, полагающихся на данную информацию
Уместность	Способность влиять на принятие решений
Последовательность	Соответствие в течение нескольких периодов одинаковым правилам представления
Непредвзятость	Отсутствие тенденциозности в сборе и изложении
Устойчивость	Способность информации реагировать на изменение внешней среды
Своевременность	Поступление информации в срок достаточный для принятия решений
Адекватность	Степень соответствия реальному объективному состоянию дел. Неадекватная информация может формироваться при создании новой информации на основе неполных или недостоверных данных
Доступность	Отсутствие ограничений к получению информации
Ясность	Передача информации языком, на котором говорят те, кому предназначена информация
Проверяемость	Способность удостовериться, что информация отражает то, что с ее помощью предполагалось отразить
Обратная связь	Возможность подтверждения или корректировки предшествующих предположений
Новизна	Новая информация о фактах хозяйственной жизни

О.В. Рожнова считает, что получить качественную информацию, т.е., информацию финансовой отчетности, дающую наиболее полное адекватное отражение действительного финансового положения предприятия, можно, если

качественными являются такие ее слагаемые, как учетные знания (теория учета, методы, способы, процедуры финансового учета) и внешняя управляющая информация (применяемые концепции учета и отчетности, стандарты, нормативные документы)⁷⁶.

Качество учетно-аналитической информации, которая является частью общей информации, обеспечивает учетный процесс подготовки данной информации, имеющий сложную структуру. К основным элементам процесса формирования учетной информации относятся (рисунок 1.7):



Рисунок 1.7 – Элементы процесса формирования учетной информации

- нормативно-правовая база;
- учетные процессы;
- организационная структура;
- квалифицированные кадры (профессиональные компетенции);
- информационная инфраструктура.

⁷⁶ Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – Экзамен, 2001. С.53, 63

Для обеспечения формирования качественной информации все элементы должны соответствовать информационной системе организации, отвечать ее запросам и постоянно совершенствоваться.

Нормативно-правовая база бухгалтерского учета конкретной организации формируется из двух частей: внешних нормативных актов и внутренних стандартов организации. Согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» таким качественным характеристикам отчетности как полнота и достоверность соответствует бухгалтерская отчетность «сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету». По мнению Т.Д. Поплаухиной, качество учетно-аналитической информации обеспечивается, прежде всего, качеством системы нормативного регулирования, методологии и методики бухгалтерского учета⁷⁷.

Внешняя часть системы регулирования бухгалтерского учета в условиях современной России имеет тенденцию к сокращению, что характеризует высокий уровень демократизации и стремление к созданию гражданского общества с высокой степенью не только свободы, но и ответственности его участников. Сфера локального регулирования должна будет расширяться, она зависит от масштаба деятельности, организационно-правовой формы и культурных традиций экономического субъекта, его интеграционного взаимодействия и организационной структуры. В России недостаточна роль профессионального сообщества в регулировании бухгалтерского учета. Профессиональные некоммерческие организации должны развивать методологию и методическое обеспечение бухгалтерского учета, так как именно у них есть предпосылки для обобщения существующей практики бухгалтерского учета, ее анализа и претворения в методические рекомендации для всех участников профессиональной деятельности. Обобщение учетных знаний методов, процессов и процедур бухгалтерского учета будет способствовать повышению качества учетно-аналитической информации, эффективности бухгалтерского учета.

⁷⁷ Поплаухина Т.Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Казань, 2009. С. 76.

Рекомендации профессиональных организаций логично закреплять локальными актами организации и восполнять недостаток государственного регулирования бухгалтерского учета. При грамотном локальном нормотворчестве возможно равновесное сочетание регламентирующих норм и профессионального мнения сотрудников, закреплённого учетной политикой и иными внутренними актами организации в сфере бухгалтерского учета.

Учетные процессы экономических субъектов должны формироваться в соответствии с существующей концепцией управления в организации на основе действующей нормативно-правовой базой. Современная концепция управления базируется на процессном подходе, основу которого составляют бизнес-процессы. В наиболее простой формулировке бизнес-процесс – это поток работы, переходящий от одного сотрудника к другому. Процессы описываются на разных уровнях, но они всегда имеют вход, определенное количество шагов посередине и выход. Не существует стандартного перечня процессов, поэтому организации должны разрабатывать конкретные процессы для себя. Описание процесса базируется на его алгоритмизации, что позволяет обеспечить требуемое качество процесса возможность их улучшения. Учетные процессы, как и все иные бизнес-процессы, не могут быть застывшими, изменения неизбежны, что приводит к необходимости их совершенствования.

Организационная структура юридического лица характеризуется внутренними регламентами деятельности: штатным расписанием, должностными инструкциями, совокупностью прав и обязанностей сотрудников, закреплением горизонтальных и вертикальных связей между ними. Характеризуя организационную структуру как элемент процесса формирования учетной информации в ней необходимо выделить не только учетный персонал, но и других сотрудников, обеспечивающих функционирование учетной системы.

Организационная структура может постоянно совершенствоваться на основе улучшения взаимосвязей и повышения качества методического обеспечения.

Кадровый потенциал организации – это самый важный элемент процесса и самый мощный организатор изменений. Как полагает Т.Д. Поплаухина «первоочередным фактором, с которого надо начинать решение проблемы качества, является человеческий фактор, а в нем заинтересованность работников в повышении качества»⁷⁸.

В современной практике термин качество персонала чаще определяется профессиональными компетенциями, определяющими способность работника выполнять задачи в соответствии с заданными стандартами. Профессиональные компетенции учетных работников должны совершенствоваться в направлении получения знаний, умений и навыков, необходимых для успешной работы с учетом особенностей корпоративной культуры и стратегических целей организации. От профессионализма сотрудников, личных качеств зависит их профессиональное суждение, которое является основой учетного процесса и базисом формирования учетно-аналитической информации.

В концепции общества, основанного на знании, значительная роль принадлежит системе непрерывного образования, декларированной Конвенцией ООН «О техническом и профессиональном образовании» от 10.11.1989 г. Конвенцией предусмотрено непрерывное образование и курсы подготовки для взрослых, с целью переподготовки, повышения квалификации лиц, нынешние знания которых устарели, что особенно актуально для работников бухгалтерского учета.

Знания, способность к обучению являются неисчерпаемым ресурсом, они являются побудительным мотивом к изменениям и самосовершенствованию. Ведущая роль в обучении работников организации принадлежит руководству. Поддержка со стороны руководства организации имеет большое значение, как в организации системы бухгалтерского учета, так и в стимулировании процесса постоянных улучшений (таблица 1.8).

⁷⁸ Поплаухина Т.Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Казань, 2009. С. 81.

Таблица 1.8 – Вовлеченность руководства в процесс постоянных улучшений

Работники	Деятельность по совершенствованию
Высшее руководство: руководитель, финансовый директор, главный бухгалтер	Формирование корпоративной стратегии совершенствований; Руководство совершенствованием, обеспечение ресурсами; Создание структуры, способствующей внедрению улучшений: управления на основе бизнес-процессов, выделение учетных процессов; Организируют работу по разработке внутренних стандартов учета, методического обеспечения, подробных инструкций; Достижение целей посредством реализация стратегии, привлечение специалистов в области самооценки и т.п.; Обеспечение проекта необходимыми ресурсами.
Руководители бюро реализуют цели улучшений	Реализуют цели и стратегию высшего руководства; Активно применяют совершенствования в собственной деятельности; Поддерживают и совершенствуют внутренние стандарты учета, методическое обеспечение, инструкции; Реализуют программы обучения, освоение инструментария решения проблем; Поощряют систему индивидуальных предложений.
Бухгалтеры, кассиры, кладовщики	Занимаются улучшениями, подавая предложения; Соблюдают установленные внутренние стандарты учета, методическое обеспечение, инструкции; Совершенствуют навыки и показатели работы посредством взаимообучения.

Вовлеченность руководства, службы бухгалтерского учета в процесс постоянных улучшений означает практическую реализацию концепции «обучающейся экономики», применительно к хозяйствующим субъектам данная концепция реализуется в теории «обучающейся организации». И. Н. Санникова под обучающейся организацией понимает организацию, способную учиться быстрее, чем ее конкуренты⁷⁹.

Устойчивого определения категории «обучающаяся организация» и «самообучающаяся организация» не сложилось. Обобщив, используемые для данной категории обозначения, можно сформулировать определение обучающейся организации: это организация, ориентированная на развитие на основе непрерывного обучения и самообучения сотрудников. Данная идея выдвинута П. Сенге и основывается на предложении, что организации подвергаются быстрым изменениям, и их менеджмент должен быть готов к

⁷⁹ Санникова И.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры : дис ... докт. экон. наук. Барнаул, 2006. С. 325.

неожиданностям⁸⁰. Для предотвращения негативных тенденций, в организации должно происходить непрерывное обучение, которое является необходимым условием эффективности деятельности. Концепция П. Сенге развивается на ранее созданных теориях:

- теория обучения умению учиться (Г. Бэтсон)⁸¹;
- теория самообновления (Дж. Гарднер)⁸²;
- теория организационного обновления⁸³ (Г. Липпит);
- теория организационного обучения⁸⁴ (К. Арджирис) и др.

Развитию теории обучающейся организации способствовали такие факторы как:

- информатизация общества;
- реструктуризация бизнеса (многочисленные слияния и поглощения);
- глобализация бизнеса;
- развитие концепции стратегического планирования.

Теоретические аспекты концепции обучающейся организации реализованы в деятельности многих зарубежных компаний таких, как Coca-Cola, First National Bancorp, Chevron, Shell Oil, Tenneco⁸⁵.

Профессионализм, основанный на знаниях, необходимо постоянно поддерживать, поэтому обучение учетного персонала должно быть интегрировано в общую концепцию обучения и осуществляться непрерывно, что позволит организации формировать качественную информацию для всех заинтересованных ее потребителей.

Качественная учетная информация может быть сформирована при наличии в организации современной информационной системы. Учетная информационная

⁸⁰ Сенге П. Пятая дисциплина: искусство и практика самообучающейся организации // Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 1999. – 408 с.

⁸¹ Visser, M. Managing knowledge and action in organizations; towards a behavioral theory of organizational learning // EURAM Conference, Organizational Learning and Knowledge Management, Stockholm, Sweden, 2002. URL: <http://www.ecsocman.hse.ru/text/19167611>

⁸² Gardner J. W. Self-Renewal: The Individual & the Innovative Society // WW Norton & Co Inc, 1995. –176 p.

⁸³ Lippitt R., Watson J., Westley B. The Dynamics of Planned Change. New York: Harcourt, Brace and World, 1958.

⁸⁴ Арджирис К. Организационное научение. М.: ИНФРА-М, 2004.

⁸⁵ Санникова И.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры : дис ... докт. экон. наук. Барнаул, 2006. С. 325

система является центральным звеном информационной системы управления организацией. В бухгалтерском учете функционируют многочисленные внутренние и внешние информационные потоки, существует большое разнообразие пользователей учетной информации, что выделяет данный вид информации из всей информационной системы. Учетная система организации тесно связана с иными подсистемами кадровой, производственной и другими, что отражает тесную взаимосвязь этих систем. По мнению Э. Хендриксона и М. Ван Бреда на смену бухгалтерским регистрам придут базы данных, частью которых станет финансовая информация⁸⁶. Внутренним пользователям будет обеспечен непосредственный доступ к этим данным, а внешним пользователям будет передаваться сокращенная версия баз данных и они сами смогут определять тип отчета, который их интересует. По мнению А.Е. Шевелева с расширением представления в отчетности информации пользователи отчетности смогут самостоятельно прогнозировать будущее экономическое положение организации⁸⁷.

Все большее значение на качество формирования учетной информации оказывает использование справочно-правовых информационных систем. Справочно-правовые системы позволяют бухгалтеру своевременно получать правовую информацию, рассматривать бухгалтерский учет «на чужих ошибках, использовать накопленный опыт коллег»⁸⁸.

Требование непрерывного повышения качества учетно-аналитической информации может достигаться на основе постоянного совершенствования всех элементов ее процесса формирования: организационной и информационной структур, квалифицированных кадров и профессиональных компетенций, учетных процессов и нормативной базы. Мощное воздействие на совершенствование бухгалтерского учета оказывают теории управления, каждая

⁸⁶ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. С. 37.

⁸⁷ Шевелев А.Е. Бухгалтерский учет в системе экономической безопасности предприятия. / А.Е. Шевелев. – М.: Экономика, 2005. С. 80.

⁸⁸ Фёдорова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита: учеб. пособие / Г.В. Фёдорова. – 3-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. С. 153.

из которых дает импульс тому или иному направлению развития. Но в современных условиях необходима теория, объединяющая в единую систему, непрерывное совершенствование бухгалтерского учета, такой теорией является бенчмаркинг.

Бенчмаркинг многогранное понятие, формулируя которое авторы подчеркивают те или иные его аспекты. По мнению Н.М. Абдикеева и А.Д. Киселева бенчмаркинг – это систематически организованный процесс научения тому лучшему, что порождается в движении, нацеленном на повышение качеств. Независимо от собственной трактовки, все авторы склонны видеть в бенчмаркинге возможность улучшений. Этот современный инструмент менеджмента, основанный на использовании лучшего опыта, может быть успешно применен практически всеми без исключения организациями для совершенствования бухгалтерского учета.

Таким образом, качество бухгалтерской отчетности должно обеспечиваться, всеми элементами процесса ее регламентации и подготовки. Только качественная отчетность является основой эффективного делового сотрудничества, для этого она должна обладать необходимыми качественными характеристиками, нести ожидаемую информацию заинтересованным пользователям. Вся учетная система каждой организации должна быть нацелена на формирование качественной информации.

Системы управления и бухгалтерского учета взаимосвязаны, повышение качества управления дает толчок развитию бухгалтерского учета, в свою очередь появление новых методов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, обладающей высокими качественными характеристиками, предоставляет дополнительные возможности повысить качество менеджмента. Значительные потенциалом повышения качества, как менеджмента, так и бухгалтерского учета обладает бенчмаркинг.

1.3. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации и финансовой отчетности

В современном развитии общества определены две значимых тенденции: информатизация и глобализация. Общемировые тенденции в России дополнены изменением системы общественных отношений и гражданско-правовой среды, что предопределило построение новой концепции бухгалтерского учета, включающей развитие методологии, принятие необходимых регулятивов, контроля достоверности финансовой информации, определение инструментов повышения качества учетно-аналитической информации. Глобальная рыночная экономика продемонстрировала свою производительную мощь, но воспользоваться ее благами могут только экономики стран, адаптированные к глобальному пространству. Одновременно с благами, привнесенными глобальной экономикой, определены ее вызовы:

- финансовая либерализация подвергает страны более высокому риску экономических колебаний, включая финансовые кризисы;
- сужение простора для проведения национальной политики бухгалтерского учета, в частности потому, что международные рынки финансовой отчетности не терпят отклонений от ортодоксальности.

Присоединение России к глобальному пространству придало импульс процессу глубоких преобразований, которые затрагивают все сегменты бизнеса и такой значимый, как бухгалтерский учет, являющийся по признанию многих «языком бизнеса». Глобализация интенсифицирует не только экономические, но и другие связи: культурные, социальные, влияет на бухгалтерский учет. По мнению Л.А. Чайковской, глобализация является не только важным источником новых возможностей в бухгалтерском учете, но и причиной такого явления, как

конфликт международных национальных интересов в учетной сфере⁸⁹. Интеграция отечественного бизнеса в мировую торговлю потребовала от компаний формирования отчетности по международно принятым правилам, повышения ее качества, а от государства реформирования бухгалтерского учета. В принятой Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу среди основных целей намечено повышение качества информации, формируемой бухгалтерским учетом.

Качество является важнейшим фактором развития всех областей жизнедеятельности человека, актуальность повышения качества информации только увеличивается. Вопросы качества учетно-аналитической информации и бухгалтерской отчетности рассматривались в работах Л.В. Горбатовой, В.В. Качалина, В.Ф. Паляя, Т.Д. Поплаухиной, Е.С. Соколовой и др.

Существующее общепринятое понятие «качество» не может быть применено к учетной информации в полной мере. Е.С. Соколова определяет качество учетной информации, как совокупность «существенных свойств, количественно оцениваемых системой показателей, определяющих степень удовлетворения потребностей пользователей учетной информацией в рыночных условиях при оптимальных затратах на формирование этой информации»⁹⁰. Т.Д. Поплаухина предлагает под качеством учетно-аналитической информации понимать «совокупность свойств информации, учитывающих степень практической пригодности, возможность и эффективность использования конкретной информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, в экономическом анализе для достижения целей развития предприятия в процессе управления и принятия успешных решений при осуществлении тех или иных видов деятельности»⁹¹. Она же обращает внимание на необходимое свойство информации удовлетворять потребности участников бизнес-процессов и обладать

⁸⁹ Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : дис. ... д-ра экон. наук. М.: 2007. С. 30.

⁹⁰ Соколова Е.С. Методология оценки качества учетной информации. Автореферат дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. – Москва, 2011. С. 23.

⁹¹ Поплаухина Т.Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Казань, 2009. С. 50.

конкурентоспособностью по сравнению с другими данными⁹². Наиболее часто изучается качество бухгалтерской отчетности, при рассмотрении которой большинство ученых выделяют четыре основные качественные характеристики: уместность, надежность, сопоставимость, понятность. В.Ф. Палий относит к качественным характеристикам финансовой (бухгалтерской) отчетности понятность и уместность отчетной информации, ее существенность и надежность, правдивое представление, полноту, сопоставимость, нейтральность, преобладание сущности над формой, осмотрительность⁹³. Значительное количество качественных характеристик отчетности выделяет С.И. Пучкова, к ним она относит: понятность, уместность, существенность, достоверность или надежность, своевременность, полноту или целостность, правдивость, нейтральность или непредвзятость, приоритет содержания перед формой, сопоставимость или консерватизм, сопоставимость⁹⁴. В нормативных актах применяемых характеристик качества информации больше, для детального рассмотрения качества информации такого укрупненного выделения характеристик недостаточно.

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, в различных нормативных актах определены качественные характеристики учетной информации, которые необходимо учитывать при формировании отчетности и критерии, которым должна удовлетворять информация, чтобы считаться качественной. Качественные характеристики, упоминаемые в отечественных и зарубежных регулятивах приведены в таблице 1.9.

Анализ данных таблицы 1.9 демонстрирует схожесть подходов в разных странах к требованиям качества учетной информации. Различие между отечественной практикой и практикой учетных систем, ориентированных на GAAP США и Великобритании, состоит в требованиях прогнозной ценности информации, проверяемости и обратной связи, что объясняется большей нацеленностью на управленческий, а не на контрольный характер отчетности в англо-американских компаниях.

⁹² Там же, с. 21, 23.

⁹³ Палий В.Ф. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности. М: Аскери, 1999. С. 14

⁹⁴ Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. С.12-15

Таблица 1.9 – Качественные характеристики, упоминаемые регуляторами финансового учета в различных странах

Характеристика	Россия	IFRS	GAAP	NZSA	AARF	ASAC
Существенность	+	+	+		+	+
Надежность	+	+	+	+	+	+
Нейтральность	+	+	+	+		+
Сравнимость	+	+	+	+	+	+
Понятность	+	+		+	+	+
Приоритет содержания перед формой	+	+	+			
Полезность	+		+			+
Своевременность	+	+	+	+	+	+
Полнота	+	+				+
Достоверность	+	+	+	+		+
Рациональность Затраты/прибыль	+	+				
Релевантность (уместность)	+	+	+	+	+	+
Объективность	+					+
Осмотрительность	+	+				
Постоянство	+		+			+
Проверяемость			+	+		+
Обратная связь				+		+
Прогнозная ценность			+	+		+

Центральным актом МСФО, упоминающим качественные характеристики финансовой отчетности, являются Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. В российском законодательстве концептуальные основы не приняты, упоминание качественных характеристик содержится в различных нормативных актах (таблица 1.10).

Содержание отечественного законодательства демонстрирует многочисленность упоминаний качественных характеристик финансовой отчетности и отсутствие системности их изложения. Представляется актуальным установить иерархию существующих качественных характеристик финансовой отчетности, дать их единообразное толкование и создать предпосылки непрерывного совершенствования в разных направлениях, в том числе и на основе самостоятельной инициативы организаций.

Таблица 1.10. Упоминание качественных характеристик отчетности в российском законодательстве

Нормативные акты	существенность	надежность	нейтральность	сравнимость	понятность	приоритет содержания	полезность	своевременность	полнота	достоверность	рациональность	уместность	объективность	осмотрительность	постоянство
Закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.96 г.	ст.13 п.4			ст.3, 13						ст.3					
Закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г.										ст.13					
Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России.		п 6.1		п 6.1			п 6.1				п 6.5	п 6.1 6.2.1			
Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу		р 2.1				р 2.5									
ПБУ «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)	п.17, 20,24			п.14, 15		п.6			п.4, 6	п. 10	п.6				
ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)	п. 11		п.7	п.9, 10,33			п.39	п.4	п.6	п.6			п. 24		п.9
ПБУ «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)»						п.9									
ПБУ «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)		25-28 41													
«Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)	п.3			п.9											
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ приказ Минфина № 34н	п.35					п. 10			п. 10	п. 15, 26	п. 10			п. 10	п. 10
Положение о Правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ (ЦБ РФ 26.03.07 N 302-П)		п.2.2		п. 1.12	п. 1.12.9	п. 1.12		п. 1.12						п. 1.12	п. 1.12

Как отмечено в отчете Института экономики переходного периода «соблюдение качественных характеристик при подготовке финансовой отчетности обеспечивается не столько их закреплением в законодательстве и принуждением к соблюдению законодательства, сколько менталитетом лиц, осуществляющих подготовку такой отчетности, и пользователей такой информации»⁹⁵.

Все большую роль в принятии решений внутренними пользователями играет информация, формируемая системой управленческого учета, правила функционирования которой, субъектами бизнеса определяются самостоятельно. Необязательность ведения управленческого учета ведет к отсутствию нормативных требований к качественным характеристикам информации, формируемой в системе управленческого учета, систематизация которых является актуальной задачей. Кроме финансовой и управленческой в организациях могут формироваться и иные виды отчетности: налоговая, статистическая, стратегическая, социальная. Минимальный объем отчетности кроме финансовой и налоговой определяется организациями самостоятельно в зависимости от конкретной ситуации, отрасли, организационной формы и иных факторов. Так как к любой информации применима категория «качество», можно выделить качественные характеристики различных видов отчетности (таблица 1.11).

Для управленческой отчетности не имеют значения такие характеристики как нейтральность, приоритет содержания перед формой, постоянство и проверяемость. Налоговая отчетность представляет собой развернутый расчет налоговой базы за отчетный период либо на отчетную дату в соответствии с нормативными актами и служит достижению фискальных целей государства, поэтому нейтральность для нее вообще не приемлема. Рациональность, обратная связь, прогнозная ценность, постоянство и осмотрительность не имеют значения для достижения цели данного вида отчетности.

⁹⁵ Выявление препятствий в законодательстве Российской Федерации для применения МСФО. Отчет о НИР. С. 33 [Электронный ресурс] URL: <http://www.minfin.ru>

Таблица 1.11 – Матрица значимости качественных характеристик для различных видов отчетности

Характеристика	управленчес- кая	налоговая	статистичес- кая	стратегичес- кая	социальная
Существенность	+	-	+	+	+
Надежность	+	+	+	-	+
Нейтральность	+	-	+	+	+
Сравнимость	+	+	+	+	+
Понятность	+	+	+	+	+
Приоритет содержания перед формой	-	-	+	-	-
Полезность	+	-	+	+	+
Своевременность	+	+	+	-	+
Полнота	+	+	+	-	+
Достоверность	+	+	+	+	+
Рациональность Затраты/прибыль	+	-	-	+	+
Релевантность (уместность)	+	+	+	+	+
Объективность	+	+	+	+	+
Осмотрительность	+	-	-	+	+
Постоянство	-	-	+	-	+
Проверяемость	+	+	+	-	+
Обратная связь	+	+	+	+	+
Прогнозная ценность	+	-	-	++	+

Статистическая отчетность формируется в целях создания сводной официальной статистической информации о социально-экономическом и демографическом положении страны и служит для отражения отдельных сторон деятельности организации и их статистического изучения. Рациональность, обратная связь, прогнозная ценность, постоянство и осмотрительность не имеют значения для достижения цели формирования данного вида отчетности.

Стратегическая отчетность служит для принятия стратегических решений менеджментом организаций и одной из важнейших качественных характеристик является ее прогнозная ценность. Надежность, приоритет содержания перед формой, надежность и постоянство, полнота, проверяемость отчетности не являются значимыми при реализации стратегических целей организации.

В основу международного движения бизнеса по составлению социальной отчетности заложена концепция устойчивого развития, под которым понимается такое развитие, которое обеспечивает социальную стабильность общества, экономическую и экологическую безопасность⁹⁶. Социальная отчетность должна отражать решение проблем социально-экономического развития и сохранения окружающей среды и природно-ресурсного потенциала. В условиях значительного внимания со стороны инвесторов, общественности к устойчивому развитию все качественные характеристики социальной отчетности имеют значение, кроме приоритета содержания перед формой.

Такие качественные характеристики как существенность, сравнимость, понятность, достоверность, объективность в разной степени, но важны для всех видов отчетности, их улучшение способствует эффективности принятия решений, а, следовательно, и повышению конкурентоспособности организаций. Улучшение качественных характеристик повышает коммуникативные свойства отчетности, способствует достижению целей, поставленных перед экономическими субъектами.

Но все виды отчетности являются продуктом учетно-аналитической информации и, как следствие, характеристикой современного бухгалтерского учета является непрекращающийся рост требований к качеству учетной информации, что предполагает процесс непрерывного совершенствования, не только со стороны государственного реформирования, но также со стороны профессионального сообщества и организаций. Так, в пп. 2 п. 6 ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ упоминается «качество информации об объекте бухгалтерского учета», что расширяет категорию «качество» в бухгалтерском учете. Для определения направлений и инструментов развития качества учетно-аналитической информации необходимо определить основные причины, как внутренние так и внешние, которые делают необходимым совершенствование бухгалтерского учета,

⁹⁶ Кузнецова Л.Н. Взаимосвязь государственной политики устойчивого развития и налогообложения / Под ред. Т.В. Игнатовой. Ростов н/Д: Изд. СКАГС, 2003. – С. 184

включающего не только формирование финансовой отчетности, но и учетный процесс.

Наиболее значимой причиной необходимости совершенствования финансовой отчетности для пользователей является недостаточное качество информации, представляемой в ней. Организациям необходимо отражать в отчетности информацию, соответствующую ожиданиям ее пользователей. Среди основных недостатков финансовой отчетности необходимо выделить следующие:

- низкая релевантность и неполнота информации. Требование нейтральности предполагает подготовку информации с нацеленностью на усредненного пользователя, при этом потребности конкретных пользователей игнорируются;
- историческая оценка финансовой отчетности не предполагает представление информации, необходимой для принятия стратегических решений;
- недостаток информации, характеризующей конкурентную позицию организации;
- отсутствие информации о качестве выпускаемого продукта, все более влияющей на финансовое положение организации;
- незначительное внимание к факторам макросреды, «новых сфер экономической жизни (фондовый рынок, страхование, инвестирование, банкротство и т.д.)» снижает потенциальную ценность финансовой информации;
- искажение финансовых результатов в силу несовершенства методологии учета.

Информация, представляемая в финансовой отчетности, формируется в системе бухгалтерского учета, организация и методология, которого должны непрерывно развиваться, соответствовать уровню и потребностям корпоративного управления. Динамичность окружающего мира ставит новые задачи в управлении субъектами бизнеса и инициирует совершенствование

соответствующих методологических подходов к формированию аналитического обеспечения управления. Выделим основные причины актуальности непрерывного совершенствования учетного процесса, как процесса, обеспечивающего качество различных видов отчетности, прежде всего, финансовой и управленческой:

- недостаточное качество корпоративного управления в сочетании с недостоверной финансовой информацией способно вызвать банкротство;
- стремление организаций к увеличению прибыли заставляет их совершенствоваться. Если некоторые организации не совершенствуются, то это делают другие субъекты бизнеса, которые в дальнейшем займут место лидеров. Совершенствование деятельности организации без охвата этим процессом системы бухгалтерского учета организации невозможно;
- необходимость снижения затрат на получение информации, что в условиях конкуренции является важным фактором повышения прибыли.

Целесообразность совершенствования очевидна, вопросы могут стоять в следующем: насколько масштабно и с помощью каких инструментов следует их осуществлять. Как показывает опыт, организации, осуществляющие непрерывное совершенствование своей деятельности, создают предпосылки для прорыва. Трудно совершить прорыв, не имея опыта улучшений. Эволюция бухгалтерского учета свидетельствует о появлении новых методов оценки основных элементов финансовой отчетности активов, обязательств, капитала ориентированных на устранение или снижение отмеченных недостатков. Возникающая практика обобщается в конкретных теориях учета, появление которых связано с необходимостью найти решения возникающих в бухгалтерском учете проблем, обобщить существующую практику и вместе с тем совершенствовать ее. Сужение сектора государственного регулирования бухгалтерского учета повышает актуальность разработки концепции частного-государственного партнерства, а в его рамках непрерывного улучшения и самосовершенствования учетной системы каждой организации.

По результатам анкетирования неудовлетворенность состоянием системы бухгалтерского учета в своих организациях отметили:

- в 2009 г. – 62,5 % бухгалтеров;
- в 2010 г. – 55,0 % бухгалтеров;
- в 2011 г. 53,5 % бухгалтеров.

Обобщенные данные за три года об удовлетворенности состоянием бухгалтерского учета в организациях представлены на рисунке 1.8.

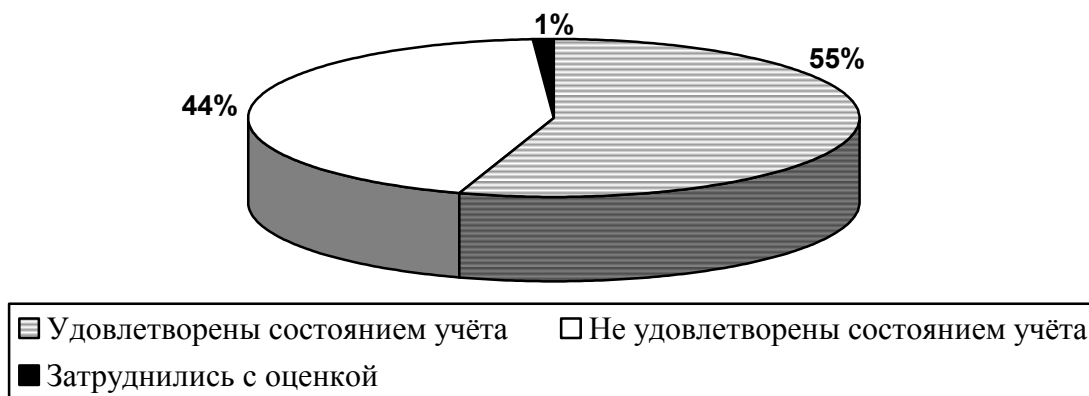


Рисунок 1.8 – Удовлетворенность состоянием бухгалтерского учета в организациях-респондентах за 2009 – 2011 гг.

Не удовлетворены состоянием корпоративного бухгалтерского учета 60 % руководителей организаций. Только 7 % руководителей оценили работу своих служб бухгалтерского учета на 9 и 10 баллов по десятибалльной шкале, подавляющее большинство руководителей выставили оценки от 5 до 8 баллов. Не удовлетворены состоянием бухгалтерского учета во внешней среде 55 % руководителей, 37 % затруднились с ответом. Повышение качества бухгалтерской отчетности считают важной задачей 40% руководителей, как более значимую назвали задачу повышения квалификации пользователей отчетности – 61 % опрошенных (результаты анкетирования, приложение Д).

Критическое отношение к состоянию учета, неудовлетворенность существующим положением является первым шагом к изменениям. Подавляющее количество бухгалтеров организаций высказали мнение о необходимости дальнейшего развития бухгалтерского учета. Среди наиболее

значимых выделены такие направления, как повышение качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета и представленной в отчетности, а также повышение квалификации бухгалтеров и пользователей бухгалтерской отчетности (рисунок 1.9).

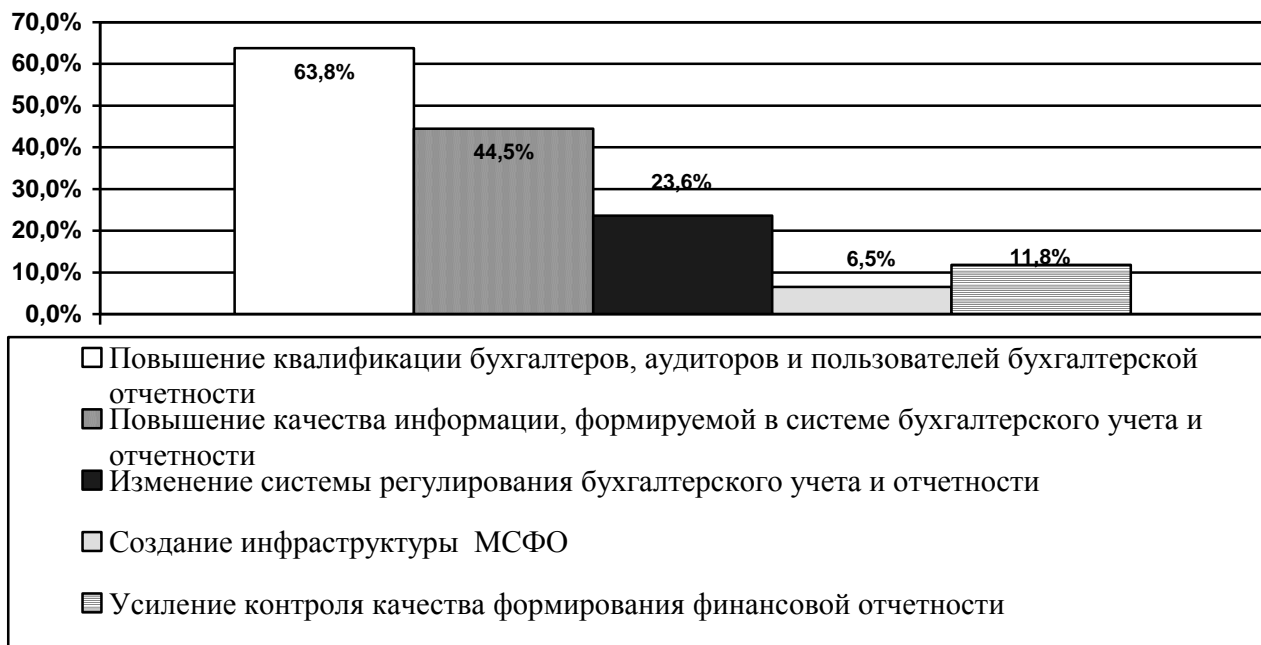


Рисунок 1.9 – Актуальные направления совершенствования бухгалтерского учета в организациях-респондентах

Необходимость развития учетно-аналитического обеспечения управления несомненна, обсуждаться должен выбор инструментов этого развития. Современный арсенал методов совершенствования деятельности достаточно обширный, наиболее распространенным инструментом в 2008 г. стал бенчмаркинг представляющий, по мнению Р. Кэмп, «поиск лучших отраслевых методов организации производственных процессов, ведущих к наивысшей эффективности»⁹⁷.

Бенчмаркинг в полной мере применим к повышению качества. Одним из принципов бенчмаркинга является концентрация на качестве. Так, Е.А. Михайлова полагает, что всесторонняя концентрация на качестве предполагает непрерывную работу в области совершенствования качества по всем аспектам,

⁹⁷ Кэмп С. Роберт. Легальный промышленный шпионаж: Бенчмаркинг бизнес-процессов: технологии поиска и внедрение лучших методов работы ваших конкурентов. Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2004. С. 8.

процессам и функциям деятельности компании⁹⁸. Данный принцип полностью применим к повышению качества учетно-аналитической информации, учетных бизнес-процессов и др. Задачи, которые решаются в ходе совершенствования различных элементов бухгалтерского учета, должны быть ориентированы на предотвращение ошибок, искажений учетной информации, повышение ее качественных характеристик.

Рассмотренная ранее теория всеобщего качества предполагает обмен незакрытой информацией, связанной с качеством, между участниками глобального мира проведение постоянных улучшений и обучение сотрудников, что полностью корреспондирует с концепцией бенчмаркинга, в зависимости от объекта сравнения которого различают:

- бенчмаркинг показателей – сравнение любых измеряемых показателей;
- бенчмаркинг процесса предполагает сравнение бизнес-процессов; в бухгалтерском учете в крупных и средних организациях выделяются самостоятельные учетные процессы, в малых и микро организациях бухгалтерский учет является подпроцессом общих бизнес-процессов;
- бенчмаркинг компетенций или функций (для организаций в которых не сформированы бизнес-процессы);
- стратегический бенчмаркинг предполагает сравнение стратегических решений и условий их реализации, по своему объекту сопоставим со стратегическим учетом.

Примеры успешного проведения бенчмаркинга, прямо или косвенно затрагивающие бухгалтерский учет, отмечают многочисленные участники, они затрагивают практически все сферы деятельности (приложение Ж).

Достаточно часто компании обращают внимание на повышение качества своей отчетности. Так один из пионеров бенчмаркинга компания Херох наряду с производственными процессами совершенствует процесс формирования финансовой отчетности. Партнером для данного вида бенчмаркинга стала

⁹⁸ Михайлова Е.А. Основы бенчмаркинга. М.: Юрист, 2002. С. 27.

компания American Express, обладающая лучшими процессами бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, активно участвующая в программах бенчмаркинга. Компания Eastman Kodak с целью совершенствования процесса формирования бухгалтерской отчетности выбрала в партнеры фирму Motorola, и достигла сокращения сроков формирования отчетности, улучшения стандартных форм отчетов. Результатом бенчмаркинга стало также изменение отчетного периода для промежуточной отчетности⁹⁹.

Отечественные компании все чаще достигают повышения качественных характеристик отчетности с использованием бенчмаркинга. ОАО «Газпром нефть» совместно с консультантами ООО «Реал БС» в 15 организациях общества внедрило процедуры быстрого закрытия финансовой и управленческой отчетности. В ходе проекта реализованы мероприятия по оптимизации процессов, обеспечивающих формирование финансовой и управленческой отчетности в «быстрые» сроки, сформированы центры компетенции по «быстрому закрытию» отчетности и обеспечена преемственность персонала¹⁰⁰. Одной из качественных характеристик отчетности является своевременность представления информации. С целью сокращения сроков формирования отчетности в пятидесяти семи организациях группы компаний «Интегра» (2006–2008 гг.) совместно с консультантами ООО «Реал БС» совершенствовались процедуры отражения хозяйственных операций по российским и международным стандартам. В результате сокращены сроки формирования финансовой отчетности, улучшение иных качественных характеристик, что обеспечило повышение управляемости и прозрачности деятельности организаций, входящих в группу компаний «Интегра»¹⁰¹.

В условиях распространения процессного подхода вопросы совершенствования бизнес-процессов становятся все более актуальными. Компания Ford, сравнивая организацию процесса работы с поставщиками, с

⁹⁹ Харрингтон Х. Дж., Харрингтон Дж. С. Бенчмаркинг в лучшем виде! / Пер. с англ. под ред. Б.Л. Резниченко. – СПб.: Питер, 2004. С. 158-159.

¹⁰⁰ Официальный сайт клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» Общероссийской общественной организации «Всероссийская организация качества». URL: <http://www.benchmarkingclub.ru>

¹⁰¹ Там же

аналогичным процессом в дочерней компании Mazda добилась оптимизации бизнес-процесса и достигла 60-70% сокращения персонала, работающего с поставщиками¹⁰². Практически не известна российскому профессиональному сообществу зарубежная практика бенчмаркинга бухгалтерского учета, но именно учетные бизнес-процессы относятся к распространенным примерам успешного заимствования. Так компания Digital Equipment Corporation (DEC) имеет одну из самых низких по затратам на одного сотрудника платежную систему в США. С применением бенчмаркинга улучшены учетные процессы, обеспечивающие точность и своевременность перечисления заработной платы, рационализированы процессы денежных перечислений. Определяя эффективность осуществления проектов, компания Digital Equipment Corporation (DEC) отмечает, что произошло снижение трудозатрат денежных переводов на пятьдесят процентов, снижение длительности цикла обработки одного денежного перевода на шестьдесят семь процентов (приложение Ж).

Совершенствование бизнес-процессов, в т.ч. с использованием бенчмаркинга, активно осуществляет нефтяная компания «ТНК-ВР». Среди организаций, входящих в холдинг, была проведена сравнительная оценка влияния бизнес-процессов холдинга на эффективность деятельности финансового блока. Основной акцент сделан на учет кредиторской задолженности, основных средств и т.п. В ходе бенчмаркинга оценено влияние бизнес-процессов на эффективность деятельности подразделений финансовых служб. Определены потенциальные области улучшения и описаны способы достижения этих улучшений¹⁰³. Успешность проекта определила дальнейшие изменения: среди организаций холдинга проведено сравнение полного набора операций, выполняемых сотрудниками финансового блока ТНК-ВР, для чего сгруппированы операции по функциям, составлены подробные инструкции по содержанию каждой операции. По результатам бенчмаркинга:

¹⁰² Czarnecki M. T. Benchmarking Strategies in Accounting and Finance, American Institute of Certified Public Accountants, 1995. P. 13-15.

¹⁰³ Официальный сайт клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» Общероссийской общественной организации «Всероссийская организация качества». URL: <http://www.benchmarkingclub.ru>

- разработана система управления эффективностью деятельности финансового блока ТНК-ВР;
- определены потенциальные области и описаны способы достижения улучшений. Внедрена система оценки эффективности финансовых функций;
- настроена программа ежедневного сбора данных о трудозатратах операций, формирующим оперативные отчеты о трудозатратах сотрудников;
- настроен инструмент для ежемесячного мониторинга и анализа¹⁰⁴.

Работа по совершенствованию учетных бизнес-процессов, как составной части финансовых бизнес-процессов, продолжалась и в дальнейшем с привлечением крупнейших аудиторско-консалтинговых фирм: Deloitte, BearingPoint, БДО Юникон. Принятые в компании учетные принципы, учетная политика, а также лучшая практика отечественных и зарубежных организаций стали основой разработки шаблонов финансовых бизнес-процессов. Разработка общего плана счетов и карты проводок позволили унифицировать отчеты по бизнес-процессам. Проведенная стандартизация и оптимизация учетных процессов, финансовой и управленческой отчетности повысила прозрачность учетных процессов, позволила снизить затраты и повышено качество услуг, и оптимального распределения ресурсов внутри компании¹⁰⁵.

Для совершенствования учетных бизнес-процессов ОАО «Газпром нефть» использует различные инструменты, в т.ч., бенчмаркинг. Автоматизация бухгалтерского учета на основе SAP R/3 в пятнадцати организациях потребовала разработки сквозных бизнес-процессов организаций, входящих в группу компаний. Создание процессов позволило настроить специальный программный модуль по управлению финансовыми сделками SAP-TRM.

Описание, сравнение и оптимизация бизнес-процессов организаций холдинга «Пивкомбинат Балаковский», позволили регламентировать учетные бизнес-процессы, закрепить ответственность за формирование, передачу и ввод первичных документов в информационную систему, создать инструкции по

¹⁰⁴ Там же

¹⁰⁵ Там же

работе с электронными аналогами первичных документов. Проведенная регламентация учета позволила внедрить конфигурацию «Управление производственным предприятием» на платформе «1С:Предприятие»¹⁰⁶.

Бенчмаркинг является наиболее распространенным инструментом снижения затрат в организациях, что непосредственно связано с учетом затрат. Компания Ford, проводя бенчмаркинг системы контроля себестоимости с дочерней компанией Mazda, перенесла работы по анализу себестоимости из бухгалтерии в цех, что привело к крупному сокращению издержек¹⁰⁷. Расширение области представления социальной отчетности активизировало бенчмаркинг экологических затрат. Институт корпоративного экологического управления университета Хьюстона («ICEM»), и Pilko & Associates стали организаторами бенчмаркинга пяти компаний (названия компаний в закрытом бенчмаркинге для публикации фиктивные), результатом которого стало совершенствование системы экологического учета затрат (приложение Ж). После проведения бенчмаркинга партнеры по бенчмаркингу отметили снижение затрат при одновременном повышении качества отчетности¹⁰⁸.

Наименьшую трудоемкость имеет бенчмаркинг показателей, представляющий сравнение показателей деятельности различных компаний. Применяет бенчмаркинг ОАО «Уралинвестэнерго», где он активно используется для сопоставления показателей финансовой отчетности зарубежных и отечественных энергомашиностроительных компаний. С целью расчета ставки требуемой доходности для бизнес-единиц организаций, входящих в холдинг сравнивались такие показатели как: рентабельность инвестированного капитала, рентабельность продаж, доля заемного капитала в валюте баланса, темпы роста выручки, выработка труда. В ходе бенчмаркинга были сопоставлены показатели восьми американских, десяти европейских

¹⁰⁶ Там же

¹⁰⁷ Белоколовин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 23.00.02 / Белоколовин Эрнест Анатольевич. – М. – 2006. С. 25

¹⁰⁸ Shields D., Beloff B., Heller M. Environmental cost accounting for chemical & oil companies : a benchmarking study. www.epa.gov/oppt/library/pubs/archive/acct-archive/pubs/bench.pdf

энергомашиностроительных компаний из списка Fortune 500 (Siemens Power Transmission, E-on, Aker Kvaerner, Emerson-Electric, Duke Energy Corporation и др.), а также данные по двенадцати российским компаниям отрасли (Энергомаш, «Электросила», ОМЗ, концерн «Силовые машины» и т. д.)¹⁰⁹.

Существующая практика бенчмаркинга свидетельствуют об успешности его применения для повышения качества учетно-аналитической информации, прежде всего, финансовой, управленческой, социальной отчетности, учетных бизнес-процессов и отдельных учетных операций не только в зарубежных, но и в отечественных компаниях. Все чаще, организации проводят сопоставление различных показателей деятельности организации. Проблема состоит в отсутствии повсеместного применения бенчмаркинга, недостаточном распространении знаний и примеров успешной практики. В отечественных организациях бенчмаркинговые проекты реализованы в крупных компаниях с иностранным участием или ориентированных на зарубежные рынки.

Теоретической базой бенчмаркинга является теория изменений и совершенствования, его технологическую основу составляют глобальная коммуникационная платформа, приоритет качества, формирование в различных областях международных стандартов. Применение бенчмаркинга в качестве методологии совершенствования учетного процесса, качественных характеристик финансовой отчетности способствует не только эффективности деятельности организаций, но и повышению их конкурентоспособности. Ценность бенчмаркинга заключается в том, что он может быть применен в бухгалтерском учете для достижения эффективной модели развития.

Для достижения целей, поставленных Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в России, должен применяться бенчмаркинг, который может стать эффективным инструментом его совершенствования, повышения качества учетно-аналитической информации.

¹⁰⁹ Дымшаков А. Бенчмаркинг финансовых показателей / [Электронный ресурс] URL: <http://fd.ru/articles/13660>

ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ БЕНЧМАРКИНГА

2.1. Сущность и содержание бенчмаркинга как методологии развития бухгалтерского учета

Одним из наиболее эффективных инструментов улучшений различных сторон человеческой деятельности является бенчмаркинг, применимый к совершенствованию учетных процессов, функций и повышению качества учетно-аналитической информации. Актуальность использования бенчмаркинга в развитии бухгалтерского учета повышается в связи с расширением саморегулирования и сужением государственного участия в регламентации бухгалтерского учета. Использование бенчмаркинга в совершенствовании бухгалтерского учета требует рассмотрения эволюции, сущности и понятийного аппарата данного института.

История бенчмаркинга насчитывает несколько тысяч лет. Многие отечественные и зарубежные авторы (Р. Рейдер) описывая эволюцию бенчмаркинга, упоминают Конфуция, согласно учению, которого у человека есть три возможности действовать умно:

- размышляя – это путь самый благородный;
- подражая – это путь самый легкий;
- накапливая опыт – это путь самый горький.

Сочетая размышления и подражание можно избежать горького пути достижения цели. Развитие цивилизации свидетельствует, что еще у ее истоков люди могли учиться у других людей лучше построенному дому, созданному колесу и т.п. Развитие промышленности и последующее усиление конкуренции

заставило предпринимателей активно изучать опыт конкурентов как на основе легальных и нелегальных способов. Появление таких способов достижения конкурентов, как заимствование, обратное проектирование, копирование опыта других стали истоками бенчмаркинга, научный подход, к которому развивается со второй половины XX века.

Некоторые авторы полагают, что бенчмаркинг зародился в США (Т.Г. Голубева, Н.Н. Масюк, С.Н. Суров и др.), другие (Э.А. Белокоровин, Ю.В. Вылгина, Д.В. Маслов и др.) – указывают, что японские предприниматели практически реализовывали основную стратегию бенчмаркинга сразу после Второй мировой войны, когда они скрупулезно отслеживали лучший опыт в самых разных странах и отраслях деятельности, объездили самые развитые страны в поисках передовых достижений. Название данного процесса было иное «индустриальные туры», но суть их деятельности полностью сходна с бенчмаркингом¹¹⁰. Вероятно, поэтому некоторые авторы считают родиной бенчмаркинга Японию: Е.А. Михайлова, Г.Л. Багиев и В.М. Тарасевич, В.В. Уваров, Б. Мильнер. Однако данными авторами не учитывались факты и публикации немецких и советских авторов¹¹¹.

Сам термин «бенчмаркинг» появился в США, является аутентичным переводом с английского «benchmarking» и не имеет однозначного определения и толкования, что создает определенные сложности. С переходом России на рыночную модель экономики, терминология российской экономической науки в целом и бухгалтерского учета в частности испытывает трудности из-за отсутствия разработанной, четкой и однозначной терминосистемы. Сложившиеся ранее термины не всегда актуальны, так как уже не соответствуют новым реалиям, поэтому вместе с освоением зарубежных учетных систем, экономических конструкций заимствуется и терминология. Активное заимствование терминологии связано с объективными причинами

¹¹⁰ Голубева Т.Г. Бенчмаркинг процессов. Конспект лекций. – М.: «Европейский центр по качеству», 2006. С. 5.

¹¹¹ Кремке К. Межзаводской сравнительный анализ в социалистической промышленности как метод вскрытия и использования резервов производства. М.: Финансы, 1965; Майданчик Б.И. Сравнительный экономический анализ в машиностроении. М.: Машиностроение, 1973 и др.

расширения рыночной экономики:

- изменении мировоззрения;
- использования зарубежного опыта;
- активной рецепции зарубежных научных теорий и др.

Перед переводчиками возникла задача терминотворчества, которую они решают самостоятельно, в меру своей лингвистической и профессиональной компетенции. «Benchmarking» российские словари трактуют, как «изучение опыта передовых компаний (но не только) в целях повышения эффективности работы», но одновременно и «использование чужого опыта», и «проведение сопоставительной оценки», и «метод контроля».

В русском языке данный термин некоторое время имел другие переводы «эталонное сопоставление»¹¹², «эталонное тестирование»¹¹³. Со временем распространение получил именно термин «бенчмаркинг», иные переводы специалистами перестали применяться. В значительной степени это связано с тем, что расширилось и приросло в научном плане сущностное значение данной категории, иные переводы не стали раскрывать ее суть. В определенных случаях, не имея однозначного перевода на русский язык, бенчмаркинг употреблялся в аутентичной транскрипции и раскрывался, как синоним в иной интерпретации «бизнес-разведка»¹¹⁴. Некоторое распространение получил термин «бенчмаркетинг» (М. Михайлин, Н. Никулина, Л. Ф. Суходоева и др.), отражающий маркетинговую направленность данного понятия. В настоящее время бенчмаркинг – это система, функционирующая в большинстве стран, поэтому использование термина, употребляемого в мире, будет способствовать вхождению в глобальную систему и принятию ее ценностей. Англоязычный термин «benchmarking» происходит от слова «benchmark», означающего

¹¹² Маслов Д.В., Белокоровин Э.А., Вылгина Ю.В. Современные инструменты управления: Бенчмаркинг. Иваново, 2009. С. 4.

¹¹³ Эталонное тестирование (бенчмаркинг). Серия «Все о качестве. Зарубежный опыт». Выпуск 32, 2002. – М.: НТК «Трек», 2002. С. 3.

¹¹⁴ Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий. М.: Вершина, 2006.

отметку на фиксированном объекте «каменная скамейка»¹¹⁵, он появился в 1972 г. в Институте стратегического планирования Кембриджа (США) для оценки эффективности бизнеса (указать перевод). Отечественные словари дают следующие переводы: «отметка уровня, отметка высоты, исходный пункт»¹¹⁶, «база для сравнения»¹¹⁷. В общем смысле «benchmark» возможно использовать как некоторый стандарт (эталон) при сравнении с чем-либо. Именно в контексте достижения стандарта, стремления к эталону термин «бенчмаркинг» используется в управлении, экономике.

Предпосылками возникновения бенчмаркинга являются процессы глобализации экономики, развитие информационных технологий, усиление борьбы за все виды ресурсов. Компании конкурируют на мировом рынке, но наряду с конкуренцией возникают интеграционные процессы, объединяющие участников рынка для достижения общей цели – успеха в бизнесе. Сочетание соперничества и сотрудничества, партнерского взаимодействия создает новые возможности для развития компаний, одним из эффективных направлений сотрудничества является бенчмаркинг. В конкуренции выигрывают победители, в партнерстве выигрывают все. Попыткой уравновесить конкуренцию и сотрудничество является теория «соконкуренции» Адама Бранденбургера и Барри Нейлбаффа¹¹⁸. Концепция основана на теории игр и принципе «соконкуренции» позволяющем стать победителем и не разорить конкурентов, она обосновывает сотрудничество в условиях конкуренции.

Идеи сотрудничества в сфере бухгалтерского учета прочно обосновались в международной и отечественной практике, но если в международной они реализуются широкомасштабно, то российская практика на уровне организаций пока представляет единичные примеры. Несмотря на то, что государственная политика ориентирована на расширение сотрудничества, механизмы реализации данной политики практически отсутствуют. Так, Концепции

¹¹⁵ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / Науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 195.

¹¹⁶ Мюллер В.К. Новый англо-русский словарь. – М.: Рус. Яз. – Медиа, 2003. С.

¹¹⁷ Вартумян Э.Л. Англо-русский экономический словарь. – 2-е изд. – М.: Русский язык, 1998. С.

¹¹⁸ Бранденбургер А.Б., Нейлбафф Б., Co-opetition. Конкурентное сотрудничество в бизнесе М.: Кейс, 2012.

развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу в качестве приоритетной цели развития бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности называется международное сотрудничество. В концепции речь идет о распространении опыта финансового учета на основе МСФО, однако международное сотрудничество должно быть расширено и на иные подсистемы бухгалтерского учета. Создание эффективной системы бухгалтерского учета в субъектах бизнеса невозможно без активного сотрудничества с организациями, обладающими лучшими учетными системами, на основе бенчмаркинга.

Бенчмаркинг является одним из старейших инструментов самосовершенствования: инновации часто распространялись путем копирования наиболее удачных из них¹¹⁹. Значительному распространению бенчмаркинга способствовала возможность применение его методологии в большинстве отраслей и сфер деятельности человеческой деятельности. «Бенчмаркинг как поиск образцов для подражания стал всемирным движением»¹²⁰, которое во многих странах мира подталкивает организации к тому, чтобы учиться друг у друга и развивать методику его проведения, создавая уникальные образцы передового опыта в этой области. Этот подход к развитию может применяться повсеместно, его расширенному использованию в практике способствовало создание в 1994 году Глобальной сети бенчмаркинга (GBN). Одним из вебсайтов продолжительное время успешно работающим по проблемам бенчмаркинга бухгалтерских служб и специализирующихся в этих областях фирм является сайт объединения The Hackett Group¹²¹. Компания The Hackett Group, работает в тесном контакте с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AISPA). Аналогичного сайта в нашей стране не существует, несмотря на значительную востребованность распространения знаний в России.

¹¹⁹ Сидорова Е.Е. Институциональное обеспечение конкурентоспособности: бенчмаркинг: монография / Е.Е. Сидорова / ВолгГТУ. – Волгоград, 2008. С. 22.

¹²⁰ Кэмп Р. Бенчмаркинг – обзор опыта достижения делового совершенства / Европейское качество 2004. № 2. С. 48.

¹²¹ Официальный сайт The Hackett Group. [Электронный ресурс] / URL: www.thehackettgroup.com

Бенчмаркинг эволюционирует, и в настоящее время к нему сложилось несколько подходов. Одним из первых был сформулирован подход к бенчмаркингу как методу сравнения имеющихся измерений. Считается, что объектом бенчмаркинга может быть все то, что подлежит измерению, это, по мнению Ван Хорна, «межфирменный сравнительный анализ, оценка операций и деятельности фирмы по сравнению с мировыми лидерами»,¹²² по мнению К. Друри – «постоянный процесс измерения продукции, услуг компании, а также видов ее деятельности и сравнение получаемых результатов с лучшими аналогичными показателями других организаций»¹²³. Г. Зиберт, Ш. Кемпф полагают, что в ходе бенчмаркинга осуществляется «методологическое сравнение собственных процессов и продуктов с процессами и продуктами лучших для сравнения компаний-партнеров на основе определенных критериев»¹²⁴. Д.А. Волошин пишет, что бенчмаркинг – это «всеобъемлющее сопоставление финансовой и экономической эффективности предприятий ... Сравнительный анализ эффективности предприятий на основе взаимосвязанных показателей»¹²⁵.

Как метод сравнения бенчмаркинг определяют такие авторы как А. Асаул, Ж.В. Горностаева и В.Н. Островская, В. Качалин и Д. Ритвельд, С. Пашутин, К.Ю. Севенард, Ю. Фуколова, И. Шелухин, А. Белов, Дж. Ф. Гонзалес-Прадо, Д. Кирнс, Б. Карлеф, С. Остблум и др. Проводимые измерения в различных областях человеческой деятельности могут носить как качественную, так и количественную оценку, образуя систему измерений. Наиболее распространенными являются сравнения показателей финансово-экономической деятельности компаний. Эксперты Шеффилдского университета, исследуя объекты сопоставления в малых и средних организациях, выяснили, что самыми массовыми объектами бенчмаркинга выступают финансовые показатели – 42 % компаний используют этот

¹²² Ван Хорн Дж. К., Вахович мл. Дж. М. Основы финансового менеджмента. М.: ИД «Вильямс», 2003. С. 192.

¹²³ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 26.

¹²⁴ Зиберт Г., Кемпф Ш. Бенчмаркинг. М.: КИА центр, 2006. С.11.

¹²⁵ Волошин Д.А., Анализ и оценка эффективности системы управленческого учета на предприятии : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12. Москва, 2008. С. 74.

показатель для сравнения¹²⁶. По результатам авторского исследования среди организаций-респондентов на регулярной основе финансовые показатели сравниваются в 13,8 % организаций, еще 32,1 % организаций производят сравнение нерегулярно (рисунок 2.1, приложения Г, Д).

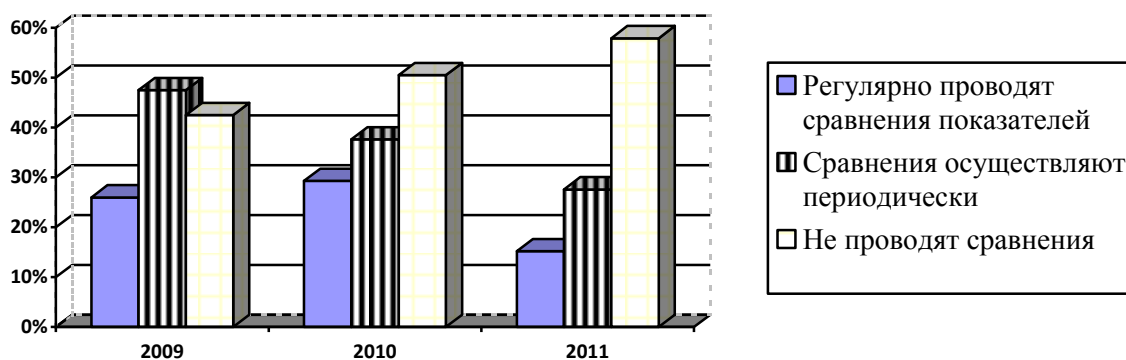


Рисунок 2.1 – Динамика проведения сопоставления показателей деятельности менеджментом отечественных организаций

Аналитическая функция, представленная в управленческом учете управленческим анализом, должна анализировать не только показатели деятельности собственной организации. Сравнение является основой управленческого анализа, который развиваясь, получает значительное распространение. Конкуренция побуждает менеджмент непрерывно анализировать не только возможности снижения издержек, но и формы организации аналитической работы, что реализуется в бенчмаркинге.

Одним из распространенных является подход в соответствии, с которым бенчмаркинг определяется как инструмент улучшения, совершенствования различных сторон деятельности организации на основе осуществленных измерений. К. Бхута (Bhutta) и Ф. Хак (Huq) полагают, что бенчмаркинг – инструмент для усовершенствования, достигнутого через сравнение с другими организациями, признанными лучшими в своей области¹²⁷. Один из

¹²⁶ Cassel C., Nadin S., Gray M.O. The use and effectiveness of benchmarking in SMEs // Benchmarking: An International Journal, Vol. 8, No. 3. 2001. P. 218.

¹²⁷ Bhutta K.S., Huq F. Benchmarking – Best practices: an integrated approach// Benchmarking An International Journal, 1999. vol. 6. No 3. P. 255.

основоположников современного бенчмаркинга Г. Ватсон полагает, что к бенчмаркингу следует подходить, как к процессу систематического и непрерывного измерения процессов компании, их сравнении с процессами компаний-лидеров в мире в целях получения информации для совершенствования собственной деятельности¹²⁸. Подход Р. Рейдера заключается в том, что бенчмаркинг – это «процесс анализа деятельности компании в целях выявления областей, требующих положительных изменений в рамках программ непрерывного совершенствования»¹²⁹. Сравняться с применением бенчмаркинга могут количественные и качественные характеристики, широкомасштабному сравнению в последние годы подвергаются бизнес-процессы. А.Д. Шеремет полагает, что основное направление бенчмаркинга – это сравнительный анализ бизнес-процессов,¹³⁰ распространение которых в бухгалтерском учете позволяет применять бенчмаркинг к их совершенствованию.

Многие российские авторы разделяют подход, к бенчмаркингу как к сочетанию измерений и улучшений. Н.В. Владимцев полагает, что бенчмаркинг – «это сравнение своих показателей с показателями других организаций ..., применение успешного опыта других у себя»,¹³¹ по мнению И.П. Данилова и Т.В. Даниловой – это «процесс систематического и непрерывного измерения: оценка процессов предприятия и их сравнение с процессом предприятий-лидеров в мире с целью получения информации, полезной для усовершенствования собственной характеристики»¹³². Данный подход поддержан О. Николаевой и Д. Волошиным, полагающими, что бенчмаркинг должен встраиваться в сбалансированную систему показателей.

¹²⁸ Watson G.H. Strategic Benchmarking: How to Rate your Company's Performance Against the World's Best. New York: John Wiley, 1993. P. 16.

¹²⁹ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 11.

¹³⁰ Управленческий учет : учебник под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИНФРА-М, 2009. С. 177

¹³¹ Владимцев Н.В., Елшина И.А., формирование инфраструктуры бенчмаркинга: инструменты эталонного сопоставления в маркетинговых исследованиях. Экономический анализ: теория и практика, № 10 (115) – 2008, С. 37.

¹³² Данилов И.П., Данилова Т.В. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия. М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. С. 15.

Наиболее авторитетные отечественные специалисты в области бенчмаркинга Д.В. Маслов и Э.А. Белокоровин предложили подход к бенчмаркингу как к методу «совершенствования деятельности организаций и повышения их производительности на основе меж- и/или внутриорганизационной оценки и сравнения показателей, процессов и технологий деятельности с последующим изучением и применением лучшего опыта в своей системе управления»¹³³. Данный подход также разделяют также Е.А. Михайлова, В.Н. Островская, Д.В. Протасов, Е.Е. Сидорова и др.

Некоторые авторы акцентируют внимание на такой грани бенчмаркинга, как повышение качества продукта, процессов в результате его проведения И. Бидл, К. Сирстон определяют бенчмаркинг как «метод или инструмент для повышения эффективности работы и достижения высокого качества через стремление стать лучшим в своей области»¹³⁴. Ван Юй подходит к бенчмаркингу как к процедуре «установления собственных институциональных требований (законов, стандартов) работы промышленного предприятия в соответствии с концепцией TQM»¹³⁵. Нацеленность бенчмаркинга на повышение качества отмечают Е.А. Михайлова, Т. Фури (T. Furey), Р. Хейб (R. Heib), М. Данева (M. Daneva) и др. Дж. Хаусли (J. Housley) полагает, что бенчмаркинг является инструментом не только для достижения целей повышения качества, но и сокращения затрат.

Повышение качества является одним из направлений общего процесса улучшений, поэтому данный подход не является принципиально отличным от предыдущего. Для совершенствования бухгалтерского учета он значим так, как одним из основных направлений развития является повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Концентрация на качестве предполагает постоянную работу в этой области. В США условием

¹³³ Маслов Д.В., Белокоровин Э.А., Вылгина Ю.В. Современные инструменты управления: Бенчмаркинг. Иваново, 2009. С. 17.

¹³⁴ Beadle I., Searstone K. An investigation into the use of benchmarking within quality programmes, in Kanji, G.K. ed, Total Quality Managment: proceedings of the first world congress, Chapman and Hfl, London, 1995. P. 509.

¹³⁵ Ван Юй. Бенчмаркинговые резервы повышения качества продукции промышленных предприятий Китая. Автореферат дис. ... канд. экон. наук, Тамбов, 2004. С. 10.

участия в программах по определению и награждению компаний в области качества является непереносимое использование концепции бенчмаркинга в практике управления компанией¹³⁶.

В бенчмаркинге значение имеет степень его формализации. Подход с высокой степенью формализации основывается на партнерстве или соконкуренции и рассмотрен в большинстве опубликованных работ. В бенчмаркинге, основанном на партнерстве, информация о лучшей практике – это результат формализованного, официального общения компанией, являющейся общепризнанным ориентиром в отрасли.

Если формализованный подход, основывающийся на партнерстве, по каким-то причинам не подходит можно использовать подход, называемый «предварительным» или «ускоренным» бенчмаркингом. Он используется для получения информации о лучшей практике и ориентирах в отрасли, когда ограниченное время или бюджет не дают возможности прибегнуть к «партнерскому» бенчмаркингу или когда цель состоит в том, чтобы получить более широкую информацию о лучших примерах деятельности в отрасли от одного или нескольких партнеров (Конвэй, Л. Лакмэн).

Большинство специалистов пришло к выводу, что бенчмаркинг должен проводиться не эпизодически, а регулярно, и компании должны осуществлять поиск лучшей практики системно. Часть авторов под влиянием возникших тенденций выделяют бенчмаркинг в вид деятельности, связанный с клиентами, технологией и культурой предпринимательства, который осуществляется при планировании, с ориентацией на создание ценности и компетентность¹³⁷ или как «систематическую деятельность, направленную на поиск, оценку и учебу на лучших примерах»¹³⁸. Для успешного проведения бенчмаркинга требуются все новые знания и практические навыки, что привело

¹³⁶ Михайлова Е.А. Основы бенчмаркинга. – М.: Юрист, 2002. С. 7.

¹³⁷ Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 223

¹³⁸ Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг в обеспечении конкурентоспособности предприятий розничной торговли (теория, методология, практика). Автореф. дис. ... д-ра. экон. наук. Ростов/нД, 2010. С. 25

к появлению специализированных организаций по его проведению. Так, М.И. Кузнецов полагает, что бенчмаркинг – «вид предпринимательства»¹³⁹. Представляется, такой подход является не вполне оправданным, не отражает центральную сущность бенчмаркинга, как методологии распространения знаний, опыта и инноваций. Авторы справедливо отмечают, что бенчмаркинг должен проводиться систематически, но характеристика его, как вида предпринимательской деятельности не является коренной.

По мере эволюции бенчмаркинга подходы к нему усложняются, он характеризуется, как все более сложная система распространения знаний на основе обучения. Бенчмаркинг позволяет осуществлять поиск идей для реализации концепции обучающей организации. Л.Н. Растамханова полагает, что бенчмаркинг – это «процесс, при помощи которого организация обучается и совершенствуется»,¹⁴⁰ О.В. Лесникова подчеркивает бенчмаркинг – «это улучшение деятельности посредством обучения успешной практике других организаций»,¹⁴¹ В.В. Градобоев отмечает, что он направлен на «оценку и учебу на лучших примерах»¹⁴².

Представляется, что подход к бенчмаркингу, как к методологии распространения знаний и обучения является оправданным и соответствующим новой парадигме «экономики знаний». Специфика бухгалтерского труда заключается в необходимости постоянного обновления знаний, создания системы непрерывного образования для персонала, и может быть реализовано в условиях использования концепции бенчмаркинга. Распространение знаний в рамках теории сотрудничества способно вывести организацию на новый уровень развития. Как замечает Г. Клейнер, «цивилизация знаний» не похожа на «цивилизацию роботов». Процессы создания, распространения и

¹³⁹ Кузнецов М.И. Методология управления в информационном обществе : сб. обзоров. ИНИОН РАН. – М.: 2006. С. 41

¹⁴⁰ Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. – Йошкар-Ола, 2009. С. 224.

¹⁴¹ Лесникова О.В. Управление инновациями на предприятиях индустрии гостеприимства: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Москва, 2009. С. 15.

¹⁴² Градобоев В.В. Формирование стратегии бенчмаркинга: зарубежный опыт и российская практика : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2007. С. 6.

использования личностного знания не возможны без этической компоненты, без создания доверительной атмосферы в отношениях между людьми»¹⁴³.

Бенчмаркинг бухгалтерского учета основан на общих для всех знаний свойствах:

- знания являются общим достоянием;
- знаниями можно только пользоваться, они не расходуются;
- насколько бы знания не использовались, они не перестают быть полезными;
- поскольку запас знаний не убывает, каждый может ими воспользоваться без опасений, что ему не хватит;
- знания не имеют проблемы товарного дефицита;
- себестоимость полученных знаний от их тиражирования и числа пользователей;
- знания не ограничены пространством;
- некоторые виды знаний чувствительны ко времени – они устаревают, иногда мгновенно
- устаревая, знания не исчезают без следа;
- знания как экономическая категория приобретают ценность только в конкретной стратегии их применения;
- замедление, тем более прекращение процесса получения знаний, консервация запаса знаний, таким образом, ведут к их обесценению;
- чем больше знаний, тем они, как правило, дороже и качественнее (в мире вещей наоборот: чем их меньше, тем они дороже и лучше по качеству);
- объем знаний непрерывно увеличивается (в отличие от невозполнимых материальных ресурсов);
- при каждой передаче знаний количество их обладателей увеличивается (к прежнему их обладателю добавляется новый);

¹⁴³ Клейнер Г.Б. Становление общества знаний в России: социально-экономические аспекты // Общественные науки и современность. 2005, № 3. – С. 122-131.

- любая экономическая деятельность порождает больший объем знаний, чем потребляет;
- процесс воспроизводства новых знаний непредсказуем – результаты исследований не всегда зависят от вложенных в их получение средств;
- доведение знаний до потребителя может осуществляться мгновенно, в реальном времени;
- накладные расходы по воспроизводству знаний незначительны по сравнению с полной стоимостью затрат на получение знаний, где эта стоимость и концентрируется (в противоположность миру вещей, где процесс тиражирования и доведения до потребителя стоит дороже процесса создания);
- знания при их тиражировании демонстрируют возрастающую доходность в отличие от материальных продуктов;
- знанию можно представить, хранить, предавать, а некоторые даже использовать в унифицированном, единообразном виде – в цифровых кодах¹⁴⁴.

Перечисленные свойства знаний позволяют компаниям обмениваться ими в процессе бенчмаркинга без потери ресурсов. Обмен знаниями в области бухгалтерского учета повышает коммуникативные свойства отчетности за счет роста ее качества, что увеличивает возможность извлечения выгод всеми участниками хозяйственного оборота.

Таким образом, можно выделить существующие подходы к бенчмаркингу как:

- к методу сравнения имеющихся измерений;
- к инструменту улучшений, совершенствованию различных сторон деятельности организации на основе осуществленных измерений;
- к виду деятельности;
- к многоуровневой системе распространения знаний на основе обучения с

¹⁴⁴ Белокопровин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : автор. дис. ... канд. экон. наук. –М., 2006. С. 22-23.

целью достижения лучших результатов.

Отношение к бенчмаркингу только, как методу сравнения появилось на самой ранней стадии его развития и отражает всего одну из основных сущностных характеристик, более полный подход выражается в отношении к бенчмаркингу, как всеобъемлющей методологии совершенствования любых объектов, которые можно измерить. В результате формирования новой экономической парадигмы «общества знаний» увеличивается роль бенчмаркинга, как института распространения знаний, обладающих такими характеристиками как глобальность, неисчерпаемость, унификация представления, инвариантность к способам применения. Институт бенчмаркинга полностью встраивается в экономику знаний. Об институционализации бенчмаркинга пишут такие авторы, как Е.Е. Сидорова, В.Н. Островская, Ю.Н. Соловьева, определяя его как «рыночный институт нахождения и изучения самых лучших из известных методов ведения бизнеса и внедрения их в своей организации»¹⁴⁵. Однако в своих подходах они не затрагивают такую центральную характеристику бенчмаркинга как способность увеличения знания, и также значительные возможности продуцировать синергизм.

Одним из центральных в понимании сути и эволюции бенчмаркинга является анализ его дефиниций, базирующихся на рассмотренных подходах. Вместе с ростом интереса к бенчмаркингу к началу XXI века сформулировано большое количество трактовок данного понятия. Если не вдаваться в исторические аналогии, то наиболее раннее общеизвестное определение дал Р. Кэмп «бенчмаркинг – это непрерывный процесс измерения продукции, услуг и опыта производства сильных конкурентов или компаний, являющихся признанными лидерами в своих областях... для поиска лучших практик, что

¹⁴⁵ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. Текст лекций. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. С. 20

приведет к улучшению производительности»¹⁴⁶.

За двадцать с небольшим лет активного развития бенчмаркинг получил распространение в большинстве стран мира во многих областях деятельности. Профессор Бьерн Андерсен сформулировал философию бенчмаркинга: «Проводить бенчмаркинг – это значит: быть достаточно умным, чтобы признавать: всегда есть кто-то, кто в чем-то лучше вас; быть достаточно мудрым, чтобы учиться у него всему, а затем догнать и перегнать учителя»¹⁴⁷.

Теоретической основой бенчмаркинга является теория изменений и совершенствования, его технологическую основу составляют глобальная коммуникационная платформа, приоритет качества в общественной деятельности, формирование международных стандартов в различных областях, развитие экономики знаний. Развитие бенчмаркинга, вызвало к жизни различные определения, которые практики и ученые формируют в соответствии с личным восприятием и опытом: не только мнения авторов по этому вопросу не сходятся, но в некоторых случаях характеризуя бенчмаркинг авторы, чтобы подчеркнуть определенную его направленность дают разные определения (приложение И). На мнение российских авторов в начале публикаций о бенчмаркинге в 90-х гг. влияние оказывало определение, сформулированное Р. Кэмпом, однако в дальнейшем, по мере самостоятельного развития теории бенчмаркинга происходило авторское уточнение данной дефиниции отечественными специалистами. Наиболее значимые для отражения развития и разнообразия теории являются трактовки бенчмаркинга, перечисленные в приложении И. Анализ дефиниций демонстрирует различные направления развития теории и практики бенчмаркинга:

- принадлежность к определенным отраслям,
- географическое распространение
- применимость в различных сферах деятельности.

¹⁴⁶ Camp R. Benchmarking: The Search for Industry, Best Practices that Lead to Superior Performance. – ASQC Quality Press, 1989. P. 10.

¹⁴⁷ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 194.

Авторы сходны во мнении, что компонентами бенчмаркинга являются:

- выявление, изучение, анализ лучшей деловой практики в различных областях,
- сопоставление бизнес-процессов, технологий, стандартов, методов работы, финансовых и нефинансовых показателей, эффективности деятельности организации,
- применение методологии улучшения всех составляющих деятельности организации на основе успешного опыта других организаций.

Таким образом, в современной трактовке бенчмаркинг – это, во-первых, сравнение показателей организации с показателями других организаций (конкурентами, лидерами и т.п.), во-вторых, поиск, изучение, анализ лучшей деловой практики и, в-третьих, адаптация успешного опыта других у себя в организации, мониторинг и постоянное движение к лучшему.

Несмотря на многообразие трактовок бенчмаркинг определен недостаточно: авторы раскрывают отдельные свойства в зависимости от решаемых задач. Представляется, что бенчмаркинг – это не просто инструмент или техника, а всеобъемлющая методология совершенствования объектов, имеющих показатели измерения, основанная на систематическом управлении бизнес-процессами от имени клиентов через развитие творческих способностей работников и на мониторинге внутренней и внешней окружающей среды экономических субъектов. Бенчмаркинг как агент изменений, вовлекает человеческое фундаментальное мышление в постоянное творчество, основан на стремлении к обучению, вере в цели сотрудничества, и является проводником в жизнь новых знаний.

С позиции практического применения в бухгалтерском учете бенчмаркинг можно определить, как систематическую и непрерывную оценку процессов, практик и методологии учета компании, сравнение их с процессами, практиками и методологиями компаний-лидеров в целях получения информации и принятия решений, для совершенствования собственной

деятельности, включающей различные сегменты финансового и управленческого учета.

Бенчмаркинг эволюционировал от простого подражания к науке и в дальнейшем к искусству, но независимо от того является ли бенчмаркинг наукой или искусством он является системой инструментов достижения целей организации. Бенчмаркинг используется в маркетинге, менеджменте, логистике, государственном и муниципальном управлении, управлении персоналом, финансовом менеджменте и многих других областях. Российские авторы активно развивают теоретическую платформу бенчмаркинга, что способствует его распространению в различных областях деятельности.

Бенчмаркинг развивается, дополняется, появляются его новые направления: бенчлёрнинг, бенчфьючинг, бенчрейсинг. Бенчлёрнинг представляет собой обучение сотрудников новым практикам¹⁴⁸. Бенчфьючинг имеет много общего со стратегическим планированием, планированием на будущее. Бенчрейсинг имеет сходство с путевой картой последовательной реализации идей. Прежде всего – это такой выбор достижения выпуска продукта, при котором затраты будут минимальны. Некоторые авторы полагают, что бенчрейсинг – это путь достижения целей бенчфьючинга¹⁴⁹.

В России в бухгалтерском учете должного распространения бенчмаркинг не получил ни в практике, ни в теории, хотя возможности его применения в данной сфере не ограничены. Актуальность использования бенчмаркинга возрастает в условиях современной парадигмы бухгалтерского учета, определяющей необходимость принимать во внимание внешние факторы макросреды, усиление подхода к деятельности компании как к публичному институту. Развитию теории бенчмаркинга в бухгалтерском учете посвящены немногочисленные работы российских (Д.А. Волошин, А.Д. Золотухина, В.Э. Керимов, О.В. Николаева, Л.Н. Растамханова, А.Н. Хорин, В.Т. Чая, Н.И.

¹⁴⁸ Колосков Д.А. Управление проектами бенчмаркинга конкурентных преимуществ в многонациональной компании : на примере ИКЕА : автореф. дис. ... канд. экон. наук : С.-Петербург., 2008. С. 18

¹⁴⁹ Хайниш С.В., Климова Э.Т. Бенчмаркинг на предприятии как инструмент управления изменениями. – М.: Едоториал УРСС, 2013. С. 9.

Чупахина А.Д. Шеремет) и зарубежных авторов (М. Чернецки). Л.Н. Растамханова, определяя бенчмаркинг, как процесс, при помощи которого организация обучается и совершенствуется, считает его направлением консалтинга. В.Э. Керимов и А.Н. Хорин уделяют внимание бенчмаркингу в качестве процедуры сравнения аналогичных основополагающих показателей организаций при проведении SWOT-анализа¹⁵⁰. Рассматривают бенчмаркинг, как инструмент стратегического управленческого учета О.В. Гуденица, Л.О. Ивашиненко¹⁵¹. Так, В.Т. Чая, А.Д. Золотухина раскрывают его, как «альтернативный метод стратегического планирования, в котором задания намечаются на основе анализа показателей конкурентов. Технология бенчмаркинга объединяет в единую систему разработку стратегии, отраслевой анализ и анализ конкурентов»¹⁵².

Д.А. Волошин, О.Е. Николаева полагают, что бенчмаркинг – это всеобъемлющее сопоставление финансовой и экономической эффективности компаний. Сравнительный анализ эффективности компаний, основанный на выборе взаимосвязанных показателей¹⁵³.

Характеризуя бенчмаркинг, как направление управленческого учета О.Б. Вахрушева определяет его, как систему управления, процесс, направленный на усиление позиции компании в конкурентной борьбе¹⁵⁴.

Актуальное определение принадлежит А.Д. Шеремету считающему, что бенчмаркинг направлен на сравнительный анализ бизнес-процессов¹⁵⁵.

Разностороннее применение бенчмаркинга в деятельности организаций обусловлено сложившимися потребностями. При этом для каждой организации будет действенным свой набор инструментов. Как отмечает Роб Рейдер «Достаточно иллюзорной представляется сама задача поиска и длительного

¹⁵⁰ Хорин А.Н. Стратегический анализ: учеб. пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. М.: Эксмо, 2009. С. 49.

¹⁵¹ Гуденица О.В., Ивашиненко Л.О. Стратегический учет в коммерческих организациях. Ростов н/Д: АзовПечать, 2008. С. 30-31.

¹⁵² Чая В.Т., Золотухина А. Д. Система методов управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. 2009. №1. С. 334

¹⁵³ Волошин Д.А., Николаева О.Е., Бенчмаркинг как один из инструментов оценки эффективности системы управленческого учета на предприятии // Управленческий учет. 2010. № 8. С.24

¹⁵⁴ Вахрушева О.Б. Управленческий учет: курс лекций. М.: Эксмо, 2010. С. 89

¹⁵⁵ Управленческий учет: / А.Д. Шеремет, О.Е Николаева, С.И. Полякова и др.М.: ИНФРА-М, 2009. С. 177.

применения каких-то общих рецептов достижения успеха. При этом попытки опереться на опыт успешной работы в прошлом или на прогнозы собственных специалистов не могут заменить объективной оценки и анализа деятельности как организации в целом, так и ее подразделений в сравнении с лучшими внутренними или внешними образцами, т.е. бенчмаркинга. Бенчмаркинг служит также инструментом определения объектов для сбора информации, необходимой при реализации программ непрерывного совершенствования и завоевания организацией преимуществ в конкурентной борьбе»¹⁵⁶.

Организация в разные периоды деятельности формулирует в качестве приоритетов различные цели. В условиях рынка одной из постоянных целей является повышение эффективности деятельности и конкурентоспособности, которая реализуются на основе использования опыта других и достижения лучших результатов. Происходит выработка новых идей и инноваций на основе сравнения бизнес-процессов или продукции с организациями, обладающими эталонными достижениями посредством сотрудничества.

Менеджмент организации заинтересован в непрерывном повышении качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета и самого учетного процесса, как среды формирования информации. С помощью качественной информации при принятии решений достигается преимущество в конкурентной стратегии организации. Обеспечение определенного преимущества, как по отдельному направлению деятельности, так и по организации в целом является одной из текущих целей бенчмаркинга. Для экономического субъекта представляют интерес как внутренние, так и внешние источники достижения данного преимущества. В качестве внешних источников повышения качества учетных процессов могут служить лучшие бизнес-процессы другого субъекта рынка. Бизнес-процесс при этом может быть связан как с отдельными сегментами учета хозяйственных операций, так и с общей системой формирования информации бухгалтерского и управленческого учета.

¹⁵⁶ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 11.

Для эффективной работы большинства производственных бизнес-процессов необходима учетно-аналитическая информация, повышение качества которой может проходить с применением опыта внешних партнеров по бенчмаркингу.

Организации, проводящие бенчмаркинг, нацелены на лидерство, и становятся лучшими за счет не столько адаптации лучшей деловой практики, сколько анализа лучших процессов, поиска причин достижения успеха, творческой интерпретации полученных в процессе бенчмаркинга знаний и использования их в своей деятельности. Концепция бенчмаркинга предполагает «естественное развитие у компании стремления к непрерывному совершенствованию ... – это сам процесс совершенствования»¹⁵⁷. Улучшение учетных и производственных процессов не ограничивается автоматизацией производства или бухгалтерского учета, значительно большие выгоды приносят вложения в персонал, повышение его квалификации, увеличение знаниевой составляющей в производстве продукта, повышение качества информации, формируемой учетной системой для управления организацией.

Достижение целей бенчмаркинга в бухгалтерском учете: совершенствование учетных процессов и повышение качества информации, формируемой учетно-аналитической системой организации, осуществляется при решении определенных задач. Первоочередной из которых, является поиск, разработка и использование в организации лучших учетных процессов. Бизнес-процессы – основа деятельности большинства компаний, использующих управление по процессам, создание ценности осуществляется путем выполнения цепочки взаимосвязанных процессов. По сути процессный и функциональный подходы к управлению дополняют друг друга, процесс является одной из возможных форм управления деятельностью, которая делает акцент не столько на структурных единицах организации, сколько на их взаимодействии. Проведение бенчмаркинга чаще фокусируется на отдельных центральных задачах или ключевых процессах, совершенствование которых,

¹⁵⁷ Богалдин-Малых В.В. Современный маркетинг в российском бизнесе. Тактика «черного ящика» в рискованной неопределенности. Предпринимательские функциональные операционные стратегии: Учеб. пособие – М.: Изд. МПСИ, Воронеж: Изд. НПО «МОДЭК», 2010. С. 246

способно внести реальный вклад в улучшение деятельности организации. Бухгалтерский учет является одним из десяти бизнес-процессов организации являющихся чаще всего объектами бенчмаркинга¹⁵⁸. В качестве объектов для сравнения могут быть выбраны оптимальные процессы организаций, принадлежащих разным отраслям. Среди задач, решаемых в ходе бенчмаркинга бизнес-процесса «бухгалтерский учет»: определение и реализация новых идей на основе сравнения существующих в организации методов учета, документирования, обобщения информации и контроля с организациями лидерами, прогнозирование тенденций развития бухгалтерского учета.

С развитием МСФО в нашей стране многие аспекты бухгалтерского учета являются предметом профессионального суждения бухгалтера, которое может совершенствоваться на основе обобщения лучшей практики бухгалтерского учета, в этом заинтересованы все стороны не только проекта по бенчмаркингу, но и профессиональное сообщество в целом. Значимой задачей бухгалтерского учета является развитие этических принципов профессиональной деятельности бухгалтеров, их интеграция с корпоративной культурой организации.

Бенчмаркинг дает возможность реализовывать высокие, но достижимые цели на основе анализа эталонов, характеризующих лучшие методы построения учетно-аналитических систем, определения механизмов построения этих систем. Анализ существующего опыта и применения в своей деятельности позволяет рационально использовать существующие ресурсы. Этот подход имеет большую возможность практического использования при совершенствовании учетных процессов так, как они имеют сходство независимо от отраслевой принадлежности. Практическое применение бенчмаркинга в бухгалтерском учете сдерживается недостаточным теоретическим обоснованием данной концепции и, прежде всего, для совершенствования самого бухгалтерского учета.

¹⁵⁸ Dolan T. Best Practices In Process Improvement, <http://www.texas-quality.org/SiteImages/125/Reference%20Library/Process%20Improvement%20Best%20Practices.pdf>

2.2. Методологические аспекты классификации бенчмаркинга бухгалтерского учета

Бенчмаркинг приобретает статус глобального и рассматривается как инструмент международного обмена бизнес-информацией, его становлению в мировом пространстве способствовало бурное развитие информационных технологий и появление организаций, специализирующихся на поиске партнеров, «индустриальных бюро знакомств», как называет их специалист по маркетингу – Филипп Котлер.

В 1993 году центры бенчмаркинга в Великобритании, США, Германии, Швеции и Италии решили объединить усилия по развитию этого метода и в 1994 году была учреждена Глобальная сеть бенчмаркинга (Global Benchmarking Network. GBN¹⁵⁹) как система независимых центров. В настоящее время она объединяет подобные центры из 20 стран мира, со всех континентов, за исключением Южной Америки. Распространение бенчмаркинга в Бразилии, позволяет прогнозировать создание центра в этой стране. Россия стала членом GBN осенью 2004 г.; из стран постсоветского пространства во всемирной сети бенчмаркинга присутствует также Молдова¹⁶⁰.

Распространение бенчмаркинга в мире, расширение задач, решаемых в ходе бенчмаркинга, ведет к его большому разнообразию, становлению отдельных типов (или видов). Значительное число типов бенчмаркинга, выделяемое авторами указывает на его непрерывное развитие (приложение К). Современные тенденции дали развитие таким видам бенчмаркинга, как кибернетический и синергетический, бизнес-процессов, сетевой. На практике для достижения большей продуктивности бенчмаркинг чаще комбинируется,

¹⁵⁹ URL: <http://www.globalbenchmarking.org>

¹⁶⁰ Маслов Д., Глобальный бенчмаркинг. [Электронный ресурс]: URL: http://www.iteam.ru/publications/marketing/section_22/article_2291

сочетая различные виды. Большинство авторов поддерживают классификацию, обобщенную в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Классификация бенчмаркинга

Признак	Виды (типы)	Авторы
Состав участников	Внутренний – сравнение процессов, производительности, функций и т.п. внутри самой организации; Внешний – сравнение различных объектов с другими организациями в отрасли, с мировыми лидерами и т.п.	Б. Андерсен, Э.А. Белокоровин, Г. Ватсон, В. Иванов, С. Клесова, О.В. Карпец, О.В. Макаренко, Н.Н. Масюк, В.Н. Островская и др.
Объект улучшения	Показателей – сравнение различных измеряемых показателей; Процесса – сравнение аналогичных бизнес-процессов, бизнес-функций и т.п.; Компетенций – сравнение по компетенциям работников, структурных подразделений; Стратегический – сравнение стратегических решений, выбора приоритетной модели развития; Товарный (продуктовый) – сравнение выпускаемых продуктов; Технологий – сравнение технологий внутри отрасли, за пределами отрасли (трансфер технологий)	Б. Андерсен, Э.А. Белокоровин, К. Боган, Г. Ватсон, Д.А. Волошин, В. Иванов, С. Клесова, О.В. Карпец, Б.Л. Кузнецов, О.В. Макаренко, Н.Н. Масюк, О.Е. Николаева, В.Н. Островская, Т. Пилчер, Л.Н. Растамханова, Е.Е. Сидорова, А.Д. Шеремет и др.
Масштаб	Партнерский – сравнение между (двумя) несколькими организациями; Отраслевой – сравнение с лучшими в отрасли; Межотраслевой (общий) – сравнение с лучшими в процессах и т.п., независимо от отраслевой принадлежности; Глобальный – сравнение с мировыми лидерами	Б. Андерсен, Э.А. Белокоровин, К. Боган, В. Иванов, С. Клесова, О.В. Карпец, Б.Л. Кузнецов, О.В. Макаренко, Н.Н. Масюк, В.Н. Островская, Т. Пилчер, Сидорова и др.
Методика проведения	Индивидуальный – сравнение на основе самооценки; Ассоциативный – сравнение внутри группы (альянса); Сетевой – сравнение внутри сети организаций; Консультативный – сравнение с приглашением консультантов	Б. Андерсен, Б.Л. Кузнецов, О.В. Макаренко, Н.Н. Масюк, Т. Пилчер, Л.Н. Растамханова, Е.Е. Сидорова и др.

Развивая теорию бенчмаркинга, отечественные авторы определяют его дополнительные виды (типы). Э.А. Белокоровин выделяет такой критерий сравнения, как степень информационной открытости:

– закрытые;

- частично открытые;
- с высокой степенью открытости, к которым относятся рейтинговые / имиджевые сравнения.

Применительно к бухгалтерскому учету классификация бенчмаркинга не проводилась, но все предложенные его виды возможны при использовании в бухгалтерском учете. Наиболее применимыми могут стать рейтинговые сравнения, проводимые на основе публичной финансовой отчетности.

С. Клесова описывает инновационный бенчмаркинг: в странах ЕС информационные релей центры (IRC) создают общеевропейский бенчмарк инновационной практики, который позволит организациям сравнивать и управлять улучшением своей работы. Информационные релей центры предполагается сделать хранилищем практических примеров того, как осуществляется приобретение лучшей практики, как решаются общие проблемы, и как организации применяют новые подходы для повышения эффективности произведенных технологических инвестиций. Эти примеры могут иметь форму кратких исследований, иллюстрирующих практические элементы конкретных методик и процедур, решение отдельных проблем, таких, как нарушение договоров поставки¹⁶¹. Обобщение бенчмарок бухгалтерского учета в специализированных центрах практически не имеет ограничений: от единичных новаторских идей до широкомасштабных направлений совершенствования бухгалтерского учета, применения информационных технологий и т.п. Данный тип накопления, анализа, обобщения и хранения информации может иметь решающее значение для дальнейшего развития бухгалтерского учета в России и позволит сохранить уникальный опыт, накопленный предыдущими поколениями специалистов. Представляется, депозитарием такой информации в России могут стать профессиональные некоммерческие организации, например, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов (ИПБ России), саморегулируемые аудиторские

¹⁶¹ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. М.: ЦИПРАН РАН, 2006. С. 123.

организации. ИПБ России обладает необходимыми ресурсами: представительное членство, разветвленная инфраструктура, территориальные отделения созданы в большинстве субъектов России. Задача профессиональных объединений заключается в предоставлении информации и оказании помощи в исследованиях. То есть в данном случае сотрудничество осуществляется со специализированными организациями. Профессиональные организации – организации, деятельность которых связана с развитием связей с общественностью, проведением рыночных исследований или изучением конъюнктуры конкретного рынка¹⁶².

В депозитарии может накапливаться информация о формировании лучшей практики, решении общих проблем, построении учетных бизнес-процессов, применении новых подходов по отражению информации о фактах хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете, новых подходах в методиках исчисления затрат выпускаемой продукции, возникающих сложностях и нерешенных проблемах бухгалтерского учета. С помощью такого депозитария практики бухгалтерского учета организации, особенно среднего и малого бизнеса, получают возможность определить направления повышения своей конкурентоспособности.

Институт профессиональных бухгалтеров является членом Международной федерации бухгалтеров, что в перспективе создает возможность международного бенчмаркинга бухгалтерского учета. Посредством структурированных исследований и обмена полученной информацией может развиваться методология, методика организационная структура бухгалтерского учета, повышаться качество учетно-аналитической информации. Бухгалтерский учет является объектом исследований для организаций, принадлежащих как одной, так и разным отраслям.

Не согласимся с мнением С. Клесовой разделяющей бенчмаркинг по

¹⁶² Кэмп С. Роберт. Легальный промышленный шпионаж: Бенчмаркинг бизнес-процессов: технологии поиска и внедрение лучших методов работы ваших конкурентов. Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2004. С. 99.

целям: «ради конкуренции», «ради сотрудничества»¹⁶³. Любому типу бенчмаркинга в качестве цели свойственно повышение конкурентоспособности, даже такому виду, как партнерский. В то же время участники бенчмаркингвого альянса на платформе сотрудничества достигают преимуществ, повышения конкурентоспособность по отношению к другим компаниям. Поэтому разделить эти цели практически невозможно так, как такая цель как «ради конкуренции» присуща практически всем типам бенчмаркинга, а проведение бенчмаркинга без сотрудничества с кем-либо практически невозможно.

Значительный вклад в классификацию бенчмаркинга внес Б.Л. Кузнецов (приложение К), который предложил оригинальную классификацию, в основу которой внесены следующие факторы:

- парадигма бенчмаркинга, способ научного мышления, в рамках которого осуществляется бенчмаркинг;
- контекст бенчмаркинга, который объединяет аспекты географического масштаба, природы и структуры объектов бенчмаркинга;
- новые факторы контекста бенчмаркинга (временной, институциональный);
- новый предмет – трансакции¹⁶⁴.

Для развития бухгалтерского учета, в предложенной Б.Л. Кузнецовым классификации, наибольшее значение имеет фактор «трансакция». Трансакция – это деятельность юридических и физических лиц в форме отчуждения и присвоения прав собственности, свобод, принятых в обществе, которые осуществляются в процессе планирования, контроля за выполнением обещаний, и адаптации к непредвиденным обстоятельствам. Развитие теории трансакций привело к появлению понятия «трансакционных издержек». Основой данной концепции является тот факт, что в экономике присутствуют два вида издержек: производственные (операционные) и трансакционные.

¹⁶³ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. М.: ЦИПРАН РАН, 2006 г. Под общ. Ред.: В. Иванова (Россия), С. Клесовой (Франция), П. Линдхольма (Германия), О. Лукши (Россия). С. 27.

¹⁶⁴ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007. С. 30.

В зарубежной литературе предложены различные трактовки трансакционных издержек, под которыми в узком смысле большинством авторов, понимаются издержки в сфере обмена, связанные с передачей прав собственности, в широком смысле – практически все затраты сверх собственно производственных издержек (трансформационных издержек). Базовой единицей в теории трансакционных издержек признается акт экономического взаимодействия, сделка, трансакция. Трансакционные издержки – это ценность ресурсов (денег, времени, труда и т.п.), затрачиваемых на планирование, адаптацию и обеспечение контроля выполнения взятых обязательств в процессе отчуждения и присвоения прав собственности и свобод, принятых в обществе. К трансакционным издержкам относятся: издержки поиска информации, ведения переговоров, измерения, обеспечения интересов сторон, защиты прав собственности оппортунистического (недобросовестного) поведения, реализации стратегии аутсорсинга и др. В ходе принятия на себя обязательств каждая из сторон пытается снизить размер трансакционных издержек, достигнутые соглашения оформляются договором¹⁶⁵.

Н.Т. Лабынцев выделяет учет трансакций в отдельный метод управленческого учета. По его мнению, развитие трансакционного учета связано с появлением новой классификации затрат на производство при осуществлении организацией трансакций и выделением при этом двух групп затрат: трансакционных и трансформационных издержек¹⁶⁶.

Значимую роль в системе внутреннего контроля организаций должен занять контроль трансакционных издержек объема, которых постоянно увеличиваются в структуре затрат организаций.

Таким образом, бухгалтерский учет наряду с внутренним контролем трансакционных затрат издержек могут и должны стать объектами бенчмаркинга при их внедрении, формируя новый вид – бенчмаркинг трансакционных затрат.

¹⁶⁵ Там же, с. 15.

¹⁶⁶ Лабынцев Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Житомир: ЖДТУ, 2010. С. 178.

А.В. Лопин обособляет в отдельный вид финансовый бенчмаркинг, который представляет собой сравнение системы финансового планирования конкурентов с собственной системой организации движения финансовых, инвестиционных, материальных и прочих потоков. А.В. Лопин отмечает, что финансовый бенчмаркинг используется редко вследствие того, что:

- оптимальные модели финансового планирования, разработанные консалтинговыми компаниями, позволяют организации повысить уровень финансового потенциала, не прибегая к изучению финансовой системы планирования конкурентов;
- бенчмаркинг может оказаться малоэффективным в силу некомпетентности специалистов.

Кроме финансового потенциала организации, А. Лопин выделяет инновационный, инвестиционный, кадровый, информационный, методический потенциалы. В этом случае, бенчмаркинг будет проводиться по одному из перечисленных направлений деятельности любого хозяйствующего субъекта¹⁶⁷. Существование любого из перечисленных потенциалов невозможно без учетно-аналитической информации и требует повышения ее качества, что актуализирует проведение бенчмаркинга.

В.Н. Островской предложена стратегия конкурентно-интеграционного бенчмаркинга, в котором значительная роль отводится сотрудничеству между компаниями. Концепция согласия в рамках конкурентно-интеграционного бенчмаркинга строится на упорядоченном обмене передовой информацией, создании и поддержании связей и контактов с партнерами по бенчмаркингу и направлена на непрерывное совершенствование деятельности предприятия и повышение его конкурентоспособности путем ориентации на высшие достижения во всех функциональных сферах¹⁶⁸. В рамках предложенной концепции В.Н. Островская выделяет интеграционный бенчмаркинг, что

¹⁶⁷ Лопин А.В. Бенчмаркинг производственного потенциала промышленного предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Волгоград, 2007. С.10.

¹⁶⁸ Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: Монография. М.: КноРус, 2009. С. 7.

соответствует концепции соконкуренции, интегрирующей конкуренцию и сотрудничество. Данный вид бенчмаркинга применим в бухгалтерском учете, который можно рассматривать, как одну из центральных функциональных сфер деятельности экономического субъекта.

Л.Н. Растамхановой и Е.Е. Сидоровой предложен консультационный бенчмаркинг, который с выделением бенчмаркинга в отдельный вид деятельности получает большее практическое применение. Консультации по вопросам совершенствования учетных бизнес-процессов могут оказывать аудиторские организации в качестве прочих услуг. В теории данное направление деятельности определяется, как операционный или управленческий аудит¹⁶⁹.

На практике не бывает случаев использования отдельного вида бенчмаркинга, поэтому многие авторы формируют матрицы применимости бенчмаркинга, соединяя несколько факторов воедино.

В классификации, предложенной Г. Ватсоном фигурирует матрица соответствий стратегического и операционного бенчмаркинга таким его направлениям, как конкурентный, функциональный, внутренний и общий¹⁷⁰.

К. Бхутта и Ф. Хак предложили два параметра измерения: объект измерения и базис (основа) измерения, формирующих матрицу. По их мнению, релевантность и значимость каждой комбинации проведенных измерений, должна оцениваться как высокая, средняя или низкая¹⁷¹.

Учитывая новые достижения науки и потребности практики, П. Киро в типологии бенчмаркинга использует три фактора: организатора, цель и партнера бенчмаркинга¹⁷².

¹⁶⁹ Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1995; Ситнов Алексей Александрович. Теория, организация и методика операционного аудита хозяйствующих субъектов : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. М. 2010. – 51 с.; Суйц П.В. Организация и методы операционного аудита : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. М., – 22 с.

¹⁷⁰ Watson G.H. Strategic Benchmarking: How to Rate your Company's Performance Against the World's Best. New York: John Wiley, 1993. P. 31.

¹⁷¹ Bhutta K.S., Huq F. Benchmarking – Best practices: an integrated approach// Benchmarking An International Journal, 1999, vol. 6, No 3, pp. 254-258

¹⁷² Kyro P. Revising the concept and forms of benchmarking // Benchmarking: An International Journal, 2003, Vol. 10. No. 3, pp. 210 – 225

Необходимость использования того или иного вида бенчмаркинга будет определяться слабыми местами в деятельности организации, а также местами (направлениями деятельности), которые требуют модернизации. Не все виды бенчмаркинга применимы при совершенствовании бухгалтерского учета и его составляющих. Матрица соответствия проведения бенчмаркинга в различных сегментах бухгалтерского учета, приведена в таблице 2.2. Большинство видов бенчмаркинга применимы к совершенствованию бухгалтерского учета, налогового учета, отчетности, внутреннего контроля. Использование бенчмаркинга в бухгалтерском учете организаций может быть осуществлено на стратегическом и оперативном уровнях. В настоящее время проведение бенчмаркинга на стратегическом уровне возможно только в компаниях, реализующих управление на основе бизнес-процессов, имеющих достаточное количество ресурсов и опыт проведения бенчмаркинга на оперативном уровне. Применение оперативного бенчмаркинга не имеет ограничений.

Для развития бухгалтерского учета все большее значение приобретает индивидуальный бенчмаркинг, однако данный вид бенчмаркинга, ранее рассматривался только в отношении самооценки. Расширение методики индивидуального бенчмаркинга имеет значение именно в бухгалтерском учете. Выделим признаки системы бухгалтерского учета субъектов малого бизнеса, позволяющие использовать индивидуальный бенчмаркинг:

- в субъектах малого и среднего бизнеса бухгалтерский учет ведется чаще единолично, или немногочисленным составом бухгалтерии, что делает накопленный опыт уникальным;
- формализация методов и процедур бухгалтерского учета низкая, преобладают неявные знания;
- отсутствие замечаний со стороны коллег при единоличном ведении бухгалтерского учета не позволяет критически взглянуть на реальное положение дел, что усугубляет проблему обнаружения неэффективных способов ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности;
- при реализации процессной модели управления в организациях бухгалтер

является единственным владельцем процесса, что уменьшает возможности его моделирования и своевременного повышения эффективности и др.

Таблица 2.2 – Матрица применимости бенчмаркинга в различных видах учета, формирования отчетности и внутреннем контроле

Вид бенчмаркинга	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет	Отчетность	Внутренний контроль
Взаимозависимых лиц	+	+	+	+	+
Внешний	+	+	+	+	+
Внутренний	+	+	+	+	+
Глобальный	+	+	-	+	+
Закрытый	+	+	+	+	+
Имплицитный	+	-	-	+	+
Индивидуальный	+	+	+	+	+
Инактивный	+	+	+	+	+
Инновационный	+	+	-	-	+
Интерактивный	+	+	-	+	+
Кибернетический	+	+	+	+	+
Кластерный	+	+	+	+	+
Конкурентный	+	-	-	+	+
Комбинированный	+	+	+	+	+
Корпоративный	+	+	+	+	+
Локальный	+	+	+	+	+
Межотраслевой	+	+	+	+	+
Национальный	+	+	+	+	+
Неформальный	+	+	+	+	+
Оперативный	+	+	-	+	+
Операционный	+	+	+	-	+
Отраслевой	+	+	+	+	+
Партнерский	+	+	+	+	+
Поисковый	+	+	-	+	+
Преактивный	+	+	-	+	+
Прозрачный	+	-	-	+	-
Региональный	+	+	+	+	+
Рейтинговый	+	+	+	+	-
Ретроспективный	+	+	+	+	+
Сетевой (альянс)	+	+	+	+	+
Синергетический	+	+	+	+	+
Союзный (ЕС, СНГ)	+	+	-	+	+
Стратегический	-	+	-	+	+
Трансакционных затрат	-	+	-	-	+
Финансовый	+	+	-	+	+
Формальный	+	+	+	+	+
Функциональный	+	+	-	+	+
Частично открытый	+	+	+	+	+
Эксплицитный	+	+	+	+	+
GAP-бенчмаркинг	+	+	-	+	+

Актуально для отечественных организаций проведение внутреннего индивидуального бенчмаркинга, если состав участников совпадает с границами группы взаимосвязанных лиц или группой организаций, формирующих консолидированную отчетность. Организация бенчмаркинга облегчается одновременно со снижением затрат на его проведение, а в случае составления консолидированной отчетности повышается ее достоверность за счет единообразного толкования фактов хозяйственной жизни. Эффективен процессный бенчмаркинг группы взаимосвязанных лиц, что еще больше раздвигает его границы и возможности применения.

Представляется целесообразным выделение в отдельный вид кластерный бенчмаркинг. Термин «кластер», сформулированный М. Портером, подразумевает совокупность субъектов рынка, связанных между собой товарно-денежными отношениями и активно взаимодействующих с целью согласования и оптимизации своей экономической политики¹⁷³. Чаще термин «кластер» применяют к крупным конгломератам, расположенным на определенных территориях, в которые кроме представителей бизнеса входят местные органы власти, научные и учебные заведения. Все участники кластера участвуют в его развитии, сотрудничая и взаимно дополняя друг друга, создают конкурентные преимущества данного кластера по отношению к иным участникам рынка, что полностью интегрируется с идеей сотрудничества концепции бенчмаркинга. А.Н. Хорин и В.Э. Керимов определяют кластер, как комплексную группу на рынке, объединяемую не только по регионам, но и по технологии, поставляемой информации, категории потребителей¹⁷⁴.

Действительно, кластер формируется в различных случаях, например, стороны, заключившие хозяйственные договоры, объединяются для формирования оптимальной вертикальной цепочки создания стоимости в соответствии с этапами процесса создания продукта: поставка оборудования, сырья, производство продукта, сбыт (оптовые поставщики, дилеры, конечные

¹⁷³ Портер М.Э. Конкуренция. М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. С. 207.

¹⁷⁴ Хорин А.Н. Стратегический анализ. М., Эксмо, 2009. С. 208.

продавцы). Между участниками рынка формируются горизонтальные и вертикальные связи. Вертикальные связи формируются между поставщиками и потребителями и характеризуются большей устойчивостью. Устойчивость связей обратно пропорциональна направлениям конкуренции и прямо пропорциональна совпадению векторов достижения сходных целей. Между поставщиком сырья, производителем продукции и дилером количество совпадений целей значительно увеличивается: количество продаж конечным покупателям увеличивает спрос на продукт и на сырье¹⁷⁵.

Между субъектами, формирующими цепочку создания ценностей, образуется группа юридически независимых лиц, связанная целью, достичь которую легче, перестав конкурировать между собой и усилив конкурентные преимущества за конечного потребителя. Значительную роль в достижении данной цели могут играть повышение качества учетно-аналитической информации, достигнутое всеми сторонами кластера на основе бенчмаркинга, сокращение сроков представление информации, что «создает возможности преактивного воздействия на реакцию внешней среды»¹⁷⁶.

Независимо от типологии целью бенчмаркинга является повышение конкурентоспособности организации выработка новых идей и инноваций на основе сравнения показателей деятельности, хозяйственных процессов или продукции с организациями, обладающими лучшими достижениями посредством сотрудничества.

Одним из эффективных методов анализа является GAP-анализ или анализ разрывов, который является платформой для развития GAP-бенчмаркинга. С применением GAP-анализа сравнивается реальная эффективность работы организации с ее потенциальными возможностями, что позволяет определить направления улучшений, на основе оптимизации использования ресурсов и достижения лучших результатов. При определении стратегических целей

¹⁷⁵ Кузнецова, Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета на основе различных видов бенчмаркинга // Вестник Донского государственного технического университета.–2012.–№1 (62).– С. 121-127

¹⁷⁶ Лабынцев Н.Т., Кузнецова Л.Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения процесса повышения качества продукции // Стандарты и качество. – 2011. – № 1 С. 67

организации определяется разрыв между целями и возможностями их достижения. В случае определения разрыва необходимо его установить, и определить возможности «заполнения».

В.Э. Керимовым и А.Н. Хориным предложены следующие этапы для проведения анализа разрывов:

- определение текущего значения компании;
- определение максимально доступного значения компании;
- выбор критерия, по которому будет проходить рассмотрение;
- определение путей достижения поставленных целей¹⁷⁷.

GAP-анализ включает определение разрыва значений организации со средними значениями отрасли или отраслевого лидера. При проведении GAP-бенчмаркинга сравнение следует проводить с лидером или конкурентами. Порядок проведения GAP-анализа, предложенный В.Э. Керимовым и А.Н. Хориным, может быть положен в основу проведения GAP-бенчмаркинга, в этом случае он будет содержать следующие этапы:

- определение фактических значений деятельности организации;
- определение значений деятельности лидера;
- определения разрывов исследуемых значений;
- определение максимально доступных значений деятельности организации;
- выбор критерия (значения), по которому будет проводиться бенчмаркинг;
- разработка программ, необходимых для заполнения разрыва.

Графическое представление разрыва при проведении GAP-бенчмаркинга (рисунок 2.2) демонстрирует нарастание отставания организации во временной перспективе: отставание с течением времени будет усиливаться. Данная характеристика организации важна, так как сопоставлять надо не только фактическое положение дел, но и темпы изменений.

¹⁷⁷ Хорин А.Н. Стратегический анализ. М., Эксмо, 2009. С. 123-126

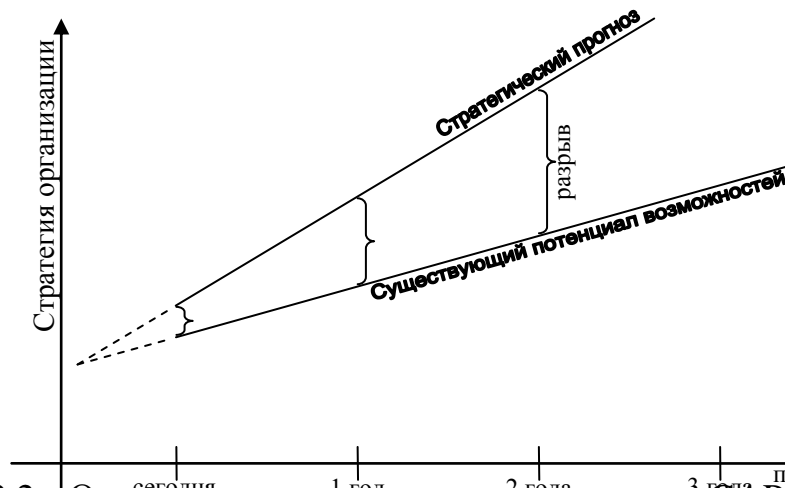


Рисунок 2.2 – Определение разрывов при проведении GAP-бенчмаркинга

Достижение целей и решение задач совершенствования должно основываться на выработанных принципах бенчмаркинга. Матрица значимости принципов бенчмаркинга при совершенствовании различных элементов бухгалтерского учета представлены в таблице 2.3.

Наибольшую известность и признание большинства специалистов получили принципы, сформулированные Г. Ватсоном: взаимность, аналогия, измерение, достоверность. В соответствии с принципом взаимности бенчмаркинг является деятельностью, основанной на взаимном согласованном обмене данными, от которого выигрывают оба партнера. Принцип аналогии предполагает, что исследуемые процессы должны быть схожими. Несмотря на измеримость процессов, эффективный перенос опыта в культурный, структурный и предпринимательский контекст своей организации возможен только при аналогии процессов. Для проведения измерений необходима количественная оценка характеристик изучаемого процесса на нескольких организациях. Исследование, проведенное в ходе бенчмаркинга должно быть достоверным и основываться на фактических данных и точном анализе.

В дальнейшем авторы расширили принципы, сформулированные Г. Ватсоном и дополняли их новыми. По определению Е.А. Михайловой при проведении бенчмаркинга выделяется пять основных принципов бенчмаркинга.

Концентрация на качестве предполагает непрерывную работу в области качества по всем аспектам и функциям организационной деятельности компании, а не только в процессе предоставления услуги или продукта конечному потребителю. В бухгалтерском учете наибольшее внимание в области качества сосредоточено на характеристиках финансовой отчетности, однако, качество присуще и иным объектам бухгалтерского учета, прежде всего, процессам.

Для бенчмаркинга бизнес-процессы, протекающие в организации, намного важнее, чем процесс функционирования таких классических функциональных подразделений, как финансовый отдел, отдел продаж и др. Согласно концепции бенчмаркинга, любой бизнес-процесс должен быть промаркирован, иметь точки, по которым можно определить успешность его протекания, должен осуществляться мониторинг совершенствования бизнес-процессов. Концентрация на бизнес-процессах позволяет всесторонне проанализировать внутреннюю работу организации как открытой системы.

Б.Л. Кузнецов и М.М. Шарамко расширили методологию бенчмаркинга, дополнив ее такими общими, и в то же время, такими свойственными бенчмаркингу принципами, как стремление к совершенству, традиционность познания, эффективность осуществления.

Принцип стремления к совершенству присутствует в большинстве определений бенчмаркинга. Анализ целевых императивов бенчмаркинга демонстрирует ориентацию на лучшие показатели. Совершенство обеспечивает конкурентное преимущество в чем-либо, его достижение реализуется с помощью бенчмаркинга. Стремление к совершенству – это постоянный процесс, а непрерывность в проведении бенчмаркинга обусловлена перфекционизмом его методологии. Ю.Н. Соловьева относит к центральному в бенчмаркинге принцип стремления «от лучшего к лучшему», который, по сути, тождествен перфекционизму.

Принцип традиционного познания в бенчмаркинге раскрывается в таких аспектах, как системность, аналогия, наблюдение, сравнение, анализ, познание.

Основой бенчмаркинга является сопоставление, сравнение, которое производится с аналогичными процессами, их элементами. Выбор лучших практик осуществляется на основе традуктивного познания. Традуктивные умозаключения – это рассуждения, в которых посылы и заключение являются суждениями одинаковой степени общности. Чем больше общности в сравниваемых объектах бенчмаркинга, тем более точными будут выводы, основанные на сравнениях. Традукция – это движение мысли от общего к общему, от частного к частному, от единичного к единичному. Выводы о причинах и факторах лучших практик в бенчмаркинге основываются на логике от частного через общее к другому частному. Традуктивными умозаключениями являются умозаключения отношения и умозаключения по аналогии. Метод аналогий является базисом традуктивного принципа в бенчмаркинге¹⁷⁸. Именно аналогия является источником трансфера технологий и трансфера знаний, в т.ч. и в бухгалтерском учете, осуществляемых с помощью бенчмаркинга. Чем больше аналогий в сравниваемых объектах бухгалтерского учета, тем выше эффективность проведения бенчмаркинга.

Принцип измерения бенчмаркинга строится на количественной оценке факторов и показателей исследуемых процессов. Оценка является одним из элементов метода бухгалтерского учета, что повышает применимость бенчмаркинга в бухгалтерском учете. Точность измерения в бенчмаркинге возрастает при дополнении количественных оценок качественными и использованием робастных механизмов формализации. Принцип эффективности предполагает прагматичное применение бенчмаркинга.

В.Н. Островская при рассмотрении конкурентно-интеграционного бенчмаркинга выделяет такие принципы, как оптимальность, автономность, прозрачность, систематическое проведение внутреннего бенчмаркинга, формирование взаимовыгодных отношений со всеми участниками бизнеса, коллегами или партнерами, связанными социально-экономическими отношениями, как потенциальными партнерами по бенчмаркингу.

¹⁷⁸ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны, 2007. С. 45

Рассмотренные принципы В.Н. Островская дополняет и иными, отражающими сущность бенчмаркинга:

- внешний обзор действий;
- концентрация на ключевых процессах партнеров;
- постоянное наблюдение за партнерами по бенчмаркингу;
- улучшение образовательного уровня сотрудников;
- поощрение восприятия новых идей;
- мониторинг мнения клиентов;
- фокусировка организационных ресурсов на развитии лучших практик¹⁷⁹.

Не со всеми предложенными В.Н. Островской принципами можно согласиться. Некоторые из них носят узкий характер «мониторинг мнения клиентов». Такие положения как «постоянное наблюдение за партнерами по бенчмаркингу», «внешний обзор действий», представляют скорее шаги процесса бенчмаркинга, нежели его принципы.

При практическом осуществлении бенчмаркинга во многих странах (США, ЕС, Австралия) его участники обязаны следовать принципам, зафиксированным в кодексе поведения при проведении бенчмаркинга, признаваемым всеми участниками. Сравнение принципов заложенных в Американском и Европейском кодексах выявляет их значительную схожесть, что обусловлено единой целью и значительным опытом его проведения данными организациями Американским центром производительности и качества (APQC) одним из первых разработан Кодекс бенчмаркинга¹⁸⁰. В Европейском кодексе бенчмаркинга сформулированы принципы аналогичные тем, которые закреплены в США¹⁸¹. Австралийский центр бенчмаркинга имеет менее продолжительный период действия и учитывает особенность австралийских компаний: превалирование организаций малого бизнеса.

¹⁷⁹ Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: Монография. М.: КноРус, 2009. С. 153.

¹⁸⁰ Официальный сайт Американского центра производительности и качества / URL : [http : //www.apqc.org /portal/apqc/site/generic](http://www.apqc.org/portal/apqc/site/generic)

¹⁸¹ Официальный сайт Европейского фонда управления качеством / URL: [http:// www.exellenceone. efqm.org](http://www.exellenceone.efqm.org)

Сформулированные принципы бенчмаркинга определяются необходимостью достижения его цели – совершенствование различных аспектов деятельности на основе использования существующих лучших практик, имеющегося в других организациях опыта, знаний. Существующие принципы должны при проведении бенчмаркинга бухгалтерского учета требуют дополнения. Так, в ходе осуществления бенчмаркинга его участники могут получить доступ к информации не только о партнерах проекта, но и об иных лицах, связанных с участниками бенчмаркингового проекта. Принципы бенчмаркинга должны быть дополнены принципом независимости лиц, принимающих участие в проекте. Стороны, договаривающиеся о бенчмаркинге, включающем области бухгалтерского учета, должны гарантировать отсутствие личной финансовой заинтересованности его участников. Необходимо до проведения бенчмаркинга выявить дополнительно круг лиц, имеющих финансовый интерес к деятельности участников проекта (наличие акций и т.п.).

Принцип измерений, сформулированный Г. Ватсоном, в отношении бенчмаркинга бухгалтерского учета должен быть расширен за счет широкого использования качественных оценок при сравнении бизнес-процессов. По мнению Б. Кузнецова на основе качественных оценок можно описать систему на качественном уровне, и с помощью математического языка (нейросетевого и фрактального) формализовать взаимоподобные процессы развития в сложных экономических системах¹⁸².

Принципы бенчмаркинга следует дополнить принципом массовости, предусматривающим участие широкого круга бухгалтеров, что обеспечивает более полное выявление и использование внутривозможных резервов, а также распространение передового опыта.

При соблюдении существующих принципов всеми участниками можно рассчитывать на совместную выгоду и взаимное продвижение вперед. Одним из направлений успешного проведения бенчмаркинга является популяризация

¹⁸² Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007. С. 67.

примеров его осуществления, наиболее известные примеры проведения бенчмаркинга систематизированы в приложении Ж. Распространение бенчмаркинга в России будет способствовать расширению положительной практики среди отечественных компаний.

Таким образом, все виды бенчмаркинга, входящие в рассмотренную классификацию применимы при совершенствовании бухгалтерского учета. Принимая во внимание особенности бухгалтерского учета, следует выделить дополнительные виды бенчмаркинга. Существующая классификация бенчмаркинга дополнена такими видами, как бенчмаркинг группы взаимозависимых лиц, GAP-бенчмаркинг и бенчмаркинг трансакционных затрат. В субъектах малого бизнеса бухгалтерский учет ведется чаще единолично, или немногочисленным составом бухгалтерии, что делает накопленный опыт уникальным. Для распространения такого опыта, проведения только самооценки недостаточно, необходим полный цикл бенчмаркинга, что позволяет выделить в отдельный вид индивидуальный бенчмаркинг.

В группах взаимозависимых лиц, проведение бенчмаркинга бухгалтерского учета обусловлено тесным взаимодействием участников, входящих в группу, обязанностью формировать консолидированную отчетность, стремлением соответствовать лучшим стандартам подготовки и публикации финансовой отчетности. Необходимость прозрачного представления деятельности организаций, входящих в группу взаимозависимых лиц, на всех уровнях управления на основе единства данных бухгалтерской отчетности всех организаций, входящих в группу и возможность обеспечить согласие всех организаций на взаимодействие позволяют выделить в самостоятельный вид бенчмаркинг бухгалтерского учета группы взаимозависимых лиц. Организации, образующие группу взаимозависимых лиц, обладают определенными преимуществами: возможность дивиденды от поддержания общей инфраструктуры бенчмаркинга, распространение неявных знаний, опыта, которые не могут быть быстро формализованы, обладание

преимуществами, которые не могут быть повторены вне данной группы и является фактором несопоставимости в бенчмаркинговом анализе.

С изменением мировой экономики стала востребованной такая форма организационного взаимодействия, как кластер. Инновационный потенциал кластера может играть роль катализатора развития компаний, что требует достаточного информационного обмена между участниками кластера, прежде всего, в сфере развернутой бухгалтерской отчетности. Партнерство в рамках кластера содействует повышению конкурентоспособности, но требует представления большего объема информации между компаниями, входящими в кластер. Обмен значительными информационными ресурсами, тесные связи между участниками кластера являются платформой для бенчмаркинга. Так как кластер является особой формой организационного взаимодействия – это позволяет выделить в отдельный вид кластерный бенчмаркинг.

Появление новой классификации затрат на производство при осуществлении организацией транзакций привело к развитию учета транзакционных затрат и внутреннего контроля транзакционных издержек и актуализирует становление бенчмаркинга транзакционных затрат.

Одним из эффективных методов анализа является GAP-анализ или анализ разрывов, являющегося платформой развития GAP-бенчмаркинга, который целесообразно выделить в отдельный вид бенчмаркинга.

Выполнение предложенных принципов независимости и массовости обеспечивает более полное выявление и использование внутрихозяйственных резервов, а также распространение передового опыта бухгалтерского учета в среде профессионального сообщества, способствует повышению результативности проектов бенчмаркинга, а также позволяет обеспечить сохранность учетно-аналитической информации и снизить возможности ее использования в целях, не предусмотренных проведением бенчмаркинга

2.3. Разработка модели процесса бенчмаркинга в бухгалтерском учете

Изменение отношений собственности в России предполагают реформирование учетной системы, как информационной базы принятия решений менеджментом компаний с целью повышения конкурентоспособности бизнеса. Глобализация мировой торговли, рынков капитала требует от отечественных участников рынка принимать во внимание не только результаты деятельности российских организаций, но и мировых лидеров. Следовательно, развитие бухгалтерского учета должно определяться балансом между интернациональной системой, как учет сложившейся ситуации в мировой экономике, и тенденциями развития национальных практик, как реакции на рост напряженности между мировыми центрами силы и накоплении диспропорций в мировой торговле и финансовой системе. В своем развитии национальная практика бухгалтерского учета должна использовать технологию бенчмаркинга. В условиях глобализации информация, знания и информационные технологии являются основными источниками роста конкурентоспособности компаний. В настоящее время развитие отечественного бухгалтерского учета, его адаптация к рыночной экономике осуществляется с помощью различных инструментов: изменения законодательства, повышения квалификации работников, расширения сферы действия МСФО.

Бенчмаркинг является одним из инструментов развития бухгалтерского учета, совершенствования учетной практики.

Проведение бенчмаркинга бухгалтерского учета не является строго регламентированной процедурой, но, как правило, все его участники соблюдают определенные правила поведения. Так в некоторых странах принят Кодекс проведения бенчмаркинга, предписывающий участникам определенные поведенческие нормы (таблица 2.3).

Любой проект, в том, числе и проект бенчмаркинга в области учетно-аналитической информации должен проводиться с максимальной пользой для всех участников. Для эффективного осуществления бенчмаркинга его необходимо тщательно планировать. Процесс бенчмаркинга, то есть получение знаний, практического опыта путем поиска, изучения образцов и способов высококачественной работы, абсолютно закономерен для экономики знаний, и может быть описан как структурированный процесс. В научной и практической литературе рассматриваются варианты процессов бенчмаркинга для различных видов деятельности (маркетинга, менеджмента и др.). Процесс, бенчмаркинга бухгалтерского учета в работах отечественных авторов не рассматривался, в публикациях зарубежных авторов он не доведен до степени практического применения.

При рассмотрении процесса бенчмаркинга авторы выделяют этапы (фазы) и шаги. Количество шагов в процессах колеблется от 4 до 33¹⁸³. Различия в количестве применяемых шагов не носят принципиального характера. Так в основе методологии состоящей из 12 шагов находится четырехшаговая методология, дополненная более подробной детализацией каждого этапа. Детализация процесса бенчмаркинга зависит от перечня конкретных целей, стоящих перед командой в отдельном исследовании.

Анализ этапов и шагов процесса бенчмаркинга выявил их значительное сходство¹⁸⁴. Независимо от страны, компании или специалистов, проводящих бенчмаркинг, во всех рассмотренных процессах присутствуют такие этапы, как определение объектов исследования, выбор участников проекта, сбор и анализ информации разработка и реализация рекомендаций. Эти этапы включают такие шаги, как:

- проведение самооценки, выявление узких и сильных мест, трудностей, ключевых факторов успеха в компании;
- определение объектов бенчмаркинга;

¹⁸³ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны, 2007. С. 256.

¹⁸⁴ Кузнецова Л.Н. Влияние аутсорсинга бухгалтерского учета на конкурентоспособность организации // Научный поиск. По страницам докторских диссертаций : Выпуск 9. – 2009. С 59.

- выбор партнеров для сравнения;
- определение источников информации сбор данных с применением заранее утвержденных методов;
- сравнение и анализ результатов;
- прогноз будущих областей улучшения, предполагаемых уровней качества;
- разработка программ по улучшениям и их осуществление;
- утверждение новых внутренних стандартов деятельности компании, мониторинг результатов, производственной отчетности, графиков документооборота и т.п.
- повторный цикл.

Большинство авторов отмечают, что бенчмаркинг, это не разовая акция, а непрерывный процесс (Б. Андерсен, Р. Кэмп). Несмотря на то, что непосредственно в процессе не выделяется как самостоятельный этап «непрерывное совершенствование», они определяют бенчмаркинг, именно, как повторяющийся цикл (приложения Л, Л 1). Чтобы подчеркнуть повторяемость некоторые авторы, например, Э. Деминг, Х. Рамперсад графически представляют бенчмаркинг в виде колеса, что не в полной мере раскрывает его процесс. Представляется более логичным отобразить бенчмаркинг в виде спирали, подчеркивая тем самым с одной стороны повторяемость процесса, а с другой более высокие задачи, решаемые с его помощью на каждом новом витке спирали (рисунок 2.3).

Процесс совершенствования бесконечен, в каждом следующем цикле организация отталкивается от новой стартовой точки, изменения, представленные в виде спирали также отражают не только непрерывность но и бесконечность самого процесса совершенствования.

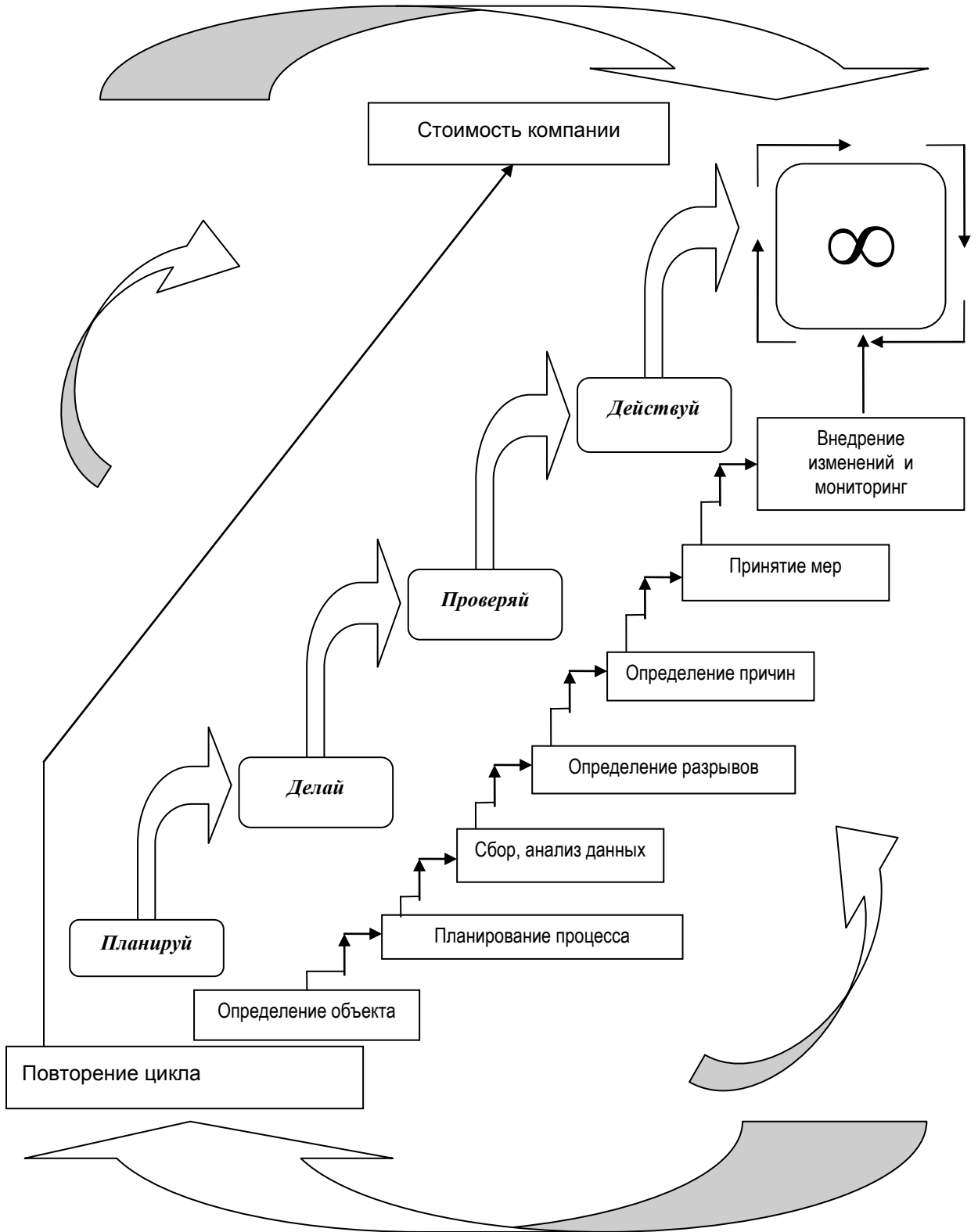


Рисунок 2.3 – Цикл бенчмаркинга

Опыт российских организаций в проведении бенчмаркинга меньше, чем у иностранных компаний, однако, его ценность для отечественного бизнеса велика. Проведение бенчмаркинга российскими организациями имеет определенные особенности и должно опираться на советский опыт. Наиболее близок по целям и методам их достижения к бенчмаркингу институт социалистического соревнования, основными принципами которого являлись: прозрачность и сопоставление результатов, обмен и возможность внедрения передового опыта. Институт социалистического соревнования способствовал поиску наиболее эффективных путей развития производства, максимального повышения производительности труда, всестороннему использованию передового опыта, развитию творческой инициативы¹⁸⁵. Характерными чертами социалистического соревнования была массовость участия работников, повсеместность, большая организованность, публичность подведения итогов, моральное и материальное поощрение за достижения.

Обобщенная оценка итогов социалистического производства на макроуровне, осуществляемая в стоимостных и натуральных показателях, сравнивалась в дальнейшем с показателями развития отдельных стран и целых групп (капиталистические и социалистические страны Европы, мировые системы и т.п.). При сравнении показателей учитывались особенности национальных систем. Однако положительная практика, существовавшая в социалистических странах, практически не используется.

Определенное сходство с бенчмаркингом имеет «межзаводской сравнительный анализ», применявшийся во многих социалистических странах и представляющий, по мнению Б.И. Майданчика, направление «экономического анализа, с помощью которого изучаются различия в эффективности работы однородных предприятий ... сущность которого заключается в глубоком систематическом сопоставлении показателей эффективности работы отдельных (как правило) родственных предприятий с целью объективной оценки результатов их деятельности, определения различий в эффективности производства, причин их вызывающих, определения путей

¹⁸⁵ Экономические основы социалистического образа жизни в условиях развитого социализма. М.: Наука, 1983. С. 214.

использования выявленных резервов на основе внедрения передового опыта»¹⁸⁶. Таким образом, межзаводской анализ ограничивается сравнением показателей эффективности работы организаций, что более узко сравнительной базы бенчмаркинга. Б.И. Майданчик указывал на необходимость объединения потенциала сравнительного анализа и социалистического соревнования¹⁸⁷. Сравнительный анализ можно определить как элемент управленческого учета, целью которого является изучение внешней среды, прежде всего, конкурентов, прогнозирование показателей их деятельности при выборе менеджментом собственной хозяйственной тактики. Связь с управленческим учетом основана на необходимости при принятии решений менеджментом учитывать информацию, формируемую с использованием сравнительного анализа: показатели деятельности конкурентов, иных участников внешней среды и др.

С начала 60-х годов межзаводской анализ в довольно больших масштабах проводился Уралмашзаводе, Челябинском и Волгоградском тракторном заводах, Ирбитском мотоциклетном и др. организациях. В настоящее время Ирбитский мотоциклетный завод является активным участником бенчмаркинга (приложение Ж).

Широкое распространение межзаводской сравнительный анализ получил в некоторых социалистических странах: ГДР, ЧССР, ПНР, ВНР, НРБ, СРР. Масштабно такие сравнения применялись в ГДР, где проводилось:

- полное сравнение результатов работы организаций в целом;
- сравнение себестоимости производимой продукции.

В сравнениях, проводимых в ГДР, принимали участие не только инженерно-технические работники, но и широкий круг сотрудников рабочих профессий¹⁸⁸.

В ЧССР проводились единовременные сравнения производительности

¹⁸⁶ Майданчик Б.И. Сравнительный экономический анализ в машиностроении. М.: Машиностроение, 1973. С. 17,19.

¹⁸⁷ Там же, с. 22.

¹⁸⁸ Кремке К. Межзаводской сравнительный анализ в социалистической промышленности как метод вскрытия и использования резервов производства. М.: Финансы, 1965.

труда, охватывающие 22 % всех работников промышленности¹⁸⁹. Сравнение показало, что производительность труда в передовых организациях на 20 % превышала средний уровень, по отдельным видам продукции этот разрыв достигал 73%.

Государственная поддержка оказывалась при проведении сравнительного анализа в Польше, где в 1967 г. были изданы Директивные указания по организации межзаводских сравнений¹⁹⁰.

До распада социалистического лагеря международные сравнения проводились в рамках СЭВ. Советским специалистам было известно о программах бенчмаркинга за пределами СЭВ, однако, идеологические догмы и несопоставимость показателей делали сотрудничество невозможным, а проводимый сравнительный анализ ограниченным¹⁹¹. Несопоставимость играет значимую роль в любое время и «возникает особенно остро тогда, когда в динамических и пространственных (территориальных) сравнениях действуют факты различия методологии расчета показателей, несовпадения применения положений учетной политики, специфики денежного соизмерения и т.п.¹⁹².

Также, в СССР существовали аналоги внутреннего бенчмаркинга, например, метод проектирования рациональных производственных процессов, сформулированный инженером Ф. Ковалевым, который применим к бухгалтерскому учету. Суть метода состоит в построении производственных процессов посредством сравнения существующих способов и приемов их выполнения с лучшими способами и приемами, выполняемыми отдельными работниками. Процесс, предложенный Ф. Ковалевым, включает следующие этапы:

- выбор трудоемких и при этом достаточно распространенных операций;
- определение на основе статистических данных работников, наиболее

¹⁸⁹ Майданчик Б.И. Сравнительный экономический анализ в машиностроении. М.: Машиностроение, 1973. С. 24.

¹⁹⁰ Sowowa K. Analiza miedzukladowa, Warszawa, 1968. S. 24.

¹⁹¹ Майданчик Б.И. Сравнительный экономический анализ в машиностроении. М.: Машиностроение, 1973. С. 104-106.

¹⁹² Хорин А.Н. Стратегический анализ. М.: Эксмо, 2009. С. 150.

- успешно выполняющих данные операции;
- хронометрические наблюдения за данными работниками;
 - формирование новых, более рациональных рабочих процессов, включая в них наилучшие приемы труда;
 - составление технологических инструкций на новые рабочие процессы;
 - разработка и внедрение организационно-технических мер на всех рабочих местах, где выполняются данные операции (замена инструментов, исключение лишних движений и т.п.);
 - обучение всех работников, начиная с группы передовиков, новому технологическому процессу, для освоения которого устанавливается определенный срок, после чего вполне обоснованно вводится более жесткая трудовая норма¹⁹³.

Существовавший советский опыт, дополненный новыми знаниями может использоваться на новом витке спирали бенчмаркинга. Идеи В.И. Ганштака, Б.И. Майданчика, В.А. Новака и других советских ученых были развиты в работах М.И. Баканова, М. В. Мельник, А.Д. Шеремета. Развитие предпринимательства в нашей стране повлияло на многие аспекты экономического анализа: изменилась терминология, расширились применяемые методы. Так, термин «межзаводской анализ» трансформировался в «межхозяйственный анализ» и «сравнительный анализ»¹⁹⁴.

М.В. Мельник и А.Д. Шеремет определяют сравнительный (пространственный) анализ как внутривозьхозяйственное сравнение по отдельным показателям организаций, дочерних обществ, подразделений, цехов, а также межхозяйственное сравнение показателей данной организации с показателями конкурентов, со среднеотраслевыми и средними общеэкономическими данными¹⁹⁵. Они раздвигают границы анализа и справедливо полагают, что

¹⁹³ Шароватова, Е.А., Кузнецова Л.Н. Управленческий учет в концепциях управления и бенчмаркинга. Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2011. С. 126

¹⁹⁴ Баканов М. И., Мельник М. В., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 311.

¹⁹⁵ Там же, с. 316.

следует проводить не только отраслевые, но и общеэкономические сравнения, «часто имеются основания для сравнения предприятий разных отраслей промышленности, а не только сравнения по отраслям-сегментам»¹⁹⁶.

Д.И. Деркач полагает, что сравнительный анализ это не только сравнение опыта работы предприятий, установление причин различия одних и тех же показателей, но это также разработка мероприятий по улучшению их работы¹⁹⁷. Такая широкая трактовка сравнительного анализа сближает его с бенчмаркингом.

Анализ содержания современных процессов, предложенных отечественными авторами, обогатил теорию бенчмаркинга. Принимая в полной мере шаги, предлагаемые пионерами бенчмаркинга, российские авторы дополняют процесс такими шагами, как создание информационной базы (Б.Л. Кузнецов), оценка потенциала организаций (В.Н. Островская), формирование новых, лучших процессов (Ф. Ковалев). Однако процесс бенчмаркинга бухгалтерского учета не доведен до практического применения. Для совершенствования бизнес-процессов, их элементов можно предложить алгоритм процесса бенчмаркинга, состоящий из следующих шагов:

- разработка стратегических обязательств руководства по повышению качества информации об объектах бухгалтерского учета, учетных процессов, бухгалтерской отчетности;
- постановка задачи;
- формирование команды для проведения бенчмаркинга;
- определение объекта бенчмаркинга;
- проведение внутренних измерений;
- изучение информации: литературы, специализированных журналов, материалов конференций и семинаров, обращение в клубы бенчмаркинга, обзор интернет-ресурсов;

¹⁹⁶ Там же, с. 312.

¹⁹⁷ Деркач Д.И. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий и объединений. - М.: Финансы и статистика, 2002. С. 23.

- выбор процесса;
- планирование исследования;
- разработка графика процесса;
- выбор партнеров по бенчмаркингу;
- сбор и анализ данных;
- обмен данными с партнерами;
- выявление разрывов, отставания;
- анализ причин отставания;
- определение новых критериев эффективности процесса;
- планирование действий;
- осуществление изменений;
- повторная оценка контрольных точек бенчмаркинга;
- мониторинг прогресса;
- повторение процесса бенчмаркинга.

Компания будет успешной, когда все составляющие ее деятельности соответствуют уровню передового развития. Эффективность бенчмаркинга повышается, если функция бухгалтерского учета исследуется в системном анализе с иными функциями организации.

Объективность внешнего бенчмаркинга увеличивается при участие в нем не двух, а более организаций. Интересен опыт нескольких участников, что возможно в системе договоров поставщика и дилеров (дилерской сети). В этом случае участниками проекта могут быть все дилеры, а его координатором поставщик.

Успешному проведению бенчмаркинга способствует определение ориентиров, которые могут быть установлены как для всей компании, так и для отдельных ее структурных подразделений. Например, для всей компании могут быть установлены следующие ориентиры:

- применение только современных технологий;
- производство продуктов высокого качества при минимальных затратах;

- обеспечение высокой скорости оборота денежных средств;
- оптимальное использование всех имеющихся ресурсов;
- увеличение важнейших экономических показателей деятельности: прибыльности, рентабельности, капитализации и т.п.

Основным объектом совершенствования в организациях является производственный процесс, но и другие процессы должны соответствовать критериям качества, уровню научного развития, запросам партнеров. Для службы бухгалтерского учета могут устанавливаться такие ориентиры, как:

- полная автоматизация бухгалтерского учета позволяющая интегрировать его в оперативную деятельность организации, максимально возможное применение средств электронной передачи данных;
- анализ необходимости для организации каждой функции бухгалтерского учета;
- ориентация на аналитическую работу, а не на учет доходов и расходов организации;
- интеграция оперативной и финансовой информации, сопровождаемая необходимым анализом;
- применение эффективной системы учета затрат, направленной на выявление тревожных симптомов, например, учет затрат по видам деятельности позволяет осуществить преактивное воздействие на определенный вид продукции и т.п.;
- получение оплаты от заказчиков в момент продажи продукции для исключения функции управления дебиторской задолженностью и связанных с этим расходов;
- управление дебиторской (кредиторской) задолженностью, составление смет, бюджетов, отчетов и т.д.;
- анализ экономичности осуществления функций бухгалтерского учета;
- внедрение компьютеризированных методов внутреннего контроля;

- повышение качественных характеристик учетно-аналитической информации, снижение недостоверной информации;
- анализ системы отчетности, ее способность обеспечивать руководство оперативными данными и значениями показателей работы компании, получаемыми из данных учета;
- исключение или сведение к минимуму дублирующих функций, необязательных операций, не связанных напрямую с созданием добавленной стоимости;
- наличие программ непрерывного совершенствования и внедрения передового опыта.

Некоторые ориентиры, например, исключение функций управления кредиторской и дебиторской задолженностью могут быть неприемлемыми для применения немедленно, но могут использоваться в будущем.

При всех достоинствах бенчмаркинга отметим, что для его проведения необходимо отвлечение ресурсов, поэтому участники заранее должны определить, какие стороны деятельности будут улучшаться. Для проведения внешнего бенчмаркинга организация должна определить масштаб и бюджет его проведения. Оценка выгод и затрат, в значительной степени вопрос суждения, но расходы на организацию и проведение проекта должны отвечать принципу целесообразности. Экономический эффект от использования получаемой в результате информации должен превышать затраты на ее получение. Стоимость обучения и организационные расходы составляют значительную сумму для отечественных организаций малого и среднего бизнеса (таблица 2.4).

В примерах не затрагиваются вопросы внедрения, расчет проведен по организационным затратам и затратам на обучение. И все же в большинстве случаев бенчмаркинг является экономически оправданным. Компания «Хегох» много лет использует бенчмаркинг для достижения превосходства, проводит анализ причин превосходства компаний лидеров в различных отраслях, применяет лучшие достижения этих компаний в своей деятельности и на этой

основе достигла ежегодного прироста производительности на 10 %. Из них 3 – 5 % компания «Херох» объясняет использованием бенчмаркинга.

Таблица 2.4 – Обобщенная оценка затрат на проведение бенчмаркинга

№	Затраты	Автор
1	Максимальные затраты на проведение бенчмаркинга в компании Пасифик Белл с восемью организациями по вопросу совершенствования показателей качества составили 70 000 дол.	Б. Андерсен ¹⁹⁸
2	Проведение одного проекта в Германии обходится в 177 000 евро	Г. Зиберт, Ш. Кемпф ¹⁹⁹
3	Команда должна включать 5-7 человек, затрачивающих 4-6 месяцев до 15-20 % рабочего времени на проект	Е. Сегеди и Г. Мико ²⁰⁰
4	Примерные затраты на один проект 354 560 руб. Стоимость семинаров по бенчмаркингу, в Москве и С.Петербурге 800 – 1 000 дол.	Л.Н. Кузнецова ²⁰¹
5	Членство в Европейском фонде управления качеством 1350 евро в год	В.Н. Градобоев ²⁰²

Перед проведением бенчмаркинга необходимо выделить приоритеты, провести ранжирование факторов относительно качества, производительности, времени цикла и общего показателя. Как отмечает Р. Рейдер, в большинстве организаций действует известное правило «80/20», согласно которому 80% недостатков, приводящих к снижению экономичности, производительности и эффективности, обусловлено 20 % выполняемых работ²⁰³.

Более точную картину необходимых улучшений дает рейтинговая оценка приоритетов. В случаях, если областями, требующими совершенствования, являются: начисление заработной платы, кредиторская задолженность, выставление счетов и дебиторская задолженность, выбор приоритетов можно осуществить, если выполнить ранжирование потенциала (ожидаемых улучшений) каждой из областей по следующим критериям: повышения

¹⁹⁸ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 213

¹⁹⁹ Зиберт Г., Кемпф Ш. Бенчмаркинг. М.: КИА центр, 2006. С. 65.

²⁰⁰ Szegei E., Miko G. Benchmarking for Business Excellence. 44th European Quality Congress Proceedings, 2000, vol. 3, p. 228

²⁰¹ Шароватова, Е.А., Кузнецова Л.Н. Управленческий учет в концепциях управления и бенчмаркинга. Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2011. С. 141-142

²⁰² Градобоев В.В. Формирование стратегии бенчмаркинга: зарубежный опыт и российская практика : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14. М., 2007. С. 141

²⁰³ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 53.

качества и продуктивности, сокращение времени цикла. Присвоив рейтинг от 0 до 100 для оценки относительного вклада по трем направлениям улучшений, определяем суммарный потенциал совершенствования (общий показатель). Определение приоритетов на основе ранжирования потенциалов улучшений способствует более точному выбору объекта бенчмаркинга (таблица 2.5). Наивысший общий показатель у такой области, как начисление заработной платы, которая будет иметь приоритет в проведении бенчмаркинга.

Таблица 2.5 – Определение приоритетов для проведения бенчмаркинга учетных процессов, %

Область улучшений	Потенциал повышения качества	Потенциал повышения продуктивности	Потенциал сокращения времени цикла	Общий показатель
Начисление заработной платы	80	50	70	200
Выставление счетов, счетов-фактур	75	50	60	185
Дебиторская задолженность	55	50	60	165
Кредиторская задолженность	50	50	60	160
Расчеты по налогам и сборам	40	50	30	120

Решение о выборе направлений бенчмаркинга принимает менеджмент компании или уполномоченные лица. В условиях достаточности ресурсов и проведении бенчмаркинга сразу в нескольких областях снижаются общие затраты на проведение исследования. Объектами улучшений в бухгалтерском учете могут быть области обладающие потенциалом для любых экономически оправданных проектов.

Частью общего процесса исследования является обзор внешних и внутренних источников информации. К внутренним источникам следует отнести документы, устанавливающие политику организации, анкетирование сотрудников. К внешним источникам относится подбор литературы, посещение семинаров, поиск информации в сети «Интернет», обращение в профессиональные ассоциации, информационные центры, клубы бенчмаркинга,

контакты с призерами конкурсов качества. Оформление рабочих документов бенчмаркинга участниками исследования способствует эффективности проекта. Обзор внешних источников информации о лучшей практике может оформляться рабочим документом бенчмаркинга (приложение М).

Проведение измерений в бухгалтерском учете достаточно сложный шаг: единых измерителей не существует. Для измерения можно воспользоваться следующими индикаторами:

- качество;
- продуктивность;
- длительность цикла формирования отчетности или представления обобщенной информации.

Качественный измеритель может определяться различными способами: количеством ошибок, обнаруженных в функции или процессе, комбинацией шкал. Для того, чтобы нивелировать эффект масштаба разных организаций, обнаруженные ошибки необходимо перевести в проценты, например количество ошибок на 100 или 1000 оформленных операций, осуществленных расчетов. Сравниваться между организациями должны схожие измерения.

Другим источником квалифицированного измерения могут быть контрагенты, непосредственные пользователи отчетности, внешние аудиторы. Шкала может выбираться самостоятельно, например, от 1 до 10 баллов: 1 балл соответствует самому высокому качеству, 10 баллов – самому низкому. При использовании информации об удовлетворенности потребителей оценки могут иметь значительную долю субъективизма. Более объективный характер носят оценки внешних аудиторов, которые они могут формировать аудируемым лицам совместно с оказанием аудиторских или в ходе прочих услуг. Параллельно с оказанием аудиторских услуг может осуществляться сплошной контроль отдельных аспектов деятельности, например, отражения в отчетности расчетов по налогам и сборам и формироваться шкала оценки, учитывающая как количество ошибок, так и их влияние на искажение финансовой отчетности. Шкалу, сформированную независимыми аудиторскими организациями, следует признать

объективным показателем с незначительным влиянием субъективизма. Результаты измерений записываются в рабочие документы бенчмаркинга (таблицы 2.9 – 2.11, приложения М 1, М 2).

Длительность цикла формирования отчетности или представления обобщенной информации имеет определяющее значение в бухгалтерском учете. По исследованию, проведенному в США «финал финансового закрытия варьировался между 2 днями и 21 днем»²⁰⁴. В некоторых случаях процесс формирования отчетности может сокращаться на один месяц, например, после внедрения ОАО «Газпром» и его комиссионером ООО «Газэкспорт» информационной системы и улучшения документооборота с 01.01.2003 г. продажа газа в страны дальнего зарубежья отражается в отчетности общества в период фактической отгрузки, до этой даты она отражалась месяцем позже²⁰⁵. Менеджмент организации, получающей отчетность в более короткие сроки лучше способен ответить на быстро меняющуюся внутреннюю и внешнюю среду, чем организации с более длительными сроками предоставления информации. Длительные сроки представления отчетности являются значимыми предпосылками для проведения бенчмаркинга.

Разработка измерителей для определения эффективности деятельности работников бухгалтерского учета и проведения бенчмаркинга данной области является значительной трудностью. Показателями для сравнения могут быть качественные и количественные характеристики (измерения) результатов труда учетных работников и формируемой информации, как основного продукта деятельности. Наиболее значимыми расчетными измерениями является процент ошибок в представленных отчетах, выполненных операциях и т.п., выявленных самостоятельно, или внешними и внутренними аудиторами. Затраты на выполнение бухгалтерских операций, функционирование процессов, формирование отчетности составляют другую группу расчетных измерений,

²⁰⁴ Czarnecki M. T. Benchmarking Strategies in Accounting and Finance, American Institute of Certified Public Accountants, 1995. P. 3-4.

²⁰⁵ Финансовый отчет ОАО Газпром за 2002 год, [Электронный ресурс] : URL: http://www.gazprom.ru/f/posts/80/718398/fin_rus.pdf. С. 22.

например, стоимость оформления идентичных документов, операций, трансакций и т.п. Показатели сравнения должны отвечать требованиям:

- быть несложными в расчетах;
- понятность как для участников команды бенчмаркинга, так и для работников;
- отражать специфику труда работников бухгалтерского учета;
- надежно и точно характеризовать результаты деятельности работников.

Определение состава команды для проведения бенчмаркинга должно основываться на сочетании опыта и творчества. При первых опытах бенчмаркинга в команду следует включить опытного специалиста контрольных сравнений, либо привлечь модератора.

Выбор партнеров по бенчмаркингу должен основываться на тщательном отборе кандидатов, по характеристикам их деятельности и желании участвовать в проекте. В зарубежных странах созданы масштабные перечни компаний, желающих принять участие в бенчмаркинге, как по отраслевому, так и по функциональному признаку. Например, Telecommunication Benchmarking Consortium – функциональная сеть, состоящая из специалистов финансовых отделов таких компаний, как Federal Express, Caterpillar, Xerox, Westinghouse, DEC, Du Pont²⁰⁶. Одним из востребованных является сайт, Hackett Group (www.thgi.com), работающий по проблемам бенчмаркинга бухгалтерских и финансовых служб компаний и специализированных компаний, предоставляющих услуги по бухгалтерскому учету. Компания Hackett Group работает в тесном сотрудничестве с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AISPA)²⁰⁷.

В США в течение 90-х гг. было учреждено несколько клиринговых палат информации, товаров и услуг, связанных с бенчмаркингом. Клиринговые палаты служат для облегчения поисков партнеров по бенчмаркингу,

²⁰⁶ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. С. 90.

²⁰⁷ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 171.

подтверждают серьезность бенчмаркинговой деятельности и обязывают придерживаться юридических и этических норм проведения бенчмаркинга. Более 250 известных американских компаний являются членами клиринговых палат и бенчмаркинговых альянсов²⁰⁸.

Состав участников бенчмаркинга влияет на многие аспекты его проведения. Если сравнение проводится между независимыми компаниями, возможно возникновение препятствий в получении информации. При проведении бенчмаркинга внутри организации или холдинга, выбор лучшей практики ограничен границами компании (холдинга). Проведение бенчмаркинга внутри компании даст необходимый опыт, позволит сократить количество ошибок при контактах с внешними партнерами. Начинать совершенствования целесообразно с анализа собственной деятельности, поскольку, не освоив азы бенчмаркинга, трудно объективно анализировать превосходства других. Правильный отбор участников, оптимальное определение их количественного состава является значимой составляющей успеха.

Бенчмаркинг должен тщательно планироваться, В.В. Градобоев отмечает, «что на каждый час, потраченный на посещение учреждений партнера по бенчмаркингу, требуется более 200 часов на планирование, сбор и анализ данных и улучшающие производство изменения. Бенчмаркинг это творческий анализ тысяч кусочков информации с целью проведения изменений в объекте бенчмаркинга»²⁰⁹. При встречах с партнерами могут применяться:

- прямые методы сбора – копирование данных о действиях и транзакциях непосредственно из компьютерных систем компании;
- косвенные методы сбора – информация получается не в режиме реального времени, а задним числом, посредством обращения к документам ее содержащим;

²⁰⁸ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. С. 91.

²⁰⁹ Градобоев В.В. Формирование стратегии бенчмаркинга: зарубежный опыт и российская практика : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14 / Градобоев Виктор Валерьевич. – М., 2007. С. 120.

- статистические выборочные методы позволяют получать оценки при отсутствии необходимых данных после обработки: процент ошибок, в документах, процент не вовремя представленных отчетов и т.п.
- анкеты, интервью – являются дополнением и уточнением информации, полученной при использовании предыдущих методов.

Планирование бенчмаркинга предполагает составление графика шагов (этапов) и учета затраченного на них времени. При необходимости можно добавить или убрать некоторые из включенных шагов. Документ одновременно является контрольным листом, демонстрирующим завершение определенных шагов. Длительность бенчмаркинга может варьироваться от 2-х месяцев до года, в таблице 2.6 представлен график с продолжительностью проекта 6 месяцев.

Таблица 2.6 – Рабочий документ бенчмаркинга: График бенчмаркинга с оценкой затраченного времени

Раздел исследования _____

№ п/п	Название шага (этапа)	Сроки выполнения (число/месяц)											Отметка о выпол- нении	
		31.01	15.02	28.02	15.03	31.03	15.04	30.04	15.05	31.05	15.06	30.06		15.07
1	Разработка стратегии руководства	+												
2	Постановка задачи		+											
3	Формирование команды			+	+									
4	Выбор объекта бенчмаркинга				+									
5	Проведение внутренних измерений					+	+							
6	Обзор информации						+	+						
7	Выбор процесса													
8	Планирование проекта					+								
9	Разработка графика процесса						+							
10	Выбор партнеров					+								
11	Сбор и анализ данных					+	+	+						
12	Обмен данными								+					
13	Выявление разрывов									+				
14	Анализ причин отставания									+				

Таблица 2.7 – Рабочий документ бенчмаркинга: Анкета участника
Раздел исследования _____

Паспорт организации-партнера		Анализ организации-партнера	
Наименование организации	Основываясь на априорной оценке, как бы Вы оценили участника относительно вашей организации?	<input type="checkbox"/> Лучше / <input type="checkbox"/> Сопоставим / <input type="checkbox"/> Хуже	
Фактический адрес			
Телефон/факс	Что послужило отправной точкой включения участника в список партнеров бенчмаркинга?	<input type="checkbox"/> Личные связи / <input type="checkbox"/> Статья в тематической литературе / <input type="checkbox"/> Клиентские связи / <input type="checkbox"/> Бывшие работники / <input type="checkbox"/> Иное: _____	
Выручка за прошлый год	Принимал ли партнер когда-либо участие в бенчмаркинге?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
Количество работников	Если принимал участие, то укажите конкретные мероприятия.	<input type="checkbox"/> Участие во взаимных визитах / <input type="checkbox"/> Участие в семинарах / <input type="checkbox"/> Иное: _____	
Отрасль, в которой действует организация	Заинтересовали ли участника отмеченные мероприятия?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
	Есть ли у участника возможность подстроиться под Ваш график?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
Интервью с сотрудниками			
Контактное лицо участника (имя и должность)	Считают ли сотрудники, что участник действительно обладает преимуществами?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
	Желает ли партнер участвовать открыто? Открыт ли партнер для участия?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
Телефон и иные способы связи с контактным лицом	Будет ли участник соблюдать конфиденциальность?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
	Будет ли участник принимать участие в семинарах?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	
	Идти вперед/дальше и приглашать других участников?	<input type="checkbox"/> Да / <input type="checkbox"/> Нет	

Прежде чем проводить детальные сравнения, следует выяснить отношение партнеров к вопросам совершенствования бухгалтерского учета, повышения квалификации, распространения знаний и др. При совпадении взглядов на основополагающие вопросы бенчмаркинга, соблюдение принципов, иных согласований (например, бюджет времени на проект и т.п.) следует переходить к сравнениям. Предпочтительной формой представления информации является матрица сравнений (табл. 2.8). Параметры сравнения определяются непосредственно участниками проектов.

Таблица 2.8 – Рабочий документ бенчмаркинга: Матрица сравнений

Раздел исследования _____

Параметры сравнения	Участники						
	A ₁	A ₂	A ₃	A ₄	...	A _{n-1}	A _n
Самоуправление рабочих групп							
Наличие службы технической поддержки							
Количество работников, занятых полный рабочий день							
Используемые аппаратно-программные комплексы для бухгалтерского учета							
Используемое программное обеспечение							
Время, затрачиваемое на повышение квалификации персонала (дней в год)							
Образование (ВО – высшее, ССО – среднее специальное, УС – учёная степень)							
главного бухгалтера							
руководителей среднего звена							
персонала							
Владение МСФО							
Участие в профессиональных конкурсах							
Распределение расходов (Распределять/выделять)							
Стаж работников							
Стаж работы в компании							
Осуществление оперативного руководства							

В столбце «Параметры сравнения» отмечается анализируемая особенность. Результаты вписываются в графы с закодированными наименованиями участников A₁, A₂, ..., A_n. По выбранному параметру указывается эффективность каждого участника, (полностью/частично/нет, если не указано иное).

На практике часто встречается ситуация, при которой измерения, проведенные в организациях, проводящих бенчмаркинг не сопоставимыми между собой из-за различий в деятельности организаций: географического

месторасположения, масштабов деятельности и др. В таких случаях следует провести корректировки (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Рабочий документ бенчмаркинга: Проведение сопоставимости измерений

Раздел исследования _____

Товары/работы/услуги							
Измерители продуктивности							
Измеритель	Корректировка	Метод применения корректировки для измерителя	Оценка влияния в %	Сравнимая с др участниками	Общая терминология	Доступная информация	Примечания

Проблема обеспечения сопоставимости возникает при проведении сравнения абсолютных показателей, поэтому целесообразно проводить сравнения по относительным показателям. Процентное выражение проведенных измерений предпочтительней при проведении анализа, но не во всех случаях их можно применить. Например, некоторые измерения не могут быть выражены через относительные показатели, например, измерения, отражающие время формирования информации:

- среднее время бизнес-процесса, операций;
- количество дней, для закрытия отчетности;
- минимальное время на оформление первичных учетных документов и др.

Для сравнения целесообразно приведение меньшего объема к большему. Различия в качественных показателях при одинаковом объеме учетной работы определяют эффективность учетных процессов в организации.

В качестве оценочного элемента могут выступать, критерии модели Премии Правительства РФ в области качества, показатели бизнес-процессов, их элементов, эффективности работы бухгалтерии. Предложенные показатели систематизированы по следующим группам:

- показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внутреннего контроля и ее эффективность;

- показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внешнего контроля;
- показатели, отражающие нарушения оформления документов, сроков формирования и представления информации, отчетов;
- показатели длительности цикла, эффективности учетной системы;
- показатели, качества персонала и развития системы бухгалтерского учета.

Показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внутреннего контроля, могут быть различные в зависимости от масштабов деятельности компании, отрасли и др. особенностей. Для акционерных обществ, в которых действует обособленная служба внутреннего аудита, рекомендуется оценить ее эффективность (таблица 2.10).

Таблица 2.10 – Показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внутреннего контроля

Показатель	Формула
1.Процент ошибок, выявленных системой внутреннего контроля	$\frac{\text{Кол-во документов с ошибками}}{\text{Общее кол-во подготовленных док-ов}} \times 100\%$
2.Отношение сэкономленных внутренним аудитом средств к затратам на внутренний аудит (в процентах)	$\frac{\text{Экономия, от работы внутреннего аудита}}{\text{Затраты на внутренний аудит}} \times 100\%$

Показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внешнего контроля, характеризуют выявленные недостатки, пропущенные системой внутреннего контроля, что характеризует в т.ч., и снижение эффективности внутреннего контроля (таблица 2.11).

Таблица 2.11 – Показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внешнего контроля

Показатель	Формула
1. ошибок, выявленных внешними аудиторами	$\frac{\text{Кол-во документов с ошибками}}{\text{Общее кол-во проверенных документов}} \times 100\%$
2.Процент единиц разногласий при инвентаризации с аудиторами	$\frac{\text{Кол-во разногласий}}{\text{Общее кол-во объектов инвентаризации}} \times 100\%$
3. Процент ошибок в представленных отчетах	$\frac{\text{Отчеты с ошибками}}{\text{Общее кол-во отчетов}} \times 100\%$

Показатели, отражающие нарушения оформления документов, сроков формирования и представления информации, отчетов – это наиболее значительная группа показателей, характеризующая исполнение учетного процесса в организации (таблица 2.12).

Таблица 2.12 – Показатели, отражающие нарушения оформления документов, сроков формирования и представления информации, отчетов

Показатель	Формула
1. Процент несвоевременно поданных налоговых деклараций	$\frac{\text{Количество несвоевременно поданных налоговых деклараций}}{\text{Общее количество поданных налоговых деклараций}} \times 100\%$
2. Процент просрочки представления бухгалтерией отчетов	$\frac{\text{Просроченные отчеты}}{\text{Общее количество отчетов}} \times 100\%$
3. Процент времени потраченного на корректирование сведений, стоимость исправлений	$\frac{\text{Время на корректировку}}{\text{Время на подготовку сведений}} \times 100\%$
4. Процент платежных ведомостей с обнаруженными ошибками	$\frac{\text{Платежные ведомости с ошибками}}{\text{Общее кол-во ведомостей}} \times 100\%$
5. Процент неверно закодированных вводов информации	$\frac{\text{Кол-во ошибочных кодировок}}{\text{Общее кол-во закодированных вводов}} \times 100\%$
6. Процент ошибок при формировании оборотно-сальдовой ведомости (ОСВ), главной книги (ГК)	$\frac{\text{Кол-во ошибок ОСВ, ГК}}{\text{Общее кол-во позиций ОСВ, ГК}} \times 100\%$
7. Процент накладных, возвращенных почтой из-за ошибочной адресации	$\frac{\text{Кол-во возвращенных накладных}}{\text{Общее кол-во отправленных накладных}} \times 100\%$

Значительные требования в современной динамичной среде предъявляются к сокращению длительности формирования информации, отчетов, что на прямую влияет на своевременность принятия решений, обеспечение высокой конкурентоспособности организаций и повышению их прибыльности (таблица 2.13).

Таблица 2.13 – Показатели длительности цикла, эффективности системы бухгалтерского учета

Показатель	Формула
1. Процент безнадежных долгов	$\frac{\text{Общая балансная сумма безнадежных долгов}}{\text{Совокупная непогашенная дебиторская задолженность}} \times 100\%$
2. Средний период выплаты по отчету работника о расходах	(Даты выплаты сотрудникам) – (Дата получения отчета о расходах)
3. Среднее время выписки счетов	$\frac{(\text{Сумма дат счетов}) - (\text{Сумма дат отгрузки})}{\text{Количество выписанных счетов}}$
4. Процент использования базы заимствования	$\frac{\text{Объем непогашенных долгов}}{(\text{Дебиторская задолженность}) \times (\text{Допустимый процент}) + \text{Запасы} \times (\text{Допустимый процент})} \times 100\%$
5. Норма дохода на вложенные средства	$\frac{\text{Полученные проценты} + \text{Рост рыночной стоимости бумаг}}{\text{Совокупные вложенные средства}} \times 100\%$
6. Плата за расчёт заработной платы одного сотрудника	$\frac{\text{Общая сумма оплаты внешнему исполнителю за расчет заработной платы}}{\text{Общее число сотрудников, для которых рассчитывается заработная плата}}$
7. Процент выдаваемых в дату заявки денег	$\frac{\text{Денежная сумма заявок на выдачу денег в дату заявки}}{\text{Общая сумма денежных поступлений в дату заявки}} \times 100\%$
8. Процент дебиторской задолженности старше XX дней	$\frac{\text{Сумма дебиторской задолженности старше XX дней}}{\text{Сумма дебиторской задолженности}} \times 100\%$
9. Время подготовки финансового отчета	Дата подачи финансового отчета – Первый день месяца
10. Процент ошибок при обработке транзакций	$\frac{\text{Количество ошибок}}{\text{Общее число обработанных транзакций}} \times 100\%$
11. Количество обработанных транзакций на одного работника	$\frac{\text{Общее число обработанных транзакций}}{\text{Количество эквивалентных работников на полной ставке, необходимых для выполнения транзакций}}$
12. Средний цикл времени на подготовку платежной (расчетно-платежной) ведомости	$\frac{\text{Время на подготовку ведомости}}{\text{Общее кол-во ведомостей}}$
13. Средние затраты на внесение одной учетной записи транзакций в главную книгу	$\frac{\text{Затраты на транзакции главной книги}}{\text{Общее кол-во транзакций}}$
14. Стоимость оформления одной накладной	$\frac{\text{Затраты на оформление накладных}}{\text{Кол-во оформление накладных}}$
15. Стоимость коммуникаций в расчете на акционера (участника)	$\frac{\text{Стоимость коммуникаций с акционерами}}{\text{Число акционеров}}$

Кроме показателей, для определения длительности процессов, операций следует использовать измерения, такими измерениями могут быть:

- длительность времени формирования счета (счета-фактуры), процесс от поступления запроса до печати;
- среднее число часов от выписки объявления на взнос наличных денежных средств до оформления депозита (иного банковского документа);
- количество дней на оформление транспортных расходов.

Определить показатели, отражающие качество персонала и развитие системы бухгалтерского учета достаточно сложно, но необходимо сделать так, как при проведении бенчмаркинга следует сравнивать не только реальное состояние организаций, но и темпы роста, уровень внедрения инноваций и т.п. Рассчитывать показатели можно через косвенные характеристики такие, как затраты на повышение квалификации, доля новых технологий в формировании учетно-аналитической информации (таблица 2.14).

Таблица 2.14 – Показатели, отражающие качество персонала и развитие системы бухгалтерского учета

Показатель	Формула
1. Среднее ежегодное количество дней обучения для всех работников бухгалтерии	$\frac{\text{Дни обучения работников за год}}{\text{Число работников бухгалтерии}}$
2. Коэффициент текучести персонала бухгалтерии	$\frac{\text{Число уволенных сотрудников бухгалтерии}}{\text{Среднее число работников бухгалтерии}}$
3. Часы обучения на 1 работника бухгалтерии	$\frac{\text{Общее число часов обучения работников бухгалтерии}}{\text{Общая численность работников бухгалтерии}}$
4. Процент работников бухгалтерии, повысивших квалификацию	$\frac{\text{Число работников бухгалтерии, повысивших квалификацию}}{\text{Общая численность работников бухгалтерии}} \times 100\%$
5. Процент реализованных планов по совершенствованию системы бухгалтерского учета	$\frac{\text{Число реализованных планов}}{\text{Общее число планов}} \times 100\%$

При необходимости, предложенные показатели могут быть дополнены показателями, отражающими степень автоматизации учетных процессов. Для компаний, нацеленных на лидерство, полезно определение не только количество наград в конкурсах, но и таких показателей, как «процент сохранения полученных наград, доля впервые полученных и доля индивидуальных наград сотрудников в общем числе наград», предложенных отечественными учеными²¹⁰.

После сбора и систематизации всех показателей, измерений и других данных организация определяет свое положение, точно устанавливает, в чем и насколько она отстает от других организаций и определяет приоритеты проведения изменений. Детальные углубленные сравнения необходимо проводить по тем показателям, где различия особенно велики и можно ожидать значительных улучшений. Для доступности восприятия информация представляется с помощью таблиц, диаграмм. Итоговым форматом сравнения информации является контрольный лист сравнений (таблица 2.15).

Таблица 2.15 – Рабочий документ бенчмаркинга: Контрольный лист сравнений

Оценочный элемент	Значение эталонной организации	Значение организации	Ограничения по реализации
1. Эффективность внутреннего аудита	1	0,8	–
2. Отношение сэкономленных внутренним аудитом средств к затратам на внутренний аудит (в процентах)	130	–	Учет средств сэкономленных от предложений внутренних аудиторов не ведется
...

Оценочный элемент, принимаемый в качестве эталонного, заносится в графу «Значение эталонной организации», а в графе «Значение организации» заносится информация о показателях организации, проводящей бенчмаркинг. В

²¹⁰ Сбалансированные показатели: содержание и интерпретация : монография / Мельник М. В., Никифорова Е.В., Бурцева К.Ю. ; М-во обр. и науки РФ, Тольяттинский гос. ун-т. Тольятти: Кассандра, 2010. С. 41

графе «Ограничение по реализации» отражаются существующие ограничения по заимствованию эталонной практики.

Особое внимание уделяется выяснению причин достижения высоких результатов и их анализу. Для анализа должна использоваться только документированная, подтвержденная информация. Намеченные проекты должны быть приемлемы для организации.

Особое внимание должно уделяться сопоставимости информации, если информация не сопоставима, следует провести корректировки.

Если компании удостоверились в полном соответствии полученных данных, она формирует новые ориентиры и реализует их на практике. Задача должна стоять не только в том, чтобы догнать лидеров, а по возможности превзойти лучшие компании. На рынке появляются новые компании, обладающие значительными конкурентными преимуществами, поэтому организации должны осуществлять постоянный мониторинг лучшей практики, претворять принцип непрерывного совершенствования. Как справедливо отмечает Р. Рейдер, «недостаточно захватить позицию – важно уметь ее удержать»²¹¹. Чтобы находиться среди лидеров организации должны реализовать принцип «обучающейся» организации, регулярно анализировать и пересматривать ориентиры для бенчмаркинга по всем функциям. Трудно положить начало революции (бенчмаркингу), еще труднее сохранить ее (его) движущую силу, чтобы пользоваться ее плодами в будущем.

Р. Рейдер отмечает, одним из характерных признаков «обучающейся» организации является участие работников всех уровней в пересмотре и совершенствовании существующих систем и методов работы. В организациях, где сознательная мотивация и самодисциплина персонала преобладают над принуждением и контролем со стороны руководителей, их участие в этой работе становится обычной практикой²¹².

²¹¹ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 243.

²¹² Там же, с. 240.

Бенчмаркинг неразрывно связан с преобразованиями, требующими значительных изменений культуры организации, которые не всегда проходят успешно. Трудности, возникающие в процессе бенчмаркинга, систематизированы в приложении Н. Наиболее часто при проведении бенчмаркинга специалисты отмечают такие проблемы как:

- недостаточную подготовленность проекта;
- ограниченность ресурсов;
- недостаток знаний и опыта участия в исследованиях;
- сопротивление переменам;
- боязнь раскрытия информации, «осторожность» в обмене данными.

Желательно до изменений, намеченных для внедрения в ходе бенчмаркинга, подготовить почву. Как отмечает И. Ансофф «решения о существенных стратегических изменениях зачастую принимаются без учета возможности последующего сопротивления»,²¹³ которое может сделать изменения неэффективными. Когда изменения были редкими, властные полномочия способны были осуществить намеченные планы, по мере того как турбулентность, нестабильность внешней среды повышается, изменения становятся постоянными только властных полномочий недостаточно для осуществления преобразований.

Любым преобразованиям и обязательно бенчмаркингу требуется подготовка, которая может включать мероприятия, направленные на:

- снижение до минимального начального сопротивления;
- наделение команды бенчмаркинга необходимыми полномочиями;
- подготовку детального плана бенчмаркинга с выделением достаточных ресурсов;
- «описание в плане поведенческих изменений, оптимизирующих и поддерживающих новые стратегии и способности»²¹⁴.

Устранение отмеченных недостатков и овладение технологией бенчмаркинга способно придать импульс совершенствованию бухгалтерского учета внутреннего

²¹³ Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. СПб: Издательство «Питер», 1999. С. 389.

²¹⁴ Там же, с. 390.

контроля и таким образом содействовать достижению целей реформирования бухгалтерского учета в России – повышение качества бухгалтерской отчетности. Развитие бухгалтерского учета контроля должно опираться на учетные системы организаций, эффективность совершенствования которых повышается при использовании алгоритма определения эталонных систем бухгалтерского учета (рисунок 2.4). Предложенный алгоритм включает не только совокупность ориентиров совершенствования учетных систем и механизм выбора приоритетов направлений таких улучшений, но набор показателей и измерителей для определения для определения эталонных систем, который требуется рассмотреть.



Рисунок 2.4 – Алгоритм определения эталонных систем бухгалтерского учета

Заниматься совершенствованием всего невозможно, поэтому необходимо определить области потенциальных улучшений, что повысит эффективность бенчмаркинга.

Центральным звеном бенчмаркинга является возможность определения эталонных систем бухгалтерского учета, в частности, алгоритма их определения. Алгоритм определения эталонных систем бухгалтерского учета включает:

- систему ориентиров совершенствования учетной системы;
- механизм выбора приоритетов направлений совершенствований системы бухгалтерского учета;
- набор показателей и измерителей для определения эталонных систем бухгалтерского учета.

Использование предложенного алгоритма, разработка его составляющих расширяет возможности сравнения систем бухгалтерского учета в организациях, определения среди них эталонных и дальнейшего проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета

Предложенная методология бенчмаркинга бухгалтерского учета может быть реализована при наличии необходимого инструментария.

ГЛАВА 3. МЕТОДИКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЭТАЛОННЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ БЕНЧМАРКИНГА

3.1. Обоснование предпосылок проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета

Экономика знаний основывается на таких факторах современного мира как глобализация и информатизация, которые затронули не только практически все области человеческой деятельности, но и стали предпосылками успешного бенчмаркинга.

По мнению Л. Чайковской, переход к информационному обществу определил глобализацию как неизбежный процесс развития бухгалтерского учета, заставил по-новому взглянуть на бухгалтерский учет как основу всеобъемлющей информационной системы. Научно-технические технологии и сетевая информатизация открыли новые возможности для наполнения учетной системы²¹⁵. Наполнение учетной системы новыми подходами, методологией и методикой должно осуществляться с применением инструментария бенчмаркинга. Глобализация – это не только быстрый оборот товаров, но и быстрое распространение знаний. Основными предпосылками бенчмаркинга бухгалтерского учета являются:

- необходимость в его проведении – существование областей бухгалтерского учета, учетных бизнес-процессов, функций и компетенций, определенных на основе измерений, которые требуют улучшений, осознание руководством организации потребности совершенствований и владение знаниями о бенчмаркинге;
- возможность в его проведении – построение методологии и методик бенчмаркинга бухгалтерского учета, наличие инфраструктуры.

²¹⁵ Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. М.: 2007. С. 30-31

Областями улучшений в бухгалтерском учете, прежде всего, является бизнес-процесс формирования бухгалтерской отчетности и его подпроцессы. Объектами бенчмаркинга может быть все, что подлежит измерению, поэтому любой процесс, который можно измерить является потенциальным объектом бенчмаркинга. Области потенциальных улучшений процесса определяются на основе проведенных измерений и выделения приоритетов развития.

По мнению Г. Ватсона, наиболее значимой характеристикой бенчмаркинга является наличие измерений, бенчмаркинг – это процесс систематического и непрерывного измерения: оценка бизнес-процессов организации и их сравнение с процессами лидирующих организаций с целью получения информации, для усовершенствования собственной деятельности²¹⁶. Точки зрения, согласно которой основным звеном бенчмаркинга являются измерения, придерживаются Б. Андерсен, Дж. Гонзалес-Прадо, М. Кей и М. Дайсон, Д. Кирнс, С. Иванов и др. Действительно сравнивать можно только то, что можно измерить «продукцию, услуги компании, а также виды ее деятельности»²¹⁷. Предпосылкой проведения бенчмаркинга бухгалтерского учета является, наличие измерительной системы для объектов сравнения. В измерительной системе бухгалтерского учета выделяются следующие характеристики:

- количественные и качественные измерения. При решении основной задачи бухгалтерского учета повышении качества бухгалтерской отчетности усиливается роль качественных измерителей. Возможна трансформация как количественных измерений в качественные, так и наоборот;
- статические и динамические измерения. Более предпочтительными являются динамические измерения так, как сам бенчмаркинг является непрерывным процессом, а учетную систему организации предпочтительнее наблюдать в динамике;

²¹⁶ Watson G.H. Strategic Benchmarking: How to Rate your Company's Performance Against the World's Best. New York: John Wiley, 1993. P. 16.

²¹⁷ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 26.

- открытые и закрытые измерения. Открытость измерений зависит от состава участников и объектов бенчмаркинга. Некоторые показатели деятельности организации могут иметь конфиденциальный режим, но в большинстве случаев организации не готовы раскрывать информацию в силу устойчивости традиций.

Проведение измерений может осуществляться на основе самооценки или с применением метода экспертных оценок. Успешность применения методов оценки в бухгалтерском учете различна (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Матрица предпочтений в выборе методов оценки при проведении бенчмаркинга учетных процессов

Методы оценки	Внутренний бенчмаркинг	Внешний бенчмаркинг
Самооценка	высокая	средняя
Экспертная оценка	средняя	высокая

При внутреннем бенчмаркинге измерения различных параметров системы бухгалтерского учета предпочтительней осуществлять с применением методов самооценки, а при внешнем – с применением экспертной оценки.

Проведение бенчмаркинга системы бухгалтерского учета или ее элементов должно органично вписываться в стратегические цели организации, вытекающие из заявленной миссии. Стратегические инициативы, показатели деятельности устанавливаются на основе приоритетов организации. Направления совершенствования учетной системы должны соответствовать приоритетам организации. Успех бенчмаркинга зависит от уровня поддержки его как со стороны руководства организации, так и со стороны работников.

Лидирующая роль руководства в осуществлении процесса изменений, направленных на совершенствование системы бухгалтерского учета – залог решения поставленных задач. Американский центр продуктивности и качества провел опрос восьмидесяти семи компаний, активно проводящих бенчмаркинг – примерно 61 % опрошенных отметили, что отсутствие поддержки высшего менеджмента было наиболее значительным фактором проектов, закончившихся

неудачей²¹⁸. Примерно 83 % участников другого опроса отметили, что «самое главное» в распространения бенчмаркинга в организации – принятие на себя необходимых обязательств руководством²¹⁹. Существующие данные позволяют сделать вывод – высшее руководство и учредители играют значительную роль в успехе бенчмаркинга. По мнению К. Туоминена, «ни одна программа развития, не пользующаяся заинтересованной поддержкой руководства, не найдет понимания у остальных работников»²²⁰. Сопротивление переменам снижается, если руководители сами активно участвуют и продвигают изменения.

Несмотря на широкое использование бенчмаркинга менеджментом компаний за рубежом, отечественные руководители крайне мало применяют его, как метод совершенствования деятельности и даже как метод снижения затрат, что объясняется низкой информированностью руководителей о возможностях бенчмаркинга. По данным авторского исследования, проводимого в различных регионах (преимущественно юга России), менее 7% опрошенных руководителей высшего и среднего звена и 3,5 % главных бухгалтеров отметили данный термин, как знакомый; тем не менее, элементы бенчмаркинга многие используют в своей работе (приложение Д). Почти 80 % принявших участие в анкетировании руководителей участвовали в обмене опытом (рисунок 3.1), однако еще раз принять участие в аналогичных проектах готовы только 32,4% руководителей (рисунок 3.2).

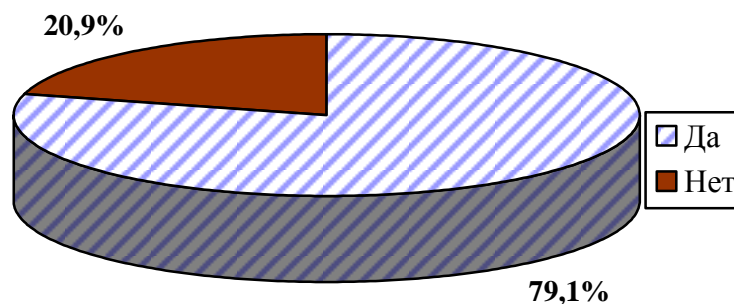


Рисунок 3.1 – Участие в обмене опытом руководителей в организациях-респондентах за 2009–2011 гг.

²¹⁸ Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. М.: Вершина, 2006. С. 190.

²¹⁹ Surveying Industry's Benchmarking Practices, APQC International Benchmarking ClearingHouse. Houston, Texas, 1992. P. 17.

²²⁰ Туоминен К. Качество управления изменениями. М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С. 20

Данные анкетного опроса свидетельствуют о достаточно широком участии руководителей в обменах опытом, но не все участники удовлетворены результатами таких проектов (рисунок 3.2).

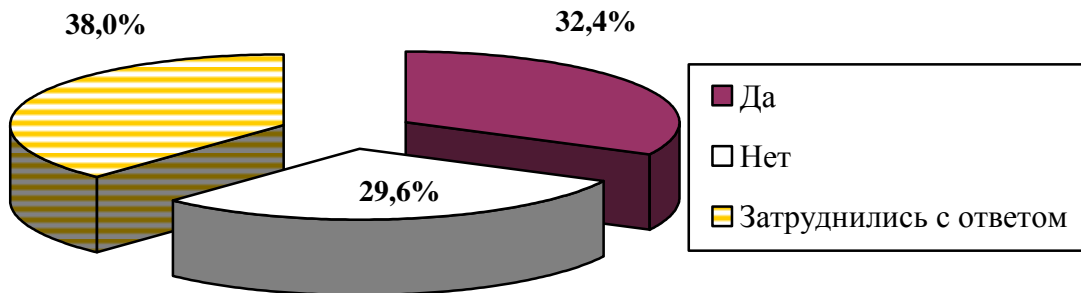


Рисунок 3.2 – Желание участвовать в обмене опытом руководителей среди тех, кто принимал участие в аналогичных проектах в организациях-респондентах за 2009–2011 гг.

Отрицательный опыт получили 29,6% участников, что является достаточно высоким процентом неуспеха. По мнению К. Богана, самой значимой причиной неудачных проектов являются недостатки в планировании²²¹. Полной тождественности между обменом опытом и бенчмаркингом нет, но это один из наиболее близких институтов бенчмаркингу, его составная часть. Бенчмаркинг – это не просто новая технология «обмена опытом», это новая для нас идеология ведения бизнеса²²².

Бенчмаркинг направлен на процесс изменений, который не всегда поддерживается персоналом. Существуют иные сложности при организации бенчмаркинга, связанные как с личностными препятствиями, так и организационными без устранения которых невозможно достижение целей бенчмаркинга. Среди основных причин, препятствующих проведению бенчмаркинга называются следующие:

²²¹ Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. М.: Вершина, 2006. С. 190.

²²² Ляпунов С.И. Открытость свойственна сильным / АС, 2011, №3. [Электронный ресурс] : URL: <http://www.valve-industry.ru>

- сложности нахождения партнеров для сравнения выделяют Э.А. Белокоровин, Д.В. Маслов, Н. Григг, Г. Зиберт, Ш. Кепф, Р. Манн, Г. Мико, Е. Сегеди, С. Уэлч, Г. Фрэнкис, М. Хинтон, Дж. Холовэй;
- ограниченность ресурсов отмечают В.В. Градобоев, О.В. Карпец, Н. Григг, Р. Манн, С. Уэлч, Г. Фрэнкис, М. Хинтон, Дж. Холовэй;
- сопротивление персонала называют практически все исследователи – Э. Белокоровин, Д.В. Маслов, О.В. Карпец, Н. Григг, Р. Манн, С. Уэлч, Г. Фрэнкис, М. Хинтон, Дж. Холовэй;
- недостаточный уровень поддержки руководства определяют Э.А. Белокоровин, Д.В. Маслов, Б. Кристофер;
- отсутствие работников, обладающих необходимым опытом, называют В.В. Градобоев, Н. Григг, Р. Манн, С. Уэлч, Г. Фрэнкис, М. Хинтон, Дж. Холовэй;
- относительно высокие затраты отмечают В.В. Градобоев, Г. Зиберт, Ш. Кепф и др.

Перечисленные факторы относятся как к предпосылкам потребностей, так и к предпосылкам возможностей проведения бенчмаркинга. Устранение перечисленных факторов или ослабление их воздействия создадут более благоприятные условия для распространения бенчмаркинга.

Одним из основных препятствий для проведения бенчмаркинга в России является боязнь раскрытия информации – «синдром засекреченности». Особенно остро стоит проблема сохранности информации при обмене данными в бухгалтерском учете: 30,2% анкетированных бухгалтеров и 20% анкетированных руководителей не готовы предоставлять информацию даже для формирования рейтинга организаций. Большинство опрошенных – 38,5% бухгалтеров и 56% руководителей – согласны с необходимостью предоставления информации для формирования рейтингов организаций при ограничениях на использование этой информации (приложения Г, Д).

Бесспорно, защита информации является важнейшим направлением в обеспечении экономической безопасности организации: «Утечка только 20%

информации в ближайшие месяцы ведет к разорению до 65% фирм и компаний»²²³. Можно понять озабоченность руководителей по поводу сохранности информации, по данным А.Е. Шевелева «с 2000 г. самым распространенным правонарушением стал неправомерный доступ к компьютерной информации»²²⁴. Но нельзя тормозить совершенствование бизнеса, так как остановка в развитии также неминуемо ведет к банкротству компаний. Поэтому необходимо при совершенствовании бухгалтерского учета с использованием бенчмаркинга максимально защищать информацию. Полностью снять данную проблему нельзя, так как бенчмаркинг основан на обмене информацией, однако можно значительно уменьшить ее на этапе подбора партнеров по бенчмаркингу. Успех бенчмаркинга во многом зависит от выбора партнера, но сам подбор организации с эталонными учетными процессами (функциями и т.п.) предполагает раскрытие информации. В условиях отсутствия соглашения о конфиденциальности поиск партнеров может затянуться.

Снижение существующих рисков потенциальной утери конфиденциальной информации при проведении бенчмаркинга позволит существенно расширить круг реальных партнеров, т.е. для практического применения является важным решение задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации. Для начала стоит сформулировать задачу бенчмаркинга в терминах количества информации. Для простоты рассмотрим случай с двумя участниками. Каждый из участников предоставляет другому набор параметров, характеризующий эффективность его бухгалтерского учёта. Поскольку эти параметры являются числовыми, то их можно рассматривать как вектор a , включающий m параметров:

$$a(\Pi_j), 1 \leq j \leq m,$$

где Π_j – анализируемый параметр. Для передачи данные должны быть представлены в цифровом виде – дискретизированы. Пусть для представления

²²³ Лапуста М.Г. Риски в предпринимательской деятельности. М.: ИНФРА-М : Полимаг. 1996. С. 51.

²²⁴ Шевелев А.Е. Бухгалтерский учет в системе экономической безопасности предприятия. М.: Экономистъ, 2005. С. 50.

каждого из них используется b_1 бит информации. Тогда суммарное количество информации, содержащееся в a , будет равняться $b_1 m$. Таким образом, в традиционном процессе обмена опытом каждый из участников потенциально рискует разглашением $b_1 m$ бит информации. В то же время, результатом бенчмаркинга является номер параметра, по которому сторонам рекомендуется произвести обмен опытом. Сам факт рекомендации содержит 1 бит информации, номер параметра – $\log_2 m$. Т.е. нижняя оценка количества разглашаемой информации составляет $\log_2 m + 1$ бит. Разница $b_1 m - (\log_2 m + 1)$, очевидно, очень велика, следовательно, если уменьшить количество разглашаемой информации до минимума (равного величине $\log_2 m + 1$), то можно существенно снизить потенциальные риски от разглашения. Поэтому задача минимизации объема разглашаемой информации потенциально даст практически значимый результат.

Созвучной поставленной задаче является криптографическая задача доказательства с нулевым разглашением,²²⁵ а точнее, основанная на ней задача анонимных совместных вычислений. Модифицированный подход анонимных совместных вычислений и лег в основу предлагаемого алгоритма бенчмаркинга с нулевым разглашением. Идея состоит в том, чтобы изменить абсолютные значения векторов параметров $a_i(\Pi)$ участников при сохранении относительных расстояний между значениями для разных участников, а принятие окончательного решения передать отдельному участнику – доверенной стороне. Для чего разработан протокол (последовательность шагов) обмена информацией, состоящий из следующих этапов:

Этап 1. Участник A_1 инициирует бенчмаркинг и определяет список участников

$$A_i, 1 \leq i \leq n.$$

Каждый из них рассчитывает свои вектора параметров a_j :

$$a_j(\Pi_j), 1 \leq j \leq m, m \geq 3.$$

²²⁵ Ключевский Б. Специальные криптографические протоколы // Защита информации. Конфидент. 1999. – № 1-2. – с. 71-79

Не теряя общности, будем считать, что бóльшие значения параметров соответствуют лучшим бухгалтерским практикам. (Следует подчеркнуть, что вектора параметров на этом этапе известны только самим участникам).

Этап 2. Участник A_1 генерирует случайный вектор $e(\Pi_j)$ и рассылает его всем участникам. Участники вычисляют измененные вектора $b_i(\Pi_j) = a_i(\Pi_j) + e(\Pi_j)$.

Этап 3. Вектора b_i передаются участниками доверенной стороне. Поскольку доверенной стороне не известен случайный вектор e , то изначальные вектора a_i ей также неизвестны.

Этап 4. Доверенная сторона вычисляет вектора разностей $p_i = b_i - b_1$:

$$p_i(\Pi_j) = b_i(\Pi_j) - b_1(\Pi_j) = a_i(\Pi_j) + e(\Pi_j) - a_1(\Pi_j) - e(\Pi_j) = a_i(\Pi_j) - a_1(\Pi_j), 2 \leq i \leq n, 1 \leq j \leq m.$$

Исходя из способа формирования векторов a_i , проводить обмен опытом необходимо с тем участником, преимущество которого по отдельно взятому параметру является наибольшим. Номер параметра k , по которому потенциально рекомендуется произвести обмен опытом, формально вычисляется следующим образом:

$$k = \arg \max_j \left(\max_i p_i(\Pi_j) \right), 1 \leq j \leq m, 2 \leq i \leq n.$$

Обозначим i_{max} – номер участника, для которого достигнут максимум, а $p_{max} = p_{i_{max}}(\Pi_k)$ – сам достигнутый максимум.

Этап 5. Участнику A_1 , инициировавшему бенчмаркинг, доверенная сторона передаёт номер рекомендованного параметра k . В ответ участник отправляет доверенной стороне минимальное значение разницы $\tilde{p}(k)$, при котором, по его мнению, имеет смысл инициировать непосредственно обмен опытом. Сравнение полученного максимума с $\tilde{p}(k)$ необходимо потому, что доверенной стороне неизвестно соответствие анализируемых параметров позициям в векторах b , и, следовательно, доверенная сторона не может принять самостоятельно решение о том, является ли величина p_{max} существенной.

Этап 6. Доверенная сторона проводит сравнение p_{max} с $\tilde{p}(k)$, и в случае положительного результата отправляет участнику A_1 номер участника-обладателя максимума i_{max} . В противном случае вычисляется новое значение k :

$$k = \arg \max_j \left(\max_i \hat{p}_i(\Pi_j) \right), \text{ где } \hat{p}_i(\Pi_j) = \begin{cases} p_i(\Pi_j), & p_i(\Pi_j) < p_{max}, \\ 0, & p_i(\Pi_j) = p_{max}, \end{cases} \quad 2 \leq i \leq n, 1 \leq j \leq m.$$

Здесь вектор $\hat{p}_i(\Pi_j)$ – это вектор разностей $p_i(\Pi_j)$, в котором найденные на предыдущих шагах максимумы заменены нулями.

Как и прежде, номер участника, для которого достигнут новый максимум, обозначается i_{max} , а сам достигнутый максимум – p_{max} . Если найденное значение $p_{max} > 0$, то с новыми значениями k , p_{max} и i_{max} происходит возврат к этапу 5. В противном случае (если $p_{max} = 0$, или, что то же самое, минимальное значение разницы $\tilde{p}(k)$ для всех параметров Π_k оказалось больше найденных максимумов) доверенная сторона уведомляет A_1 о неудачном исходе.

Этап 7. Остальные участники (т.е. участники A_i , $i > 1$), если они заинтересованы в проведении бенчмаркинга, инициируют его, начиная с первого этапа.

Во время проведения бенчмаркинга с использованием указанного протокола участники A_2, \dots, A_n не имеют доступа к параметрам друг друга. Участник A_1 (в случае удачного подбора партнёра) на этапах 5 и 6 получает рекомендацию и номер параметра, для которого достигается максимум.

Графически предложенный протокол можно представить следующим образом (рисунки 3.3 – 3.9):

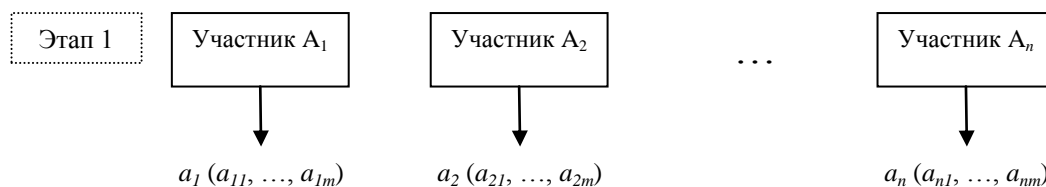


Рисунок 3.3 – Этап 1 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

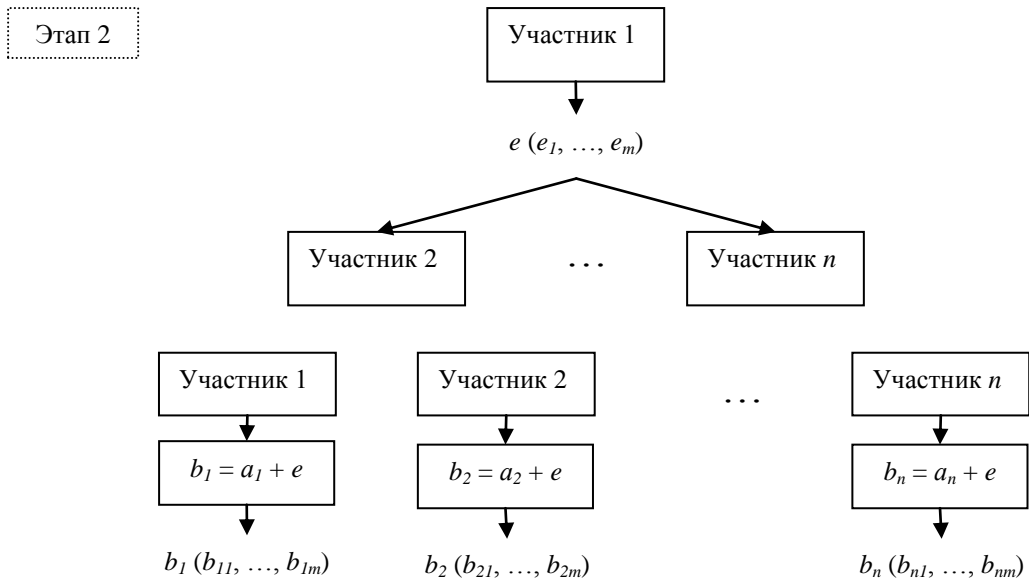


Рисунок 3.4 – Этап 2 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

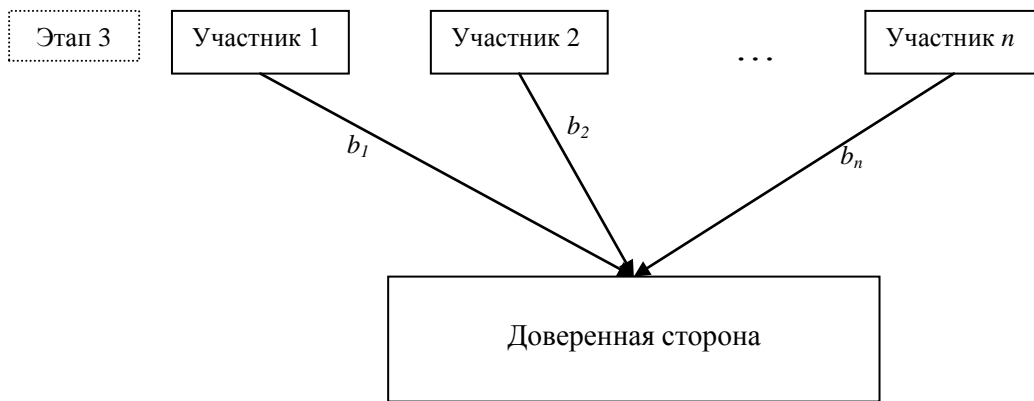


Рисунок 3.5 – Этап 3 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

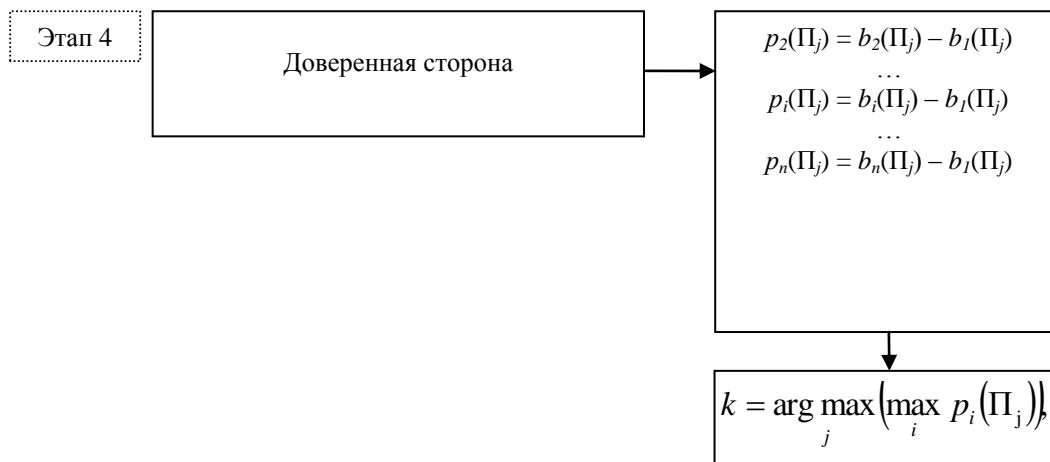


Рисунок 3.6 – Этап 4 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

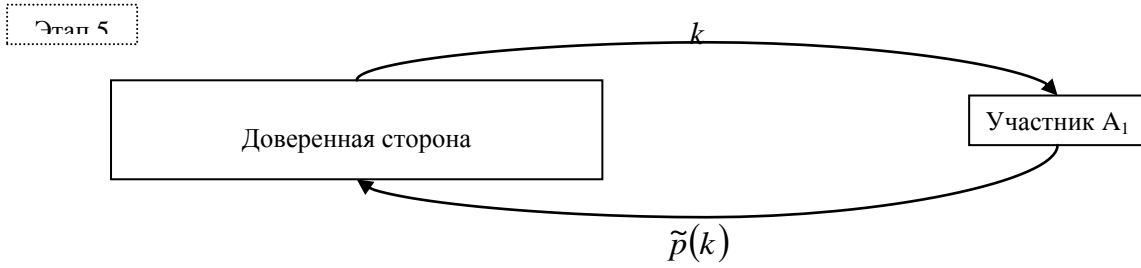


Рисунок 3.7 – Этап 5 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

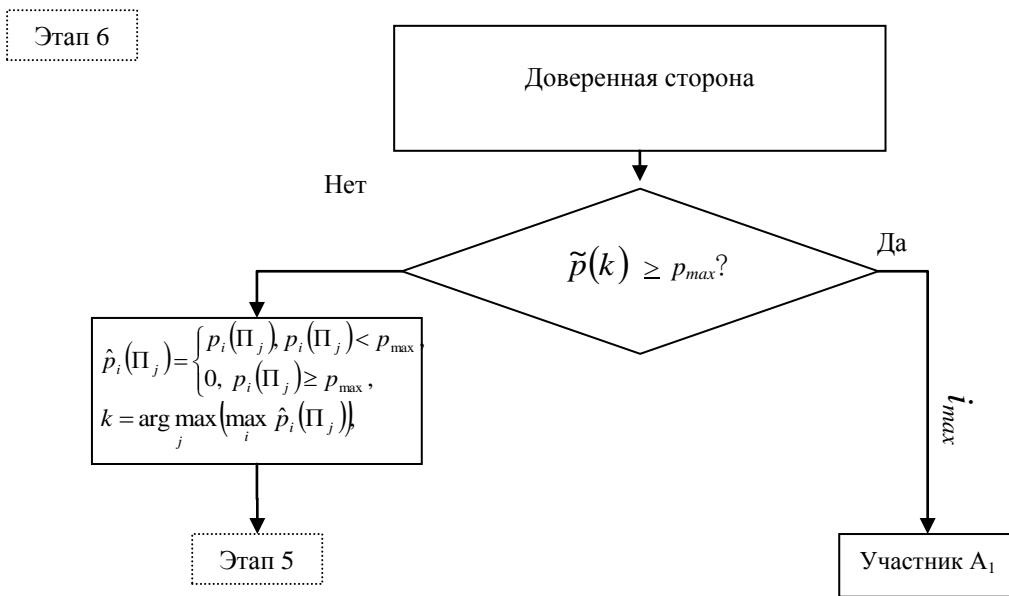


Рисунок 3.8 – Этап 6 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

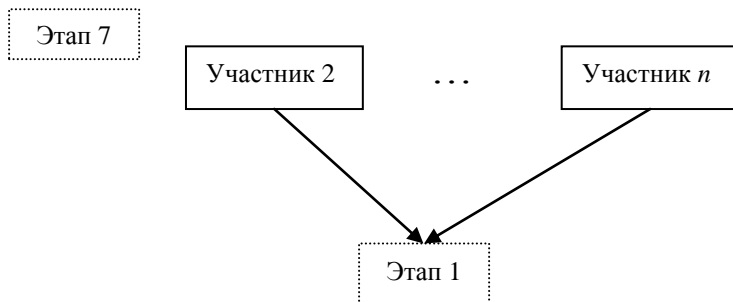


Рисунок 3.9 – Этап 7 схемы протокола для решения задачи бенчмаркинга с минимальным разглашением информации

В зависимости от конкретной ситуации протокол может быть изменен. Например, на этапе 4 (определения вектора разностей) оптимальным может считаться не максимальная величина разности, а минимальная.

Рассмотрим применение предложенного алгоритма на следующем примере. ООО «Актив», оказывающее услуги по ремонту автомобилей инициирует бенчмаркинг и определяет перечень потенциальных его участников. В качестве параметра сравнения выбран показатель «процент повторных ремонтов» (ПР), определяемый по формуле:

$$\text{ПР} = \text{время на ремонты} / \text{общее время ремонтов} \times 100\%.$$

Этап 1. ООО «Актив» определило «процент повторных ремонтов» в организации в размере 1,5%. Руководство считает целесообразным проведение бенчмаркинга, если в результате проекта удастся снизить данный показатель до 0,3%, и инициирует проект среди дилерской сети, выбрав в качестве доверенной стороны поставщика. В данном случае поставщик заинтересован в повышении качества ремонтов его продукции, что в итоге повышает не только имидж продукции, но и стоимость бренда. Все дилеры, изъявившие согласие на участие в бенчмаркинге, измеряют данный показатель (несколько показателей).

Этап 2. ООО «Актив» не желает раскрывать для всех величину показателя, поэтому рассылает всем потенциальным участникам значение специального маскирующего вектора, в который входит одно случайное значение, равное, например, 0,4%. Этот вектор должен быть суммирован с фактическими показателями.

Этап 3. Скорректированные на величину вектора (в данном примере 0,4%) показатели направляются доверенной стороне, которая не может знать фактические значения, так как не знает значение корректирующего вектора.

Этап 4. Доверенная сторона определяет разность между значением ООО «Актив» 1,9 % (1,5% фактическое значение + 0,4% маскирующее) и результатами, присланными остальными участниками.

Этап 5. ООО «Актив» объявляет доверенной стороне разность, при которой ему целесообразно проводить бенчмаркинг. В данном примере она

составляет не менее 1,2% (1,5% имеющееся значение, 0,3% – целевое значение, откуда разность находится как $= 1,5\% - 0,3\% = 1,2\%$). Не зная значение корректирующего вектора, доверенная сторона не может определить фактические значения показателей.

Этап 6. Доверенная сторона проводит сравнение и определяет участников с заданной разницей значений и передает ООО «Актив» координаты участников, соответствующих заданным параметрам.

Этап 7. ООО «Актив» принимает решение о проведении бенчмаркинга с указанной стороной (сторонами).

В данном случае в обмене фактическими данными будут принимать участие только ООО «Актив» и согласившаяся на проведение бенчмаркинга сторона.

Рассмотрим особенности минимизации разглашения информации предложенным протоколом. Защищенность алгоритма может быть нарушена в результате сговора доверенной стороны и участника, и только в этом случае. Ни на одном этапе протокола нет участника, знающего одновременно и измененные чужие значения b_i , и значение маскирующего вектора e . Также доверенная сторона не озвучивает значение разницы $p(\Pi_k)$, что не позволяет участникам узнать значения других просто прибавив свои вектора $a_i(\Pi_j)$. Таким образом, на протяжении всего алгоритма конфиденциальная информация участников оказывается не доступной никому, кроме них самих. То есть, можно говорить, что задача бенчмаркинга с минимальным разглашением решена, и предложенное решение достигает возможного минимума разглашения информации. Решение данной задачи уменьшает существующие опасения бухгалтеров и руководителей организаций о несанкционированной утечке учетно-аналитической информации на стадии поиска партнеров по бенчмаркингу и расширяет субъектный состав потенциальных участников. Потенциал бенчмаркинга может быть реализован только в том случае, если его проведение будет базироваться на поддержке профессионального сообщества,

осознании менеджментом различного уровня, практикующими бухгалтерами необходимости изменений, овладении методикой бенчмаркинга.

В России необходимость изменений, повышения качества учетно-аналитической информации определена Правительством РФ и поддержана профессиональным сообществом, что подтверждается следующими фактами:

- принята Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180), совершенствуется законодательство;
- 56,4% опрошенных в процессе анкетирования руководителей 44,6% бухгалтеров не удовлетворены состоянием бухгалтерского учета в собственных организациях (приложения Г, Д);
- демонстрируя готовность к решению более сложных задач десятки тысяч бухгалтеров прошли обучение по программам Института профессиональных бухгалтеров.

Предпосылки потребностей проведения бенчмаркинга должны уравниваться предпосылками возможностей, однако, в настоящее время возможности проведения бенчмаркинга ограничены.

Бенчмаркинг – это не только обмен опытом, это методология изменений, процесс анализа деятельности компании в целях выявления областей, требующих положительных изменений в рамках программ непрерывного совершенствования. Разработанная методология стимулирует применение бенчмаркинга: во многих странах (США, ЕС, Австралия) его участники обязаны следовать принципам, зафиксированным в Кодексах проведения бенчмаркинга, признаваемым всеми участниками.

Принципы, заложенные в кодексах проведения бенчмаркинга различных стран, очень схожи и направлены на повышение эффективности проектов и пресечение различных злоупотреблений, которые могут возникнуть в ходе

контактов. Принципы, принятые участниками клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» основаны на общемировых подходах²²⁶.

В мире формируется сеть бенчмаркинга включающая не только методологию и методику, но и инфраструктуру, позволяющую существующим методикам реализовываться с оптимальным эффектом. Под инфраструктурой традиционно понимается совокупность отраслей, предприятий и организаций, видов их деятельности, призванных обеспечивать, создавать условия для нормального функционирования производства и обращения товаров, а также жизнедеятельности людей²²⁷. Характер инфраструктуры тесно связан с доминирующим технологическим укладом, которому соответствуют определенные технологии. Развитие экономики знаний связано с укладом, характеризующимся информационными технологиями, превращения знаний в ценный ресурс. Б. Мильнер определяет инфраструктуру экономики знаний как «совокупность отраслей. Предприятий, организаций и видов деятельности, обеспечивающих генерацию и применение новых знаний ... формирование глобальных социальных сетей на основе массового распространения и применения информационно-коммуникационных технологий, масштабное развитие науки, образования»²²⁸. Бенчмаркинг является агентом трансферта знаний, он обязательный элемент экономики знаний со своей инфраструктурой, которая аналогична инфраструктуре экономики знаний. Эта инфраструктура должна обеспечивать генерацию и применение новых знаний с применением информационно-коммуникационных технологий и масштабным развитием науки и образования.

Существующая в стране инфраструктура совершенствования на базе Премии Правительства РФ в области качества и Клуба делового совершенства не обеспечивают достаточных предпосылок организации бенчмаркинговых проектов. Отсутствуют фундаментальные аспекты – базы данных для

²²⁶ URL: <http://www.benchmarkingclub.ru>.

²²⁷ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: Инфра-М, 2007. С .

²²⁸ Управление знаниями в инновационной экономике. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика»; 2009. С. 224.

проведения сравнения и знания о бенчмаркинге. Направлениями развития бенчмаркинга бухгалтерского учета в России является:

- формирование базы данных лучшей деловой практики на базе профессиональной премии в области качества с обеспечением доступа к этой базе данных для всех заинтересованных бухгалтеров с соблюдением установленных правил;
- разработка образовательных программ проведения бенчмаркинга в области бухгалтерского учета.

Одной из основных причин низкого применения бенчмаркинга является отсутствие баз данных для сравнения. В базы данных могут войти показатели деятельности, опыт лучших организаций по построению системы бухгалтерского учета, лучших учетных процессов, отчеты по самооценке. Доступ к информации, содержащейся в базе данных, следует открывать для ограниченного круга лиц, например, участников профессионального конкурса, членов клуба и т.п. Наиболее эффективным центром накопления делового опыта в бухгалтерском учете может стать профессиональная некоммерческая организация Институт профессиональных бухгалтеров.

Недостаточное распространение бенчмаркинга в России, объясняется также малой осведомленностью о нем. Для устранения причин ограниченного применения бенчмаркинга в бухгалтерском учете можно предложить ввести в программу повышения квалификации профессиональных бухгалтеров курс: «Совершенствование бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга». Целью такого курса является ознакомление с методологией и инструментами проведения бенчмаркинга, определение применимости полученных знаний в практике. Примерные вопросы программы актуальные для изучения в рамках данного курса представлены в таблице 3.2.

Проведение обучения увеличит осведомленность бухгалтеров о бенчмаркинге и повысит проведение проектов и их эффективность.

Национальный и региональные профессиональные конкурсы качества по бухгалтерскому учету могут стать толчком распространения бенчмаркинга.

Организации, участвуя в конкурсе или используя модели премий как инструмент управления, получают преимущества: признание лидерства, подтверждение высокого качества продуктов, приведение в единую систему всех действий по улучшению качества, создание эффективной системы управления на принципах постоянного совершенствования, самосовершенствование и измерение динамики улучшений компании через самооценку²²⁹.

Таблица 3.2 – Тематика курса «Совершенствование бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга»

№	Тема	Вопросы
1	Актуальность применения бенчмаркинга	Эволюция бенчмаркинга и его роль в совершенствовании бухгалтерского учета Содержание, цель, задачи и функции бенчмаркинга в процессе совершенствовании бухгалтерского учета Классификация бенчмаркинга Принципы бенчмаркинга, этические принципы бенчмаркинга
2	Предпосылки бенчмаркинга	Предпосылки проведения бенчмаркинга Измерение учетных процессов: самооценка, метод экспертных оценок Рейтинговые оценки в бухгалтерском учете
3	Процесс бенчмаркинга	Субъекты бенчмаркинга Объекты бенчмаркинга в бухгалтерском учете Методика проведения внешнего бенчмаркинга Бенчмаркинг финансовых показателей, анализ расхождений в показателях Бенчмаркинг бизнес-процессов: исчисление себестоимости продукции, учет незавершенного производства, инвентаризация, оплата труда, формирование внутренней бухгалтерской и статистической отчетности Аутсорсинг бизнес-процессов Бенчмаркинг как метод снижения затрат
4	Развитие бенчмаркинга	Синергетический бенчмаркинг Учет синергизма при проведении бенчмаркинга

Участие в профессиональном конкурсе качества в области бухгалтерского учета приносит организациям-участникам определенные выгоды, такие как признание лидерства, повышение имиджа не только службы бухгалтерского учета, но организации в целом проведение диагностики и мониторинга улучшений учетных процессов на основе самооценки. Преимущества участия в конкурсе систематизированы в таблице 3.3.

²²⁹ Маслов Д.В., Белокоровин Э.А. Премии в области качества: награда за победу в конкурсе или инструмент управления // Управление компанией – 2004. – №6. – с. 17-20

Таблица 3.3 – Преимущества участия в конкурсе качества для организаций

Направление	Преимущества
Премия качества как конкурс	Признание лидерства организации со стороны общества. Признание высокого качества информации для всех заинтересованных пользователей отчетности. Повышение в целом имиджа организации.
Премия качества как инструмент совершенствования	Определение областей, где необходимы первоочередные улучшения. Создание эффективной системы формирования отчетности на принципах непрерывного развития. Диагностика и мониторинг улучшений учетных процессов на основе самооценки. Сравнение результатов самооценки по критериям премии с эталонными результатами. Системный поиск лучших решений, возможность участия в бенчмаркинге учетных процессов.

Очевидно, что модели мировых премий в области качества играют важную роль в развитии современного бизнеса, формируют философию качества и принципы совершенствования организаций. Национальные премии по качеству повышают репутацию стран-организаторов на мировом рынке. Победители конкурсов улучшают свой имидж, некоторые из участников открывают дополнительный вид деятельности «повышение квалификации» по направлениям, в которых организации стали лучшими, что приносит дополнительный доход.

Деятельность организатора профессионального конкурса или профессиональной некоммерческой организации в области бухгалтерского учета может включать систему мероприятий, формирующих инфраструктуру бенчмаркинга (таблица 3.4).

Наличие инфраструктуры повышает возможности проведения бенчмаркинга, создает благоприятную внешнюю среду, направленную на непрерывное развитие совершенствование бухгалтерского учета.

Таблица 3.4 – Система мероприятий по развитию инфраструктуры бенчмаркинга бухгалтерского учета

Мероприятия	Содержание мероприятий
Проведение семинаров, круглых столов	Проведение семинаров с включением презентаций, обобщающих опыт организации учетного процесса, раскрывающие методические особенности различных сегментов бухгалтерского учета, обсуждение передовых взглядов и практических примеров.
Работа групп бенчмаркинга	Объединение организаций с общей задачей совершенствования определенного направления деятельности. Например, учета затрат в определенной отрасли, экологический учет затрат, построение бизнес-процесса «Формирование бухгалтерской отчетности» и др. Наибольшая польза достигается при равнозначном раскрытии информации организациями, входящими в группу.
Формирование исследовательских консорциумов	Организация групп лучших компаний числом от 4 до 8 (максимально 10), с общими интересами с целью объединения усилий для поиска подходов, нахождения решений в определенных областях для реализации запланированных улучшений. Инициатор объединения играет роль посредника между организациями.
Формирование базы данных лучшей бизнес-практики	В базы данных могут войти опыт лучших организаций по построению системы бухгалтерского учета, лучших учетных процессов, отчеты по самооценке, с ограниченным доступом, например, участников конкурса качества, членов клуба и т.п.
Посещение лучших организаций	Проведение визитов в организации, признанные лучшими. Посещение следует сделать платным. Так, Европейский фонд управления качеством организует такие посещения, стоимость которых составляет 400 евро для одного человека ²³⁰
Публикация отчетов о лучшей практике бухгалтерского учета	Публикация отчетов об организации бухгалтерского учета в компаниях победителях профессионального конкурса в области качества. Публикации должны иметь тематическую направленность и содержать подробное изложение опыта, за исключением конфиденциальной информации.
Организация и поддержка Интернет-ресурсов	Интернет-ресурсы должны содержать подробную информацию о самом бенчмаркинге, а наличие обучающих программ в области бенчмаркинга будет способствовать его распространению. Например, Европейский фонд управления качеством разработал обучающую интерактивную систему Excellence, позволяющей установленным лицам (членам клуба и клиентам) применять различные варианты бенчмаркинга. С помощью данной системы предоставляется доступ к обучающим тренингам, обучающим методикам, иной информации направленной на совершенствования деятельности ²³¹

²³⁰ Маслов Д.В. От качества к совершенству. Полезная модель EFQM. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С.83.

²³¹ URL: <http://www.exellenceone.efqm.org>

Система нормативного регулирования сферы бенчмаркинга в России не сформирована, вместе с тем существует целый ряд нормативных актов, которые следует учитывать в процессе бенчмаркинга так, как их нарушения может вызвать неблагоприятные последствия для организаций (таблица 3.5).

Таблица 3.5 – Систематизация российского законодательства, нормы которого могут оказать влияние на проведение бенчмаркинга

Законодательство	Основное содержание
Конституция РФ, статья 29	Закреплено право каждого свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом.
Гражданский кодекс РФ, главы 70, 72 части 4	Глава 70 «Авторское право», 72 «Патентное право» регулируют проведение бенчмаркинга в той мере, в которой касается правового режима прав авторов изобретения, полезной модели или промышленного образца
Гражданский кодекс РФ, статьи 123 ⁹ – 123 ¹¹	При формализованной организационной структуре наиболее подходящей формой для участников бенчмаркинга является ассоциация (союз). Установлены основные положения об ассоциациях (союзах) (ст. 123 ⁸), требования к учредителям, уставу (123 ⁹), выделены особенности управления ассоциацией (ст.123 ¹⁰), перечислены основные права и обязанности (ст. 123 ¹¹).
Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции», статья 11	Определены основные положения по ограничению и пресечению монополистической деятельности и созданию условий для формирования конкуренции. Запрещаются соглашения между хозяйствующими субъектами или согласованные действия хозяйствующих субъектов, если такие соглашения или согласованные действия приводят или могут привести к: 1) установлению или поддержанию цен (тарифов), скидок, надбавок (доплат), наценок; 2) повышению, снижению или поддержанию цен на торгах.
Федеральный закон от 27.0.2007 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», статьи 1, 8	Конкретизированы установленные Конституцией РФ: – права в области информации, которые могут быть реализованы различными способами: устно, письменно, через средства массовой информации и иными законными способами; – отношения, связанные с применением информационных технологий; – обеспечение защиты информации (ст. 1). Организации вправе осуществлять поиск и получение любой информации в любых формах и из любых источников при условии соблюдения требований, установленных законодательством (ст. 8).
Премии Правительства РФ в области качества, учреждены пост. Правительства РФ от 12.04.1996 г. № 423	В соответствии с правилами конкурса организации-лауреаты обязаны содействовать заинтересованным организациям в ознакомлении со своим опытом работы. Формы ознакомления не оговорены, применимы к бенчмаркингу.

Законодательство не содержит норм, непосредственно, регулирующих бенчмаркинг и пока организации не обмениваются информацией о ценах, будущих планах, проекты не попадают под действие антимонопольного законодательства. Статья 11 Федерального закона «О защите конкуренции» от 26.07.2006 № 135-ФЗ запрещает соглашения между хозяйствующими субъектами или согласованные действия хозяйствующих субъектов, если такие соглашения или согласованные действия приводят или могут привести к:

- установлению или поддержанию цен (тарифов), скидок, надбавок (доплат), наценок;
- повышению, снижению или поддержанию цен на торгах.

Проведение бенчмаркинга по такой функции как бухгалтерский учет, является менее рискованным с позиций антимонопольного законодательства, но этические нормы и принципы Кодекса проведения бенчмаркинга должны соблюдаться всегда.

Проведение бенчмаркинга сопряжено с определенными сложностями: выбор схожих процессов, правильный отбор партнеров по бенчмаркингу, длительность проведения проекта. Характеризуя процесс выбора партнеров, Г. Зиберт отмечает следующие сложности:

- узость потенциального круга партнеров;
- недостаток критериев для оценки схожести бизнес-процессов;
- слабость банка данных для выбора партнеров;
- недостаточная поддержка выбора партнеров программными средствами²³².

Для решения этих проблем разрабатывается программное обеспечение:

- компаратор – программа сравнения процессов;
- классификатор предприятий – программное обеспечение для выбора партнера по бенчмаркингу;
- бенчмаркинг основных показателей бухгалтерской отчетности.

²³² Зиберт Г., Кемпф Ш. Бенчмаркинг. Руководство для практиков. М.: КИА центр, 2006. С. 119.

Р. Кэмп отмечает такие преимущества программного обеспечения, как:²³³

- логическое преимущество других средств;
- возможность систематического сбора данных;
- предоставление готовых рекомендаций и информации по процедурам и основным моментам проведения исследований по бенчмаркингу;
- возможность автоматического сравнения;
- ускорение подготовки промежуточных и итоговых отчетов.

Следующим шагом является разработка программного обеспечения, позволяющего выбирать партнеров с использованием сети «Интернет», что позволит подключиться к бенчмаркингу субъектам малого и среднего бизнеса, которым в настоящем времени недостаточно ресурсов для его проведения.

Бухгалтерам не хватает опыта и знаний для построения полноценной системы учета, обеспечивающей потребности как внутренних, так и внешних пользователей. Потребности бизнеса, обусловленные, обострившейся конкуренцией, усилением влияния глобализации требуют совершенствования учетной методологии, осуществляемой с применением бенчмаркинга предпосылками проведения, которого являются необходимость улучшений и наличие возможностей их осуществления (таблица 3.6).

Успешное и эффективное проведение бенчмаркинга возможно при уравнивании следующих предпосылок: необходимости и возможностей его проведения. Необходимость проведения бенчмаркинга определяется такими факторами как: существование в организации областей бухгалтерского учета, требующих улучшений, осознание руководством потребности в совершенствовании учетной системы организации, наличие знаний о бенчмаркинге.

Возможность проведения бенчмаркинга существует при наличии методологии и методики, развитой инфраструктуры бенчмаркинга. Инфраструктура бенчмаркинга бухгалтерского учета включает публикации

²³³ Кэмп С. Роберт. Легальный промышленный шпионаж: Бенчмаркинг бизнес-процессов: технологии поиска и внедрение лучших методов работы ваших конкурентов. Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2004. С. 111.

рейтингов организаций, наличие депозитариев лучшей практики по бухгалтерскому учету, функционирование образовательных программ по бенчмаркингу в системе повышения квалификации бухгалтеров, активность участников в Национальном (региональных, отраслевых) профессиональных конкурсах качества по бухгалтерскому учету, существование законодательной основы бенчмаркинга, разработка специального программного обеспечения.

Таблица 3.6 – Предпосылки бенчмаркинга

Предпосылки	Необходимость	Определение областей, требующих улучшений	Диагностика учетных бизнес-процессов, подпроцессов на основе измерений: метода самооценки, метода экспертных оценок, SWOT-анализа
		Осознание руководством потребности в совершенствовании	Миссия, Стратегические цели организации
		Наличие знаний о бенчмаркинге	Информация о возможностях проведения, потенциальных результатах бенчмаркинга
	Возможности	Методология	Наличие принципов, Кодекса проведения бенчмаркинга
		Методическое обеспечение	Существование методик экспертных оценок, проведения бенчмаркинга
		Инфраструктура	Опубликованные рейтинги организаций, Базы данных лучшей практики по бухгалтерскому учету, Образовательные программы в системе повышения квалификации бухгалтеров, Национальный и другие конкурсы качества по бухгалтерскому учету, Законодательная основа бенчмаркинга, Специальное программное обеспечение

Для реализации предпосылок проведения бенчмаркинга необходимо качественное методическое обеспечение. Разработка методик оценки состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в организациях, а также развитие метода самооценки учетных систем позволят эффективно проводить бенчмаркинг учетных систем организаций, что станет шагом в реализации Концепции бухгалтерского учета и отчетности в России на среднесрочную перспективу.

3.2. Разработка методики экспертных оценок состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в организациях

Бенчмаркинг является процессом выявления областей, нуждающихся в положительных изменениях в рамках программ непрерывного совершенствования. Анализ следует начинать с оценки текущего состояния бухгалтерского учета в организациях и определения сегментов, требующих улучшений, что является достаточно сложной задачей так, как применение количественных характеристик для оценки бухгалтерского учета ограничено. Большинство параметров в бухгалтерском учете обладают качественными характеристиками, требующими специальных креативных подходов к их оценке, и не являются общепризнанными.

В условиях ограниченности использования количественных измерителей для оценки текущего состояния бухгалтерского учета и определения областей улучшений, можно применить метод экспертных оценок, представляющий собой комплекс логических и математико-статистических методов и процедур, направленных на получение от эксперта необходимой информации для подготовки и выбора рациональных решений по определенному кругу вопросов. Экспертные оценки при принятии решений в различных формах принимались во все времена, а по мере совершенствования принятия решений, внимание к ним возрастало. По определению Б.Г. Литвака экспертные оценки – это суждения высококвалифицированных специалистов-профессионалов, высказанные в виде содержательной, качественной или количественной оценки объекта, предназначенные для использования при принятии решений²³⁴.

Изучению возможностей применения экспертных оценок посвящено значительное количество научных и практических работ. В работах Г.И. Андреева, С.Д. Бешелева, Е.П. Голубкова, Ф.Г. Гурвича, Б.Г. Литвака, С.А.

²³⁴ Литвак Б.Г. Экспертные технологии в управлении: Учеб. пособие. М.: Дело, 2004. С. 38.

Смирнова, В.А. Тихомирова, Дж. Джонсона, Т. Саати и др. рассматриваются такие вопросы, как:

- проблемы выбора экспертов и формирования экспертных групп;
- методики организации экспертного исследования;
- подходы к оцениванию (подходы к упорядочению, ранжированию);
- способы согласованности мнения экспертов и повышения достоверности данного метода и др.

Авторами отмечается, что наиболее важными вопросами являются решения о формировании группы экспертов и используемые методы обработки информации²³⁵. Выбор подходов и методов зависит от конкретных задач и условий выставления экспертных оценок. Достаточно известен метод парных сравнений Т.Л. Саати,²³⁶ предполагающий проведение парных сравнений факторов по различным критериям на основе девятибалльной шкалы. Данный метод применим к бенчмаркингу, но он достаточно трудоемкий, а количество рекомендуемых для сравнения объектов не рекомендуется больше девяти.

Специальных работ, посвященных оценке экспертами бухгалтерского учета, в литературе не опубликовано. Качественные характеристики отчетной информации на основе балльного подхода, предложенные В.Э. Керимовым и А.Н. Хориным,²³⁷ могут использоваться экспертами; для обобщающей оценки качества отчетной информации ими принята четырехуровневая шкала (0; 0,5; 0,75; 1 балл).

При разработке метода экспертных оценок системы бухгалтерского учета организации за основу следует принимать общие подходы к данному методу, и дать ответы на два основных вопроса:

- о формировании группы экспертов;
- об использовании методов обработки информации.

²³⁵ Оценка интеллектуальной собственности. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 147.

²³⁶ Саати Т. Принятие решений Метод анализа иерархий. – М.: Радио и связь, 1993.

²³⁷ Хорин А.Н. Стратегический анализ: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2009. С. 106-108.

При рассмотрении первого вопроса констатируем, что целенаправленно подготовленных для такой деятельности специалистов нет. Проведение экспертной оценки систем бухгалтерского учета нескольких организаций является трудоемким процессом, поэтому для ее проведения целесообразно привлечение нескольких экспертов. При использовании группы экспертов предполагается, что организованное взаимодействие между специалистами позволит компенсировать смещение оценок отдельных членов группы и увеличит суммарный объем информации. По мнению ряда авторов «интервал оценок, полученных от группы экспертов, включает в себя «истинную» оценку»²³⁸. Преимущество групповой работы экспертов проявляется, в частности, и в том, что сочетание индивидуумов позволяет повысить надежность решения задач²³⁹.

При работе группы экспертов, они могут иметь как равный, так и разный ранг. Итоговый показатель оценки систем бухгалтерского учета организации может быть единой совместно выставленной оценкой, суммой индивидуальных оценок, средней или медианной оценкой, средней арифметической произведения индивидуальной оценки на ранг специалиста эксперта (таблица 3.7).

В таблице 3.7 приняты следующие обозначения:

A_1 – оцениваемый экономический субъект. $A_2, \dots, A_i, \dots, A_n$ – конкуренты;

a_{ij}^k – бальные оценки по j -му параметру i -го субъекта, выполненные k -м экспертом, $1 \leq j \leq m$, $1 \leq i \leq n$, $1 \leq k \leq N$;

b_{ij} – бальная оценка по j -му параметру i -го субъекта, заданным образом обобщающая мнения всех N экспертов;

r^k – ранг k -го эксперта, подбираемый таким образом, чтобы более авторитетные эксперты имели более высокий ранг;

²³⁸ Бешелев С.Д., Гурвич Ф.Г. Математико-статистические методы экспертных оценок. М.: Статистика, 1980. С. 83

²³⁹ Там же, с. 85

Me – медиана, т.е. варианта, которая является серединой упорядоченного вариационного ряда.

Таблица 3.7 – Возможные варианты экспертных оценок состояния бухгалтерского учета в организациях

Оценка	Интерпретация оценки
Оценка выставляется единая на основе обмена мнениями	$0 < a \leq n$
Сумма индивидуальных бальных оценок	$b_{ij} = \sum_{k=1}^N a_{ij}^k$
Среднее арифметическое индивидуальных бальных оценок	$b_{ij} = \frac{1}{N} \sum_{k=1}^N a_{ij}^k$
Медианное значение индивидуальных бальных оценок	$b_{ij} = Me(a_{ij}^1, \dots, a_{ij}^N)$
Среднее арифметическое произведения индивидуальных бальных оценок на ранг эксперта	$b_{ij} = \frac{\sum_{k=1}^N a_{ij}^k r^k}{N \sum_{k=1}^N r^k}$

При выставлении каждым экспертом самостоятельной оценки единство подходов обеспечивается применением единой методики оценки, для определения согласованности мнений экспертов А.А. Ситнов предлагает применять коэффициент конкордации (K_w), его значение находится в пределах

$$0 \leq K_w \leq 1,$$

где 0 – полное несовпадение, а 1 – полное совпадение ранжировок²⁴⁰. Практически его достоверность считается хорошей, если $K_w = 0,7 - 0,8$. Существуют более сложные методы определения коэффициента конкордации (меры согласованности мнений экспертов) но их применение для проведения бенчмаркинга, затруднено из-за высокой сложности методов их вычисления.

Решение о системе выставления оценок принимается в каждом конкретном случае в зависимости от состава экспертов и др. факторов.

На основе информации, представленной экспертами, будут приниматься решения различными участниками, что выдвигает требование наглядности и простоты. В конечном итоге, необходимо определить эталонный процесс и

²⁴⁰ Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие. – М.: ФОРУМ, 2011. С. 192-193

разрыв каждой организации от организации владельца эталонного процесса. Средние оценки усложняют сравнение и, по мнению С.Д. Бешелева и Ф.Г. Гурвича, «теряют содержательный смысл и могут оказаться в определенном смысле «хуже», чем индивидуальные оценки, на которых они получены»²⁴¹.

Прежде, чем проводить выбор методов обработки информации, следует принять решение о формализации информации, которая должна быть направлена на удобство сравнения. Правила оценки представляют собой системное решение, в основе которого индивидуальное мнение эксперта. Оценки экспертов (их предпочтения) должны удовлетворять общим условиям (свойствам) анонимности, нейтральности, монотонности, пополнения и участия, непрерывности²⁴².

Анонимность состоит в том, что имена экспертов не имеют значения: после обмена голосами экспертов результат выборов не изменится. Нейтральность состоит в том, что имена экспертов не имеют значения. Анонимность и нейтральность может выполняться тогда и только тогда, когда, эксперты, принимающие участие в оценке, имеют равный статус.

При разделении коллектива экспертов на группы большое значение имеют такие свойства, как пополнение и участие. Пополнение означает, что если две непересекающиеся группы экспертов выбирают одну и ту же альтернативу, то объединение этих двух экспертов подтвердит этот выбор. Участие означает, что эксперт не может выиграть, воздерживаясь от оценивания, в сопоставлении с искренним высказыванием своего предпочтения.

Достоверность оценки повышается при соблюдении устойчивости, которая означает, что если в группе экспертов альтернатива a набирает существенно больше, чем b , то удаление или добавление небольшой подгруппы экспертов не может изменить выбор в пользу альтернативы b .

²⁴¹ Бешелев С.Д., Гурвич Ф.Г. Математико-статистические методы экспертных оценок. М.: Статистика, 1980. С. 83-84

²⁴² Оценка интеллектуальной собственности: Учеб пособие/ Под ред. С.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2003. С. 150

Если оценки экспертов обладают рассмотренными свойствами, то результат будет корректным и позволит сделать адекватные выводы о состоянии бухгалтерского учета в организациях и ранжировать их между собой.

Оценка систем бухгалтерского учета экономических субъектов является слабоформализованной задачей, поэтому следует использовать экспертов, работа которых сама по себе сложна и не ограничивается рассмотренными в данной работе вопросами. Достаточно подробно вопросы работы экспертов рассмотрены И.Н. Дрогобыцким²⁴³.

В отсутствие специально подготовленных лиц, экспертами оценки системы бухгалтерского учета могут стать аудиторы, аудиторские организации. В соответствии с п. 3 ст. 1 федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ, целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проведение аудиторской проверки не предполагает, таким образом, оценки со стороны аудиторов системы бухгалтерского учета. Вместе с тем, законом предусмотрена возможность оказания аудиторами сопутствующих (п. 4 ст. 1 Закона № 307-ФЗ) и прочих услуг (пп. 1 - 10 п. 7 ст. 1 Закона № 307-ФЗ).

Аудиторы, обладающие профессиональными возможностями, компетенциями и дополнительными знаниями в области бухгалтерского учета, не только вправе, но и должны оказывать следующие услуги:

- проведение анализа на основе сравнения основных экономических показателей деятельности организаций в рамках консультационного бенчмаркинга;
- оценку состояния системы бухгалтерского учета организаций и выявление проблемных областей;
- формирование эталонных бизнес-процессов бухгалтерского учета;
- мониторинг и совершенствование учетных бизнес-процессов хозяйствующих субъектов²⁴⁴.

²⁴³ Дрогобыцкий И.Н. Системный анализ в экономике. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009.

²⁴⁴ Кузнецова Л. Н. Применение бенчмаркинга в аудите // Бизнес Информ. – 2013. – №7. – С. 264–268

Правильность квалификации конкретной услуги «экспертная оценка состояния бухгалтерского учета и качества формирования финансовой отчетности» имеет практическое значение так, как основанием предоставления сопутствующих услуг является обязательное членство в саморегулируемых организациях аудиторов (п.9 ст.21 Закона № 307-ФЗ), а к осуществлению самим услуг предъявляются определенные правила, оказание прочих услуг не требует членства в саморегулируемых организациях аудиторов (СРО). В настоящее время действуют Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в отношении сопутствующих аудиту услуг, перечисленных в таблице 3.8.

Таблица 3.8 – Перечень сопутствующих аудиту услуг

Стандарт	Характеристики сопутствующих услуг
Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации (Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 30);	Согласованные процедуры проводятся в отношении финансовой и нефинансовой информации. Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.
Компиляция финансовой информации (Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 31);	а) компиляция финансовой информации – сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация; б) трансформация финансовой информации – преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства России, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности
Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности (Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 33).	Целью обзорной проверки является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

Таким образом, услуги по «оценке текущего состояния бухгалтерского учета в организациях» могут быть квалифицированы, как согласованные процедуры или как управленческое консультирование как прочие,

совместимые с проведением обязательного аудита, исходя из следующих оснований:

- представленный в пп. 1 - 10 п. 7 ст. 1 Закона № 307-ФЗ перечень прочих услуг не является исчерпывающим;
- такие услуги связаны с аудиторской деятельностью и их оказание не влечет возникновения конфликта интересов и не создает угрозы возникновения такого конфликта.

Отметим, что федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности прямо допускают возможность аудиторами использовать экспертные знания в области бухгалтерского учета (п. 4 ПСАД № 31); аналогичная возможность предусмотрена МСА. Оценка текущего состояния бухгалтерского учета не имеет ограничений на совместимость с обязательной аудиторской проверкой. Как отмечает Е.М. Гутцайт между бухгалтерским учетом и аудитом есть «значительная близость в технологическом» плане²⁴⁵. Технологическая близость связана с тем, что «аудитор должен, в той или иной мере, быть бухгалтером»²⁴⁶. Аналогичной точки зрения придерживается А.Д. Шеремет, считающий, что специалиста-аудитора необходимо использовать для решения близких к его специальности вопросов. В современных условиях аудитор – не просто профессиональный бухгалтер, он – профессиональный бухгалтер с дополнительными требованиями к профессиональным навыкам, профессиональным ценностям и этике, профессиональным возможностям и компетенции, т.е. с дополнительными знаниями, как это подчеркивается в восьмом Стандарте образования Международной федерации бухгалтеров. Такой специалист слишком дорого стоит, чтобы его не привлечь к выполнению сложных консультационных и других услуг, связанных с аудитом²⁴⁷.

Таким образом, привлечение аудиторов в качестве экспертов оценки текущего состояния бухгалтерского учета в организациях и выявления

²⁴⁵ Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. – М.: «ЭЛИТ 2000», ЮНИТИ-ДАНА, 2002. С. 78

²⁴⁶ Там же, с. 78

²⁴⁷ Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса. Аудиторские ведомости. 2007. № 5. С. 64

областей, требующих усовершенствований является оправданным, согласуется с нормами российского законодательства и МСА. Выбор экспертов из числа аудиторских организаций осуществляется на основе предпочтений в выборе экспертов (таблица 3.9).

Таблица 3.9 – Матрица предпочтений в выборе экспертов оценки состояния бухгалтерского учета

Виды организаций	Эксперты		
	Аудиторские организации	Консалтинговые организации	Самостоятельное проведение
Организации, прошедшие аудиторские проверки	Высокие предпочтения, экономия на стоимости	Средние предпочтения, увеличение затрат и времени	Низкие предпочтения
Организации, не прошедшие аудиторские проверки	Высокие предпочтения	Высокие предпочтения	Низкие предпочтения

Для организаций осуществляющих обязательную проверку годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности целесообразно формировать экспертную оценку на основании данных проверки так, как это значительно снижает затраты на экспертное оценивание. Бенчмаркинг предполагает сопоставление, поэтому экспертные оценки желательно выставлять нескольким организациям, чтобы одновременно формировалась база сопоставлений. Максимальная эффективность достигается в случае, когда экспертами являются аудиторы, выполнявшие аудит во всех организациях, подлежащих оцениванию.

Характеристика учетной системы экономического субъекта может являться обобщающей оценкой различных сегментов бухгалтерского учета. Для выведения общей оценки состояния бухгалтерского учета и его влияния на формирование отчетности наиболее значимыми сегментами оценки бухгалтерского и налогового учета, внутреннего контроля могут стать:

- состояние системы внутреннего контроля;
- оформление первичных учетных документов;
- полнота и достоверность ведения налогового учета и применения Положения по ведению бухгалтерского учета ПБУ 18/02;

- правильность формирования учетной политики организации, ее соответствие нормам законодательства, полнота раскрытия;
- систематичность и достоверность проведения инвентаризации;
- правильность и своевременность отражения в бухгалтерском и налоговом учете активов и фактов хозяйственной жизни.

Для проведения экспертной оценки необходимо выбрать шкалу оценок, отражающую степень несоответствия, уровень отклонений оцениваемых сегментов. Количество баллов не имеет принципиального значения, главное, чтобы выбранная шкала давала адекватное представление о системе бухгалтерского учета и позволяла ранжировать организации между собой. Пример выбора критериев оценки бухгалтерского и налогового учета, внутреннего контроля по четырехбалльной шкале, представлен в таблице 3.10.

Таблица 3.10 – Шкала критериев оценки бухгалтерского и налогового учета, внутреннего контроля²⁴⁸

Балл	Нарушения в бухгалтерском учете	Налоговые нарушения
0	Нарушения не выявлены, система внутреннего контроля эффективно предотвращает появление нарушений	Нарушения не выявлены, либо малозначительны, система учета эффективно предотвращает появление нарушений
1	Выявлены незначительные нарушения, которые носят технический и устранимый характер	Выявлены несущественные нарушения, но имеется риск санкций со стороны налоговых органов, система учета частично не предотвращает появление нарушений
2	Выявленные нарушения не оказывают существенного влияния на достоверность отчетности и налоговых расчетов	Выявлены существенные нарушения, имеется риск санкций со стороны налоговых органов, система учета в значительной степени не предотвращает появление нарушений
3	Выявленные нарушения существенно искажают бухгалтерскую отчетность организации и могут повлечь применение штрафных санкций	Выявлены существенные нарушения, система учета не предотвращает появление нарушений, имеется риск значительных санкций со стороны налоговых органов.

В основу данной шкалы заложена характеристика существенности влияния нарушения на искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности. В

²⁴⁸ Кузнецова, Л.Н. Методика экспертных оценок состояния системы бухгалтерского учета // Вестник Донского государственного технического университета.–2012.– №2 (63). С. 116

международных стандартах аудита (МСА) существенность определяется как величина пропуска, неточного или неправильного трактовки бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять недостоверный факт.

Под уровнем существенности в российском стандарте понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения²⁴⁹. Понятие существенности применяется в отношении аудита, но оно обосновано вписывается и в методику определения экспертной оценки. При проведении аудита аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок определения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Обязанности применять подобный порядок при использовании экспертных оценок нет, но он может применяться на основе соглашения сторон между аудиторской фирмой и организациями, проводящими оценку. Информирование клиентов о порядке определения уровня существенности может осуществляться любым способом. Проводить оценивание методом сплошной проверки нецелесообразно так, как такая степень точности не обусловлена потребностями исследования. Цель исследования – определить критические области бухгалтерского учета, требующие изменений. При тестировании нескольких организаций появляется дополнительная цель выявить организацию (или организации), у которой система бухгалтерского учета дает наименьшие отклонения, имеет лучшие качественные характеристики, а ее функционирование является менее затратным.

²⁴⁹ Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»

В теории аудита и в мировой практике сложились два подхода к определению существенности в аудите: дедуктивный и индуктивный.

При дедуктивном – первоначально определяется существенность в целом, а затем она распределяется на значимые статьи проверяемой отчетности, его представителями являются И.Н. Богатая, Ю.Ю. Кочинев, В.И. Подольский, А. Савин, И.В. Руденко, Н.Н. Хахонова, Р. Элиот, и др.

При индуктивном – первоначально определяется существенность значимых статей или оборотов и на основе суммирования определяется общая существенность, его представителями являются Ю.Ю. Кочинев и некоторые др.

Значительная часть авторов допускает оба подхода С.М. Бычкова, М.В. Мельник, Л.Н. Растамханова, В.П. Суйц и др. На основе этих подходов возникло и постоянно увеличивается значительное число методов определения существенности (приложение П). Несмотря на существующее многообразие методов, предпочтений в выборе применяемого уровня существенности при проведении экспертных оценок нет, неперменным является только одно правило – все организации должны тестироваться одним и тем же методом; точность тестирования повышается, если его проводят одни и те же эксперты.

После определения уровня существенности по каждой организации эксперты переходят непосредственно к оценке учетного процесса и внутреннего контроля. При обнаружении нарушения выбранных организацией или установленных законодательством правил ведения бухгалтерского и налогового учета, формирования налоговых показателей, процедур внутреннего контроля эксперты оценивают искажения в соответствии с существенностью и в зависимости от принятой шкалы, выставляют баллы. Шкала баллов определяется самостоятельно экспертами и закрепляется в принятой методике. По итогам оценки эксперты заполняют оценочный лист, содержание которого зависит от выбранной методики экспертных оценок.

В таблицах (таблицы 3.11 – 3.14) приняты следующие обозначения:

A_1, A_2, \dots, A_n – организации-участники экспертного сравнения;

a_{ij}^k – бальные оценки по j -му параметру i -го субъекта, выполненные k -м экспертом, $1 \leq j \leq m$, $1 \leq i \leq n$, $1 \leq k \leq N$.

$a_{ij}^1, \dots, a_{ij}^k, \dots, a_{ij}^N$ – совокупность оценок i -му субъекту по j -му параметру.

Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности при использовании суммы индивидуальных бальных оценок представлен в таблице 3.11.

Таблица 3.11 – Оценочный лист состояния бухгалтерского учета, процесса формирования отчетности

Наименование организации	Экспертные оценки по параметрам сравнения				Усреднённые оценки по параметрам сравнения	Итоговый рейтинг
	1	2	...	m		
A_1	$a_{11}^1, \dots, a_{11}^k, \dots, a_{11}^N$	$a_{12}^1, \dots, a_{12}^k, \dots, a_{12}^N$	...	$a_{1m}^1, \dots, a_{1m}^k, \dots, a_{1m}^N$	$\sum_k a_{11}^k, \dots, \sum_k a_{1j}^k, \dots, \sum_k a_{1m}^k$	$\sum_{j,k} a_{1j}^k$
A_2	$a_{21}^1, \dots, a_{21}^k, \dots, a_{21}^N$	$a_{22}^1, \dots, a_{22}^k, \dots, a_{22}^N$	...	$a_{2m}^1, \dots, a_{2m}^k, \dots, a_{2m}^N$	$\sum_k a_{21}^k, \dots, \sum_k a_{2j}^k, \dots, \sum_k a_{2m}^k$	$\sum_{j,k} a_{2j}^k$
...
A_n	$a_{n1}^1, \dots, a_{n1}^k, \dots, a_{n1}^N$	$a_{n2}^1, \dots, a_{n2}^k, \dots, a_{n2}^N$	...	$a_{nm}^1, \dots, a_{nm}^k, \dots, a_{nm}^N$	$\sum_k a_{n1}^k, \dots, \sum_k a_{nj}^k, \dots, \sum_k a_{nm}^k$	$\sum_{j,k} a_{nj}^k$

Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности при использовании метода среднего арифметического индивидуальных бальных оценок представлен в таблице 3.12.

Таблица 3.12 – Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности

Наименование организации	Экспертные оценки по параметрам сравнения				Усреднённые оценки по параметрам сравнения	Итоговый рейтинг
	1	2	...	m		
A_1	$a_{11}^1, \dots, a_{11}^k, \dots, a_{11}^N$	$a_{12}^1, \dots, a_{12}^k, \dots, a_{12}^N$	...	$a_{1m}^1, \dots, a_{1m}^k, \dots, a_{1m}^N$	$\sum_k \frac{a_{11}^k}{N}, \dots, \sum_k \frac{a_{1j}^k}{N}, \dots, \sum_k \frac{a_{1m}^k}{N}$	$\sum_{j,k} \frac{a_{1j}^k}{N}$
A_2	$a_{21}^1, \dots, a_{21}^k, \dots, a_{21}^N$	$a_{22}^1, \dots, a_{22}^k, \dots, a_{22}^N$	...	$a_{2m}^1, \dots, a_{2m}^k, \dots, a_{2m}^N$	$\sum_k \frac{a_{21}^k}{N}, \dots, \sum_k \frac{a_{2j}^k}{N}, \dots, \sum_k \frac{a_{2m}^k}{N}$	$\sum_{j,k} \frac{a_{2j}^k}{N}$
...
A_n	$a_{n1}^1, \dots, a_{n1}^k, \dots, a_{n1}^N$	$a_{n2}^1, \dots, a_{n2}^k, \dots, a_{n2}^N$	...	$a_{nm}^1, \dots, a_{nm}^k, \dots, a_{nm}^N$	$\sum_k \frac{a_{n1}^k}{N}, \dots, \sum_k \frac{a_{nj}^k}{N}, \dots, \sum_k \frac{a_{nm}^k}{N}$	$\sum_{j,k} \frac{a_{nj}^k}{N}$

Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности при использовании метода медианного значения индивидуальных бальных оценок представлен в таблице 3.13.

Таблица 3.13 – Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности

Наименование организации	Экспертные оценки по параметрам сравнения				Медианное значение по параметрам сравнения	Итоговый рейтинг
	1	2	...	<i>m</i>		
A₁	$a_{11}^1, \dots, a_{11}^k, \dots, a_{11}^N$	$a_{12}^1, \dots, a_{12}^k, \dots, a_{12}^N$	...	$a_{1m}^1, \dots, a_{1m}^k, \dots, a_{1m}^N$	$Me(a_{11}^1, \dots, a_{11}^N), \dots, Me(a_{1m}^1, \dots, a_{1m}^N)$	$\sum_j Me(a_{1j}^k)$
A₂	$a_{21}^1, \dots, a_{21}^k, \dots, a_{21}^N$	$a_{22}^1, \dots, a_{22}^k, \dots, a_{22}^N$	...	$a_{2m}^1, \dots, a_{2m}^k, \dots, a_{2m}^N$	$Me(a_{21}^1, \dots, a_{21}^N), \dots, Me(a_{2m}^1, \dots, a_{2m}^N)$	$\sum_j Me(a_{2j}^k)$
...
A_n	$a_{n1}^1, \dots, a_{n1}^k, \dots, a_{n1}^N$	$a_{n2}^1, \dots, a_{n2}^k, \dots, a_{n2}^N$	...	$a_{nm}^1, \dots, a_{nm}^k, \dots, a_{nm}^N$	$Me(a_{n1}^1, \dots, a_{n1}^N), \dots, Me(a_{nm}^1, \dots, a_{nm}^N)$	$\sum_j Me(a_{nj}^k)$

Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности при использовании метода среднего арифметического произведения индивидуальных бальных оценок на ранг эксперта представлен в таблице 3.14.

Таблица 3.14 – Оценочный лист состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности

Наименование организации	Экспертные оценки по параметрам сравнения				Усреднённые оценки по параметрам сравнения	Итоговый рейтинг
	1	2	...	<i>m</i>		
A₁	$a_{11}^1, \dots, a_{11}^k, \dots, a_{11}^N$	$a_{12}^1, \dots, a_{12}^k, \dots, a_{12}^N$	...	$a_{1m}^1, \dots, a_{1m}^k, \dots, a_{1m}^N$	$\frac{\sum_k a_{11}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}, \dots, \frac{\sum_k a_{1m}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}$	$\sum_{j=1}^m \frac{\sum_k a_{1j}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}$
A₂	$a_{21}^1, \dots, a_{21}^k, \dots, a_{21}^N$	$a_{22}^1, \dots, a_{22}^k, \dots, a_{22}^N$	...	$a_{2m}^1, \dots, a_{2m}^k, \dots, a_{2m}^N$	$\frac{\sum_k a_{21}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}, \dots, \frac{\sum_k a_{2m}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}$	$\sum_{j=1}^m \frac{\sum_k a_{2j}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}$
...
A_n	$a_{n1}^1, \dots, a_{n1}^k, \dots, a_{n1}^N$	$a_{n2}^1, \dots, a_{n2}^k, \dots, a_{n2}^N$	...	$a_{nm}^1, \dots, a_{nm}^k, \dots, a_{nm}^N$	$\frac{\sum_k a_{n1}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}, \dots, \frac{\sum_k a_{nm}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}$	$\sum_{j=1}^m \frac{\sum_k a_{nj}^k r^k}{\sum_{k=1}^N r^k}$

На основе итоговой матрицы экспертных оценок, эксперты определяют фактическое положение состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности в каждой организации и определяют их место по отношению друг к другу. Высокое количество баллов указывает на наличие потенциальных областей улучшений.

Пример общей оценки текущего состояния бухгалтерского учета в восемнадцати организациях на основе суммы индивидуальных бальных оценок за два года представлен в приложениях Р, С – С 10.

Для рассмотренных всех 18 организаций уровень существенности определялся одним методом на основе следующих значимых показателей:

- выручка от продаж – 2 %;
- валюта баланса – 2 %;
- прибыль до налогообложения – 5 %;
- собственный капитал – 10 %.

Сильно отклоняющееся наибольшее и наименьшее значение не принимаются в расчетах. На основе оставленных показателей определяется среднеарифметическое значение, а округленный единый уровень существенности распределяется на значимые статьи отчетности в соответствии с их весом в статьях отчетности.

Проведение экспертных оценок предполагает, что заказчик полностью знакомится с применяемой методикой, данное положение можно предусмотреть в договоре.

В примере, приведенном в приложении Т оценки выставлялись экспертами, являющимися одновременно руководителями аудиторских проверок данных организаций по четырехбальной шкале от «0» до «3» баллов в соответствии с методом суммирования индивидуальных бальных оценок (таблица 3.11) по следующим параметрам:

- состояние внутреннего контроля;

- документальное оформление фактов хозяйственной жизни, прежде всего, первичных учетных документов;
- обоснованность учетной политики,
- точность учета расчетов по налогу на прибыль;
- соблюдение установленного порядка проведения инвентаризации;
- полнота и достоверность отражения в бухгалтерском учете активов и операций организации;
- полнота и достоверность ведения налогового учета.

Оценки, выставленные экспертами за каждый параметр, суммируются, образуя общую оценку состояния бухгалтерского учета организаций. Общая оценка состояния бухгалтерского и налогового учета в сумме формируют итоговый рейтинг организации за год (приложение С 3, С 6). За 2008 г. лучшая общая оценка и итоговый рейтинг выставлены ООО «Т», не имеющему существенных искажений и оцененному экспертами в «0» баллов; соответственно худшая общая оценка 18 баллов и итоговый рейтинг 21 балл принадлежит ОАО «П», по всем оцениваемым параметрам у организации выявлены существенные нарушения организации и ведения бухгалтерского учета (приложение С 1). Графическое отражение общей оценки и итогового рейтинга экспертов за 2008 г. представлено в приложениях С , С 2, С 4.

Аналогично выполнена экспертная оценка организаций за 2009 г. (приложение С 1, С 2, С 7). Сравнительная оценка за два года формирует тренд состояния бухгалтерского и налогового учета, формирования отчетности (приложение С 9).

В данном примере каждую организацию оценивает один эксперт, и его оценка является искомой, если экспертов несколько следует применить методику суммарной оценки нескольких значений (таблица 3.11) либо средней оценки (таблица 3.12).

В приложении С 10 представлен пример суммарной оценки, проведенной тремя экспертами, т.е., всеми участниками аудиторской группы. Организации

остались на тех же местах в рейтингах, уточнилась их позиция только в том случае, когда одинаковый рейтинг был у нескольких организаций.

При использовании в рассматриваемом примере метода медианных значений, который состоит в сортировке оценок по возрастанию и выборе оценки, стоящей в середине отсортированного ряда, то полученные значения практически совпали с использованным методом индивидуальных оценок; расхождения возникли только в одном случае по ООО «С», что характеризует объективность индивидуальных оценок (приложение С 10).

Метод произведения среднего арифметического индивидуальных балльных оценок на ранг эксперта применим в случаях работы экспертов различной квалификации. Так к оцениванию могут привлекаться внутренние и внешние аудиторы, результат руководителя аудиторской проверки может котироваться более весомо, чем аудиторов.

Выбор конкретного метода принадлежит экспертам и зависит от количества экспертов, принимающих участие в проекте, их квалификации, числа, оцениваемых организаций; его применение должно быть согласовано с заказчиками (таблица 3.15).

Таблица 3.15 – Предпочтения в выборе вариантов экспертных оценок состояния бухгалтерского учета

Условие применения метода	Метод
Каждую организацию оценивает один эксперт, малочисленность объектов оценки	Сумма индивидуальных балльных оценок
Количество экспертов, оцениваемых каждую организацию больше одного	Среднее арифметическое индивидуальных балльных оценок
Наиболее точный метод оценки с количеством экспертов не менее трех, оптимален при использовании шкалы оценок с высокой градацией	Медианное значение индивидуальных балльных оценок
Эксперты имеют различное влияние	Среднее арифметическое произведения индивидуальных балльных оценок на ранг эксперта

Выводы являются более достоверными, если они характеризуют состояние бухгалтерского учета и налогового учета в организациях за несколько лет:

сравнение рейтингов, основанных на экспертной оценке за 2008 и 2009 гг. представлено в приложении С 9. Сравнение за два года определило лучшие организации: ООО «Т» – 0 баллов, ООО «Д» – 4 (2008 г.) и 5 баллов (2009 г.), ООО «Е» – 4 (2008 г.) и 6 баллов (2009 г.). Несмотря на лучшую рейтинговую оценку ООО «Т» – 0 баллов, эксперты в качестве эталонной выбрали ООО «Д». Причинами такого выбора стали следующие факторы: многообразие, значительный объем и сложность выполняемых операций в данном обществе, устойчивость положительных оценок в течение двух лет. Экспертами ООО «Д» рекомендовано в качестве организации, имеющей лучшую деловую практику по ведению бухгалтерского и налогового учета, формированию отчетности, оно может рассматриваться в качестве эталонной организации с целью анализа причин достижения высокого качества формирования учетной информации и бухгалтерской отчетности.

ООО «Т» применяет ограниченный набор операций и имеет незначительных их объем. Несмотря на высокие экспертные оценки, опыта полезного для распространения в других организациях в ООО «Т» не накоплено.

Оценка состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности экспертами, не являющимися сотрудниками организации, проводится на основе договора, который должен включать следующие условия:

- характер задания: проведение экспертной оценки состояния бухгалтерского учета и процесса формирования бухгалтерской отчетности;
- проведение сравнения между организациями, подвергающимися экспертной оценке;
- указание, что в ходе экспертной оценки не выявляются все ошибки и недостатки, например, недобросовестные действия;
- характер и объем информации, которая будет предоставлена эксперту для экспертной оценки;

- принципы и основные положения методики проведения экспертных оценок;
- предполагаемое использование информации после проведения экспертной оценки;
- форму отчета о проведении экспертной оценки состояния бухгалтерского учета и процесса формирования бухгалтерской отчетности.

Привлечение аудиторских организаций к экспертной оценке и проведению бенчмаркинга является устоявшейся практикой во многих странах. Значительное место бенчмаркинг занимал в деятельности аудиторско-консалтинговой фирмы Arthur Andersen²⁵⁰.

Главным преимуществом этого метода является возможность использования для принятия оптимальных решений о проведении бенчмаркинга опыта и интуиции компетентного специалиста. Экспертным путем могут устанавливаться области проведения бенчмаркинга. К достоинствам данного метода можно отнести отсутствие необходимости точных данных и дорогостоящих программных средств, а также простоту расчетов. Однако у данного метода есть и недостатки: к ним можно отнести трудность в привлечении независимых экспертов и затратность, требуются высококвалифицированные специалисты, так как сам метод «представляет собой искусство»²⁵¹.

Метод экспертных оценок находит все большее распространение в различных областях, чему способствует, как совершенствование методологии, так и применение компьютерных систем поддержки. К числу таких систем следует отнести программные средства, позволяющие использовать знания и опыт высококвалифицированных экспертов специалистами менее высокой квалификации. Одними из наиболее значимых являются компьютерные

²⁵⁰ Белоколовин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : автор. дис. ... канд. экон. наук : 23.00.02. М. – 2006. С. 39.

²⁵¹ Голубков Е.П. Маркетинговые исследования: теория, методология, практика. М.: Издательство «Финпресс», 2003. С. 252.

системы, позволяющие непосредственно поддерживать процедуры получения, обработки и анализа экспертной информации, – автоматизированные системы экспертного оценивания. В крупных организациях, использующих бизнес-процессы более эффективно оценивать именно их.

Развитие информационных технологий позволяет проводить сравнение через сеть «Интернет», например, проект Новозеландского исследовательского центра организационного совершенствования²⁵² позволяет определить области, требующие совершенствования на базе модели классификации процессов, разработанный в США Американским центром производительности и качества и аудиторско-консалтинговой фирмой Arthur Andersen²⁵³. Аналогичную схему использует Японский центр производительности для социально-экономического развития.

3.3 Развитие бухгалтерского учета в организации на основе методики самооценки

Развитие экономики, финансовых рынков требует непрерывного совершенствования бухгалтерского учета. Правила ведения учета, формирования отчетности, которые еще вчера удовлетворяли общество, сегодня уже не обеспечивают потребности отдельных пользователей и общество в целом. В последнее десятилетие доминантой развития бухгалтерского учета стало внедрение МСФО, что отражает наметившуюся тенденцию, вызванную глобализацией мировых процессов. Однако полномасштабное внедрение МСФО – это долгосрочный затратный проект, выгоды, от внедрения которого получают не все участники рынка. Речь в данном

²⁵² URL: <http://www.bpir.com>

²⁵³ Белокооровин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : автор. дис. ... канд. экон. наук : 23.00.02. М. – 2006. С. 39.

случае идет о тех субъектах предпринимательства, которые в силу своих ограниченных размеров не могут участвовать в распределении мировых финансовых ресурсов. Именно для них должны создаваться возможности для повышения эффективности деятельности на основе иных возможностей. Кроме того, не только для определенных участников бизнеса, но и для некоторых стран может быть неоправданно затратной и даже невыполнимой имитация той модели учета, которая доминирует в нескольких развитых странах. Редактор журнала «Бухгалтерский учет в Европе» Питер Уолтон на XXXII конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров в своем выступлении отметил, что финансовый кризис высветил несовершенство МСФО, которые «являются далеко не идеальными и нуждаются в совершенствовании»²⁵⁴. Питер Уолтон косвенно подтвердил мысль, что развитие норм учета должно осуществляться повсеместно не только на централизованном уровне, но и в каждом субъекте бизнеса, профессиональном объединении.

Конституция РФ (ст. 71) определяет, что в Российской Федерации официальный бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске. Конституция (ст. 71) закрепляет бухгалтерский учет в качестве конституционной гарантии единого рынка, единства экономического пространства, одной из основ конституционного строя России²⁵⁵. Однако инструменты, гарантирующие достоверность отчетности, в должной мере не разработаны.

Конституция Российской Федерации определяет официальный характер бухгалтерского учета и предполагает его публичность, а значит, необходимость гарантий, которые позволяли бы в публичных целях обеспечить достоверность

²⁵⁴ Гетьман В.Г. XXXII Конгресс Европейской Ассоциации Бухгалтеров. Все для бухгалтера. 2009. № 8

²⁵⁵ Конституция Российской Федерации : офиц. текст. [Электронный ресурс] : СПС КонсультантПлюс

учетной информации, что осуществляется посредством составления и предоставления заинтересованным пользователям финансовой отчетности. Однако нынешнее состояние бухгалтерского учета и качество отчетности не вызывают у пользователей должного доверия. Задача формирования достоверной отчетности должна решаться усилиями всех заинтересованных сторон и, прежде всего, регулятора учета посредством установления необходимых регулятивов и условий, требующих непрерывного повышения качества информации, содержащейся в финансовой отчетности. В свою очередь, организации, формирующие финансовую отчетность, должны не только выполнять требования регулятора бухгалтерского учета, но и прилагать самостоятельные усилия для представления качественной финансовой информации заинтересованным пользователям, что позволит увеличить как доверие, так и эффективность действий всех участников экономического оборота. Определенная деятельность должна осуществляться саморегулируемыми организациями и заинтересованными пользователями, по меньшей мере, они должны сформулировать разумные требования к информации, содержащейся в отчетности. Невозможно сформировать качественную информацию без должной организации учетного процесса, который также подлежит постоянному улучшению.

Развитие бухгалтерского учета, как информационной составляющей бизнеса должно осуществляться с использованием всех возможных инструментов. В настоящее время в России недостаточно уделено внимания такой компоненте развития, как поощрение лучших примеров организации бухгалтерского учета, проведение самооценивания посредством сравнения с лучшими достижениями и внедрение этих достижений в практику организаций, которая не только не противоречит внедрению глобальных стандартов, но и поможет сделать их адаптацию в России более успешной. Участие организаций в конкурсах способствует совершенствованию организации бухгалтерского учета и качества формирования финансовой отчетности, что соответствует существующим мировым тенденциям.

Термин «самооценка» заимствован управленческой теорией и практикой из психологии, где он означает оценку личностью самой себя.²⁵⁶ В трактовке С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой самооценка – это «оценка самого себя, своих достоинств и недостатков»²⁵⁷. Подход к содержанию самооценки, появившись в психологии, активно реализуется применительно к деятельности организации. Единого мнения к сущности самооценки в организации не сложилось, выделим следующие подходы, определяющие данную дефиницию как:

- метод определения состояния организации (М.Г. Конка);
- сравнительный анализ с иными организациями, прежде всего, эталонными, один из этапов бенчмаркинга (Б. Андерсен, В.И. Галеев, Т.Ю. Дворук);
- элементу конкурсов в области качества: национальных, отраслевых, функциональных (Э.А. Белокоровин, Ю.В. Вылгина, Д. Маслов, Е.А. Михайлова);
- этап совершенствования деятельности организации и повышения профессионализма сотрудников (Т. Конти, Ю.Р. Еналеева, Т.А. Салимова, К. Туоминен).

М.Г. Конка полагает, что самооценка является средством выявления скрытых, незаметно подкрадывающихся организационных напряжений, одной стороны и важным элементом выработки инновационных планов и получения конкретных решений по снятию напряжений с другой²⁵⁸. Соглашаясь с правомерностью данного подхода, следует отметить его ограниченность в отсутствии сопоставления положения организации с другими субъектами бизнеса, что в эпоху глобализации существенно снижает информативность такой диагностики.

²⁵⁶ Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1980. С. 1176.

²⁵⁷ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. М.: Азбуковник, 1999. С. 640.

²⁵⁸ Конка М.Г. Один стратегический подход к использованию самооценивания и бенчмаркинга. Избранные труды 40-го конгресса Европейской организации по качеству. Берлин, сентябрь, 1996. М.: ГП «Стандарты и качество», 1997. С. 149

Профессор Б. Андерсен считает, что самооценка – «это метод, предназначенный для оценивания уровня показателей организации и ее процессов»,²⁵⁹ В.И. Галеев и Т.Ю. Дворук утверждают, что – это «вид сопоставительного анализа деятельности организации с какой-либо моделью, эталоном»²⁶⁰. Следует добавить, что определение места организаций среди иных компаний дает информацию для анализа и принятия решений по дальнейшему совершенствованию деятельности с помощью различного инструментария, в т.ч., и бенчмаркинга. Р. Манн полагает, что самооценка является этапом процесса бенчмаркинга, предваряет его проведение²⁶¹. Следует согласиться с возможностью, но не обязанностью выделения самооценки в нулевой этап при проведении бенчмаркинга. Вместе с тем не обязательно после самооценки проводить бенчмаркинг.

Такие авторы, как Э.А. Белокоровин, Ю.В. Вылгина, Д.В. Маслов, Е.А. Михайлова подробно раскрывают самооценку как элемент различных конкурсов в области качества. Самооценка – это всесторонний, систематический и регулярный анализ деятельности и результатов организации в соответствии с моделью совершенствования EFQM²⁶². Целью учреждения большинства премий в области качества является не столько признание заслуг и награждение победителей, сколько распространение лучшего опыта и возможность всем организациям сравнить себя с лидерами, определить свою конкурентную позицию. Так, победители Премии М. Болдриджа обязаны принимать участие в бенчмаркинге, что объединяет данный подход с предыдущим, но не исчерпывает его.

Т. Конти считает, что на основе самооценки анализируются способности организации решать свои основные задачи и достигать своих целей, в частности ее возможности сохранять и повышать конкурентоспособность при

²⁵⁹ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 65

²⁶⁰ Галеев В.И. Самооценка – метод совершенствования системы менеджмента качества. Сертификация. 2002. № 1. С. 20

²⁶¹ Манн Р. Глобальная сеть бенчмаркинга // Деловое совершенство – 2005, №3. С.

²⁶² Маслов Д.В., Белокоровин Э.А., Вылгина Ю.В. Современные инструменты управления: Бенчмаркинг. Иваново, ГОУВПО: «ИГЭУ им. В.И. Ленина». 2009. С. 142

изменении внешних условий²⁶³. По мнению К. Туоминена процедура самооценки служит средством выявления потребностей компании в изменениях и определения ее готовности к их проведению²⁶⁴. Данный подход объединяет все предыдущие, так как основу совершенствования деятельности организаций составляют все перечисленные подходы. Как отмечают Т.А. Салимова и Ю.Р. Еналеева, он является «наиболее комплексным и обобщающим»²⁶⁵.

Проведение самооценки в бухгалтерском учете оправдано, но этот процесс ограничен такими факторами, как отсутствие профессионального национального конкурса в области бухгалтерского учета, малочисленностью примеров и компаний, участвующих в распространении опыта. Существующая практика показывает, что проведение самооценки дает организациям дополнительные выгоды, использование данного метода в бухгалтерском учете предполагает следующие преимущества:

- получение целостной объективной оценки, состояния учетного процесса на основе выявления и анализа учетных бизнес-процессов;
- позволяют руководству составить представление о потребностях и возможностях (потенциале) службы бухгалтерского учета;
- создает предпосылки систематического совершенствования учетных процессов в организации;
- способствует профессиональному обучению сотрудников бухгалтерии и распространению принципов всеобщего менеджмента качества;
- вовлекает сотрудников в творческий процесс по распространению лучшей учетной практики;
- возможность стимулировать профессиональные достижения работников, их целеустремленность к распространению знаний.

Ядро системы самооценки в бухгалтерском учете составляют: бизнес-процессы, система показателей, план ее проведения. Документированная

²⁶³ Конти Т. Самооценка в организациях. М.: РИА «Стандарты и качество», 1999. С. 20

²⁶⁴ Туоминен К. Качество управления изменениями. М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С. 9

²⁶⁵ Салимова Т.А., Еналеева Ю.Р. Самооценка деятельности организации. М.: Академический проспект, 2006. С.34

информация по самооценке за несколько лет позволяет выявить тренды в деятельности организации, отдельных работников, определить состояние системы бухгалтерского учета относительно иных организаций.

Повышение качества учетной информации полностью сочетается с широко применяемыми концепциями качества. Сознвая роль качества в достижении конкурентных преимуществ, правительства различных стран создают благоприятные условия для повышения качества продукта национальных компаний. Одним из таких условий является учреждение национальных премий в области качества. В основу практически всех моделей премирования заложены принципы всеобщего менеджмента качества:

- лидерство руководства и последовательность в достижении целей;
- менеджмент на основе понимания процессов и фактов;
- вовлечение персонала;
- непрерывная познавательная деятельность и инновации;
- развитие партнерства;
- ориентация на потребителя;
- взаимодействие с обществом;
- ориентация на результаты.

Наиболее известна в мире американская Национальная премия по качеству Малкольма Болдриджа (премия Болдриджа), созданная при поддержке правительства США и служащая катализатором достижения высокого качества деятельности американских компаний. Премия Болдриджа повлияла на организацию конкурсов в области качества в глобальном масштабе: аналогичные премии учреждены во многих странах, в Европе, а несколько лет назад – и в Российской Федерации.

Большинство проводимых конкурсов учреждены не столько для награждения победителей, сколько для распространения лучших приемов существующей практики деятельности, обеспечивающих высокие достижения в предпринимательстве и должное удовлетворение потребителей. Данный тезис полностью распространяется на потребителей учетно-аналитической

информации так, как им необходима информация со все увеличивающимися качественными характеристиками.

Учреждение премии в области качества в США вызвано такими причинами как: потеря лидерства Соединенными Штатами создаваемых продуктов и процессов, понимание американским бизнесом того, что низкое качество уменьшает на 20 процентов коммерческие доходы компаний, необходимость стратегического планирования качества и программ повышения качества, которые становятся более существенными для благосостояния экономики США и способности национальных компаний эффективно конкурировать на глобальном рынке²⁶⁶.

Цели премии М. Болдриджа сформулированы следующим образом:

- помочь стимулировать деятельность американских компаний по повышению качества и росту производительности, используя для этого чувство гордости за достижение высоких результатов и их признание и одновременно добиваясь высокой конкурентоспособности благодаря более высокой прибыли;
- признать достижения тех компаний, которые улучшают качество своих товаров и услуг и служат примером для остальных видов бизнеса;
- разработать рекомендации и критерии, которыми могли бы воспользоваться бизнес, промышленность, органы власти и другие структуры при оценивании своих усилий, направленных на повышение качества;
- выдать конкретные рекомендации остальным руководителям американских предприятий, которые стремятся добиться отличного качества; предоставить им подробную информацию о действиях победителей, сумевших изменить свою культуру и добиться признания²⁶⁷.

²⁶⁶ Czarnecki M. T. Benchmarking Strategies in Accounting and Finance, American Institute of Certified Public Accountants, 1995. P. 6-2

²⁶⁷ Эванс, Дж. Р. Управление качеством. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 86

Учредителями премии разработаны ее критерии, которые постоянно совершенствуются, а сама премия, по сути, стала Национальной программой качества и инструментом самосовершенствования деятельности компаний. Именно критерии премии являются основой самооценки, проводимой многочисленными компаниями, которые не являются участниками конкурса, но нацелены на проведение улучшений в настоящем и достижение лидерства в будущем. Сравнивая результаты проводимой самооценки с победителями конкурса, руководство компаний может определить «результаты» деятельности и «возможности» проведения потенциальных улучшений в области качества.

В Японии, стране родоначальнице многочисленных концепций качества, учрежден приз Э. Деминга, вручение которого означает, что производимые товары и оказываемые услуги соответствуют критериям качества, выпускаются и поставляются экономически обоснованным образом, ориентированы на потребителя, а компания их производящая (оказывающая) стремится к всеобщему социальному благополучию. В отличие от американской премии, приз Э. Деминга присуждается за достижение технологического лидерства.

Получила достаточное распространение Европейская премия качества (вручается с 1992 г.), присуждаемая по двум направлениям: за высокие результаты, достигнутые на основе использования системы управления качеством и за достижение наибольших успехов. Критерии данной премии имеют некоторые отличия от премий, учреждаемых в Америке. Так, критерии, связанные с влиянием на общество в первую очередь оценивают подходы к качеству жизни, окружающей среде, бережному использованию глобальных ресурсов. В Европе много лет действует принцип «устойчивого развития», в соответствии с которым, общество обязано передать окружающую среду будущим поколениям, в состоянии не хуже, чем то в котором она находится сейчас. При осуществлении предпринимательской деятельности должен соблюдаться баланс интересов экономики, социальной сферы и экологии.

Национальные премии в области качества учреждены в большинстве развитых стран мира – более 60 стран вручают национальные награды за качество на базе этих премий²⁶⁸. Наиболее полный перечень существующих премий систематизирован Е.А. Михайловой, которой проанализирована тридцать одна Национальная премия в области качества²⁶⁹. Практически все национальные премии европейских стран, а также Индии основаны на критериях Европейской премии по качеству.

Условия участия в таких программах предполагают кроме демонстрации конкурентных преимуществ, применение в практике концепции бенчмаркинга, которую можно определить, как систематическую и непрерывную оценку процессов, практик и методологии бухгалтерского учета компании, сравнение их с процессами и практиками и методологиями компаний-лидеров в целях получения информации и принятия решений, для усовершенствования собственной деятельности. В национальных премиях качества США, Японии, Европейской премии закреплена норма в соответствии, с которой ее лауреаты обязаны оказывать содействие в проведении бенчмаркинга²⁷⁰. Европейский фонд управления качеством аккумулирует опыт ведущих организаций Европы, победителей и участников конкурса в базе данных лучшей практики. Эта информация является основой для проведения бенчмаркинга между организациями членами фонда и компаниями использующими эту модель для совершенствования деятельности²⁷¹. По данным Европейского фонда управления качеством, модель совершенствования, разработанная этой организацией в рамках Европейской премии качества, используют более 20 000 различных компаний Европы. В их числе, 15 из 25 крупнейших компаний Евросоюза и 9 из 13 компаний ЕС, входящих в 50 ведущих компаний мира²⁷².

²⁶⁸ Why Baldrige? Baldrige National Quality Program. – NIST, 2003. P. 1

²⁶⁹ Михайлова Е.А. Бенчмаркинг. – М.: ООО Фирма «Благовест-В», 2002. С. 20-26

²⁷⁰ Белокопровин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 23.00.02. М. 2006. С. 36

²⁷¹ Маслов Д.В. От качества к совершенству. Полезная модель EFQM. М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С. 82

²⁷² URL: <http://www.exellenceone.efqm.org>

Во многих странах организаторы конкурса качества обладают большой информационной, методологической и организационной инфраструктурой для осуществления бенчмаркинга, они помогают организациям:

- систематизировать подходы к бенчмаркингу;
- обмениваться знаниями и опытом;
- узнавать лучшие подходы к решению проблем;
- развивать обмен информацией и общение с использованием сети «Интернет».

В современной России с 1996 г. для организаций учреждены ежегодные Государственные премии РФ в области качества, а с 1997 г. присуждаются Премии Правительства РФ (Премии Правительства РФ в области качества, учреждены постановлением Правительства РФ), что положительно влияет на адаптацию российского бизнеса к условиям конкуренции отечественного и мирового рынков²⁷³.

Критерии и модель премии Правительства РФ в области качества гармонизированы с критериями и моделью Европейской премии качества с некоторыми различиями, учитывающими специфику российского бизнеса. Критерии конкурса являются для российских организаций ориентиром достижений, а стремление к победе в конкурсе может стать инструментом целенаправленного инновационного развития, совершенствования деятельности и повышения конкурентоспособности, прежде всего, самой организации.

Ежегодно присуждается не более 12 премий, по трем номинациям в зависимости от численности работников организации²⁷⁴. Многие общественные организации включаются в процесс повышения качества и учреждают самостоятельные премии. Например, с 1993 г. проводятся общественные

²⁷³ URL: <http://www.vniis.ru/qualityaward>

²⁷⁴ Постановление Правительства РФ от 24.02.1999 № 206 «Об утверждении Положения о премиях Правительства Российской Федерации в области качества»

конкурсы на звание «Лучший менеджер по качеству», на лучшую работу в области обеспечения качества и др.

Учрежден конкурс на соискание Национальной премии в области аудита, оценки, экспертизы и консалтинга, в соответствии с которым премии присуждаются организациям и физическим лицам за достижение значительных результатов в области аудита, оценки, экспертизы и консалтинга, внедрение высокоэффективных методов менеджмента качества предоставляемых услуг²⁷⁵. Критерии Национальной премии в области аудита, оценки, экспертизы и консалтинга полностью гармонизированы с критериями Премии Правительства Российской Федерации в области качества.

Сравнительная характеристика критериев наиболее влиятельных премий в области качества выявляет значительное сходство критериев оценки (таблица 3.16). В премиях, направленных на достижение качества различается доля того или иного критерия в общем результате – в Европе большее значение придается экономическим показателям и воздействию на общество. В России соотношение баллов по группе «Возможности» больше, чем по группе «Результаты» - соответственно 55% и 45%, соответственно, для российских организаций возможности или потенциал более важные критерии, чем уже достигнутые результаты. Организации-лауреаты обязаны содействовать заинтересованным организациям в ознакомлении со своим опытом работы²⁷⁶. Организация, представившая на конкурс свои материалы, получают их объективную оценку группой экспертов, представляемую в виде экспертного заключения, содержащего отмеченные экспертами сильные стороны деятельности организации, области, где можно ввести улучшения, а также балльную оценку, позволяющую конкурсанту сопоставить свой уровень с уровнем победителей.

²⁷⁵ Национальная премия в области аудита, оценки экспертизы и консалтинга: руководство для участников конкурса 2009 года. URL: <http://www.profsro.ru>.

²⁷⁶ <http://www.vniis.ru/qualityaward>

Таблица 3.16 – Критерии премирования в области качества

Премия	Критерии премирования и их соотношение
1. Премия Правительства РФ в области качества, 2. Национальная премия в области аудита, оценки, экспертизы и консалтинга	1) лидирующая роль руководства – 11%; 2) политика и стратегии организации в области качества – 8%; 3) персонал – 11%; 4) партнерство и ресурсы – 9%; 5) процессы, осуществляемые организацией 16%; 6) удовлетворенность потребителей качеством продукции и услуг – 20%; 7) удовлетворенность персонала 8%; 8) влияние организации на общество – 5%; 9) результаты работы организации – 12%.
3. Европейская премия качества	1) степень удовлетворения потребителей – 20%; 2) результаты бизнеса - 15%; 3) процессы – 14%; 4) лидерство (руководство) – 10%; 5) удовлетворение персонала – 9%; 6) ресурсы – 9%; 7) управление персоналом – 9%; 8) политика и стратегия – 8%; 9) влияние на общество – 6%.
4. Премия М. Болдриджа	1) лидерство руководства – 10%; 2) стратегия планирования качества – 6%; 3) ориентация на потребителя и рынок – удовлетворенность потребителей – 30%; 4) информация и анализ – 7%; 5) использование человеческих ресурсов 15%; 6) управление процессом – обеспечение качества товаров и услуг – 18%; 7) результаты в области качества - 14%.
5. Премия Деминга	1) стратегия и цели; 2) организация и управление; 3) образование; 4) информация; 5) анализ; 6) стандартизация; 7) контроль качества; 8) непрерывность; 9) результаты; 10) действия и реакция (нет данных).

Учрежденные в стране премии не затрагивают один из центральных сегментов управления – бухгалтерский учет. Многочисленные общественные организации учреждают конкурсы, имеющие целью выявить лучших в профессии, но, не получив широкой известности ни один конкурс в сфере бухгалтерского учета для организаций. Исходя, из роли, которую играет бухгалтерский учет в информационной экономической системе страны, следует уделить данному направлению деятельности большее внимание и ресурсное обеспечение. Представляется, что следует учредить Национальную

премию качества в области бухгалтерского учета, на основе подходов, заложенных в премии Правительства, доработав критерии, необходимыми индикаторами, отвечающими специфике бухгалтерского учета.

Результаты авторского исследования, проводимого среди главных бухгалтеров, показали заинтересованность данной категории лиц в учреждении Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет». По результатам анкетирования на вопрос «Считаете ли Вы, целесообразным учреждение Премии качества в номинации «бухгалтерский учет?» 15,9 % респондентов ответили, что хотели бы принять участие в конкурсе, еще 18,9 % хотели бы воспользоваться результатами конкурса для самооценки. Таким образом, более трети опрошенных организаций заинтересованы в проведении конкурса. Среди работников бюджетной сферы лиц, заинтересованных в рассматриваемой номинации больше: готовых принять участие в конкурсе 23%, а желающих проводить самооценку – 41%. Остальные респонденты или затруднились ответить – 26,8%, или не считают данное мероприятие для себя полезным – 38,3% (рисунок 3.10).

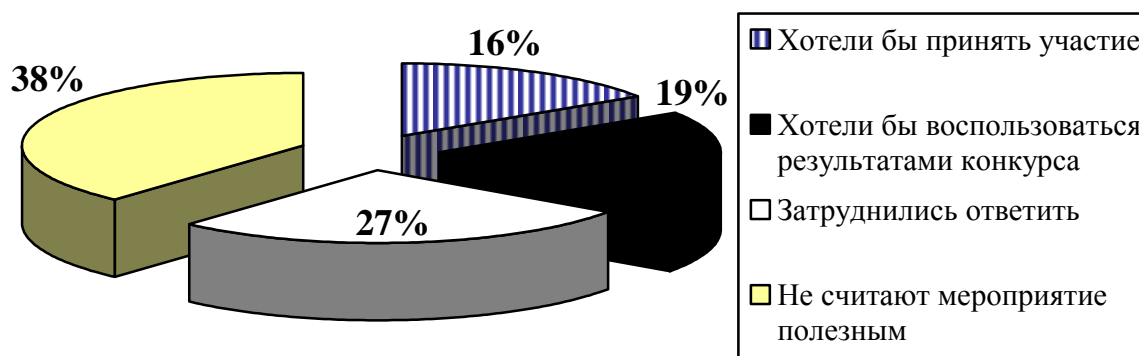


Рисунок 3.10 – Распределение ответов по вопросу учреждения Премии качества в номинации «Бухгалтерский учет»

Исходя из форм организации бухгалтерского учета многообразия решаемых задач, целесообразно достижения участников конкурса рассматривать по нескольким категориям. При организации конкурса можно выделить следующие категории:

- организации, оказывающие специализированные услуги по бухгалтерскому учету (в т.ч., аудиторские и консалтинговые

организации, имеющие специализированные подразделения по оказанию бухгалтерских услуг);

- специализированные издательства по бухгалтерскому учету и интернет-ресурсам;
- учебные заведения, осуществляющие подготовку специалистов по бухгалтерскому учету.

Отдельно следует выделить наиболее массовую категорию – бухгалтерские службы юридических лиц. Конечно, бухгалтерские службы не являются самостоятельными участниками экономического оборота, их организация, используемые технологии разнятся, но возможность определять лучшие достижения учетной практики, может стать эффективным инструментом не только совершенствования методики, организации учета, но и управления российских компаний.

При разработке критериев модели премии следует учитывать необходимость унификации премии в номинации «Бухгалтерский учет» с критериями Премии Правительства. В зависимости от категории критерии в должной мере варьироваться. Содержание критериев и их составляющие модели премии могут быть следующие.

Критерий 1. Лидирующая роль руководства

Содержание критерия: Как руководители организации совместно с главным бухгалтером определяют цель деятельности службы бухгалтерского учета, вырабатывают стратегию развития, способствуют достижению цели развития; как они формируют ценности, необходимые для достижения долгосрочного успеха на основе разработанных мероприятий и личного примера; насколько они вовлечены в деятельность, обеспечивающую целостность и слаженность работы всей системы менеджмента организации, ее дальнейшее развитие.

Составляющие критерия:

1.1. Постановка цели, выработка стратегии развития бухгалтерского учета, способствующей достижению долгосрочного успеха:

- постановка и ведение стратегического учета в организации;
- разработка плана развития бухгалтерского учета в организации;
- принятие, знание и соблюдение работниками этических принципов бухгалтерского учета;
- развитие руководителями бухгалтерской службы творчества и инноваций в бухгалтерском учете, выделение ресурсов на эти цели;
- поддержка и стимулирование руководителями бухгалтерской службы дальнейшего совершенствования профессиональной деятельности работников;
- проведение политики, выработка стратегии, направленной на повышение качества бухгалтерской отчетности и всей формируемой учетно-аналитической информации;
- обеспечение измерения, анализа и совершенствования учетных бизнес-процессов.

1.2. Формирование ценностей, необходимых для достижения долгосрочного успеха на основе разработанных мероприятий и личного примера:

- членство главного бухгалтера и других руководителей бухгалтерской службы в профессиональных саморегулируемых организациях бухгалтеров и аудиторов, активность участия в их деятельности;
- организация научно-инновационного сотрудничества с высшими учебными заведениями;
- создание атмосферы партнерства и сотрудничества как внутри службы бухгалтерского учета, так и с внешними организациями, пользователями отчетности;

1.3. Вовлеченность руководителей бухгалтерского учета в деятельность, обеспечивающую эффективность работы системы менеджмента организации в целом, ее дальнейшее развитие, на основе изменений:

- лидерство главного бухгалтера в планировании развития бухгалтерской службы;

- понимание руководителями, главным бухгалтером внутренних и внешних побудительных причин в изменении системы организации бухгалтерского учета, внутреннего контроля.

1.4. Участие главного бухгалтера в работе с внешними и внутренними пользователями отчетности:

- взаимодействие с контрагентами в представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- запрос от контрагентов бухгалтерской (финансовой) отчетности, для анализа и принятия решений;
- запрос от контрагентов дополнительной учетно-аналитической информации для анализа и принятия решений;
- участие в программах бенчмаркинга и др.

Критерий 2. Политика и стратегия организации в области качества

Содержание критерия: Как служба, осуществляющая функции бухгалтерского учета, реализует цели своей деятельности и стратегию развития посредством ориентации на пользователей отчетности и иной учетной информации, разработку политики, планов, целей и процессов.

2.1. Определение существующих и прогнозных потребностей и ожиданий заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности для разработки стратегии развития службы бухгалтерского учета и повышения качества бухгалтерской отчетности;

- постановка целей, разработка планов повышения качества учетно-аналитической информации и бухгалтерской отчетности;
- определение, понимание и предвидение направлений развития бухгалтерского учета и качества бухгалтерской отчетности, включая развитие управленческого учета в организациях-конкурентах;
- стимулирование и поддержка главным бухгалтером (иными руководителями службы бухгалтерского учета) атмосферы сотрудничества между работниками;

2.2 Разработка, анализ и актуализация политики и стратегии:

- формирование баланса краткосрочных и долгосрочных потребностей и ожиданий внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности;
- проведение SWOT-анализа, определение наиболее значимых факторов успеха деятельности;
- определение основных потребностей и возможностей партнерских отношений, членства и сотрудничества с различными профессиональными некоммерческими организациями в целях реализации политики и стратегии развития бухгалтерского учета в организации;
- определение результативности политики и стратегии.

2.3. Ознакомление потребителей учетно-аналитической информации и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности с политикой и стратегией в рамках ключевых процессов:

- разъяснение политики и стратегии потребителям учетно-аналитической информации и внутренним пользователям бухгалтерской отчетности, оценка их осведомленности о политике и стратегии организации;
- создание механизмов, оценивающих повышение качества учетно-аналитической информации и бухгалтерской отчетности организации.

Критерий 3. Персонал.

Содержание критерия: как в службе бухгалтерского учета осуществляется управление персоналом, развиваются и используются его знания и потенциал на индивидуальном уровне, на уровне службы, всей организации; как планируется развитие учетного процесса в целях претворения в жизнь целей, политики и стратегии, а также в целях эффективной реализации процессов организации в целом.

Составляющие:

3.1. Организация и улучшение работы с персоналом, формирующим учетно-аналитическую информацию, бухгалтерскую отчетность:

- привлечение работников к разработке политики, стратегии и планов в повышении квалификации персонала, занятого формированием учетно-аналитической информации;
- управление политикой по найму персонала, занятому формированием учетно-аналитической информации, дальнейшему продвижению и карьерному росту;
- создание обратной связи для совершенствования политики, стратегии и планов в отношении персонала службы бухгалтерского учета;
- выделение ресурсов, предоставление удобств и услуг в соответствии с требованиями законодательства и сверх установленных минимальных гарантий.

3.2. Коммуникации:

- определение потребностей в коммуникациях, планирование развития коммуникаций персонала, формирующего учетно-аналитическую информацию;
- проведение внутреннего бенчмаркинга;
- выявление потребностей и направлений во внешнем бенчмаркинге.

Критерий 4. Партнерство и ресурсы.

Содержание критерия: как служба бухгалтерского учета планирует внутренние ресурсы и свои взаимоотношения с внешними партнерами (контрагентами, пользователями финансовой отчетности) в целях претворения в жизнь политики и стратегии, а также в целях эффективной реализации своих процессов.

Составляющие:

4.1 Внешние пользователи отчетности:

- определение потенциальных возможностей партнерства, соответствующим целям и стратегии развития организации;
- формирование на основе партнерства с контрагентами в цепочке поставок бухгалтерской отчетности, имеющей более высокие качественные характеристики;

- обеспечение сопоставимости учетно-аналитической информации и обмена опытом и знаниями с организациями-партнерами, поддержка взаимного развития;
- создание обстановки для инновационного, творческого поиска на основе партнерства в целях повышения качества учетно-аналитической информации, совершенствования бизнес-процессов, профессиональных компетенций.

4.2. Ресурсы

- разработка и осуществление стратегии в отношении финансовых ресурсов;
- разработка показателей эффективности использования финансовых ресурсов и их оценка;
- регламентация и мониторинг бизнес-процессов бухгалтерского учета и внутреннего контроля формирования и использования финансовых ресурсов;
- регламентация и мониторинг учетных механизмов обеспечения сохранности активов организации;
- регламентация и мониторинг учетных механизмов для поддержки реализации политики и стратегии организации;
- регламентация и мониторинг учетных механизмов эффективного использования активов организации;
- обеспечение условий для развития инновационного и творческого мышления работников посредством использования информационных ресурсов и знаний.

Критерий 5. Процессы бухгалтерского учета, осуществляемые организацией.

Содержание критерия: как служба учета проектирует процессы, осуществляет мониторинг процессов и совершенствует их в целях претворения в жизнь политики и стратегии всей организации, а также полного

удовлетворения и создания ценности для своих партнеров, пользователей учетно-аналитической информации, других заинтересованных сторон.

Составляющие:

5.1. Проектирование и мониторинг учетных бизнес-процессов:

- проектирование учетных бизнес-процессов организации, включая ключевые процессы, необходимые для реализации политики и стратегии;
- взаимодействие внутри организации, с внешними пользователями отчетности и партнерами в целях эффективного менеджмента непрерывной цепочки процессов формирования учетно-аналитической информации;
- определение показателей учетных бизнес-процессов и их целевых значений.

5.2. Совершенствование бизнес-процессов с использованием инноваций в целях более полного удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей отчетности и других заинтересованных сторон в получении учетно-аналитической информации:

- наличие механизмов определения потребностей и возможностей для улучшений, иных изменений, выбор приоритетов;
- постановки целевых показателей по улучшению учетных бизнес-процессов;
- формирование механизма доведения информации об изменениях, внесенных в процессы до всех заинтересованных сторон.

5.3. Предложение отчетности на основе ожиданий потребителей:

- получения и анализ информации обратной связи для определения потребностей и ожиданий пользователей отчетности, в том числе их восприятие формируемой отчетности;
- формирование и представление новых видов отчетности: прогнозной, стратегической, экологической, социальной, трудовых ресурсов и др.

- взаимодействие с пользователями бухгалтерской отчетности для повышения уровня их удовлетворенности и ожиданий;

Критерий 6. Удовлетворенность потребителей качеством представляемой информации.

Содержание критерия: результаты, которых добилась служба учета в отношении удовлетворения интересов внутренних и внешних пользователей информации.

Составляющие:

6.1. Показатели восприятия пользователей бухгалтерской отчетности ее качественных характеристик:

- существенность;
- надежность;
- сравнимость;
- понятность;
- полезность;
- скорость представления;
- полнота;
- достоверность;
- рациональность – соотношение затраты/прибыль;
- релевантность (уместность);
- объективность;
- постоянство;
- проверяемость;
- обратная связь;
- прогнозная ценность.

6.2. Показатели работы службы бухгалтерского учета по повышению удовлетворенности пользователей бухгалтерской отчетности и учетно-аналитической информации:

- общий имидж службы бухгалтерского учета;

- претензии, жалобы и замечания по качественным характеристикам бухгалтерской отчетности, полученным организацией, и результаты работы с ними;
- количество жалоб и похвальных отзывов.

Критерий 7. Удовлетворенность персонала.

Содержание критерия: результаты, которых добилась служба учета в отношении удовлетворения профессиональных потребностей своего персонала.

Составляющие:

7.1. Показатели восприятия персоналом службы бухгалтерского учета своей работы в организации:

- участие персонала в организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их совершенствовании;
- удовлетворенность изменениями и их внедрение;
- развитие потенциала работников, в том числе, карьерный рост, возможность учиться и совершенствоваться;
- членство бухгалтеров в профессиональных некоммерческих организациях (отечественных и международных), системность повышения квалификации бухгалтерами;
- профессиональная сертификация бухгалтеров;
- отношения в коллективе;
- социальные гарантии: занятость, оплата труда, дополнительные льготы и др.;
- удовлетворенность деятельностью руководства службы бухгалтерского учета;
- удовлетворенность ролью службы бухгалтерского учета в деятельности организации.

7.2. Показатели работы по повышению удовлетворенности службы бухгалтерского учета:

- требования к профессиональному уровню в сравнении с фактическим профессиональным уровнем работников;

- уровень производительности труда;
- достаточность профессиональной подготовки для достижения поставленных целей;
- внешнее признание со стороны профессионального сообщества;
- мотивация и вовлечение персонала службы бухгалтерского учета в группах по улучшению;
- текучесть кадров службы бухгалтерского учета;
- оценка администрацией результатов повышения квалификации.

Критерий 8. Влияние службы персонала на организацию, на общество в целом посредством коммуникативного воздействия.

Содержание критерия: результаты, которых добилась служба персонала в отношении удовлетворения интересов организации, общества на местном, национальном и мировом уровнях.

Составляющие:

8.1. Показатели восприятия обществом деятельности службы бухгалтерского учета, главного бухгалтера, отдельных бухгалтеров:

- восприятие профессиональным сообществом деятельности службы в целом и отдельных работников;
- информационная открытость по отношению к обществу;
- взаимоотношения службы бухгалтерского учета с органами власти;
- соблюдение принципов профессиональной этики;
- участие в системе образования и обучения, взаимодействие с внешними организациями по данному вопросу;
- участие в проектах бенчмаркинга.

Критерий 9. Результаты работы службы учета и организации в целом.

Содержание критерия: результаты, которых добилась служба учета и организация в целом в отношении запланированных целей в работе.

Составляющие:

- финансовые показатели работы организации;

- разработка новых финансовых показателей, повышающих аналитичность информации о финансовых результатах организации;
- качество информации, формируемой в системе бухгалтерского учета и другие результаты работы службы бухгалтерского учета;
- раскрытие нефинансовых показателей деятельности организации;
- формирование отчетности по международно-признанным стандартам, прежде всего, по Международным стандартам финансовой отчетности.

На основе принятых критериев службы бухгалтерского учета (или специализированные организации и т.д.) могут осуществлять самооценку, определять сильные и слабые стороны методики и организации бухгалтерского учета. Концепцию и основные критерии национального конкурса в сфере бухгалтерского учета следует рассматривать как углубление национальной политики в области качества и направление развития бухгалтерского учета.

Целью конкурса должно стать формирование модели совершенствования всех областей бухгалтерского учета, оказание помощи финансовым руководителям в систематизации работы бухгалтерских служб и организации процесса совершенствования. Премия качества в номинации «Бухгалтерский учет» полностью корреспондирует с концепцией всеобщего качества (TQM). Важно, чтобы потенциал данной премии стал инструментом обобщения опыта и развития методологии бухгалтерского учета, для этого должна быть отлажена система доступа к лучшей практике. Распространение опыта не должно влиять на безопасность компаний лауреатов конкурса.

Бухгалтеры, принимающие участие в самооценке, приобретают дополнительные знания бухгалтерского учета, вовлекаются в процесс самосовершенствования. Возможность узнать лучшую практику бухгалтерского учета позволит всем 7 млн. бухгалтеров в стране получить всестороннюю картину своей деятельности, применив критерии конкурса к собственной практике, и на этой основе определить приоритетные направления совершенствования повышения конкурентоспособности организации.

В России также следует изучать зарубежную практику, возрождать незаслуженно забытый отечественный опыт улучшений. Повышение качества информации бухгалтерской отчетности осуществимо на основе системы мер, одной из которых является самооценка. Учреждение Национальной премии качества в номинации «Бухгалтерский учет» будет являться реализацией положений Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, в соответствии с которой бухгалтерский учет должен основываться на последних достижениях науки и практики, ориентироваться на модель рыночной экономики, использовать опыт стран с развитой рыночной экономикой, отвечать международно признанным стандартам финансовой отчетности. Российские компании на базе моделей премий качества смогут выстроить стратегию непрерывного совершенствования всех элементов управления.

ГЛАВА 4. АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНЫХ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДИКИ БЕНЧМАРКИНГА

4.1. Развитие методики бенчмаркинга финансовых и экономических показателей организации

Функционирование бизнеса в условиях рыночной среды ставит вопросы, связанные с управлением экономическими субъектами, многие из которых призван решать управленческий учет, основная цель которого состоит в информационном обеспечении менеджмента. Принятие адекватных решений невозможно без анализа информации о внешней среде, прежде всего, о действиях конкурентов, определении конкурентного положения самого экономического субъекта. Анализ внешней среды – одна из функций управленческого анализа, являющегося составляющей управленческого учета²⁷⁷. Экономические субъекты при принятии решений должны сравнивать показатели деятельности не только в сравнении с предшествующими периодами, но и с показателями конкурентов, что в свете вступления России в ВТО становится атрибутом выживания. Интеграция двух концепций управленческого учета (как концепции информационного обеспечения управления) и бенчмаркинга (как концепции всеобъемлющего сопоставления) позволяют снизить риски принятия неадекватных управленческих решений.

Бенчмаркинг позволяет создать системный взгляд на финансово-экономическое положение организации относительно конкурентов. Д. Ритвельд и В. Качалин определяют бенчмаркинг как «сравнительный анализ

²⁷⁷ Вахрушина М.А. Управленческий анализ. – М.: Омега-Л, 2004. С. 7

эффективности компаний на основе системы взаимосвязанных показателей»²⁷⁸. Аналогичных взглядов придерживается И.А. Бланк, полагающий, что с применением бенчмаркинга сравниваются важнейшие показатели деятельности предприятия с показателями конкурентов и отраслью в целом²⁷⁹.

Таким образом, постоянное повышение эффективности деятельности компаний достигается с применением бенчмаркинга и является начальным этапом любых улучшений в организации. Проведение бенчмаркинга способствует трансформации взглядов и психологии руководителей, вследствие внешне ориентированного подхода и возможности увидеть действительно лучшие достижения. Результаты анализа показателей нескольких периодов внутри самой организации отражает только эффективность относительно прошлых результатов. Такие внутриориентированные сравнения могут привести к самоуспокоенности, внушая необоснованное чувство «успеха» и могут направить, по мнению Р. Экклза «усилия не на конкуренцию на рынке, а на внутреннее соперничество»²⁸⁰.

Дж. Ван Хорн и Дж. Вахович отмечают важность бенчмаркинга, как инструмента межфирменного сравнительного анализа, возможности осуществления оценки деятельности фирмы по сравнению с мировыми лидерами в данном бизнесе, который может проводиться с применением финансовых коэффициентов. В дополнение к сравнению коэффициентов со среднеотраслевыми значениями можно сравнивать их с показателями мировых лидеров в данной сфере бизнеса²⁸¹.

Большинство руководителей компаний осознают необходимость сопоставлений деятельности с внешними показателями. Объектами бенчмаркинговых исследований в 40 % случаев являются сравнения

²⁷⁸ Ритвельдт, Д. Сравнительный анализ эффективности предприятий как инструмент стратегического планирования. URL: http://www.vasilieva.narod.ru/ptpu/7_3_00.htm

²⁷⁹ Бланк И.А. Финансовая стратегия предприятия. – Киев: Эльга; Ника-Центр, 2006. С. 688

²⁸⁰ Экклз Р. Дж. Манифест революции в оценке работы компаний / Измерение результативности компании. М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. С. 39

²⁸¹ Ван Хорн Дж. К., Вахович мл. Дж. М. Основы финансового менеджмента. М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. С. 192

финансовых и экономических показателей²⁸². По результатам исследования экспертов Шеффилдского университета, 42% средних и малых компаний Европы используют финансовые показатели своих конкурентов для оценки собственной деятельности, а 74% менеджеров считают такой анализ эффективным²⁸³.

По данным исследования²⁸⁴ регулярно сопоставляют показатели деятельности своей организации с показателями иных компаний 13,8 % отечественных организаций 32,1 % делают это периодически (рисунок 4.1).

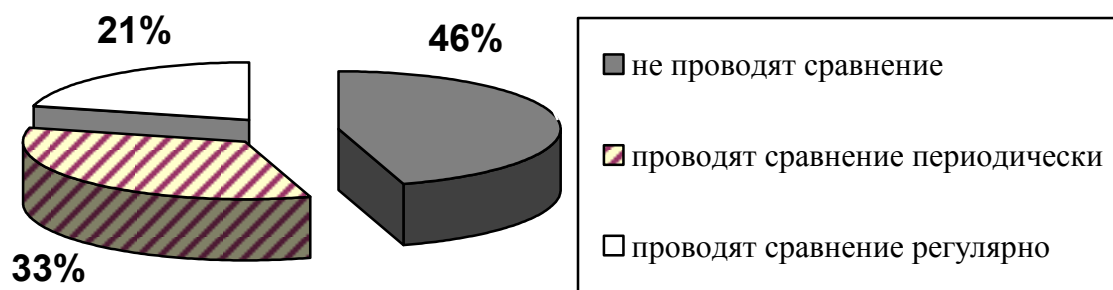


Рисунок 4.1 – Доля организаций, проводящих сравнений показателей деятельности с конкурентами по данным исследования

Проводимые сравнения не автоматизированы, занимают много времени и осуществляются по незначительному кругу субъектов, они не сопровождаются выяснением причин, приведших к лидерству; отсутствуют условия для расширения знаний, к тому же сравнения производятся только с отечественными организациями. Сравнения отечественных организаций с зарубежными компаниям осложнены несопоставимостью информации, главным образом из-за различий российской системы бухгалтерского учета и МСФО, особенно в части признания затрат. В целях реализации положений

²⁸² Федоров В.К., Бендерский Г.П., Епанешникова И.К. Сущность и проблемы применения методов бенчмаркинга в инновационных процессах / Инновационный менеджмент, 2008. №11. С. 40

²⁸³ Маслов Д.В., Белокооровин Э.А. Особенности применения бенчмаркинга на малых и средних предприятиях// Методы менеджмента качества. 2004. № 8. С. 38

²⁸⁴ Кузнецова Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета с применением инструментария бенчмаркинга: монография. Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2012. С. 21

Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу по активизации использования МСФО в Российской Федерации проведена работ по выявлению препятствий для применения МСФО. Институтом экономики переходного периода выявлены законодательные препятствия по применению МСФО. Обязательное формирование индивидуальной финансовой отчетности по МСФО потребует внести масштабные изменения в законодательство. В этом случае возникнет необходимость внести изменения не только в акты законодательства о бухгалтерском учете, но и в прочие нормативно-правовые акты, ссылающиеся на правила бухгалтерского учета и отчетности (не исчерпывающий перечень содержит 180 актов)²⁸⁵. Поэтому принято обоснованное решение о применении норм МСФО к формированию консолидированной отчетности²⁸⁶. Принимаемые в России нормативные акты последовательно сближают отечественную систему бухгалтерского учета с системой МСФО. Так, статья 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 22.11.2011 устанавливает, что международные стандарты являются основой разработки федеральных и отраслевых стандартов.

Примеры значительных расхождений порядка формирования одних и тех же показателей сохраняются, так, в рамках информационного проекта Европейского Союза Тасис «Содействие российской черной металлургии» в бухгалтерском учете организаций сталелитейной промышленности был выявлен ряд существенных отступлений от МСФО:

- прямые затраты списываются на накладные расходы – затраты на трансформацию энергии исчисляются по аналогии с накладными расходами, а не методом прямого счета, как это принято в международной практике;
- затраты на передел (преобразование полосы в трубу) распределяются пропорционально сложности производства трубы, для чего

²⁸⁵ Отчет о научно-исследовательской работе «Выявление препятствий в законодательстве Российской Федерации для применения МСФО». С. 100. URL: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).

²⁸⁶ Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ от 27.02.2010 г.

применяются коэффициенты сложности, установленные отраслевыми инструкциями в 1993 г. Таким образом, издержки рассчитываются не на основе фактически произведенных расходов, а на основе введенных коэффициентов.

- общехозяйственные и общепроизводственные расходы не разделяются и полностью списываются на себестоимость продаж, в зарубежной практике в состав себестоимости проданной продукции включаются только общепроизводственные расходы.
- отечественные организации не во всех случаях определяют порядок разделения затрат на постоянные и переменные²⁸⁷.

Стирание расхождений между отечественной и западной практикой учета расширит возможности проведения бенчмаркинга российским компаниям. Другим серьезным фактором, влияющим на несопоставимость отчетности отечественных и зарубежных компаний является сохранение контрольной функции. Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу налоговая отчетность составляется на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировок по правилам налогового законодательства²⁸⁸. Соединение информационной и контрольной функций в рамках индивидуальной финансовой отчетности организаций не только снижает полезность отчетной информации для пользователей, но делает несопоставимой отчетность отечественных и зарубежных компаний для бенчмаркинга. Отчетность, сформированная в соответствии с МСФО, сопоставима с отчетностью зарубежных компаний, поэтому на ее основе можно осуществлять бенчмаркинг финансовых и экономических показателей с европейскими компаниями. Создание полноценной законодательной базы регулирования налогового учета в перспективе позволит устранить данное препятствие для всех отечественных

²⁸⁷ Ритвельдт, Д. Сравнительный анализ эффективности предприятий как инструмент стратегического планирования. URL: http://www.vasilievaa.narod.ru/ptpu/7_3_00.htm

²⁸⁸ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180. Раздел 2.1. СПС «КонсультантПлюс»

организаций и у них появится возможность осуществлять сопоставление действительно с лучшими, эталонными компаниями.

Кроме того, существуют объективные различия в деятельности организаций такие, как: масштаб деятельности, значительная разница в сроках жизненного цикла компаний, различная дивидендная, ценовая, культурная политика и др. Различия методологии определения показателей, вариативность положений учетной политики обостряют проблему сопоставимости при динамических сравнениях различных организаций. Бенчмаркинг предполагает не только анализ показателей, но и значительную аналитическую работу по более детальному выяснению условий достижения успеха, что предусматривает поездки, встречи, и как следствие, значительные затраты. Отсюда повышенное требование к адекватности, а проблема сопоставимости показателей приобретает особое значение.

Сравнивая национальные богатства, академик С.Г. Струмилин сводит требования сопоставимости к трем основным положениям, которые могут быть применены к бенчмаркингу финансово-экономических показателей:

- соблюдение идентичности объекта сравнения;
- однородность методов и единиц измерения в отношении рассматриваемой совокупности;
- адекватность сравниваемых совокупностей по времени²⁸⁹.

Для сопоставимости наибольшую сложность представляет обеспечение однородности методов расчета показателей бухгалтерской отчетности²⁹⁰. Важным является вопрос о необходимости устранения всех видов несопоставимости: до начала сравнения или в ходе его. Несомненно, до начала сравнения следует устранять различия в подходах к формированию финансовой отчетности сравниваемых экономических субъектов и применять единую методику расчета показателей. В теории и практике выработаны разные

²⁸⁹ Струмилин С.Г. Статистика. Изд. 2-е перераб. и доп. М.: Статистика, 1969. С. 332

²⁹⁰ Кузнецова Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета в организациях: монография. Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2012. С. 109

подходы к устранению несоответствий: достичь адекватности показателей можно с помощью приема цепных подстановок, применения поправочных коэффициентов, перегруппировки данных, исключения несопоставимых элементов и др. Например, для сравнительного анализа финансового состояния различных по масштабам деятельности организаций и устранения несоответствий Н.В. Свиридова предлагает осуществлять группировку организаций, т.е. проводить выбор такого «числа групп, подгрупп и таких размеров интервалов, которые позволили бы более равномерно распределить организации и достичь при этом их представительности и качественной однородности»²⁹¹.

При отсутствии в организации необходимых данных, их можно получить посредством дополнительного обследования или расчетным путем.

Допустим вариант, при котором все различия будут рассматриваться в ходе бенчмаркинга, без обеспечения полной сопоставимости всех компаний до начала сравнения так, как его целью является выявление лучшей практики. Устранение всех несопоставимостей до начала бенчмаркинга приведет к значительному сужению базы для поиска лучших достижений.

Другим препятствием проведения бенчмаркинга показателей является отсутствие базы для сравнения, в США и Европе данные о финансовом состоянии организации собирают специализированные информационные агентства, консалтинговые компании, оказывающие услуги в финансовой сфере, специализированные организации по бенчмаркингу. По мнению А.Д. Шеремета система показателей должна базироваться на данных публичной отчетности²⁹². Во Франции показатели по секторам публикуются Центральными учреждениями по балансовым отчетам²⁹³. Организацией, формирующей базу данных для сравнения в России, может стать Федеральная

²⁹¹ Свиридова Н.В. Методология сравнительного анализа финансового состояния организаций : автореф. дис. ... док. экон. наук : 08.00.12 / Свиридова Нина Владимировна. – Саратов, 2009. С. 18

²⁹² Шеремет А.Д., Ионова А.Ф. Финансы предприятий: менеджмент и анализ: Учеб. пособие. М.: ИНФРА – М, 2008. С. 462

²⁹³ Перар Ж. Управление финансами: с упражнениями/ Пер. с фр. – М.: Финансы и статистика, 1999. С. 78

служба государственной статистики, если регулятор наделит ее такой функцией. Формирование рейтингов позволит отечественным организациям определять свое фактическое положение, своевременно реагировать в случаях отставаний.

По мнению Н.Н. Илышевой создание системы аналитических показателей, которые в полной мере отвечали бы всем требованиям, является чрезвычайно сложной, затратоемкой и трудно разрешимой задачей²⁹⁴. В настоящее время существует значительное разнообразие методов оценки финансовой и экономической деятельности организаций. Так же считают Б.Н. Соколов и А.С. Русакова отмечающие, что совокупность показателей, которые дают комплексную характеристику финансово-хозяйственной деятельности организации и могут быть использованы в сопоставлении, достаточно обширны²⁹⁵ и предлагают 20 показателей для сравнения. И.А. Бланк приводит в качестве примера:

- для выработки финансовой стратегии организации 110 основных алгоритмов стратегического финансового менеджмента²⁹⁶;
- для оценки денежных потоков организации 108 основных алгоритмов²⁹⁷;
- для оценки и управления организацией 86 основных алгоритмов²⁹⁸;
- для оценки и управления активами организации 72 алгоритма²⁹⁹.

Такое многообразие показателей не приближает к определению эталонной организации, выбор конкретных показателей зависит от, прежде всего, целей бенчмаркинга, а также потенциальных областей улучшения и иных факторов. Профессор Я.В. Соколов указывает, что «цель – важнейшая компонента сравнительного анализа. Весь анализ пронизан целью, вне цели нет

²⁹⁴ Илышев А.М. Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2010. С. 70

²⁹⁵ Соколов Б.Н., Русакова А.С. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методика, практика). Изд-во СГУ, 2013. С. 130

²⁹⁶ Бланк И.А. Финансовая стратегия предприятия. Киев: Эльга: Ника-Центр, 2006. С. 668-685

²⁹⁷ Бланк И.А. Управление денежными потоками. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. С. 666-682

²⁹⁸ Там же, с. 666-682

²⁹⁹ Бланк И.А. Управление финансовой стабилизацией предприятия К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. С. 327 – 336

показателей, нет факторов, нет информации»³⁰⁰. С учетом поставленных целей первоначальная оценка может проводиться по наиболее значимым показателям. Д. Парменгер выделяет три типа показателей деятельности организации: ключевые показатели результативности, производственные показатели и ключевые показатели эффективности³⁰¹. Но большинство авторов не придерживаются такого деления, а выделяют финансовые и производственные показатели. Для определения финансового состояния конкурентов А.М. Илышева, Н.Н. Илышева и Т.С. Селевич рассматривают такие показатели как:

- финансовый результат;
- результат последней эмиссии ценных бумаг;
- ликвидность бухгалтерского баланса;
- оборачиваемость денежных средств;
- коэффициент финансовой устойчивости;
- оборачиваемость всего капитала и оборотных активов
- уровень затрат на 1 рубль товарной продукции;
- уровень рентабельности³⁰².

Для проведения анализа в рамках консультационного бенчмаркинга Л.Н. Растамханова предлагает использовать показатели:

- относительных и абсолютных изменений в структуре имущества и источниках его формирования;
- финансовых результатов;
- притока и оттока денежных средств;
- эффективности, характеризующей рентабельность деятельности и доходность вложений;
- платежеспособности;
- финансовой устойчивости;

³⁰⁰ Соколов Я.В. К теории сравнительного экономического анализа. Проблемы совершенствования учета и анализа в торговле. – М.: Моск. ин-т нар. хоз-ва им. Г.В. Плеханова. 1987. С. 32

³⁰¹ Парменгер Д. Ключевые показатели эффективности. Разработка, внедрение и применение решающих показателей. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2009. С. 3

³⁰² Илышев А.М. Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2010. С. 71

- рыночной оценки предприятия, дающей возможность сравнить его рыночную стоимость с балансовой³⁰³.

И.В. Зенкина финансовые показатели деятельности организаций рассчитанных на основе МСФО рассматривает по следующим группам: показатели прибыльности и рентабельности, показатели долгосрочной платежеспособности и стабильности и краткосрочной платежеспособности и ликвидности, показатели внутрифирменной эффективности и рыночной привлекательности³⁰⁴. Когденко предложены для бенчмаркинга показатели рыночной, операционной, инвестиционной и финансовой деятельности³⁰⁵. Все большее распространение получает стратегический анализ, показатели которого должны стать объектом бенчмаркинга. Так А.Н. Хорин и В.Э. Керимов рассматривают следующие стратегические показатели:

- альтернативную стоимость капитала и средневзвешенную стоимость капитала WACC (Weighted Average Cost of Capital);
- акционерную стоимость компании NPV (Net Present Value);
- рыночную капитализацию;
- текущую оценку стоимости компании как сумму приведенных дивидендов;
- добавленную рыночную стоимость (MVA, Market Value Added) (рыночная капитализация – стоимость чистых активов);
- прибыль на инвестированный капитал (Return On Invested Capital);
- добавленной экономической стоимости EVA;
- свободного денежного потока;
- добавленной акционерной стоимости SVA;
- остаточную прибыль (прибыль – стоимость вложенного капитала);
- инвестированный капитал;

³⁰³ Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 232

³⁰⁴ Зенкина И.В. Развитие методологии стратегического анализа хозяйственной деятельности коммерческих организаций : монография. М.:РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2013. С. 210-212

³⁰⁵ Когденко В.Г. Бенчмаркинг как инструмент ценностно ориентированного менеджмента // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 7. – С. 2-13

- задействованный капитал;
- совокупный (инвестированный) капитал³⁰⁶.

И.В. Зенкиной систематизированы сорок семь методов, используемых в стратегическом анализе, большинство из которых применимы в бенчмаркинге, а сам бенчмаркинг ею рассмотрен как специальный методический инструмент стратегического анализа³⁰⁷. Бенчмаркинг – конвергентное понятие, являясь самостоятельным институтом развития различных областей человеческой деятельности, его все чаще применяют, как специальный метод анализа, управленческого учета и т.п.

Сравнения организаций, по мнению Л.Н. Растамхановой, следует проводить предварительно разделив их по четырем группам:

- высокорентабельные организации, имеющие отличные шансы для дальнейшего развития;
- организации с удовлетворительным уровнем доходности;
- организации, находящиеся на грани финансовой устойчивости;
- организации, находящиеся в глубоком кризисе³⁰⁸.

Л.Н. Усенко и Ю.Г. Чернышевой рассматриваются наряду с частными обобщающие показатели³⁰⁹. Сущность бенчмаркинга заключается в сравнении организации с лучшими образцами деятельности, при их делении на определенные группы, сравнение может проводиться с лучшими в группе. Организации, имеющие убытки, не смогут за одно исследование стать лучшими в отрасли или в классе, с этой точки зрения деление организаций на дополнительные группы оправдано, конечная цель должна быть неизменной – достижение лидерства. Многие авторы для оценки организаций предлагают использовать рейтинговые оценки. А.Д. Шереметом предложен следующий

³⁰⁶ Хорин А.Н. Стратегический анализ: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2009. С. 291-322

³⁰⁷ Зенкина И.В. Развитие методологии стратегического анализа хозяйственной деятельности коммерческих организаций : монография. М.:РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2013. С. 108

³⁰⁸ Там же, с. 233

³⁰⁹ Бизнес-анализ деятельности организации: учебник / Л.Н. Усенко, Ю.Г. Чернышева, под ред. Л.Н. Усенко. - М.: Альфа-М : ИНФРА-М, 2013. С. 238, 288

алгоритм сравнительной рейтинговой оценки финансового состояния организации:

Исходные данные представляются в виде матрицы (a_{ij}) , у которой номера строк соответствуют номерам показателей ($i = 1, 2, 3 \dots, n$), а графы – номерам организаций ($j = 1, 2, \dots, m$). Эта матрица представляется в виде таблицы, у которой имеется дополнительный столбец. Он называется столбцом виртуальной эталонной организации и имеет номер $(m + 1)$.

По каждому показателю среди всех организаций находится максимальное значение. Это значение заносится в графу виртуальной эталонной организации. Формально это можно записать следующим образом:

$$a_{im+1} = \max_j a_{ij}, \text{ для всех } i \in [1, n] \text{ при условии } 1 \leq j \leq m \quad 4.1.$$

Исходные показатели организаций (т.е. элементы матрицы a_{ij}) стандартизируются относительно соответствующего показателя виртуальной эталонной организации, а именно делятся на него. Это можно записать формулой:

$$x_{ij} = a_{ij} / \max_j a_{ij}, \quad (4.2)$$

где x_{ij} – стандартизированные показатели j -й организации. Фактически это означает, что значение стандартизированных показателей не превосходит единицы, а равенство достигается только на максимальных значениях.

Необходимым условием устойчивости вычислений в методе, предложенном А. Д. Шереметом, очевидно, является условие, что значения виртуальной эталонной организации строго положительны, и одновременно являются не только максимумом, но и по модулю превосходят соответствующие показатели других организаций:

$$a_{im+1} > 0, a_{im+1} = \max_j |a_{ij}| \quad (4.3).$$

Теперь, зная стандартизированные показатели, можно вычислить рейтинги организаций. Для каждой анализируемой организации значение ее рейтинговой оценки определяется по формуле:

$$\rho_j = \sqrt{(1 \pm x_{1j})^2 + (1 \pm x_{2j})^2 + \dots + (1 \pm x_{nj})^2}, \quad (4.4)$$

где:

ρ_j – рейтинговая оценка для j -го предприятия; x_{ij} – стандартизированные показатели j -го анализируемого предприятия. Чем меньше рейтинг, тем лучшие показатели имеет организация.

Организации ранжируются в порядке убывания итогового показателя рейтинговой оценки. Рейтинги позволяют дать оценку деятельности организации по результатам проведенного анализа. Однако алгоритм получения рейтинговой оценки при однонаправленности (положительной) показателей может быть модифицирован. Вместо формулы (4.4) можно использовать следующую формулу:

$$\rho_j = \sqrt{a_{1j}^2 + a_{2j}^2 + \dots + a_{nj}^2}, \quad (4.5)$$

чем больше значение, тем лучше показатель организации.

Значимость показателей в реальной оценке организации может сильно различаться и зависеть от конкретных условий и задач сравнения. Можно вычислять рейтинги с учётом значимости параметров. Для этого в формулы (4.4) и (4.5) вносится весомость (значимость) показателей:

$$\rho_j'' = \sqrt{k_1 a_{1j}^2 + k_2 a_{2j}^2 + \dots + k_n a_{nj}^2}; \quad (4.6)$$

$$\rho_j''' = \sqrt{k_1 (1 \pm x_{1j})^2 + k_2 (1 \pm x_{2j})^2 + \dots + k_n (1 \pm x_{nj})^2}, \quad (4.7)$$

где k_1, k_2, \dots, k_n – весовые коэффициенты показателей, назначаемые экспертом.

Формула 4.5 определяет рейтинговую оценку для j -й анализируемой организации по максимальному удалению от начала координат, а не по минимальному отклонению от эталонной организации. В упрощённом понимании – наивысший рейтинг имеет организация, у которой суммарный результат по всем однонаправленным показателям выше, чем у остальных.

Формула 4.6 является модификацией (4.5). Она учитывает значимость показателей, определяемых экспертным путем. Очевидно, что при вычислении

весовых коэффициентов для отдельных показателей, для наиболее оптимального результата эксперту необходимо вводить поправки в соответствии с потребностями пользователей.

Формула (4.7) является аналогичной модификацией формулы (4.4). Она учитывает значимость отдельных разнонаправленных показателей при расчете рейтинговой оценки по отношению к эталонной организации.

Для сравнения хозяйствующих субъектов Л.В. Донцовой и Н.А. Никифоровой предложена балльная оценка финансового состояния организаций с их дифференциацией на пять групп³¹⁰. По данной методике для расчета используются следующие показатели:

- коэффициент абсолютной ликвидности;
- коэффициент «критической» оценки;
- коэффициент текущей ликвидности;
- доля оборотных средств в активах;
- коэффициент обеспеченности собственными средствами;
- коэффициент капитализации;
- коэффициент финансовой независимости;
- коэффициент финансовой устойчивости.

Суть балльной оценки заключается в классификации организаций по уровню финансового риска. Определение одного из пяти классов осуществляется в зависимости от «набранного» количества баллов, исходя из значений финансовых коэффициентов (таблица 4.1).

Одной из наиболее обсуждаемых методик определения эффективности деятельности является система сбалансированных показателей (ССП) – «совокупность показателей, включающая финансовые показатели, отражающие результаты того, что уже сделано и три других вида показателей, характеризующих удовлетворенность потребителя, внутренние процессы и способность компании к обучению и развитию и отражающих то, от чего

³¹⁰ Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: учебник. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. С. 151–155

зависят ее будущие финансовые результаты»³¹¹. Система сбалансированных показателей – это управленческая, стратегически ориентированная система измерения, мониторинга и принятия решений, которая трансформирует стратегию организации в систему интегрированных показателей.

Таблица 4.1 – Классификация организаций по уровню финансового риска (составлено автором по материалам³¹²)

Класс	Финансовое состояние	Платежеспособность	Структура имущества	Прибыльность
1-й класс	Абсолютная финансовая устойчивость	Абсолютная платежеспособность	Рациональная структура имущества и его источников	Довольно прибыльные
2-й класс	Финансовые показатели в целом находятся очень близко к оптимальным, но по отдельным коэффициентам допускается некоторое отставание	Хорошая платежеспособность	Неоптимальное соотношение собственных и заемных источников финансов, сдвинутое в пользу заемного капитала. Прирост кредиторской задолженности в сравнении с ростом дебиторской задолженности др. заемных источников и	Обычно это рентабельные организации.
3-й класс	Финансовое состояние оценивается как среднее	Существует некоторая текущая платежеспособность, или платежеспособность находится на границе минимально допустимого уровня	Финансовая устойчивость нормальная, либо неустойчивое финансовое состояние из-за преобладания заемных источников финансирования,	Маловероятна угроза потери средств, но выполнение обязательств в срок представляется сомнительным
4-й класс	Неустойчивое финансовое состояние.	Платежеспособность находится на нижней границе допустимых значений	Неудовлетворительная структура капитала	Прибыль чаще отсутствует или незначительная
5-й класс	Кризисное финансовое состояние. Абсолютная финансовая неустойчивость	Неплатежеспособны	Неудовлетворительная структура капитала	Наличие убытков

³¹¹ Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей, отражающих эффективность / Измерение результативности компании. М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. С. 125

³¹² Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: учебник. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. С. 152-153

Система сбалансированных показателей предложена профессорами Гарвардской школы экономики Р. Капланом и Д. Нортеном, с целью выявления новых способов повышения эффективности деятельности и достижения стратегических задач бизнеса.

Основной принцип сбалансированной системы показателей, управлять можно только тем, что можно измерить, практически тождественен принципу бенчмаркинга – улучшать на основе сравнения можно все, что подлежит измерению. Совершенствования можно достигнуть в случае, если существуют показатели, поддающиеся числовому измерению. Для постановки задачи улучшения необходимо знать окружающую среду – конкурентов компании. Поэтому сравнение можно проводить, если у компаний совпадают стратегические ориентиры. Максимальное совпадение стратегических ориентиров возможно, в нескольких случаях: если юридически самостоятельные организации входят в группу взаимосвязанных компаний или сравниваются филиалы одной организации.

В сбалансированной системе показателей выделены четыре направления оценки эффективности, отвечающие на самые значимые для успешной деятельности компании аспекты:

- финансы – представление инвесторов о компании;
- клиенты – представление покупателя о продуктах компании;
- бизнес-процессы – требуют постоянного мониторинга на соответствие поставленным задачам и современному уровню технологий и управления;
- обучение и рост – характеризуют возможности для роста и развития компании.

Сущность сбалансированной системы показателей состоит в том, что оцениваются не только абсолютные показатели активов, пассивов и финансового результата, но и их качество на основе балльных оценок по величине, избегая тем самым погрешностей в оценке, возникающих при

различии этих коэффициентов. Взвешивая абсолютные показатели с учетом их качества, получаем бальную оценку деятельности.

Наиболее значимой для оценки бухгалтерского учета организации является финансовый аспект, которому присваивается максимальный коэффициент значимости 0,4. Группа показателей «Клиенты» имеет коэффициент значимости, равный 0,3, группа «Бизнес-процессы» - 0,2, а группа «Обучение и рост» - 0,1. Кроме того, показатели, входящие в каждый из блоков, также могут ранжироваться с учетом их влияния на достижение стратегических целей. Сторонниками проведения бенчмаркинга на основе сбалансированной системы показателей являются О.В. Алексеева, О.Е. Николаева³¹³. Д.А. Волошиным³¹⁴ подробно рассмотрен пример финансового аспекта сбалансированной системы показателей с элементами бенчмаркинга. Сравнение стратегических задач двух компаний предложено проводить на основе бальной оценки. Д.А.Волошин, А.В. Локтев полагают, что применение «бенчмаркинга» и его элементов в системы управленческого учета будет способствовать «как повышению эффективности системы управленческого учета, так и укреплению конкурентных позиций самого предприятия в условиях рыночной экономики»³¹⁵.

Сравнение между компаниями целесообразно проводить по такому показателю как EVA (Economic Value Added), который рассчитывается как разница между прибылью от обычной деятельности и суммой затрат на привлечение капитала, за счет которого финансируются используемые активы.

EVA определяет фактическую прибыль организации после покрытия всех затрат на капитал³¹⁶. Положительное значение EVA характеризует эффективное использование капитала; при показателе равном нулю инвесторы фактически получили норму возврата, компенсирующую риск. При оценке эффективности

³¹³ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003.

³¹⁴ Волошин Д.А., Анализ и оценка эффективности системы управленческого учета на предприятии : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Волошин Дмитрий Александрович. – М., 2008. С. 137-139.

³¹⁵ Волошин Д.А., Локтев А.В. Бенчмаркинг как один из инструментов оценки эффективности системы СУУ // Корпоративный менеджмент URL: http://www.cfin.ru/manadgement/controlling/manadg_ass.shtml

³¹⁶ Гаврилов В.В. Экономический анализ в разработке финансовой стратегии (учетно-аналитические показатели и модели) // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 8. С. 4-9

работы организации необходимо, чтобы значение EVA всегда было больше или равно «нулю». При принятии финансовых решений необходимо принимать такие решения, которые способствуют максимизации значения EVA. В определенных случаях принятие EVA отрицательных значений не означает плохого результата деятельности организации. Отрицательные значения могут появляться в инвестиционных фазах ведения бизнеса, когда компания только выходит на оптимальный уровень доходов, в моменты больших вложений в НИОКР или при большой продолжительности операционного цикла организации, но в этом случае они будут временными³¹⁷.

В ходе бенчмаркинга при анализе сравнений необходимо учитывать различные фазы ведения деятельности и жизненного цикла организации; игнорирование таких различий может привести к неправильным решениям при определении эталонной организации.

Современный спектр экономически возможных вариантов оценки эффективности является достаточно разнообразным, но его следует расширить для проведения бенчмаркинга. Чем больше сходств между организациями, тем полезнее для них будут не бальные сравнения, а сравнения конкретных показателей. Значимую роль в оценке работы компаний могут сыграть аудиторы: все крупные аудиторские фирмы активно занимаются оказанием прочих услуг,³¹⁸ проведение бенчмаркинга финансовых показателей открывает для них новые деловые возможности. Для проведения бенчмаркинга финансовых показателей потребуется разработка и обоснование новых показателей и программного обеспечения.

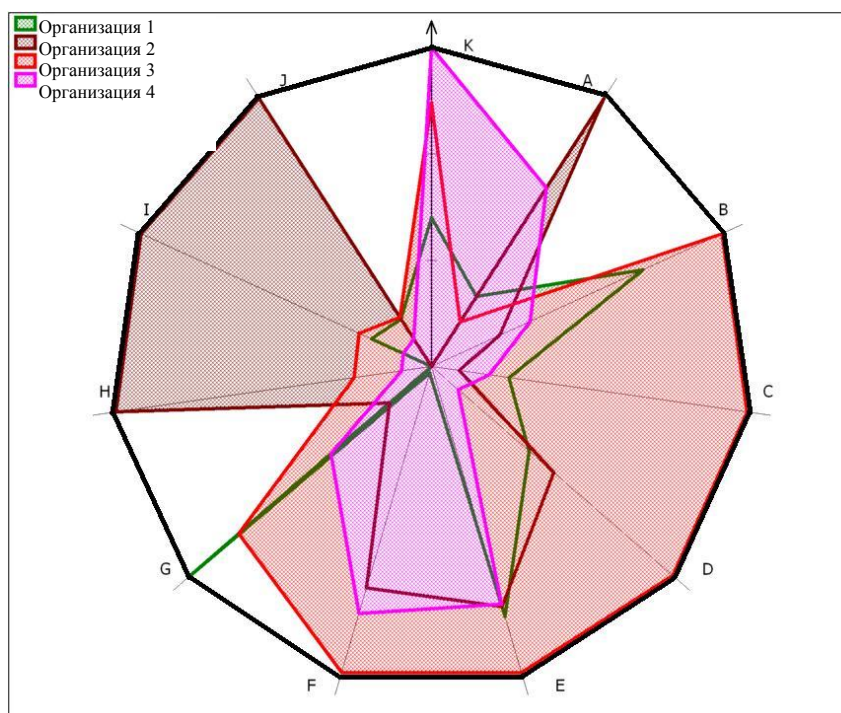
Аудиторские фирмы имеют возможность разработать единые для всех организаций отрасли или ряда отраслей методы расчета показателей, но в этом вопросе опасно и переусердствовать. Одна из причин, по которым финансовые показатели имеют широкое практическое применение, – то, что они единообразны и сопоставимы для разных субъектов бизнеса, а поэтому могут

³¹⁷ Брыкин И., Беклемишев А. Управление финансами – первые шаги // Финансовая газета. 2010. № 33. С. 9

³¹⁸ Кузнецова Л.Н. Влияние аутсорсинга бухгалтерского учета на конкурентоспособность организации. Научный поиск. По страницам докторских диссертаций : Выпуск 9. 2009. С. 61-63

служить реальной основой сравнения принятия решений о распределении инвестиций и других управленческих решений.

Повышению эффективности бенчмаркинга способствует его автоматизация, но специальное программное обеспечение очень ограничено: программа «KonSi-DEA Analysis» применима для сравнения торговых организаций³¹⁹. Разработанная автором программа «Бенчмаркинг основных показателей финансовой отчетности» позволяет сравнивать показатели деятельности практически любых организаций. В ней предусмотрено две шкалы результатов анализа: бальная и натуральная. Графические представления результатов сравнения четырех организаций, проведенных с применением разработанной программы, представлено на рисунках 4.2, 4.3.



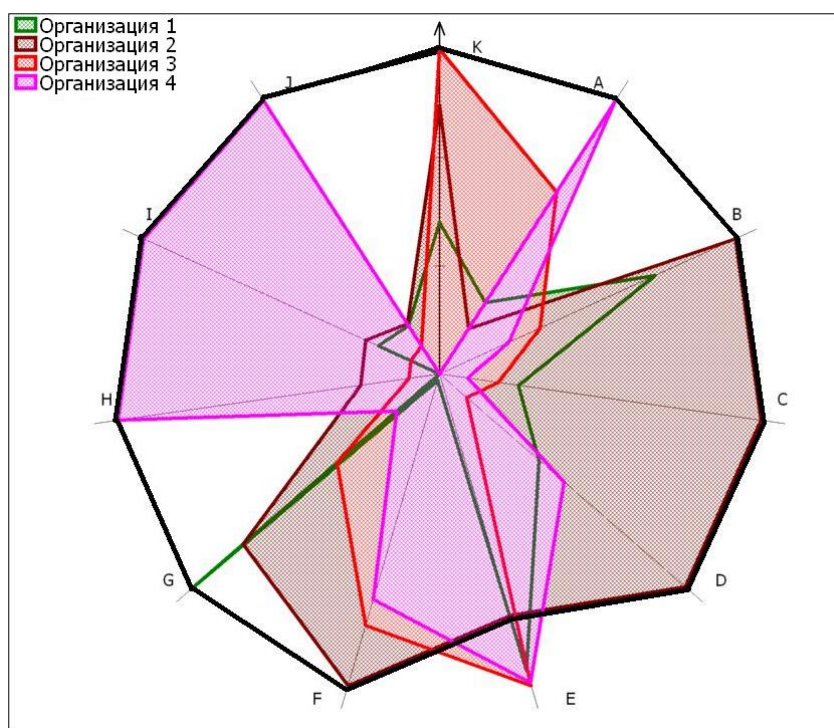
- A : Коэффициент финансового рычага. Эталонное значение = 189,989189189189
 B : Коэффициент автономии. Эталонное значение = 176,973177842566
 C : Рентабельность продаж. Эталонное значение = 176,120367589645
 D : Рентабельность активов. Эталонное значение = 199,864310954064
 E : Затраты на 1 руб. продаж. Эталонное значение = 120,707501659166
 F : Коэф. текущей ликвидности. Эталонное значение = 123,455833654216
 G : Коэф. абсолютной ликвидности. Эталонное значение = 170,152026143791
 H : Устойчивость экономического роста. Эталонное значение = 300,618776671408
 I : Рентабельность собственного капитала. Эталонное значение = 256,143669985775
 J : Коэффициент оборачиваемости активов. Эталонное значение = 278,633257997218
 K : Оборот собственного капитала. Эталонное значение = 33,1781297689838

Рисунок 4.2 – Результаты сравнения в баллах

³¹⁹ URL: [http://www .data-envelopment-analysis.ru/dea-help/p_10.htm#10](http://www.data-envelopment-analysis.ru/dea-help/p_10.htm#10)

Показатели каждой организации представляют собой многоугольник, а каждая вершина соответствует измеряемому показателю. За исключением показателя «затраты на 1 рубль продаж» все остальные эталонные значения являются вершинами многоугольников.

Организация формирует систему интересующих ее показателей, затем проводится сравнение собственных показателей со значениями тех же самых показателей других компаний, использующих передовые методы ведения деятельности. По лучшим значениям моделируется эталонная (виртуальная) организация, с которой в дальнейшем проводится сравнение, определяется разрыв. Первоначальное сравнение можно проводить в балльной оценке, более детальный анализ следует проводить по показателям.



- А : Коэффициент финансового рычага. Эталонное значение = 10,9189189189189
 В : Коэффициент автономии. Эталонное значение = 0,356656948493683
 С : Рентабельность продаж. Эталонное значение = 0,167097122950327
 D : Рентабельность активов. Эталонное значение = 0,628504122497055
 E : Затраты на 1 руб. продаж. Эталонное значение = 0,739256007131029
 F : Коэф. текущей ликвидности. Эталонное значение = 1,35964574509049
 G : Коэф. абсолютной ликвидности. Эталонное значение = 0,466169934640523
 H : Устойчивость экономического роста. Эталонное значение = 4,11806543385491
 I : Рентабельность собственного капитала. Эталонное значение = 4,11806543385491
 J : Коэффициент оборачиваемости активов. Эталонное значение = 21,4333275382476
 K : Оборот собственного капитала. Эталонное значение = 22,1187531793226

Рисунок 4.3 – Результаты сравнения в натуральной шкале с выделением виртуальной организации

Сравнения между организациями проводилось по следующим показателям:

- Коэффициент финансового рычага = $\frac{\text{Заемный капитал}}{\text{Собственный капитал}}$;
- Коэффициент автономии = $\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{валюта баланса}}$;
- Рентабельность продаж = $\frac{\text{прибыль от продаж}}{\text{выручка от продаж}}$;
- Рентабельность активов = $\frac{\text{прибыль до налогообложения}}{\text{средняя стоимость активов}}$;
- Затраты на 1 руб. продаж = $\frac{\text{затраты}}{\text{выручка}}$;
- Коэффициент текущей ликвидности = $\frac{\text{оборотные активы}}{\text{краткосрочная кредиторская задолженность}}$;
- Коэффициент абсолютной ликвидности = $\frac{\text{денежные средства} + \text{краткосрочные финансовые вложения}}{\text{краткосрочная кредиторская задолженность}}$;
- Устойчивость экономического роста = $\frac{\text{реинвестированная прибыль}}{\text{Собственный капитал}}$;
- Рентабельность собственного капитала = $\frac{\text{чистая прибыль}}{\text{Собственный капитал}}$;
- Коэффициент оборачиваемости активов = $\frac{\text{выручка от продаж}}{\text{средняя стоимость активов за период}}$;
- Оборот собственного капитала = $\frac{\text{выручка}}{\text{средняя стоимость собственного капитала}}$.

Расчеты и графики выполнены на основании данных четырех компаний одной отрасли, осуществляющих деятельность по ремонту и техническому обслуживанию легковых автомобилей в Ростовской области, имеющих соглашение о проведении закрытого сравнения (таблица 4.2).

При необходимости сравнение должно продолжаться по методике бенчмаркинга. Достоинством данного сравнения является то, что оно базируется на показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности,

ограничений по количеству сравниваемых субъектов нет, показатели сравнения могут быть расширены до разумного предела³²⁰.

Таблица 4.2 – Данные организаций для проведения бенчмаркинга показателей (тыс. руб.)

Показатели	Компания 1	Компания 2	Компания 3	Компания 4
Заемный капитал	191 250	7 676	3 310	515 571
Собственный капитал	67 266	703	1 835	71 039
Валюта баланса	258 517	8 379	5 145	586 622
Прибыль от продаж	41 773	3 629	2 782	38 655
Выручка от продаж	1 019 523	246 569	16 649	1 260 968
Прибыль до налогообложения	68 351	3 662	1 668	39 797
Средняя стоимость активов	268 517	11 504	4 245	573 243
Затраты	931492	234 626	12 385	1 210 726
Выручка	1019523	246 569	16 649	1 260 968
Оборотные активы	5310	7 551	3 531	565 596
Краткосрочная кредиторская задолженность	191250	7 647	2 597	515 571
Денежные средства	93	622	968	1 266
Краткосрочные финансовые вложения	89062	-	-	98 952
Реинвестированная прибыль	-	2 895	1 849	28 085
Средняя стоимость активов за период	268517	11 504	4 245	573 243
Чистая прибыль	57298	2 895	1 883	28 085
Средняя стоимость собственного капитала	98617	- 745	911	57 009

Проведенное сравнение выявило организации, имеющие лучшие показатели. Так лидером стала организация «2», имеющая лучшие показатели коэффициента автономии и текущей ликвидности, рентабельности продаж и активов, в данной организации наименьшие затраты на 1 рубль продаж. Организация «4» превосходит остальных участников сравнения по устойчивости экономического роста и рентабельности собственного капитала, имеет лучшие показатели коэффициента финансового рычага и оборачиваемости активов. Второй участник проекта имеет лучший показатель абсолютной ликвидности, а третий – лучшую оборачиваемость собственного капитала. После определения организаций-лидеров, необходимо выяснить причины, способствовавшие достижению лидерства, факторов, которые

³²⁰ Кузнецова, Л.Н. Развитие методики анализа финансовых и экономических показателей с использованием бенчмаркинга // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2012 № 1. – С. 177

привели к успеху и с этой целью согласовать с партнерами по бенчмаркингу детальные сравнения, предполагающие обмен информацией.

Бенчмаркинг может применяться к бизнес-процессам и функциям самого управленческого учета. Приоритетными направлениями развития управленческого учета должны стать такие его направления как:

- построение управленческого учета в компаниях;
- формирование учетных бизнес-процессов;
- организация системы учета затрат;
- эффективное использование ресурсов;
- система финансового планирования и бюджетирования;
- формирование внутренних регламентов управленческого учета;
- структура, содержание управленческой отчетности и др..

Управленческий учет модернизируется, значительно расширяются его границы, появляются новые концепции и инструменты, эффективность внедрения которых может обеспечить бенчмаркинг. Опыт постановки управленческого учета лучших компаний позволяет всем отечественным организациям оценить возможности и преимущества действующих систем управленческого учета и выработать собственные позиции по созданию таких систем применительно к особенностям своей деятельности. Невозможно наложить трафаретом опыт лидеров, его стоит изучить и интегрировать с опытом и знаниями сотрудников своей организации и превзойти лидера. Отечественным организациям следует активной изучать инновационную практику управленческого учета в зарубежных компаниях, что можно осуществить, устанавливая контакты в существующих отечественных и международных клубах бенчмаркинга.

Бенчмаркинг создает ценности для организации через следующие факторы:

- сфокусированность организации на ключевых недостатках;
- привнесение идей из внешних организаций и определение благоприятных возможностей;

- сплочение сотрудников организации вокруг поисков решений и создания консенсуса для движения вперед.

Введение в практику управленческого учета бенчмаркинга будет способствовать качеству принятия управленческих решений менеджментом отечественных организаций.

4.2. Совершенствование учетных бизнес-процессов с применением инструментария бенчмаркинга

Тенденция укрупнения бизнеса и усложнение взаимосвязей между входящими в него элементами объективно повышают требования к качеству информации, в том числе и учетной при принятии экономических решений различными субъектами экономической деятельности. Бухгалтерский учет – не только источник информации, но и элемент формирования экономической политики, инструмент бизнеса, механизм управления производством продукции, оказания услуг. Развитие бухгалтерского учета в России должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в организации, отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма, с использованием стандартов глобальной системы управления качеством.

Бухгалтерский учет в современной организации является процессом и как все процессы требует совершенствования. Одним из направлений повышения качества учетно-аналитической информации может стать формализация учетных процессов в организациях. В соответствии с ИСО 9000:2000 «Любой вид деятельности или набор видов деятельности, в которых используются ресурсы с тем, чтобы преобразовать входы в выходы, могут рассматриваться как процесс». А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева характеризуют процессный подход как представление любой деятельности в виде взаимосвязанной

последовательности шагов с определенным порядком взаимодействия, соответствующих организационных процедур, необходимых материальных и трудовых ресурсов, информации и ответственности³²¹. В настоящее время единого подхода к определению «процесс» не сложилось, во многих случаях термины «процесс» и «бизнес-процесс» могут иметь одинаковую смысловую нагрузку, что создает определенные трудности при рассмотрении данного вопроса. Как отмечают В.Г. Елиферов и В.В. Репин произошло постепенное сближение понятий «процесс» и «бизнес-процесс»³²². Чаще термин бизнес-процесс применяется, чтобы отличить бизнес-процесс от других процессов, идущих в компании. Главная идея заключается в том, что любой бизнес-процесс имеет потребителя внутреннего или внешнего. Существующие подходы определению «бизнес-процесс» представлены в приложении Т. Среди рассмотренных мнений можно выделить следующие подходы к понятию бизнес-процесс:

- как действия (организационная деятельность);
- как получение продукта – одна из основных целей процесса;
- как специальной системы;
- как механизма получения добавочной стоимости.

Большинство авторов полагают, что в основе бизнес-процесса лежит действие или деятельность. Б. Андерсен считает, что бизнес-процесс – это цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей³²³. М. Хаммер, Дж. Чампи относят к бизнес-процессу комплекс действий, в котором на основе одного или более видов исходных данных создается ценный для

³²¹ Управленческий учет : учебник под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИНФРА-М, 2009. С. 172

³²² Репин В.В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов. М.: Манн, Иванов и Фербер, 2013. С. 5

³²³ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 25

клиента результат³²⁴. По мнению Д. Маслова бизнес-процессом является устойчивая целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности (работ), в результате которой подводимая мощность на входе преобразуется по определенной технологии и с использованием необходимых ресурсов в новую ценность для потребителя на выходе³²⁵.

К. Прахалад и М. Кришнан подчеркивают, что бизнес-процесс – это не столько действие, сколько связь между стратегией бизнеса, бизнес-моделями и текущими операциями. Это материальное воплощение сути бизнес-модели. Бизнес-процессы определяют суть логических зависимостей между видами деятельности, выполняемыми в фирме, а также взаимоотношениями с потребителями³²⁶.

Я.В. Соколов, М.М. Каверин обращают внимание на то, что бизнес-процессы, как совокупность операций подразделений предприятия, формируют последовательный поток операций от поставщиков через основную деятельность к покупателям³²⁷. М.В. Мельник и др. определяют бизнес-процесс, как совокупность последовательных целенаправленных и регламентированных видов деятельности, в которой с помощью ресурсов входы процесса преобразуются в выходы (результаты процесса) имеющие ценность для потребителя³²⁸.

Исходя из рассмотренных определений, можно сделать вывод, что бизнес-процесс (процесс) в наиболее обобщенном виде – это последовательность повторяющихся действий, необходимых для достижения планируемого результата деятельности организации и имеющая входы и выходы. Построение бухгалтерского учета в виде бизнес-процессов, является условием создания единой системы управления и совершенствования бизнес-

³²⁴ Хаммер М., Чампи Дж. Совершенство управления процессами. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 76

³²⁵ Маслов Д.В. От качества к совершенству. Полезная модель EFQM. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С. 142

³²⁶ Прахалад К.К., Кришнан М.С. Пространство бизнес-инноваций: Создание ценности совместно с потребителем. М.: Альбина Паблишерз: Изд. Юрайт, 2011. С. 91

³²⁷ Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. С. 401

³²⁸ Сбалансированные показатели: содержание и интерпретация : монография / Мельник М. В., Никифорова Е. В., Бурцева К. Ю. ; М-во обр. и науки РФ, Тольяттинский гос. ун-т. Тольятти: Кассандра, 2010.

процессами. В российских компаниях, являющихся лидерами в своих отраслях, данное направление совершенствования менеджмента реализуется несколько лет, однако подавляющее количество организаций вопросами регламентации бизнес-процессов не занимаются, что еще больше отдаляет их от лидеров.

Совершенствование информационных технологий способствует разработке сквозных бизнес-процессов, проходящих через несколько структурных подразделений или весь экономический субъект и включающих в себя как элемент, учетные процессы. Современная реальность характеризуется широким применением информационных технологий, что повышает аналитичность учетной информации и создает условия для эффективного функционирования бизнес-процессов экономических субъектов, которые должны создаваться на системной основе.

Функционирование системы учетных бизнес-процессов в экономических субъектах можно представить на основе модели, включающей следующие модули: схему проектирования учетного бизнес-процесса, определение компонентов проектирования учетного бизнес-процесса, схему декомпозиции учетного бизнес-процесса, показатели эффективности учетных бизнес-процессов, методы мониторинга и совершенствования (рисунок 4.4).

Построение бизнес-процессов, затрудняется разнообразием в масштабах деятельности, различной отраслевой принадлежностью, недостатком методик, отсутствии единой терминологии.

Основной особенностью бухгалтерского учета является функционирование на основе информации, что должно учитываться при построении учетных бизнес-процессов в организации. Выделяя бухгалтерский учет в единый бизнес-процесс, Я.В. Соколов и М.М. Каверин указывают, что это совокупность операций подразделений предприятия, формирующих последовательный поток операций от поставщиков через основную деятельность к покупателям³²⁹. Принимая за основу точку зрения Я.В. Соколова и М.М. Каверина, ее следует дополнить так, как заинтересованных лиц в

³²⁹ Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011. С. 401

информации бухгалтерского учета много больше, чем поставщики и покупатели. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997) определены две группы – внутренние и внешние пользователи информации, формируемой в бухгалтерском учете.

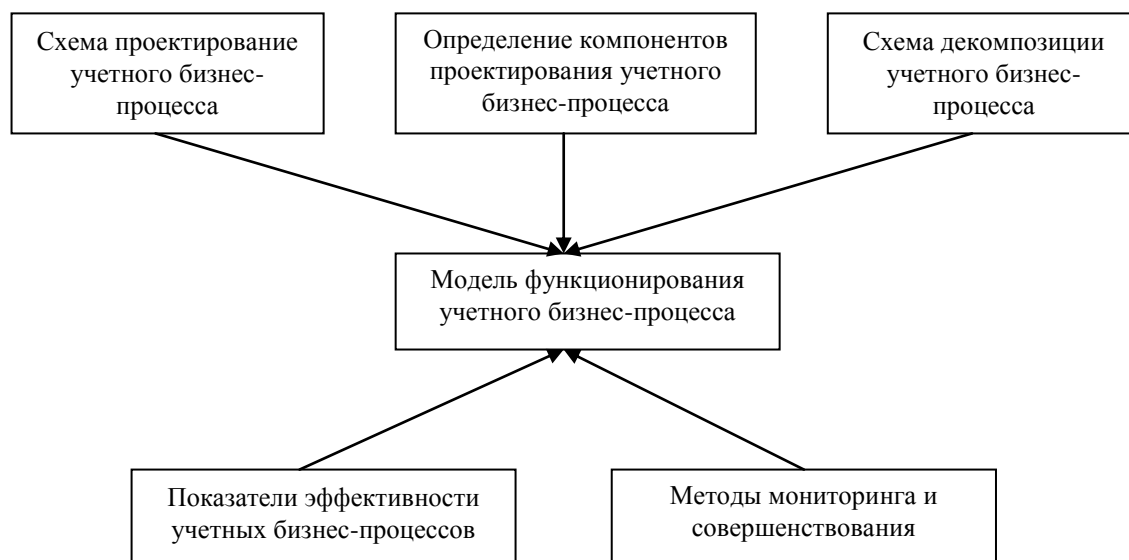


Рисунок 4.4 – Модель функционирования учетного бизнес-процесса

Ориентация информации в отчетности на пользователей является целесообразной, однако формирование бизнес-процессов по таким критериям не может быть рациональным. Так Д.В. Павлов при характеристике учетных бизнес-процессов подчеркивает, что это совокупность однородных регламентированных учетных процедур, преобразующих исходные данные (входы) в результатную информацию (выходы, продукты)³³⁰. Применяя поведенческий подход, Я.В. Соколов и М.М. Каверин характеризуют бизнес-процесс «как поток работ, переходящих от одного человека к другому»³³¹.

Учетный бизнес-процесс можно определить как совокупность логически связанных фактов хозяйственной жизни, отражающих объекты бухгалтерского учета, формирующих последовательный поток информации для

³³⁰ Павлов Д.В. Особенности моделирования учетных бизнес-процессов // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. № 16. С. 46-53, 59

³³¹ Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011. С. 401

заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности и использующих ресурсы экономического субъекта.

Начальным этапом формализации учетных процессов может стать формирование их схемы. Обобщенная схема учетного процесса представлена на рисунке 4.5.



Рисунок 4.5 – Обобщенная схема учетного бизнес-процесса

Бизнес-процессы должны выстраиваться в соответствии с целями организации и отвечать требованию эффективности, под которой следует понимать соотношение достигнутых результатов и использованных ресурсов.

Процессы существуют объективно и являются естественным отражением деятельности организации, но чтобы ими управлять, их необходимо правильно выделять, описывать и оптимизировать. Разработка бизнес-процессов, их детализация – трудоемкая, кропотливая работа. Так, автоматизация сквозного бизнес-процесса «Обработка страховых убытков» в компании РОСНО включала описание «20 подпроцессов и около 400 видов деятельности, при

этом один из подпроцессов состоял из 230 видов деятельности. Проект занял около шести месяцев, и его результатами стали существенное повышение качества и сокращение времени обработки страховых убытков»³³².

В организациях подходящих системно к разработке бизнес-процессов возможно укрупнение бизнес процессов объединение их в бизнес-сценарии. В крупных организациях выделяются не только процессы, но классификационные группы существующих процессов. Так, корпорация «Ксерокс» выделяет 17 категорий основных процессов, объединяющих 113 бизнес-процессов³³³. Среди учетных бизнес-процессов выделяются управление активами (2), выставление счетов и сбор оплаты по счетам (5), управление финансами (9), управление трудовыми ресурсами (9), управление информацией (4). Другие бизнес-процессы не изолированы от бухгалтерского учета, они либо соприкасаются с ним, либо учетно-аналитическая информация является их информационным обеспечением.

Декомпозиция бизнес-процессов позволяет выделить подпроцессы и функции, которые описываются более подробно. Уровни декомпозиции процесса определяются задачами и масштабом проекта. Не существует требований к детализации процессов, но исходя из представлений о рациональности и контролируемости, количество уровней не должны превышать восьми.

Так как декомпозиция процессов ведет к росту в геометрической прогрессии количества элементов процесса, следует установить необходимую степень детализации. Проектирование учетных бизнес-процессов целесообразно начинать с высшего уровня, декомпозиция на подпроцессы и функции позволяет осуществлять их мониторинг и в дальнейшем совершенствование. Учетные бизнес-процессы рассмотрены в работах Б.Н. Соколова и А.С. Русаковой, которые предложили двухуровневую декомпозицию бизнес-процессов (таблица 4.3).

³³² Лопатин В.А. Управление бизнес-процессами // Управление в кредитной организации. 2008. № 6. С. 43

³³³ Харрингтон Х. Дж., Воул Ф. Совершенство управление знаниями. М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С. 44

Таблица 4.3 – Пример декомпозиции бизнес-процессов в экономическом субъекте (составлено автором по материалам³³⁴)

Бизнес-процесс	Декомпозиция процессов второго уровня
Материально-техническое обеспечение	Управление бизнес-процессом «Материально-техническое обеспечение»
	Закупки для инвестиционных/инновационных проектов
	Хранение и учет материальных ресурсов
	Управление кредиторской задолженностью
	Инвентаризация материально-технических ресурсов
Производство	Управление бизнес-процессом «Производство»
	Сохранность, использование и учет основных средств
	Сохранность, использование и учет нематериальных активов
Сбыт (реализация)	Управление бизнес-процессом «Сбыт»
	Управление дебиторской задолженностью
Бухгалтерский учет и отчетность	Декомпозиция не представлена

Предложенный бизнес-процесс «Бухгалтерский учет и отчетность» авторами не рассмотрен³³⁵. Представляется, такой бизнес-процесс будет сложным, его следует представить в виде нескольких процессов, предложенных в таблице 4.9. Бизнес-процесс «Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности» может быть декомпозирован на подпроцессы: закрытие счетов бухгалтерского учета, проведение инвентаризации счетов и обязательств, формирование пробной отчетности. Выделенные подпроцессы декомпозируют еще детальней до функций и уровня описания операций, выполняемых на местах (рисунок 4.6).

Декомпозиция процессов позволяет повысить их сравнимость с аналогичными процессами в других организациях, что является основой бенчмаркинга. Так, А.Д. Шеремет определяет бенчмаркинг как сравнительный анализ бизнес-процессов³³⁶.

³³⁴ Соколов Б.Н., Русакова А.С. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методика, практика). Изд-во СГУ, 2013. С. 193-257

³³⁵ Там же, с. 193-257

³³⁶ Управленческий учет: Учебник под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИНФРА-М, 2009. С. 177

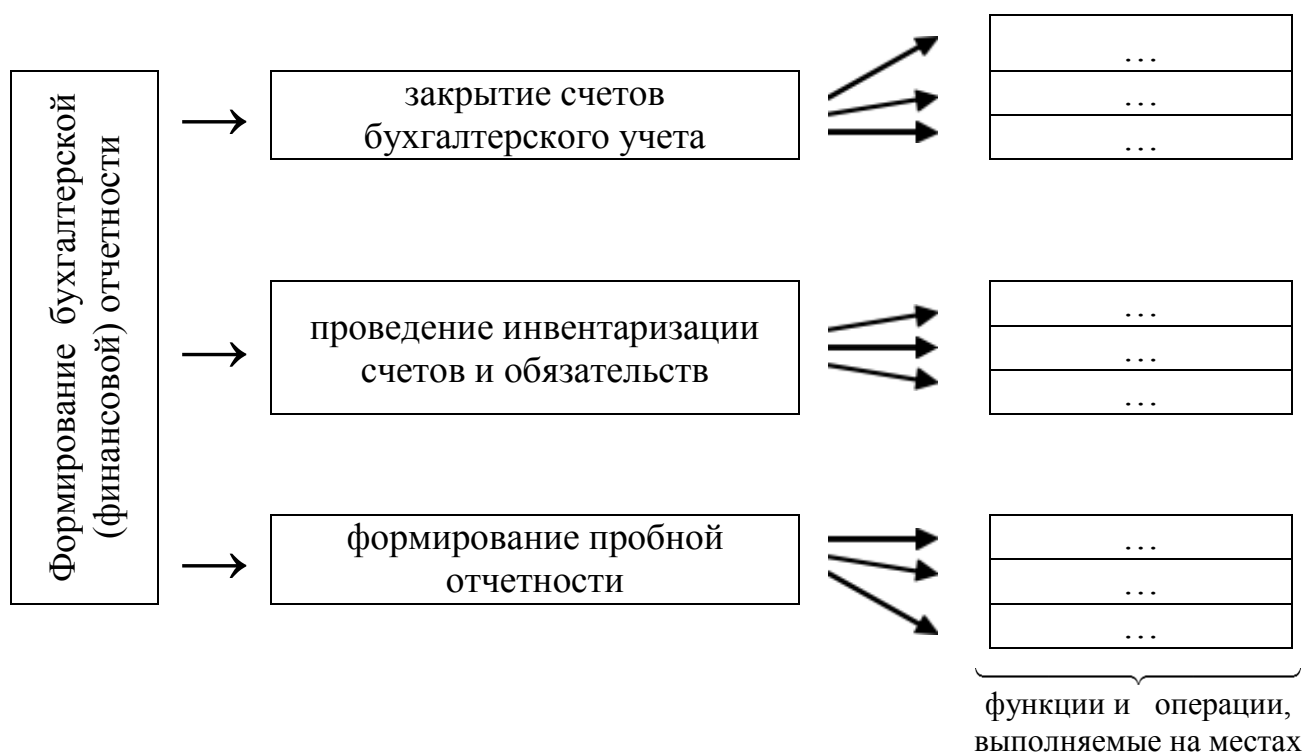


Рисунок 4.6 – Схема декомпозиции бизнес-процессов

Качество бизнес-процессов определяется, как информационными технологиями, так и квалификацией персонала. При разработке бизнес-процессов необходимо уделять внимание базам данных, ERP-системам, программному обеспечению, компьютерному оборудованию, достаточной мощности серверов. Необходимая профессиональная подготовленность персонала, обладание необходимыми навыками и умениями позволяют изменять и совершенствовать бизнес-процессы, которые должны стать не только частью организационной и производственной, но и социальной инфраструктуры организации.

Формализация и подробное описание учетных процессов позволяет ими управлять. Необходимое управление достигается, если проектирование бизнес-процессов было достаточно грамотным. Бизнес-процесс будет определен, при

определении все входов (I), выходов (O), управления (C), механизмов (M), процессов преобразования (A) и функций оценки производительности (PF)³³⁷.

Управления бизнес-процессом представляют внешние по отношению к процессу законодательство, правила, стандарты, непосредственно затрагивающие в ходе преобразования решения (таблица 4.4).

Таблица 4.4 – Управления учетным бизнес-процессом

Управление	Описание
C ₁	Гражданское, налоговое законодательство
C ₂	Законодательство о бухгалтерском учете: законы, Положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации и т.д.
C ₃	Учетная политика организации, внутренние стандарты, инструкции и т.д.

Входы бизнес-процесса представляют собой информацию о фактах хозяйственной жизни организации, изменениях внешней (изменения курса рубля, судебное решение и т.п.) и внутренней среды (таблица 4.5).

Таблица 4.5 – Входы учетного бизнес-процесса

Входы	Описание
I ₁	Информация о фактах хозяйственной жизни, требующих учетных и контрольных процедур
I ₂	Первичные учетные, оправдательные, сводные и иные документы, фиксирующие факт хозяйственной жизни
I ₃	Информация от поставщиков, покупателей, партнеров и иных контрагентов организации
I ₄	Аналитическая информация

Выходами учетных бизнес-процессов будет информация, оформленная в виде различных документов, отчетов бухгалтерского и налогового учета (таблица 4.6).

³³⁷ Долятовский В.А., Долятовский Л.В. Адаптивное управление в экономических системах: теория и методология / Модернизация Российской экономики: проблемы и перспективы. Материалы международной научно-практической конференции 15 апреля 2011 г. Ростов-на-Дону, 2011. С. 18

Таблица 4.6 – Выходы учетного бизнес-процесса

Выходы	Описание
O ₁	Результат исполнения учетных и контрольных процедур в виде документов, элементов баз данных и т.п. и осуществление контроля: внутренний аудит, и т.п.
O ₂	Сводная информация, производственная отчетность
O ₃	Аналитическая информация об изменениях внутренней и внешней среды
O ₄	Бухгалтерская, налоговая, статистическая отчетность

В качестве ресурсов учетных бизнес-процессов следует рассматривать персонал, занимаемые служебные площади, оборудование, используемое в ходе преобразования информации со входа в бизнес-процесс до его выхода (таблица 4.7).

Таблица 4.7 – Ресурсы учетного бизнес-процесса

Ресурсы	Описание
M ₁	Работники бухгалтерии и другой тесно связанный с ними персонал (например, работники отдела снабжения и др.)
M ₂	Служебные площади, используемые работниками бухгалтерии
M ₃	Оборудование, используемое для осуществления учетного процесса (компьютеры, программное обеспечение, средства связи: телефоны Интернет и др.)
M ₄	Инструменты (программное обеспечение, формализованные учетные процедуры, например, сборник рекомендованных проводок и др.).

Учетные бизнес-процессы следует дополнить такой характеристикой, как идентификация потребителей (П) информации (таблица 4.8).

Таблица 4.8 – Потребители учетных бизнес-процессов

Управление	Описание
П ₁	Внутренние пользователи отчетности
П ₂	Внешние пользователи отчетности
П ₃	Другие бизнес-процессы

Применительно к бухгалтерскому учету проектирование процесса должно быть направлено на выполнение его задач. В крупных компаниях с большой степенью автоматизации и компьютеризации производства и управления, часть бухгалтерского учета встроена в общую систему управления, и построение учетных процессов является процессом (элементом) сквозных бизнес-процессов.

Бизнес-процессы в организации необходимо четко документировать, добиться их прозрачности и эластичности. Документирование бизнес-процесса чаще осуществляется в двух случаях:

- при пошаговом конструировании в связи с проектами, включающими конкретный процесс;
- при принятии решения о совершенствовании процесса.

На примере трех бизнес-процессов «Учет прямых затрат на производство», «Инвентаризация незавершенного производства», «Учет брака» крупного машиностроительного завода (приложения У – Щ) рассмотрена их подробная декомпозиция с выделением бизнес-операций, что позволяет их измерять, анализировать, сравнивать с аналогичными процессами других организаций и совершенствовать.

Для эффективного проектирования бизнес-процессов в организации их необходимо классифицировать. Современная теория и практика выработала различные подходы к классификации бизнес-процессов (приложение Э).

Авторы классифицируют бизнес-процессы по разным признакам, что обусловлено практическими потребностями их описания, формализации, построения, и т.п. чаще всего выделяются основные и вспомогательные

процессы, в некоторых случаях авторы по-разному трактуют вспомогательные процессы. М. Портер считает, что они не имеют непосредственного отношения к производимым продуктам, но без них невозможно выполнение операций по созданию добавленной стоимости. Я.В. Соколов, М.М. Каверин к вспомогательным процессам относят процессы по аналогии со вспомогательным производством³³⁸. Большинство авторов относят бизнес-процессы бухгалтерского учета к вспомогательным³³⁹. Классификация бизнес-процессов на основные и вспомогательные (поддерживающие) весьма условна: без учетных процессов невозможна работа основных процессов организации, их выделение должно осуществляться во взаимосвязи с общей организационной структурой, а в сквозных бизнес-процессах зачастую такое деление невозможно.

Проектировщикам учетных бизнес-процессов целесообразно их систематизировать, классифицировать, определить владельцев каждого бизнес-процесса. Детальное описание бизнес-процессов и их классификация также необходимы для целей совершенствования. Результат систематизации зависит от субъективного мнения исполнителей. Учетные бизнес-процессы производственной организации следует систематизировать по направлениям:

- развития и совершенствования;
- операционные;
- налогового учета;
- управленческого учета;
- формирования и представления отчетности;
- поддерживающие (рисунок 4.7).

³³⁸ Управленческий учет: учеб. пособие/ под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. С. 404

³³⁹ Репин В.В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 55



Рисунок 4.7 – Классификация учетных бизнес-процессов
производственной организации

Разработка учетных процессов является масштабной задачей: процессы в производственной, строительной, сельскохозяйственной, торговой и иных организациях будут значительно различаться. Масштаб деятельности, организационно-правовая форма и структура также оказывает влияния на учетные процессы организации. Направления бизнес-процессов с детализацией на подпроцессы для крупной производственной организации систематизированы в таблице 4.9.

Предложенная классификация не является единственно верной, но может являться ориентиром при построении бизнес-процессов бухгалтерского учета.

Для мониторинга, анализа и возможности сравнивать бизнес-процессы с аналогичными бизнес-процессами других организаций необходимо оценивать их эффективность по установленным параметрам, которые могут быть качественными или количественными. Эффективность можно определить как

оценку отклонений параметров от эталонного процесса. Наиболее значимыми параметрами оценивания бизнес-процессов являются: качество (количество дефектов), стоимость (трудоемкость) и время протекания. На необходимость мониторинга учетных бизнес-процессов обращает внимание А.А. Ситнов³⁴⁰.

Таблица 4.9 – Классификация учетных бизнес-процессов с декомпозицией на подпроцессы

1. Бизнес-процессы развития и совершенствования
Мониторинг внешней среды: изменение законодательства, действия конкурентов.
Организационное управление: формирование учетной политики, внутренних стандартов, принципов взаимодействия с партнерами; Документооборот: формы документов, графики документооборота; Планирование стратегии, постановка менеджмента; Формирование дивидендной политики.
Стратегическое развитие: учет инноваций; оценка эффективности деятельности организации стратегический учет; формирование прогнозной отчетности.
Управление проектами: проведение самооценки сотрудников бухгалтерии; проведение экспертной оценки учетного процесса и формирования отчетности; Бенчмаркинг.
2. Операционные бизнес-процессы
Учет внеоборотных активов: учет вложений во внеоборотные активы, учет основных средств, учет лизинга, учет долгосрочной аренды, учет долгосрочных финансовых вложений
Учет материальных запасов: учет материалов, учет краткосрочных финансовых вложений;
Учет затрат на производство: учет прямых затрат на производство: списание затрат на товарный выпуск по норме, учет отклонений от норм, свод затрат на производство; Учет косвенных затрат (общепроизводственные и общехозяйственные расходы); сбор и учет затрат по давальческому сырью; Учет брака; Инвентаризация незавершенного производства; Учет затрат на непроизводственные расходы; Учет затрат на вспомогательное производство: учет списания затрат со счета вспомогательного производства, закрытие счета вспомогательного производства, сводный учет на производство; Калькулирование фактической себестоимости товарного выпуска; Формирование производственной отчетности; Отчетная калькуляция на единицу изделия; Учет наладки оборудования.
Управление денежными потоками: учет денежных потоков от текущей деятельности, учет денежных потоков от инвестиционной деятельности, учет денежных потоков от финансовой деятельности.
Учет расчетов: учет расчетов с поставщиками, покупателями, прочими контрагентами; Учет расчетов с персоналом: учет вознаграждений работникам, расчеты по социальному страхованию, учет расчетов по командировкам, учет расчетов по подотчетным суммам, учет расчетов прочим операциям; Учет расчетов по налогам и сборам; Учет расчетов с учредителями.

³⁴⁰ Ситнов А. А. Теория, организация и методика операционного аудита хозяйствующих субъектов : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Ситнов Алексей Александрович. – М., 2010. С. 27

Учет собственного капитала: учет уставного капитала; учет добавочного капитала; учет резервного капитала;
Учет экологических затрат: учет капитальных вложений; Учет текущих расходов; Формирование оценочных обязательств.
Учет и раскрытие информации о забалансовых статьях: учет обеспечений, выданных организацией в форме поручительств третьим лицам; Признание активов в бухгалтерском балансе; Формирование информации о финансовых инструментах срочных сделок (форварды, фьючерсы, опционы, свопы и т.д.).
3. Бизнес-процессы налогового учета
Организационное управление: формирование учетной политики налогового учета, внутренних регламентов, принципов взаимодействия с налоговыми органами; Мониторинг внешней среды: изменение законодательства и др. Документооборот: формы налоговых регистров и др.; Планирование налоговой стратегии, применение налогового менеджмента.
4. Бизнес-процессы управленческого учета
Формирование бюджетов; Контроль исполнения бюджетов; Калькуляция себестоимости продукции; Заготовление; Производство; Реализация; Контроль затрат.
5. Бизнес-процессы формирования и представления отчетности
Подготовка и представление отчетности внутренним пользователям: производственной, прогнозной, исполнения бюджетов. Подготовка и представление отчетности внешним пользователям: финансовой промежуточной и годовой; статистической; формирование и представление налоговых деклараций; Внесение исправлений в отчетность; Формирование отчетности по устойчивому развитию.
6. Бизнес-процессы поддерживающие
Организация внутреннего контроля; Обеспечение инфраструктуры работы бухгалтерии (компьютерное обеспечение, информационные технологии, организация рабочих мест и т.д.); Управление персоналом бухгалтерии: раскрытие творческих способностей, повышение квалификации, разработка информационных систем управления; Информационная безопасность.

Для проведения управленческого анализа оценки эффективности бизнес-процессов в рамках процессного управления М.С. Кузьминой предложена система аналитических показателей.³⁴¹

³⁴¹ Кузьмина М.С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика) : автореф. дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12. М., 2009. С. 38-39

- показатели, отражающие устойчивость развития, ликвидность и платежеспособность;
- снабжение (материалоемкость, доля материальных затрат в выручке, величина запасов, темпы прироста запасов) производство (объем производства совокупный и по видам, рентабельность производства) реализация (объем и рентабельность продаж, прибыль, затраты на 1 рубль реализованной продукции);
- управление производством (оборачиваемость капитала и оборотных средств, период оборота капитала и оборотных средств) управление финансами (рентабельность собственного капитала, соотношение дебиторской и кредиторской задолженности, анализ формирования финансового результата, и направлений расходования денежных средств) управление инвестиционной деятельностью (капиталоотдача инвестиций, коэффициенты выбытия и обновления основных средств, фондовооруженность труда).

Предложенные показатели характеризуют в большей степени деятельность организации и могут использоваться при оценке ограниченного числа бизнес-процессов. Для учетных бизнес-процессов следует рассматривать три группы показателей:

- стоимостные показатели (затраты на бизнес-процесс и т.п.);
- временные показатели (длительность бизнес-процесса и т.п.);
- показатели качества выполнения бизнес-процесса (процент ошибок на выходе бизнес-процесса и т.п.).

В.В. Репиным предложена методика разработки системы показателей, включающая восемь шагов:³⁴²

- Шаг 1 – определение целей разработки системы показателей;
- Шаг 2 – разработка конкретных показателей достижения цели;

³⁴² Репин В.В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 119-121

- Шаг 3 – разработка индикативных показателей экономического субъекта в целом;
- Шаг 4 – разработка показателей оценки операционной эффективности бизнес-процессов;
- Шаг 5 – сведение всех показателей в систему и их документальное оформление;
- Шаг 6 – определение методики расчета показателей вошедших в систему;
- Шаг 7 – формирование форм управленческой отчетности;
- Шаг 8 – утверждение и запуск в работу.

Предложенная методика отвечает всем необходимым условиям и может использоваться для формирования системы показателей, как учетных, так и сквозных бизнес-процессов экономического субъекта.

Л.Н. Растамханова предлагает для каждой функции формулировать параметры (характеристики) целей ее выполнения³⁴³. В случае, если две или более организаций обладают схожими бизнес-процессами, то при проведении бенчмаркинга эти процессы могут стать объектом сравнения. В дальнейшем выделяются «эталонные» процессы, которые станут ориентиром для внедрения в организациях. Критериями определения эталонных процессов являются: определение цели процесса, место выполнения учетной процедуры, исполнитель процедуры, срок выполнения, затраты на осуществление процесса и др.

По истечению времени созданные бизнес-процессы снижают свою эффективность, поэтому необходимо поддерживать их уровень, с этой целью осуществляется мониторинг и непрерывное совершенствование процессов. Мониторинг эффективности бизнес-процессов может осуществляться в ходе

³⁴³ Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Растамханова Любовь Николаевна. – Йошкар-Ола, 2009. С. 35

внутреннего аудита. О неэффективности учетных бизнес-процессов могут указывать следующие недостатки:

- большое число ошибок при протекании бизнес-процесса, низкое качество формируемой информации;
- отсутствие необходимых учетных процедур для формирования информации;
- наличие избыточных учетных процедур, когда затраты на получение информации превышают эффективность от ее использования;
- несоответствие необходимым критериям конкретных правил, учетной политики, внутренних стандартов;
- завышенная длительность бизнес-процесса.

Наряду с недостатками при мониторинге бизнес-процессов должен выявляться и положительный опыт. Так Международные стандарты внутреннего аудита (МСВА) а именно, стандарт 2400 «Представление отчетности о результатах» содержит норму о необходимости описания передового опыта, выявленного в ходе внутреннего аудита,³⁴⁴ что предполагает проведение бенчмаркинга бизнес-процессов. На необходимость бенчмаркинга бизнес-процессов обращает внимание А.Д. Шеремет³⁴⁵.

Бенчмаркинг бизнес-процессов – деятельность по измерению определенных показателей и функций инновационных процессов для их сопоставления с организациями-лидерами, характеристики которых признаны совершенной. Большинство авторов согласны, что одной из основных задач бенчмаркинга является сопоставление бизнес-процессов организации с эталонными бизнес-процессами с целью их улучшения. Бенчмаркинг бизнес-процессов детально рассматривался при совершенствовании договорных обязательств организаций³⁴⁶.

³⁴⁴ Международный стандарт внутреннего аудита 2400. Представление отчетности о результатах. С. 15

³⁴⁵ Управленческий учет: Учебник под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИНФРА-М, 2009. С. 175

³⁴⁶ Учетные и налоговые инструменты совершенствования договорных обязательств организации : монография / Лабынцев Н.Т., Кузнецова Л.Н., Поролло Е.В., Цепилова Е.С. /под ред. Н.Т. Лабынцева – Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2011; Кузнецова Л.Н., Поролло Е.В. Применение инструментов учета и контроля для снижения

В качестве сравнительного анализа бизнес-процессов бенчмаркинг – это процесс идентификации, описания и адаптации выдающихся достижений в области операционной и финансово-экономической деятельности компаний с целью улучшения показателей эффективности организации путем соответствующей реструктуризации ее бизнес-процессов.

При проведении бенчмаркинга учетных бизнес-процессов должны быть решены следующие задачи: улучшение параметров процесса, повышение знаний, профессиональной культуры и мотивации персонала, на основе, как личностных интересов работников, так и общественных потребностей экономических субъектов.

Построение бизнес-процессов и их совершенствование не может быть самоцелью, одной из целей является эффективное управление компанией. Появление нового класса информационных систем, которые позволяют построить модель бизнес-процесса на языке диаграмм, блок-схем, устанавливать степень допуска к системе, осуществлять мониторинг выполнения каждого всех элементов системы создают необходимые предпосылки для дальнейшего совершенствования, как самих бизнес-процессов, так и системы их управления.

Другой целью, достижение которой возможно при разработке бизнес-процессов является повышение качества продукта (услуг, продукции) на основе теории всеобщего управления качеством (Total Quality Management - TQM). Деятельность по совершенствованию учетных бизнес-процессов также должна отвечать принципам TQM:

- регулярное отслеживание изменений в деятельности организаций, влияющих на качество учетно-аналитической информации;
- существование достаточно проработанного плана непрерывного совершенствования системы бухгалтерского учета в организации;

- заинтересованность и вовлеченность всех сотрудников организации в реализацию концепции;
- отслеживание и предотвращение «внешних угроз» для организации;
- наличие необходимых и достаточных финансовых ресурсов, связанных с поддержанием необходимого уровня качества;
- достаточное документирование процессов бухгалтерского учета и их анализ;
- поддержание обратной связи с потребителями учетной информации.

Достижение качества учетно-аналитической информации осуществляется при соблюдении принципа постоянного совершенствования, лежит в основе всех известных концепций управления бизнес-процессами. Алгоритм контроля и совершенствования бизнес-процесса представлен на рисунке 4.8.

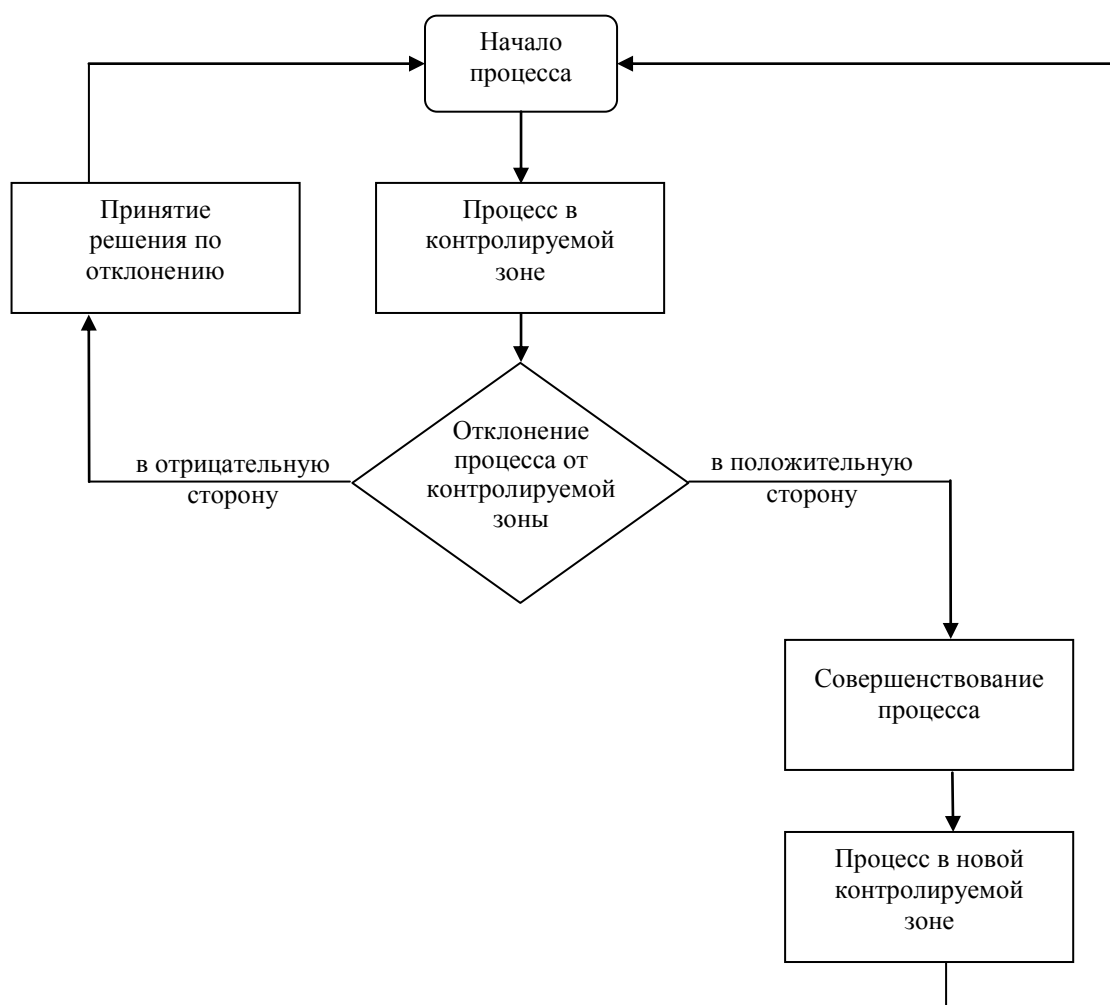


Рисунок 4.8 – Алгоритм контроля и совершенствования бизнес-процесса

Отметим, что данный алгоритм не будет верным по процессам, которые определяются по принципу «точно в срок».

Для того, чтобы процесс можно было улучшить он должен быть повторяемым и измеряемым. М.В. Мельник, Е.В. Никифорова, К.Ю. Бурцева выделили пять экономических групп показателей, сбалансированных между собой и характеризующих бизнес-процесс: результативности, стоимости, времени, качества и фрагментации,³⁴⁷ которые могут использоваться для характеристики учетных бизнес-процессов.

Оценив эффективность аналогичных бизнес-процессов, организации могут искать расхождения в них: нерациональные действия, лишние шаги, создание дублирующих документов и др. Проанализировав расхождения, рассматривается решение о рационализации бизнес-процессов.

Улучшение учетных бизнес-процессов является конкретным проектом, однако совершенствования в организации должны осуществляться в организации постоянно. М. Кузнецов обращает внимание, что сравнительный анализ бизнес-процессов выполняет не только, свою прямую функцию, помогая организации решить конкретную задачу улучшения своего бизнеса, но и важнейшую косвенную функцию – создания новой, более эффективной, более конкурентоспособной корпоративной культуры. Сравнительный анализ бизнес-процессов является компонентом передового стиля работы и воспитывает этот стиль, реально формируя организационно-управленческую культуру, опирающуюся на передовые информационные и коммуникационные технологии³⁴⁸.

В условиях конкуренции, обострившейся в период финансового кризиса, для выживания современные компании постоянно должны заниматься совершенствованием системы бухгалтерского учета, а бенчмаркинг является

³⁴⁷ Сбалансированные показатели: содержание и интерпретация : монография / Мельник М. В., Никифорова Е.В., Бурцева К.Ю. ; М-во обр. и науки РФ, Тольяттинский гос. ун-т. Тольятти: Кассандра, 2010

³⁴⁸ Кузнецов Б.Л. Синергетический менеджмент в машиностроении. Набережные Челны: КамПИ, 2003. С. 14

для этого уместным инструментом. А.Д. Шеремет,³⁴⁹ М. Кузнецов³⁵⁰ определяют бенчмаркинг именно как сравнительный анализ бизнес-процессов. В ходе сравнения выявляются отклонения, как в лучшую, так и в худшую стороны.

В приложениях У – Щ рассмотрены реально функционирующие бизнес-процессы крупного машиностроительного объединения, которые совершенствовались посредством сравнения с аналогичными бизнес-процессами компаний отрасли. При их сравнении с аналогичными процессами моторостроительного завода в качестве недостатка отмечено большое количество ручного труда во всех процессах, что значительно повышает затраты (на заработную плату, социальные отчисления, служебные площади) и увеличивает время на проведение инвентаризации, на формирование документов, таких как «Ведомости расхода материалов на производство» и др.

Более детальный анализ бизнес-процесса «Инвентаризация незавершенного производства» выявил значительные потери времени на проведение инвентаризации. В машиностроении существует технологический процесс «многозаходность» (одна деталь дважды заходит в цех металлообработки, повторно после термической или гальванической обработки). В период нахождения в других цехах (термическом или гальваническом) детали числились за материально ответственными лицами механических цехов, что снижало контроль за сохранностью материальных ценностей и увеличивало время проведения инвентаризации. Инвентаризация проводилась по нескольким цехам, удаленным друг от друга до двух километров.

Улучшить ситуацию одномоментно, изменив только в бизнес-процесс «Инвентаризация незавершенного производства», оказалось невозможно: в компании отсутствовали пооперационные материальные нормы на детали, материальные нормы (расхода металла) существовали только на деталь, без

³⁴⁹ Управленческий учет: Учебник под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИНФРА-М, 2009. С. 177

³⁵⁰ Кузнецов Б.Л. Синергетический менеджмент в машиностроении. Набережные Челны: КамПИ, 2003. С. 7

разбивки по операциям. После анализа данной ситуации было принято решение разработать и утвердить нормы на каждую операцию, что в дальнейшем привело к устранению отмеченных недостатков. Закрепление материальных ценностей за материально ответственными лицами необходимо вести в местах нахождения материальных ценностей, смена материально ответственных лиц происходит при каждом переходе деталей из цеха в цех.

Итогом сравнения, а фактически слабо формализованного бенчмаркинга стало изменение бизнес-процесса «Инвентаризация незавершенного производства», в результате которого были достигнуты следующие улучшения:

- длительность инвентаризации по цехам сократилась с двух дней до одного дня;
- снижена трудоемкость процесса;
- усилен контроль сохранности материальных ценностей в местах их хранения.

Сравнение бизнес-процесса «Учет затрат на брак» с аналогичным бизнес-процессом партнера по бенчмаркингу выявил значительные расхождения в количестве брака на пусконаладочные работы двух компаний. Анализ показал, что в организации при проведении пусконаладочных работ не были установлены нормы на брак, который учитывался по фактически представленным документам.

В результате сравнения внесены изменения в бизнес-процесс «Учет затрат на брак» и достигнуты следующие улучшения:

- в рамках декомпозиции выделен и доработан подпроцесс «Учет затрат на брак при проведении пусконаладочных работ»;
- введены нормы на потери материальных ресурсов при проведении пуско-наладочных работ;
- определена необходимость контроля соблюдения разработанных норм.

Для совершенствования бизнес-процесса «Учет затрат на производство» принято решение о компьютеризации прицеховых складов, что позволило:

- снизить время формирования информации о затратах на производство в местах возникновения затрат;
- повысило достоверность информации о затратах.

Альтернатива совершенствованию неэффективных бизнес-процессов – аутсорсинг. Термин «аутсорсинг» произошел от английского «outsourcing» и дословно переводится как использование чужих ресурсов. Несмотря на то, что, Россия находится на нижних позициях рейтинга в мире по распространению аутсорсинга, теория аутсорсинга в нашей стране развивается и в экономическом, и в правовом русле. Такое направление аутсорсинга, как аутсорсинг бухгалтерского учета развивают в своих работах В.В. Панков, С.А. Наумова. По мнению Наумовой С.А. «аутсорсинг бухгалтерского учета – передача функций бухгалтерского учета или отдельных участков учета (учет заработной платы, учет основных средств, учет банковских операций и т.д.), иногда вместе с соответствующими активами внешнему (стороннему) поставщику или провайдеру, который предоставляет конкретную услугу по учету в течение установленного времени по согласованным сторонами расценкам, гарантируя определенное качество ведения учета и распределяя риски по ведению учета на себя и заказчика»³⁵¹. В целом, соглашаясь с данным определением аутсорсинга, следует заметить, что распределение рисков – более сложный процесс, затрагивающий большее число лиц (например, страховщиков), чем дано в определении Наумовой С.А.

Как свидетельствует зарубежный опыт, многие функции современной организации могут выполняться дистанционно с привлечением специализированных учреждений, работающих на условиях аутсорсинга. Например, «на аутсорсинг компании малого и среднего бизнеса бухгалтерию передают:

- В Европе – 86%;
- В США – 92%;

³⁵¹ Панков В.В., Наумова С.А. Аутсорсинг в бухгалтерском учете // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 1. С. 37

– В Израиле – 96%»³⁵².

По мнению Д. Хана и Х. Хунгенберга преимущества аутсорсинга состоят в использовании профессиональных знаний внешних специалистов, которые объективнее работников организации. Однако к передаче внутрипроизводственной информации следует относиться с осторожностью³⁵³.

В целом же крупнейшими поставщиками аутсорсинговых услуг по созданию бухгалтерского продукта в России являются компании, основанные на иностранном капитале такие, как «PricewaterhouseCoopers», «Ernst&Young», «EDS», «ICG» («International Computer Group»)³⁵⁴. Наибольшее распространение получил IT-аутсорсинг – сопровождение программ бухгалтерского и складского учета, обслуживание компьютерной и офисной техники, локальных сетей. Объем и условия передачи функций бухгалтерии на аутсорсинг зависят от разных факторов: масштабов бизнеса, вида деятельности, организационной структуры бизнес-единицы, ее потребностей и т.п.

Для определения рациональности передачи определенных функций или учетных бизнес-процессов партнерам выделим факторы, как увеличивающие, так и снижающие привлекательность данного решения. Передача на сторону учетных бизнес-процессов целесообразна тогда, когда внешние специалисты «могут предложить качественно лучшие и (или) более экономически выгодные условия»³⁵⁵. Определяющим фактором является ответ на вопрос: усилится конкурентоспособность организации или снизится при передаче, полностью или частично функций бухгалтерского учета в иную организацию.

Именно дополнительные преимущества в конкурентоспособности организаций, наряду со снижением затрат способствовали распространению аутсорсинга в мировой практике.

Развитие теории бизнес-процессов стало одним из элементов концепции

³⁵² Там же, с. 44

³⁵³ Хан Д., Хунгенберг Х. ПИК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 690

³⁵⁴ Кузнецова Л.Н. Влияние аутсорсинга бухгалтерского учета на конкурентоспособность организации. // Научный поиск. По страницам докторских диссертаций : Выпуск 9. 2009. С. 60-65

³⁵⁵ Хан Д., Хунгенберг Х. ПИК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 690

«виртуальной организации». Виртуальные организации – вид нового типа компаний, базирующихся на знаниях, аутсорсинге и инновациях. Организацию бухгалтерского учета в виртуальных организациях исследовала в своих работах Г.Е. Крохичева³⁵⁶. Комплексный (всеобъемлющий) аутсорсинг развивается в рамках концепции «виртуальной организации» и основывается на разделении процессов бизнеса на основные и дополнительные (вспомогательные). Все вспомогательные процессы, к которым относится бухгалтерский учет передаются организациям-аутсорсерам.

Крупное соглашение об аутсорсинге финансов в Великобритании было подписано между Safeway, четвертой по величине сетью британских супермаркетов, и PricewaterhouseCoopers»³⁵⁷. В силу этого договора PricewaterhouseCoopers руководит деятельностью внутреннего подразделения по финансовому и бухгалтерскому учету компании «Safeway», а сотрудники финансовых и учетных подразделений компании «Safeway», были переведены в PricewaterhouseCoopers. По данным Американской ассоциации менеджмента, использование аутсорсинга бухгалтерских и финансовых услуг позволяет компаниям экономить до 9% своего бюджета»³⁵⁸.

За счет специализации при создании добавленной ценности бухгалтерского продукта организации, работающие на условиях аутсорсинга, способны добиваться максимального уровня качества и услуг. Несомненным преимуществом аутсорсинга является возможность его использования настолько, насколько это необходимо на данном этапе развития организации. Преимущества передачи бизнес-процесса «Бухгалтерский учет» специализированной организации (аутсорсеру) рассмотрены в работах Д.М. Михайлова³⁵⁹, Л.Н. Кузнецовой³⁶⁰ и др.

Проанализировав преимущества привлечения аутсорсера для ведения

³⁵⁶ Крохичева Г.Е. Виртуальная бухгалтерия: концепция, теория и практика. - М.: Финансы и статистика, 2003.

³⁵⁷ Хейвуд Дж. Б. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ. М.: Изд. дом «Вильямс», 2004

³⁵⁸ Панков В.В., Наумова С.А. Аутсорсинг в бухгалтерском учете // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 1. С. 41

³⁵⁹ Михайлов Д.М. Аутсорсинг. Новая система организации бизнеса: Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2006.

³⁶⁰ Кузнецова Л.Н. Влияние аутсорсинга бухгалтерского учета на конкурентоспособность организации / Л.Н. Кузнецова // Научный поиск. По страницам докторских диссертаций : Выпуск 9. – 2009. С. 66-68

бухгалтерского учета (формирования отчетности) заказчик может определить сумму сокращения издержек.

Наряду с преимуществами, которые имеет передача учетных бизнес-процессов, отметим существующие при этом негативные факторы. На начальном этапе привлечения аутсорсера увеличатся затраты организации на приспособление системы управления организации-заказчика к сотрудничеству с партнером, потребуется вынужденное увольнение сотрудников бухгалтерии. Среди отдаленных последствий выделим:

- отрыв менеджмента от учетного процесса, что повышает риск принятия неадекватных решений;
- угроза утечки конфиденциальной информации.

При принятии решения о передаче функций ведения бухгалтерского учета полностью или частично аутсорсерам следует ориентироваться не столько на снижение затрат, сколько на повышения конкурентоспособности организации.

Таким образом, современный подход к организации бухгалтерского учета в экономических субъектах основан на построении бизнес-процессов, которые должны постоянно тестироваться на эффективность. Компания должна правильно оценить эффективность процессов: если учетные бизнес-процессы не эффективны, их следует передать на аутсорсинг, если организация может обеспечить необходимую эффективность процессов их следует непрерывно совершенствовать. Наиболее действенным инструментом совершенствования бизнес-процессов является бенчмаркинг.

Использование бенчмаркинга позволяет решить следующие задачи:

- преобразовать информацию, обобщенную в ходе бенчмаркинга, в знания, активизировать процесс обучения;
- разработать и использовать лучшие учетные бизнес-процессы;
- повысить качество учетно-аналитического обеспечения бизнес-процессов;
- прогнозировать тенденции развития бухгалтерского учета;
- снизить стоимость формирования учетно-аналитической информации;

- совершенствовать выработку профессионального суждения бухгалтера на основе обобщения лучшей практики бухгалтерского учета;
- повысить профессиональную культуру бухгалтеров, интегрировав ее в корпоративную культуру организации.

Несмотря на имеющийся положительный опыт бенчмаркинг учетных бизнес-процессов, как и в целом бенчмаркинг распространен в России недостаточно, в отличие от США, стран ЕС, где в рамках Европейской комиссии создана рабочая группа по разработке данной методологии³⁶¹. На национальных уровнях организованы клубы, которые выделили бенчмаркинг процессов в отдельное направление своей деятельности. В Японии, США и других странах программы бенчмаркинга развиваются при государственной поддержке³⁶². В России ценные идеи передаются чаще при непосредственном общении коллег, т.е. неформальном бенчмаркинге. Проведение бенчмаркинга должно основываться на научных теориях системно с применением современных методов. Главный бухгалтер, как и все руководство организации, ориентированной на применение бенчмаркинга, должны донести его концепцию до понимания всеми сотрудниками, без их поддержки успеха достигнуть трудно.

Бенчмаркинг должен применяться системно с иными инструментами, приводящими к повышению конкурентоспособности организации, что предполагает получение синергетических эффектов. Определение этих эффектов и отражение их в бухгалтерском учете является важной задачей.

³⁶¹ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 26-27

³⁶² Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса. М.: КноРус, 2009. С. 79

ГЛАВА 5. СИНЕРГЕТИЧЕСКИЙ ПОТЕНЦИАЛ БЕНЧМАРКИНГА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

5.1. Развитие бухгалтерского учета с использованием бенчмаркинга

Бухгалтерский учет является сложной информационной системой организации и в широком понимании включает в себя подсистему финансового и управленческого учета, функционирующих и развивающихся во взаимосвязи. С увеличением роли бухгалтерского учета в обществе знаний, на него возлагаются все более сложные задачи учетно-аналитического обеспечения управления, что требует постоянного развития всех его подсистем, которые развиваются неравномерно. Значительное отставание от мирового уровня отмечается в подсистеме управленческого учета. Использование для постановки и последующего совершенствования управленческого учета бенчмаркинга способно породить синергизм, который может дать толчок к повышению эффективности деятельности всей организации.

Управленческий учет, как и финансовый, имеет многовековую историю, его появление предопределил принцип эффективности управления, с течением времени он активно развивается, что сопровождается определенной полемикой. Обсуждение касается подходов к управленческому учету, таких вопросов как: соотношение финансового и управленческого, управленческого и производственного учета.

В организации управленческого учета можно выделить такие подходы, как калькуляционный, маржинальный, функциональный, информационный, бихевиористический. В России наиболее распространенным является калькуляционный подход. Основателем научной школы калькуляционной методологии является В.Ф. Палий, его труды по проблемам совершенствования

учета затрат и калькулирования, не только раскрыли экономическую сущность этих категорий, но и обогатили их³⁶³.

О.Д. Каверина отмечает, что в соответствии с калькуляционным подходом «управленческий учет – это учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с незначительными добавлениями из других областей экономики»³⁶⁴. Е.А. Шароватова подчеркивает: «Становление управленческого учета произошло от калькуляционного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах»³⁶⁵. Подход С.А. Николаевой основывается на представлении управленческого учета как системы «учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимом для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия»³⁶⁶.

По мере эволюции управленческий учет вобрал в себя многие течения, такие как бюджетирование, прогнозирование, оценку деятельности организации, ее подразделений и центров ответственности, и др. Н.Г. Данилочкина определяет управленческий учет достаточно широко как «интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных, тактических и стратегических решений и координации проблем будущего развития предприятия»³⁶⁷.

Полновесно, как информационную систему, трактует управленческий учет и А.Д. Шеремет, отмечая, что он «организуется в рамках одной организации и обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за

³⁶³ Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987

³⁶⁴ Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. С. 50

³⁶⁵ Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития: монография под ред. Н.Т. Лабынцева. М.: Финансы и статистика, 2011. С. 36

³⁶⁶ Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: ЦБА, Аналитика-Пресс 1997. С. 120

³⁶⁷ Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. С.47

деятельностью организации»³⁶⁸. В процессе исследования, проведенного Манчестерским университетом при поддержке СИМА, специалисты определили, что в области развития управленческого учета наиболее важными являются цели, «направленные на анализ и обобщение полученной информации, а не просто сбор данных и учет хозяйственных операций»³⁶⁹. По мнению Н.П. Кондракова, управленческий учет является установленной организацией системой сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности и ее структурных подразделений для осуществления планирования. Контроля и управления этой деятельностью³⁷⁰. Аналогичной точки зрения придерживаются О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова: «управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием»³⁷¹.

Самым распространенным в мире считается маргинальный подход, разделяющий затраты на переменные и постоянные, существенными для управленческих решений признаются только переменные затраты и показатели, рассчитанные на их основе.

Функциональный подход рассматривает управленческий учет с позиций функционального управления, таким образом, не рассматриваются бизнес-процессы. В условиях все увеличивающегося развития процессного подхода распространение функционального подхода снижается.

В бихевиористический подходе, исходной предпосылкой служит признание взаимовлияния поведения (behaviour) человека и событий, происходящих в его окружении, связи поступков с тем, что происходит до и после них, а также влияния на поведения непредвиденных обстоятельств. Основой данного подхода в управленческом учете в большей степени является

³⁶⁸ Управленческий учет: учебное пособие под ред. А.Д. Шеремета М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. С. 17

³⁶⁹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003. С. 17-19

³⁷⁰ Кондраков Н.П. Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 2007. С. 7

³⁷¹ Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2004. С. 17

поведение людей, а не структура организации. Примеры бихевиористического подхода существуют в бюджетировании:³⁷²

- мотивация;
- участие, осознание работником себя как части процесса;
- обратная связь;
- коллективный эффект, совместный бюджет помогает сотрудникам чувствовать себя командой.

Бихевиористический подход должен смениться когнитивным, так как в мотивации поведения человека знания играют все большую роль.

Характерными чертами информационного подхода является моделирование познавательных процессов в терминах процессов переработки и хранения информации по аналогии с компьютерными устройствами. Управленческий учет постоянно развивается, расширяется сфера его практического использования, которая должна увеличиться за счет распространения знаний с применением технологии бенчмаркинга.

Независимо от подходов важным звеном в системе управленческого учета является учет затрат, эффективность учета которых наряду с такими факторами, как качество, своевременность и инновации, обеспечивает успех деятельности организации.

В том случае, если все параметры продукта одинаковы, то покупать будут продукты по минимальной цене, а производитель за счет низких издержек и эффективности по затратам достигнет значительного конкурентного преимущества. В случае, если параметры продуктов различаются, помимо интереса к наиболее дешевым товарам потребители начинают делать выбор в пользу максимального качества. Это, как и желание снизить издержки, подталкивает организации к повсеместному внедрению методов управления качеством.

³⁷² Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 11

Значимыми качественными характеристиками учетно-аналитической информации является время, необходимое на ее формирование, способность интегрировать в учетную систему инноваций. Инновации являются составной частью успеха, поэтому показатели инновационности и гибкости деятельности должны включаться в управленческие системы учета организаций.

Все перечисленные факторы успеха должны постоянно совершенствоваться, что обеспечивает философия непрерывных улучшений. До настоящего времени отечественные организации ориентируются на определенные нормы, правила бухгалтерского учета, закрепленные стандартами, а учетная система сравнивает фактические достижения с установленными стандартами. В условиях обострившейся конкуренции, по мнению Ж. Перара, показатели следует сравнивать по сектору экономики³⁷³. К. Друри утверждает, что в современной конкурентной среде сравнение «текущих показателей функционирования с прошлыми стандартами больше не работает»³⁷⁴. Организации, функционируя в высоко конкурентной среде, для достижения прибыльности должны взять на вооружение философию непрерывных улучшений во всех сегментах своей деятельности, в т.ч., и в управленческом учете. В рамках непрерывного процесса улучшений «происходит непрекращающийся поиск способов снижения затрат, сокращения отходов и повышения качества и показателей видов деятельности, приводящих к возрастанию потребительской ценности, или степени удовлетворения потребителей»³⁷⁵. В качестве метода достижения непрерывных улучшений К. Друри указывает бенчмаркинг, на основе которого можно осуществлять сопоставление результатов с лучшими аналогичными показателями других организаций. Основная цель бенчмаркинга – выяснение причин, которые позволили организациям стать лидерами. Сравнение должно осуществляться с лучшими учетными приемами и процессами. По мнению К. Друри данный подход является идеальным способом движения вперед и достижения все более

³⁷³ Перар Ж. Управление финансами: с упражнениями/ Пер. с фр. – М.: Финансы и статистика, 1999. С.78

³⁷⁴ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 25

³⁷⁵ Там же, С. 26

высоких конкурентных стандартов³⁷⁶. Бенчмаркинг входит в систему современных концепций управленческого учета. Концепция – это определенный способ понимания, трактовки каких-либо явлений, основная точка зрения, руководящая идея их освещения, ведущий замысел, конструктивный принцип той или иной деятельности³⁷⁷. Основные базовые концепции управленческого учета охарактеризованы в приложении Ю.

В основу ранних концепций заложены принципы учета и контроля затрат, в дальнейшем вопросы управления затратами, рассматриваются с акцентом на таких аспектах, как:

- жизненный цикл продукта (концепция управление затратами жизненного цикла продукта);
- калькулирование отдельных статей затрат по функциональным видам деятельности организации – производству, сбыту и др., что позволяет анализировать затраты непосредственно самих бизнес-процессов (учет затрат по видам деятельности);
- бюджетирование (концепция бюджетирования по видам деятельности);
- экономическая добавленная стоимость (экономическая прибыль) определяется посредством вычитания всех экономических издержек (не только признаваемых в бухгалтерском учете, а и неявных) из выручки (концепция экономической прибыли);
- расчет себестоимости продукта осуществляется на основе заранее установленной цены (концепция таргет-костинг);
- целевое снижение отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства (концепция кайзен-костинг);
- контроль затрат увязан с качеством, положенным в основу системы кайзен-костинг, снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, и по существу превращается

³⁷⁶ Там же, с. 26

³⁷⁷ Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1980. С. 633

- в индивидуальное или поштучное (концепция точно в срок);
- направленность на постоянное улучшение качества, снижение производственных затрат и поставку точно в срок. Целевыми ориентирами являются – ноль дефектов в производстве, ноль непроизводительных затрат, применительно к поставкам – точно в срок (концепция всеобщее управление качеством);
 - сбор, систематизация и анализ информации, необходимой для принятия стратегических управленческих решений по четырем основным аспектам: клиентскому, внутренних процессов, обновления и обучения, финансовому (концепция сбалансированной системы показателей);
 - с помощью управляющих факторов и перестройки цепи образования стоимости возможно достижение преимущества над конкурентами (концепция стратегического анализа затрат);
 - учет затрат нацелен на решение стратегических задач, на основе тщательного анализа внешней бизнес-среды (концепция стратегического управленческого учета);
 - стремление к непрерывному совершенствованию. В качестве эталона выступает соотношение затрат и выгод. Также сравниваются лучшие бизнес-процессы безотносительно отрасли (концепция бенчмаркинга).

Концепции учета и контроля затрат эволюционировали от установления норм и их контроля до непрерывного совершенствования всех составляющих, позволяющих улучшить соотношение затрат и выгод, т.е., бенчмаркинга. Бенчмаркинг не является альтернативной концепцией управленческого учета, он может быть интегрирован практически с любой иной концепцией, выбранной организацией. С его использованием появляется дополнительная возможность сравнения показателей деятельности не только во внутренней среде (факт с нормой, различных временных периодов и т.п.), но и внешней среде с конкурентами, партнерами, лучшими организациями независимо от отраслевой принадлежности. Грамотное использование опыта лучших

компаний позволяет уменьшить затраты, оптимизировать выбор стратегии деятельности организации. Бенчмаркинг интегрирует в единую систему разработку стратегии, отраслевой анализ, анализ конкурентов и собственные знания для достижения успеха в деятельности. Отраслевой анализ является обязательным этапом бенчмаркинга и помогает выявить причины лидерства определенных субъектов бизнеса по сравнению с другими. По исследованиям Д. Форсайт и К. Тилт 57,4% зарубежных компаний используют бенчмаркинг в качестве метода управленческого учета³⁷⁸. Чаще всего объектами бенчмаркинга становятся такие аспекты как: себестоимость продукции на одного сотрудника, объем незавершенного производства, уровень отходов и брака, уровень хранения запасов и др.

Рассмотрим проведение бенчмаркинга затрат в организациях автомобильного сервиса. Процесс бенчмаркинга начинается с создания группы проведения бенчмаркинга, в которую может быть привлечен специалист по бенчмаркингу, что полезно при первичном бенчмаркинге. В рабочую группу должны войти заинтересованные в изменениях сотрудники, специалисты того сегмента, который подлежит измерению. Руководителем проекта должен стать сотрудник, обладающий необходимыми полномочиями по внесению изменений в процессы.

До проведения бенчмаркинга необходимо утвердить примерную или твердую смету проекта источники финансирования.

Тщательная разработка процесса бенчмаркинга является предпосылкой его эффективного применения. Процесс бенчмаркинга затрат услуг можно представить в следующем виде:

Этап 1. Подготовительный.

Шаг 1.1. Разработка стратегических обязательств руководства по повышению качества информации о затратах, процессе учета затрат.

Шаг 1.2. Постановка задачи.

³⁷⁸ Чая В.Т., Золотухина А.Д. Система методов управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. 2009. №1. С. 336

Шаг 1.3. Формирование группы бенчмаркинга.

Этап 2. Планирование процесса.

Шаг 2.1. Определение объекта бенчмаркинга на основе данных, подготовительного этапа.

Шаг 2.2. Проведение внутренних измерений.

Шаг 2.3. Сбор, анализ информации в литературе, на семинарах и т.д.

Шаг 2.4. Разработка графика процесса исследования.

Шаг 2.5. Выбор партнеров по бенчмаркингу.

Шаг 2.6. Если партнеры не удовлетворяют разработанному плану, повторить шаги 2.3 и 2.4.

Этап 3. Сбор данных.

Шаг 3.1. Сбор и систематизация данных.

Шаг 3.2. Проведение измерений всех участников.

Шаг 3.3. Посещение участников, обсуждение результатов измерений.

Шаг 3.4. Проверка качества собранных материалов, сопоставимости показателей.

Этап 4. Сравнение и анализ результатов.

Шаг 4.1. Моделирование эталонной виртуальной организации на основе лучших параметров измерений.

Шаг 4.2. Выявление разрывов: превосходства, отставания.

Шаг 4.3. Анализ причин достижения успеха и превосходства.

Этап 5. Планирование изменений.

Шаг 5.1. Определение направлений изменений.

Шаг 5.2. Определение новых критериев эффективности процесса.

Шаг 5.3. Утверждение плана изменений.

Этап 6. Проведение изменений.

Шаг 6.1. Внедрение запланированных изменений.

Шаг 6.2. Повторная оценка контрольных точек бенчмаркинга.

Этап 7. Мониторинг процесса.

Этап 8. Непрерывное улучшение.

Шаг 8.1. Перейти к шагу 1.1.

Процесс проведения исследования документируется – оформляются рабочие документы бенчмаркинга, например: «Обзор источников исследования», «График бенчмаркинга с оценкой затраченного времени», «Анкета участника бенчмаркинга», «Матрица сравнений», «Корректировка сопоставимости измерений», «Контрольный лист сравнений» (таблицы 2.6 – 2.9, приложения М – М 2).

Организация, осуществляющая ремонт и сервисное обслуживание автомобилей A_1 , при проведении внутренних измерений выявила значительное количество повторных ремонтов, снижение качества работ и, как следствие, увеличение затрат по данному виду деятельности. Для проведения бенчмаркинга были выбраны партнеры – организации, занимающиеся аналогичной деятельностью A_2, A_3, A_4 .

В соответствии с планом исследования были проведены измерения во всех организациях. При графическом представлении сравнения использована диаграмма «паутина» (рисунок 5.1) с изображением параметров сравнения организаций:

$$A_i, 1 \leq i \leq n. \quad (5.1)$$

Параметры, по которым сравниваются организации, обозначены как

$$П_j, 1 \leq j \leq m, \quad (5.2)$$

где m – число параметров сравнения.

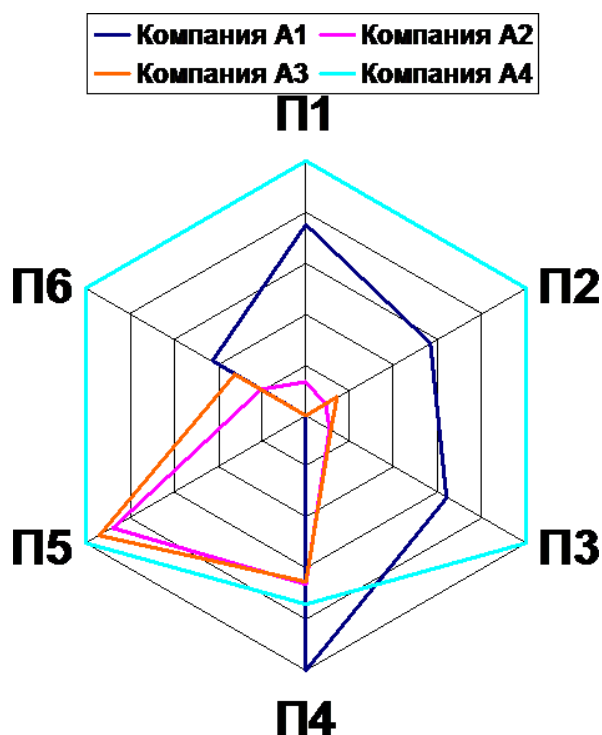
Из-за различий в масштабе деятельности и удобства визуального восприятия сравнивать следует относительные величины. Значение j -го параметра i -й организации обозначим как $a_i(П_j)$. Каждое из лучших значений принимается за единицу и обозначается $a_3(П_j)$, остальные значения пропорционально масштабируются. Положение показателя i -й организации на j -й оси диаграммы определяет отношение

$$a_i(П_j) : a_3(П_j) \quad (5.3) .$$

На основании лучших значений по всем сравниваемым организациям смоделирована виртуальная организация A_3 , $a_3(\Pi_j) = \max_i a_i(\Pi_j)$, $1 \leq i \leq n$, $1 \leq j \leq m$.

Последовательное сравнение эталонного значения смоделированной виртуальной организации и фактических показателей деятельности i -й организации отражает разрыв p_i от лидера:³⁷⁹

$$p_i(\Pi_j) = a_3(\Pi_j) - a_i(\Pi_j), 1 \leq j \leq m \quad (5.4).$$



П ₁	Рентабельность затрат (%)
П ₂	Выручка на 1 работника
П ₃	Выручка на 1 руб. заработной платы
П ₄	Выручка на 1 руб. затрат
П ₅	100/(Повторные ремонты (руб.) + 1) (%)
П ₆	Добавленная ценность услуг, приходящаяся на каждого сотрудника службы сервиса Продажи – Затраты на покупку материалов) / Число сотрудников сервиса

Рисунок 5.1 – Сравнение параметров организаций

Цель бенчмаркинга заключается в определении причин, которые способствовали достижению лидерства, факторов, которые привели к успеху.

³⁷⁹ Лабынцев Н.Т., Кузнецова Л.Н. Использование бенчмаркинга в управленческом учете / Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2011. – № 4 (36). С. 108

После определения лидеров необходимо согласовать с партнерами по бенчмаркингу более детальные сравнения. Так для организации «А» критическим участком является брак, некачественные ремонты, что увеличивает затраты и приводит к иным неблагоприятным последствиям. В рассмотренном примере вследствие детального анализа процесса выполнения ремонтов и сервисного обслуживания автомобилей партнеров по бенчмаркингу организация «А» приняла решение о следующих изменениях:

- разработке стандартов качества на каждый вид ремонта и сервисное обслуживание;
- организации учета затрат по видам деятельности;
- введении бригадной ответственности за качество ремонтов;
- изменении системы оплаты труда с повременной на повременно-премиальную, в основу которой заложен нормо-час ремонта автомобилей.

После введения всех запланированных мер, осуществляется мониторинг затрат и повторный бенчмаркинг.

Являясь методом совершенствования различных объектов, бенчмаркинг может применяться к развитию самого управленческого учета. По мнению Д.А. Волошина необходимо исходить из «концепции, подразумевающей, что система управленческого учета должна постоянно развиваться, самосовершенствоваться и модернизироваться ... это позволяет своевременно адаптироваться к постоянно меняющейся внешней среде»³⁸⁰. Сравнение должно осуществляться на уровне бизнес-процессов, подробно, рассмотренных в п. 4.2 настоящего исследования. Исходя из результатов проведенного анализа ответов респондентов (приложения Г, Д), приоритетными направлениями бенчмаркинга управленческого учета должны стать:

- организация управленческого учета в субъектах бизнеса;
- формирование бизнес-процессов;

³⁸⁰ Волошин Д.А., Анализ и оценка эффективности системы управленческого учета на предприятии : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Волошин Дмитрий Александрович. – М., 2008. С. 129

- организация системы учета затрат;
- эффективное использование ресурсов;
- система финансового планирования и бюджетирования;
- внутренние регламенты системы управленческого учета;
- структура, содержание, формы представления управленческой отчетности;
- система самооценивания деятельности бухгалтерии.

Управленческий учет развивается как в теоретическом, так и в практическом направлении, что значительно расширяет его границы, появляются новые концепции и инструменты, которые требуют внедрения, эффективность которых может обеспечить бенчмаркинг. Опыт постановки управленческого учета лучших хозяйствующих субъектов позволяет всем отечественным организациям оценить их возможности и выработать позицию по созданию таких систем применительно к особенностям собственной деятельности. Невозможно наложить трафаретом опыт лидеров, его стоит изучить и интегрировать с опытом и знаниями сотрудников своей организации и в идеале превзойти лидера. Отечественным организациям следует активней изучать инновационную практику управленческого учета в зарубежных компаниях, что можно осуществить, устанавливая контакты во всемирной сети бенчмаркинга.

Бенчмаркинг создает ценности для организации через следующие факторы:

- сфокусированности организации на ключевых недостатках;
- привнесении идей из внешних организаций и определении благоприятных возможностей;
- сплочении сотрудников организации вокруг поисков решений и создания консенсуса для движения вперед.

Бенчмаркинг необходим всем, даже лидерам: все организации являются мозаикой из процессов и функций, поэтому даже лучшие компании могут найти, по меньшей мере, одну сферу, которую можно улучшить; при

улучшении двух и более сторон деятельности в процессе бенчмаркинга возможно появление синергизма.

Способность организации применять передовой опыт приобретать знания является источником синергизма. Синергизм – «широкое понятие, раскрывающее множество потенциальных преимуществ»³⁸¹ полагают Э. Кемпбелл, К. С. Лачс.

Наилучшими возможностями в достижении синергизма обладают организации, способные капитализировать свои сильные стороны и, прежде всего, знания. В условиях когнитивной экономики именно знания являются базисом успешного бизнеса. Гуру концепции синергизма И. Ансофф делает акцент на роли нематериальных активов в достижении синергизма, а знания, относятся к нематериальным активам. О значении нематериальных активов для появления синергизма писал Х. Итами, который рассматривает синергизм как процесс повышения эффективности использования ресурсов: физических (материальных) и невидимых (нематериальных). К нематериальным активам Х. Итами относит знания, сильную, обеспечивающую высокую вовлеченность сотрудников корпоративную культуру³⁸². Каждая организация должна повышать результативность использования всех имеющихся ресурсов: при повышении эффективности использования физических ресурсов достигается «комплементарный эффект», который способен обеспечить разовые конкурентные преимущества. Устойчивые конкурентные преимущества за счет синергетического эффекта достигаются при использовании нематериальных активов, к которым относятся информация и ее высшая форма знания. Когда организация интегрирует новые знания с существующими, она детерминирует синергетический эффект³⁸³.

О.В. Карпец рассматривая бенчмаркинг, обращает внимание на обеспечение синергетического взаимодействия технологии и человеческих

³⁸¹ Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм. СПб.: Питер, 2004. С. 25

³⁸² Итами Х. Невидимые активы // Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм. СПб.: Питер, 2004. С. 29.

³⁸³ Там же, с. 30.

ресурсов³⁸⁴, и указывает на необходимость восстановления синергии между гармоничным объединением способностей человека и возможностей современной техники.

Условиями результативного применения информационных ресурсов (знаний) является их полное применение, реализация всего заложенного в них потенциала на основе инструментария бенчмаркинга. Синергизм совместного использования знаний практически не исследован, значительно больше внимания авторами уделено синергизму слияния компаний.

Наиболее часто рассматривается синергизм при объединении компаний К. Уорд,³⁸⁵ на появление синергизма знаний обращено внимание в связи с рассмотрением синергизма реорганизации субъектов бизнеса. А. Зелтынем выделено три вида синергизма:

- производственная (основанная, например, на совместном использовании производственных мощностей и взаимодействии научно-исследовательских подразделений);
- управленческая (обмен управленческим опытом);
- сбытовая (совместное использование отделениями фирмы распределительно-сбытовой сети, рекламы, популярности торговой марки и т.п.)³⁸⁶.

Два из трех, выделенных А. Зелтынем вида синергии могут возникать при применении бенчмаркинга: управленческая и производственная; в основе каждого из видов лежит синергизм, основанный на интеграции знаний полученных в ходе бенчмаркинга с имеющимися знаниями, накопленными в организациях. Отражение синергизма в финансовом учете не предусмотрено, организации могут учитывать данный эффект в управленческом учете. Для достижения максимального синергетического эффекта бенчмаркинга организации должны оптимизировать свою стратегию.

³⁸⁴ Карпец О.В. Бенчмаркинг: учеб. пособ./ О.В. Карпец. – Владивосток: Изд-во Дальневосточного университета, 2007. С. 133.

³⁸⁵ Уорд К. Стратегический управленческий учет. М.: Олимп-Бизнес, 2002. С. 242

³⁸⁶ Зелтынь А.С. Основные направления эволюции крупных промышленных фирм в рыночной экономике // Проблемы прогнозирования, 1995, вып.1. С. 29

5.2. Оптимизация стратегии бенчмаркинга бухгалтерского учета

Глобализация экономики заставляет менеджмент компаний уделять значительное внимание конкурентоспособности не только выпускаемой продукции, но и конкурентоспособности самой организации. Для этого необходимо постоянно улучшать процессы, структуру, технологии и другие составляющие деятельности. Неотъемлемой частью всех улучшений является повышение эффективности бухгалтерского учета, совершенствование его методик, технологий и процедур наряду с улучшениями различных сторон деятельности организации. Улучшения не должны быть случайными, их необходимо планировать и организовывать, с целью достижения уровней лидеров наиболее эффективным и экономичным способом. Этой цели служит бенчмаркинг.

С позиции практического применения в бухгалтерском учете бенчмаркинг можно определить, как систематическую и непрерывную оценку процессов, практик и методологии учета компании, сравнение их с процессами и практиками и методологиями компаний-лидеров в целях получения информации и принятия решений, для усовершенствования собственной деятельности, включающей различные сегменты финансового и управленческого учета. Особенность бенчмаркинга бухгалтерского учета состоит в том, что его участниками могут быть как компании-конкуренты, так и компании, не являющиеся таковыми, что создает большие возможности для сравнения и проведения улучшений в компаниях, относящихся к разным отраслям. Данная особенность основывается на специфике бухгалтерского учета: учетные процессы в компаниях, относящихся к разным отраслям, различаются незначительно или не различаются вовсе, что делает выбор партнеров по бенчмаркингу практически неограниченным.

Развитие отечественных компаний происходило на частично отгороженном внутреннем рынке, удар конкурентов сдерживался определенными защитными мерами государства, глобальная конкуренция недооценивалась. Вступление России во Всемирную торговую организацию обостряет вопрос выживания отечественных организаций, а, следовательно, и необходимость совершенствования их деятельности. Освоение методологии бенчмаркинга способствует повышению конкурентоспособности компании в разумные сроки.

Теория бенчмаркинга развивается: появляются новые инструменты, отрасли его приложения и т.п. Изначально при осуществлении бенчмаркинга компания, заинтересованная в совершенствовании бухгалтерского учета, ищет иную компанию, в которой определенный сегмент (несколько сегментов) бухгалтерского учета или учетного процесса организован наиболее эффективно и определяет эталон. В дальнейшем выявляются точки (индикаторы) превосходства и решается задача достижения в своей компании найденного эталона. Такой подход следует определить как адаптивно-имитационный: компания копирует бизнес-процесс в той эталонной форме, в какой его уже кто-либо применяет без собственного улучшения, при этом максимальная эффективности бенчмаркинга не достигается. Повысить эффективность бенчмаркинга можно, если не просто копировать процессы, а на основе изучения и анализа эталонных процессов создавать новые, более совершенные – новый эталон.

Бухгалтерский учет является системой, т.е., совокупностью составляющих его элементов и связей между ними. Если сложность системы оценить через разнообразие ее состояний, то систему бухгалтерского учета необходимо отнести к сложным открытым системам, способным обмениваться информацией.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 22.11.2011 г., бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации о таких объектах бухгалтерского учета, как

факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования организации, доходы, расходы и др. Представим объекты, отражаемые в бухгалтерском учете организации и являющиеся простейшей информацией, как элементы сложной системы и обозначим их число как n . Описание фактов имеет q вариантов (вариативность учетной политики, знания сотрудников и т.п.). Факты хозяйственной жизни, отражаемые в учете, связаны между собой и формируют $n(n - 1)$ число связей. В свою очередь, связь между элементами системы не является устойчивой и может иметь S состояний. Под состояниями понимаются факторы, влияющие на степень точности информации, отражаемой в учете: возможность приблизительных оценок учета затрат, наличие базы распределения расходов, уровень квалификации, профессиональные знания сотрудников и т.п. Если сложность системы выразить через ее разнообразие, то общая сложность, как функция трех переменных, может быть выражено формулой:

$$C(n, q, S) = q^n \cdot S^{n(n-1)} \quad (5.5),$$

где $C(n, q, S)$ – функция разнообразия (сложности) системы. Очевидно, что увеличение числа отражаемых в бухгалтерском учете объектов ведет к стремительно быстрому росту указанной функции.

Сложность системы увеличивается за счет численности персонала, занимающегося ведением бухгалтерского учета. Разнообразие связей между работниками может быть отражено аналогично разнообразию системы бухгалтерского учета формулой (5.5). Бухгалтерский учет является сложной интегрированной социально-экономической системой, обладающей совокупностью системных свойств и созданной искусственным путем.

Если исходить из постулата, что бухгалтерский учет является сложной открытой системой, то при совершенствовании такой системы следует учитывать свойства сложных открытых систем. Сложная система имеет эмерджентное, синергетическое поведение, ее развитие основано на

хаотических механизмах генерации новых идей и последующем их отборе³⁸⁷. Исходя из изложенного, при рассмотрении теории совершенствования бухгалтерского учета в организации на основе бенчмаркинга должна рассматриваться теория синергии, основоположником которой считается Г. Хакен.

В рамках синергии изучается такое совместное действие отдельных частей какой-либо неупорядоченной системы, в результате которого происходит самоорганизация – возникают макроскопические пространственные, временные или пространственно-временные структуры, причем рассматриваются как детерминированные, так и стохастические процессы. Изучается и обратное явление – переход от упорядоченного состояния к хаосу.

Синергия – повышение результативности задачи управления за счет взаимного мультипликативного наложения действующих факторов при сохранении неизменным объема усилий. То есть в случае синергии выигрыш от объединения действующих факторов превышает сумму эффектов каждого из них. К примеру, одновременное повышение квалификации работников и автоматизация учета превысит выигрыш от разрозненных эффектов по повышению квалификации, получению дополнительных знаний работниками или автоматизация учета. Если обозначить функцию выигрыша f , то формальным описанием синергии будет следующее неравенство:

$$f(a(t), b(t), \dots, z(t)) > f(a(t), 0, \dots, 0) + f(0, b(t), \dots, 0) + \dots + f(0, 0, \dots, z(t)), \quad (5.6)$$

где $a(t), b(t), \dots, z(t)$ – отдельные действующие факторы. Под отдельными факторами подразумеваются ресурсы организации, направленные на совершенствование бухгалтерского учета в организации: материально-технические, человеческие, интеллектуальные. Функция нескольких переменных не может быть представлена линейной комбинацией функций одной переменной. Для упрощения определений, будем считать, что объём

³⁸⁷ Долятовский В.А., Касаков А.И., Коханенко И.К. Методы эволюции и синергетической экономики в управлении : монография. Отрядная: РГЭУ – ИУБиП – ОГИ, 2001. С. 8

усилий, требуемый каждым из факторов, одинаков, а их зависимость от времени непрерывна. В общем виде задача будет рассмотрена далее.

Синергетическим эффектом называется абсолютный прирост эффективности, т.е. разница между достигнутым эффектом и суммой отдельных элементов внедрений.

$$S_{eff}(t) = f(a(t), b(t), \dots, z(t)) - f(a(t), 0, \dots, 0) - f(0, b(t), \dots, 0) - \dots - f(0, 0, \dots, z(t)). \quad (5.7)$$

Говоря о синергии, обычно подразумевают положительную определенность функции эффекта: $S_{eff}(t) > 0$. Однако в общем случае это требование не является обязательным: в определенный момент времени эффект может быть и отрицательным. Например, бенчмаркинг-проект, начатый при недостаточном ресурсном обеспечении, может привести к еще большему их оттоку, и, соответственно, к увеличению негативных факторов. В том случае, если проект осуществляется недостаточно квалифицированными специалистами, также появляются отрицательные тенденции. Сочетание этих двух факторов может привести к отрицательному синергетическому эффекту.

Синергетический эффект часто наблюдается в реальной жизни, например, при повышении уровня квалификации работников бухгалтерии одновременно с автоматизацией учетных процессов или переходе от функциональной системы управления к управлению по процессам с одновременным введением метода учета затрат по видам деятельности ABC и др.

Синергетический эффект, очевидно, качественно зависит от времени. Можно выделить однократный синергетический эффект, периодический и непрерывный. Графически три вида эффекта представлены на рисунках 5.2 – 5.4, (где t – время, S – синергетический эффект):

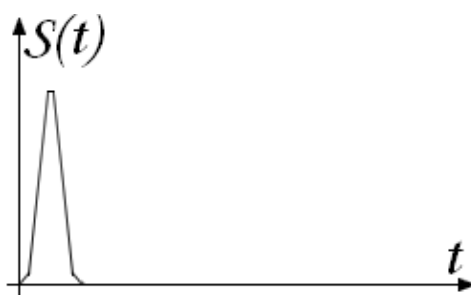


Рисунок 5.2 – Однократный синергетический эффект

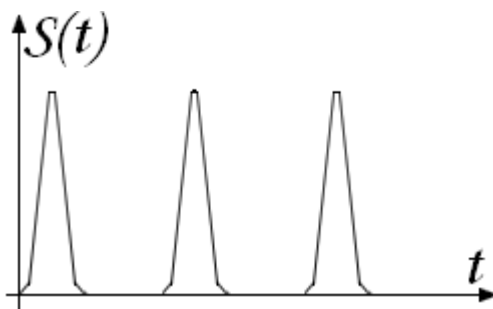


Рисунок 5.3 – Периодический синергетический эффект

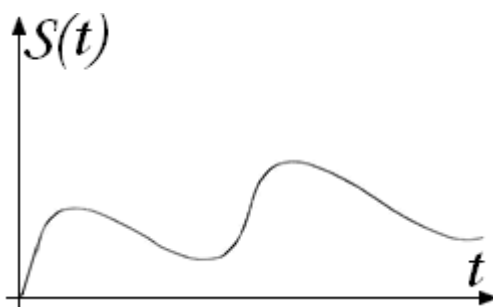


Рисунок 5.4 – Непрерывный синергетический эффект

Синергетического эффекта можно добиться только принятием точных, взвешенных стратегических решений. Стоит отметить, что для оценки эффективности принятия решений нагляднее анализировать относительный синергетический эффект:

$$S_{\%}(t) = \frac{S_{eff}(t) + \varepsilon}{f(a(t), 0, \dots, 0) + f(0, b(t), \dots, 0) + f(0, 0, \dots, z(t)) + \varepsilon} \cdot 100\%, \quad (5.8)$$

при $\varepsilon \ll S_{eff}(t)$.

Так как ресурсы организации на совершенствование не только бухгалтерского учета, но и других направлений деятельности ограничены, менеджмент должен выбрать стратегию совершенствований, соответствующую максимальному значению эффективности инноваций, т.е. наибольшему синергетическому эффекту. Принятие решений можно осуществлять на основе матрицы совместимости возможных вариантов.

Поскольку эффект синергии, как было показано выше, может быть непостоянен во времени, имеет смысл рассматривать суммарный эффект за определенный промежуток времени:

$$S = \int_{t_1}^{t_2} S_{eff}(t) dt. \quad (5.9)$$

Интегральная запись позволяет сравнивать и получать при этом осмысленные результаты, в том числе, для разнородных эффектов, например, однократного и непрерывного. Так же интегральная запись показывает, почему при определении $S_{eff}(t)$ не налагалось требования положительности ее значений.

Рассмотрим применимость терминологии синергетического анализа для случая поиска стратегии принятия решений.

Будем рассматривать задачу на конечном отрезке времени. Предположим, что задача может быть линеаризована, то есть объём ресурсов r , требуемых каждым из независимых действующих факторов (затраченных на совершенствование бухгалтерского учета: внедрение бизнес-процесс, автоматизация и др.), прямо пропорционален функции выигрыша от него:

$$\begin{aligned} \int f(a(t,r),0,\dots,0)dt &= k_1 r; \\ \int f(0,b(t,r),\dots,0)dt &= k_2 r; \\ \dots & \\ \int f(0,0,\dots,z(t,r))dt &= k_n r, \end{aligned} \quad (5.10)$$

где $k_i = const > 0$ – коэффициент пропорциональности.

В данной формулировке задача поиска оптимальной стратегии, очевидно, сводится к поиску максимума функционала $\int f(a(t,r_1),b(t,r_2),\dots,z(t,r_n))dt$ при условии ограниченности суммарных ресурсов $r = \sum_i r_i = const$. При данных ограничениях задача может быть решена только при условии, что нам известен интегральный синергетический эффект $S(r_1, r_2, \dots, r_n)$.

Действительно, запишем задачу в виде системы:

$$\begin{cases} \int f(a,b,\dots,z)dt \rightarrow \max & (5.11) \\ \sum_i r_i = const & (5.12) \end{cases}$$

Преобразуем первое (5.11) уравнение системы. Из (5.7) имеем:

$$f(a(t,r_1),b(t,r_2),\dots,z(t,r_n)) = S_{eff}(r_1,\dots,r_n,t) + f(a(t,r_1),0,\dots,0) + f(0,b(t,r_2),\dots,0) + \dots + f(0,0,\dots,z(t,r_n)),$$

то есть (5.11) может быть записано в виде

$$\int S_{eff}(r_1,\dots,r_n,t) + f(a(t,r_1),0,\dots,0) + f(0,b(t,r_2),\dots,0) + \dots + f(0,0,\dots,z(t,r_n))dt \rightarrow \max. \quad (5.13)$$

Поскольку интеграл суммы равен сумме интегралов, то уравнение 5.11 можно представить следующим образом:

$$\int S_{\text{eff}}(r_1, \dots, r_n, t) dt + \int f(a(t, r_1), 0, \dots, 0) dt + \int f(0, b(t, r_2), \dots, 0) dt + \dots + \int f(0, 0, \dots, z(t, r_n)) dt \rightarrow \max,$$

что, учитывая (5.9) и (5.10), можно записать в следующем виде:

$$S(r_1, r_2, \dots, r_n) + k_1 r_1 + k_2 r_2 + \dots + k_n r_n \rightarrow \max, \text{ где } k_i = \text{const} > 0.$$

Таким образом, исходная система предстает в следующем виде:

$$\begin{cases} S(r_1, r_2, \dots, r_n) + k_1 r_1 + k_2 r_2 + \dots + k_n r_n \rightarrow \max \\ \sum_i r_i = \text{const}. \end{cases} \quad (5.14)$$

Задача поиска оптимальной стратегии может быть решена только при условии знания интегрального синергетического эффекта. Выражение в левой части (5.14), очевидно, зависит только от r_1, \dots, r_n . Поэтому, введя обозначение $F(r_1, r_2, \dots, r_n) = S(r_1, r_2, \dots, r_n) + k_1 r_1 + k_2 r_2 + \dots + k_n r_n$, система может быть записана следующим образом:

$$\begin{cases} F(r_1, r_2, \dots, r_n) \rightarrow \max, \\ \sum_i r_i = \text{const}. \end{cases} \quad (5.15)$$

Это уравнение является канонической записью условия задачи многокритериальной оптимизации для ограничений, записанных в виде равенства. В зависимости от гладкости S эта задача может быть решена как аналитически посредством применения метода множителей Лагранжа,³⁸⁸ так и численно с использованием итерационных методов, например, метода Ньютона-Рафсона³⁸⁹. В данной постановке задача максимизации синергетического эффекта в бухгалтерском учете в литературе не рассматривалась, поэтому вопрос применимости указанных методов остается открытым, в целом синергетическому бенчмаркингу посвящена только одна работа Б.Л. Кузнецова и М.М. Шарамко³⁹⁰.

³⁸⁸ Акулич И.Л. Задачи нелинейного программирования // Математическое программирование в примерах и задачах. М.: Высшая школа, 1986.

³⁸⁹ Самарский А.А., Гулин А.В. Численные Методы. М.: Наука, 1989.

³⁹⁰ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг: Учебное пособие / Б.Л. Кузнецов, М.И. Шарамко. – Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007.

Рассмотрим появление синергетического эффекта при проведении бенчмаркинга управленческого учета на примере S-образной кривой, представляющей достигнутый уровень наукоёмкости управленческого учета в организации. Два лидера сравнивают технологии (методики) учета и в определенных точках находят отклонения. Потенциал каждой из компаний определим как S и S' , тогда приобретение знаний о другой системе определяется для S как $S' - S$; в свою очередь для S' оно определяется как $S - S'$.

Пусть функции S и S' заданы на отрезке $[A, B]$ и непрерывны на нем (формально: $S = S(x) \in C^1[A, B]$, $S' = S'(x) \in C^1[A, B]$).

Графическое представление появления новых знаний при проведении бенчмаркинга представлено на рисунках 5.5-5.10.

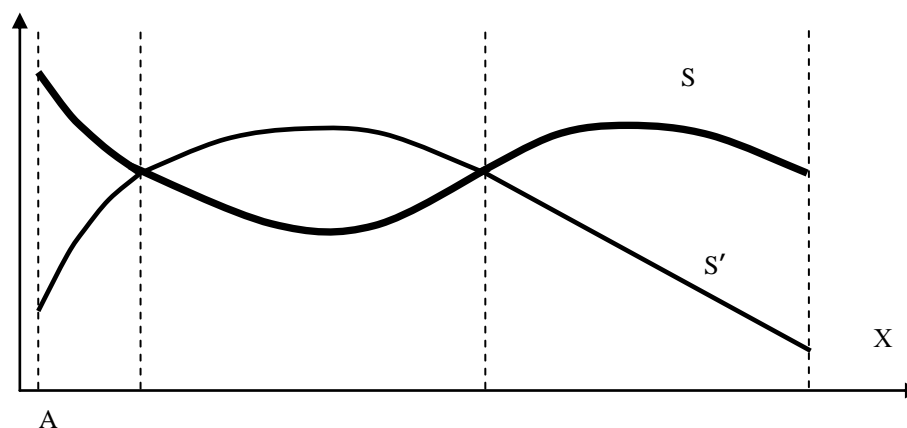


Рисунок 5.5 – Уровень наукоёмкости бухгалтерского учета в организациях S и S' по объектам бенчмаркинга

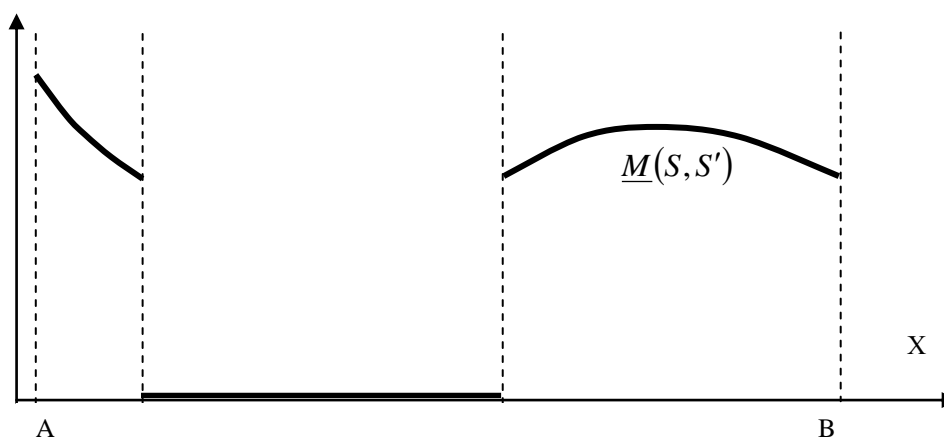


Рисунок 5.6 – Области превосходства организации S по объектам бенчмаркинга

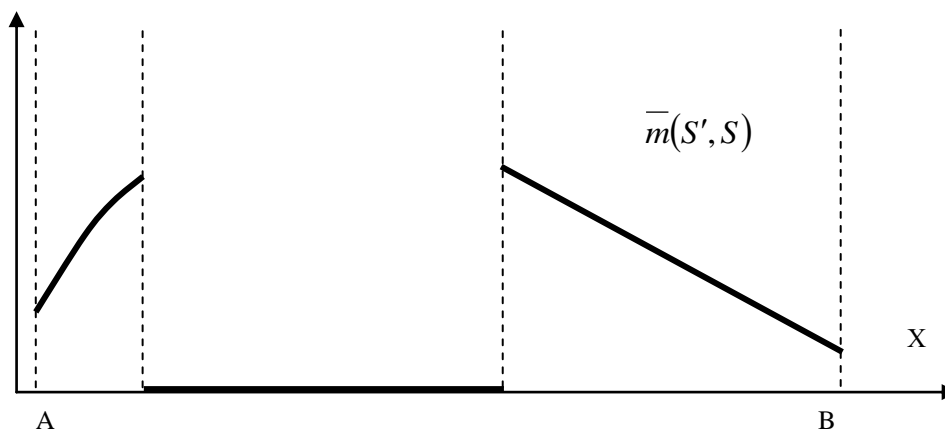


Рисунок 5.7 – Потенциал улучшений организации S по объектам бенчмаркинга

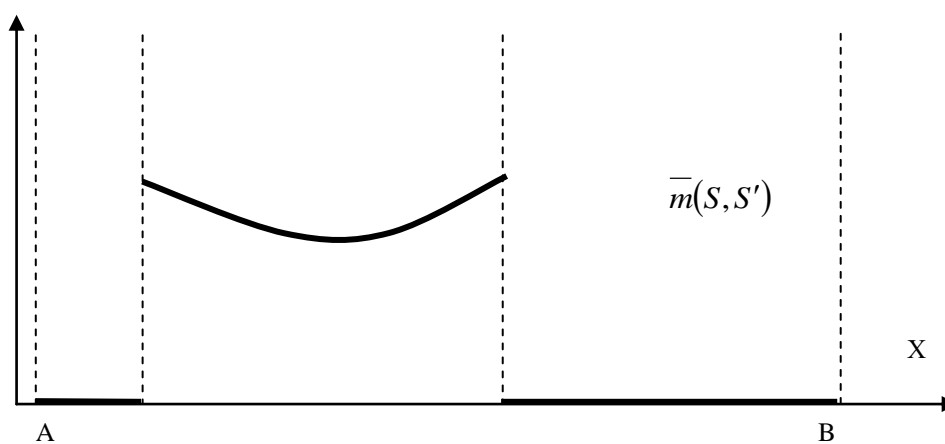


Рисунок 5.8 – Потенциал улучшений организации S' по объектам бенчмаркинга

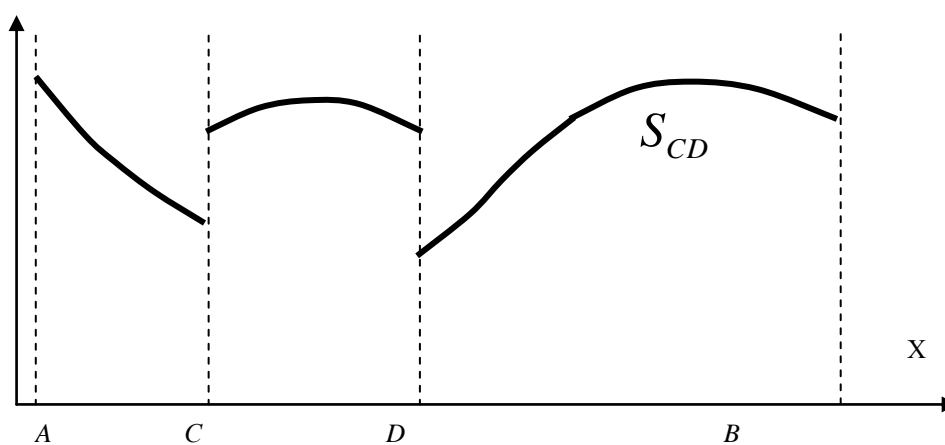


Рисунок 5.9 – Область превосходства организации S' по объектам бенчмаркинга

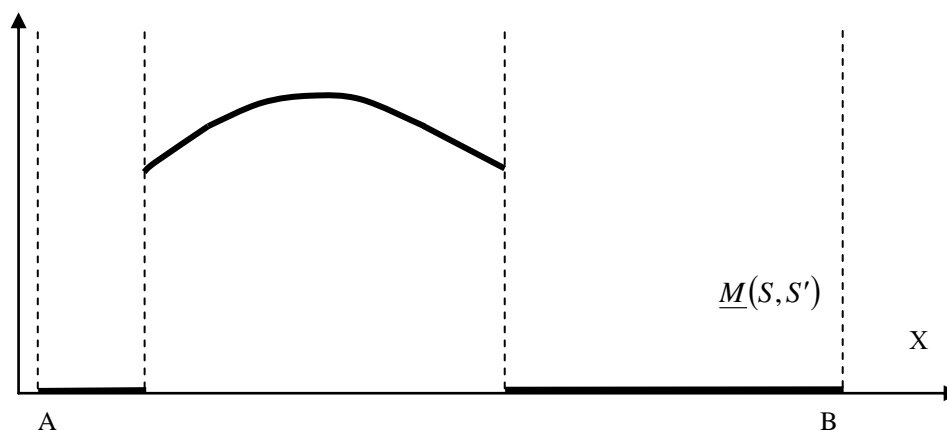


Рисунок 5.10 – Максимальный уровень наукоемкости бухгалтерского учета в организациях S и S'

С целью упрощения записей, введем функции \bar{m} и \underline{M} :

$$\bar{m}(S, S') = \begin{cases} 0, S \geq S', \\ S, S < S'. \end{cases} \quad (5.16)$$

$$\underline{M}(S, S') = \begin{cases} S, S \geq S', \\ 0, S < S'. \end{cases} \quad (5.17)$$

Таким образом, можно представить S в виде суммы:

$$S = \underline{M}(S, S') + \bar{m}(S, S') \quad (5.18)$$

Аналогично S' :

$$S' = \underline{M}(S', S) + \bar{m}(S', S). \quad (5.19)$$

Тогда:

$$S_{optimal} = \underline{M}(S, S') + \underline{M}(S', S) \quad (5.20)$$

Теперь положим

$$\begin{aligned} S_{gt}(Base(x), Insertion(x), [A, B], [C, D]) &= \\ &= \begin{cases} Base(x), x \in [A, B] \setminus [C, D] \\ Insertion(x), x \in [C, D] \end{cases} \end{aligned} \quad (5.21)$$

Тогда решением задачи оптимального управления для $S(x)$ на $[C, D]$ будет

$$S_{CD} = S_{gt}(S(x), \underline{M}(S(x), S'(x)) + \bar{m}(S'(x), S(x)), [A, B], [C, D]). \quad (5.22)$$

Указанный способ нахождения синергетического эффекта в

бухгалтерском учете – $S(x)$ – является адаптацией графического метода решения задач, и в отсутствие других методов, для которых доказана их формальная применимость, может использоваться на практике.

Приобретение новых знаний на основе обмена происходит всеми участниками проекта. В результате любого материального обмена у каждой из сторон только одна вещь, а в результате обмена нематериальных объектов: идеями, знаниями и т.п., у каждого участника обмена будет сумма идей и т.п. Бенчмаркинг – это обмен нематериальными объектами, а сочетание различных знаний дает синергетический эффект. Рассмотрим пример, представленный на рисунках в упрощенном варианте. Компании «Актив» и «Баланс» проводят бенчмаркинг по вопросам формирования информации в системе управленческого учета и построения общей системы принятия решений. Допустим в компании «Актив» управление организовано по функциям и применяется метод учета затрат по видам деятельности ABC, а в компании «Баланс» управление организовано по бизнес-процессам и метод учета затрат ABC не применяется.

К более высоким уровням наукоемкости объективно относятся управление по бизнес-процессам и метод учета затрат по видам деятельности ABC. Следовательно, для компании «Актив» потенциалом улучшений S является построение бизнес-процессов и переход на соответствующую схему принятия управленческих решений. Для компании «Баланс» потенциалом улучшений S' является формирование управленческого учета на основе метод учета затрат по видам деятельности ABC. В том случае, если любая из компаний дополнит совершенствования любым элементом (автоматизация процессов, создание службы контроллинга и т.п.), синергетический эффект увеличится. Но принятие решений о распределении ресурсов (финансовых, трудовых и т.п.) усложнится. Выбор стратегии и распределение ресурсов совершенствований должен осуществляться с использованием матрицы совместимости возможных вариантов изменений и учитывать синергетический эффект.

Творческая реализация опыта партнера по бенчмаркингу создает дополнительные конкурентные преимущества для компаний – участников проекта. В том случае, если собственный опыт и опыт партнера по бенчмаркингу реализуется на основе методологии синергизма, решается инновационная задача бенчмаркинга.

5.3. Модель бухгалтерского учета синергизма бенчмаркинга

В условиях глобализации происходит усиление взаимозависимости и взаимовлияния различных сфер и процессов мировой экономики, выражающееся в превращении мирового хозяйства в единый рынок товаров, услуг, капитала, рабочей силы и знаний. Для успешной конкуренции и развития менеджменту необходимо хорошо знать среду, в которой функционирует организация и ее позиции в этой среде. Достоверно определить конкурентное положение организации можно с применением бенчмаркинга. Однако определение положения организации среди конкурентов является только началом, точкой отсчета преобразований деятельности организаций для ее успешного роста в будущем. Основу эффективного и стабильного развития предпринимательской деятельности составляет теория преобразования бизнеса, авторами которой являются Ф. Гуияр и Дж. Келли: «... преобразование бизнеса являются на сегодняшний день основной проблемой менеджмента и главной, если не единственной задачей лидеров»³⁹¹.

Зарубежные компании активно занимаются преобразованиями, постоянным поиском новых рыночных возможностей с использованием бенчмаркинга. Успешные инновации часто распространяются посредством копирования (в том числе и незаконного), реинжиниринга; при дополнении заимствованных инноваций собственными идеями появляется синергетический

³⁹¹ Гуияр Ф., Келли Дж. Преобразование организации. М.: Дело, 2000. С. 22

эффект. Любая компания старается сокращать свои затраты, в том числе и для разработки инновационных продуктов. По данным Bain & Company большинство компаний уверено, что в долгосрочной перспективе инновационная деятельность имеет большее значение для повышения эффективности работы компании, чем сокращение затрат³⁹². Бенчмаркинг позволяет легально использовать достижения других компаний для собственного успеха. По мнению Д. Аакера целью сопоставления результатов бизнеса фирмы с другими компаниями является генерирование предложений по улучшению ее деятельности³⁹³. Таким образом, бенчмаркинг является катализатором новых идей, предложений, комбинируя идеи как мозаику можно достигать совершенно новых результатов и превосходить результаты конкурентов.

С 2005 года бенчмаркинг входит в тройку самых применяемых методов снижения затрат и используемых методов управления³⁹⁴. В условиях кризиса, его применимость возросла: в 2008 г. он стал наиболее востребованным инструментом снижения затрат и совершенствования деятельности³⁹⁵.

На протяжении нескольких десятилетий применения бенчмаркинга ему был свойственен кибернетический подход,³⁹⁶ но по мере развития все большее количество авторов указывают на его потенциальную синергетическую направленность. Ф. Боуерс, характеризуя бенчмаркинг отмечает, что это процесс, при помощи которого организация обучается и который смоделирован как процесс обучения человека³⁹⁷, а генеральный директор института контроля качества в Мексике Дж. Гонзалес-Прадо определяет задачу бенчмаркинга, как внедрение действий, которые позволяют выйти на уровень наилучших

³⁹² Ригби Д. Рейтинг инструментов менеджмента // Деловое совершенство. 2006. №11. С. 20

³⁹³ Аакер Д. Стратегическое рыночное управление. СПб.: Питер, 2007. С. 183

³⁹⁴ Ригби Д. Рейтинг инструментов менеджмента // Деловое совершенство. 2006. №11. С. 21

³⁹⁵ Management Tools and Trends 2009. URL: <http://www.bain.com>

³⁹⁶ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007. С. 24

³⁹⁷ URL: http://www.benchmarkingclub.ru/maslov_ds012006.html

(передовых!) в классе и даже превзойти его³⁹⁸. Таким образом, задача будет считаться решенной, если компания не просто скопирует опыт лучших, а, интегрировав заимствованный опытом в свои знания превзойдет лидеров, что соответствует синергетическому подходу.

Б. Кузнецов, М. Шарамко раскрывают бенчмаркинг более широко, как системно-синергетическую концепцию управления производством, организацией, экономикой, экологией, качеством, безопасностью³⁹⁹. Адаптивное имитационное обучение в бенчмаркинге преодолевается, если в результате изучения наилучшего объекта бенчмаркинга (эталона) обретаются знания, позволяющие превзойти его (новый эталон).

В.Н. Островская упоминает, что бенчмаркинг способствует повышению конкурентоспособности участников рынка, усиливая потенциал воздействия на целевые аудитории и обеспечивая синергетический эффект⁴⁰⁰.

Синергию можно определить как явление, при котором совместное действие различных факторов, приводят к появлению системной эмерджентности, способности перехода системы в новое качественное состояние. Эмерджентность – появление у системы свойств, не присущих элементам системы; принципиальная несводимость свойства системы к сумме свойств составляющих ее компонентов. Если эмерджентность понимается как возможность суммы частей целого отличаться от целого, то синергизм следует понимать, как формирование «не только условия, для реализации эмерджентности ... но способность системы переходить в процессе развития в новое качество»⁴⁰¹. Качественно проведенный бенчмаркинг порождает внедрения, ведущие к положительному синергетическому эффекту.

В литературе синергетический эффект в определенных случаях

³⁹⁸ Gonzalez-Prado G.F. The Best Approaches for Benchmarking and its Application to Quality. 44th European Quality Congress Proceedings. Budapest, Hungary, 2000, vol. S, P. 304

³⁹⁹ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007. С. 96

⁴⁰⁰ Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг в обеспечении конкурентоспособности предприятий розничной торговли (теория, методология, практика) : автореф. дис. ... д-ра. экон. наук : 08.00.05. Ростов-на-Дону, 2010. С. 9

⁴⁰¹ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007. С. 79

определяется как синергизм и рассматривается авторами применительно к различным областям деятельности. М.В. Мельник считает, что синергетический эффект проявляется в таких направлениях, как продажи, оперативный и инвестиционный синергетизм, синергетизм менеджмента⁴⁰².

Д.В. Курсеев выделяет: синергизм слияния, сетевой синергизм, синергизм продаж, операционный синергизм, НИОКР, синергизм обобществления ресурсов, эффект «разлива», общий имидж, маркетинговый синергизм⁴⁰³.

А. Зелтынем выделено три вида синергии:

- производственная (основанная, например, на совместном использовании производственных мощностей и взаимодействии научно-исследовательских подразделений);
- управленческая (обмен управленческим опытом);
- сбытовая (совместное использование отделениями фирмы распределительно-сбытовой сети, рекламы, популярности торговой марки и т.п.)⁴⁰⁴.

Два из трех, выделенных А. Зелтынем вида синергии могут возникать при применении бенчмаркинга: управленческая и производственная; в основе каждого из видов лежит синергизм, основанный на интеграции знаний полученных в ходе бенчмаркинга с имеющимися знаниями, накопленными в организациях. Определение направления и размера синергизма является задачей бизнеса: в бухгалтерском учете рассчитать его можно на основании производных балансовых отчетов. В России вклад в теорию отражения в бухгалтерском учете синергетических эффектов внесен рядом авторов, предложения которых систематизированы в таблице 5.1. Чаще авторы отражают эффект синергизма с использованием балансовых отчетов.

⁴⁰² Мельник М.В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета / М. В. Мельник // Управленческий учет / Финпресс. – 2008, – № 11 – С. 17-26

⁴⁰³ Курсеев Д.В. Теория и методология процессов учета собственности : дис. ... док. экон. наук : 08.00.12. Орел, 2008. С. 341

⁴⁰⁴ Зелтынь А.С. Основные направления эволюции крупных промышленных фирм в рыночной экономике. //Проблемы прогнозирования, 1995, вып.1. с. 29

Таблица 5.1 – Отражение в бухгалтерском учете синергетических эффектов

Суть предложений	Автор
1. Использование синергетических балансовых отчетов в системе производных балансовых отчетов в дорожном строительстве	Е.А. Аксенова ⁴⁰⁵
2. Рассмотрена синергетическая теория слияний компаний	И.Н. Богатая ⁴⁰⁶
3. Использование синергетических балансовых отчетов в управлении инвестициями. Синергетические балансы характеризуются информационным назначением, используемыми балансовыми теориями, основными балансовыми принципами, системой оценки, гипотетическими процессами и показателями собственности	Д.В. Бондарь ⁴⁰⁷
4. Использование синергетических производных балансовых отчетов в управлении ресурсами судоходной компанией	Е.В. Кузнецова ⁴⁰⁸
5. Разработана модель синергетического эффекта, организации и методики его учета ориентирована на четыре самостоятельных вида деятельности, связанных с управлением и реорганизацией собственности: внешним управлением, реструктуризационной, венчурной и реорганизационной деятельностью.	Д.В. Курсеев ⁴⁰⁹
6. Применение синергетических производных балансовых отчетов при реструктуризационных процедурах в промышленных организациях	В.В. Лесняк ⁴¹⁰
7. Разработана ситуационная модель производных балансовых отчетов, содержащих синергетические производные балансовые отчеты	Т.В. Сидорина ⁴¹¹

Отметим, отражение в бухгалтерском учете синергизма возникающего при проведении бенчмаркинга не исследовано. Основной компонентой синергетического эффекта в бенчмаркинге являются знания, приобретенные участниками бенчмаркингового проекта или альянса. В результате любого материального обмена у каждой из сторон только одна вещь, а в результате обмена нематериальных объектов: идеями, знаниями и т.п., у каждого участника обмена будет сумма идей и т.п. Совместное использование идей и уникального опыта каждой организации при проведении бенчмаркинга может дать синергетический эффект.

⁴⁰⁵ Аксенова Е.А. Организация финансового и управленческого учета в дорожном строительстве. – Ростов н/Д: РГСУ, 2004. С. 107

⁴⁰⁶ Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Ростов н/Д: «Феникс», 2001. С. 154-155

⁴⁰⁷ Бондарь Д.В. Финансовый, налоговый и управленческий учет инвестиционной деятельности: Монография. РГЭУ «РИНХ». – Ростов н/Д, 2004. С. 50

⁴⁰⁸ Кузнецова Е.В. Совершенствование бухгалтерского учета в коммерческих организациях водного транспорта. Монография. Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2004. С. 147

⁴⁰⁹ Курсеев Д.В. Теория и методология процессов учета собственности : дис. ... док. экон. наук : 08.00.12. Орел, 2008. С. 344

⁴¹⁰ Лесняк В.В. Организация стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и практика. Монография. Ростов н/Д: РГСУ, 2005. С. 121

⁴¹¹ Сидорина Т.В. Теория и практика использования производных балансовых отчетов в страховой деятельности. Ростов н/Д: РГСУ, 2003. С. 78

В настоящее время при достижении успеха критическими для организации являются не столько материальные активы, сколько знание и деловые способности. Проведение бенчмаркинга, помимо обмена знаниями, сопровождается и иными факторами, способными приносить синергетический эффект – это НИОКР, инновационные технологии, улучшение имиджа компании, эффекты «разлива» (аналогичные экстерналиям⁴¹², внешним эффектам), что может, как усилить, так и ослабить эффект. Цель синергизма в бенчмаркинге – использование эффекта безбилетника, когда идеи, опыт, знания одной организации используются одновременно без значительных дополнительных затрат в другой организации (партнере по бенчмаркингу). Основные объекты бенчмаркинга идеи, опыт, знания являются нематериальными активами и могут быть использованы более, чем в одной организации одновременно без ущерба для своей полезности. Это и есть классический эффект безбилетника. Как указывает И. Ансофф «при одновременном использовании невидимый актив не только не утрачивает ценность, но и преумножает ее»⁴¹³. Так организации, обменивающиеся информацией (невидимый актив) в проекте по бенчмаркингу, улучшают свой имидж прозрачных и успешных компаний (безбилетная информация). Именно информация обладает тремя определяющими возникновение синергизма свойствами: она может быть использована одновременно, она не изнашивается со временем, а комбинирование ее частей позволяет получать принципиально новый продукт⁴¹⁴.

По мнению И. Ансоффа независимо от источника появления все синергетические эффекты в экономике «могут основываться на одной из трех переменных: более высоком объеме денежной выручки от продаж, более

⁴¹² Экстерналии [англ. externalities – внешние эффекты]. Приносящие пользу внешние эффекты называются положительными или создающими экономию внешними эффектами и характерны тем, что они увеличивают производительность или полезность для некоторого внешнего субъекта. Внешний эффект соответствует оптимальности тогда, когда деятельность первой организации (создающего эффект) может быть изменена таким образом, чтобы улучшить положение второй (воспринимающей эффект) без ущерба первой.

⁴¹³ Ансофф И. Синергизм и деловые способности компании // Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм, 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. С. 73

⁴¹⁴ Там же, с. 73

низких операционных издержках и инвестиционных требованиях»,⁴¹⁵ и являются следствием более эффективного использования ресурсов.

Принимая решение о выборе стратегии бенчмаркинга, организации должны отдавать себе отчет в динамичной природе, как внешней среды, так и собственных ресурсов. Основой существования преимуществ организации является сочетание уже существующих и будущих стратегий, которые должны быть гармонично связаны между собой. Текущая стратегия создает нематериальные активы, расширенные запасы которых, позволяют осуществлять процесс планирования, направленный на устранение разрыва между текущей и будущей стратегиями. Текущая стратегия должна создать достаточно ресурсов для осуществления будущей стратегии. Так проведение бенчмаркинга в качестве текущей стратегии способно обеспечить нематериальными активами будущую стратегию организации.

При выборе организацией стратегии, ориентированной на непрерывное совершенствование она вносит определенные изменения в свой будущий портфель невидимых активов. При должном финансировании организацией, принимающая решение о расширении спектра операций и осуществляющей необходимые инвестиции в осуществление бенчмаркинга, она изменяет набор доступных ей в будущем ресурсов. Таким образом, будущий резерв ресурсов организации определяется ее текущей политикой. По мнению Х. Итами, если текущая и будущая стратегии гармонично связаны между собой, они создают динамичный синергетический эффект⁴¹⁶.

Если реализация будущей стратегии начинается прежде, чем текущая стратегия исчерпает весь потенциал нематериальных активов, тем лучше. Х. Итами полагает, что на областях совмещения периодов использования одновременное использование нематериальных ресурсов создает статичный синергетический эффект.

⁴¹⁵ Там же, с. 46

⁴¹⁶ Итами Х. Невидимые активы // Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм. СПб.: Питер, 2004. С. 77

Успех роста организации достигается при динамичном синергизме. Значение динамичного синергизма обусловлено двумя факторами. Нематериальные активы могут эффективно аккумулироваться и применяться на протяжении длительного периода только лишь при использовании преимуществ динамичного синергизма, обеспечивающего компанию ресурсами для активной адаптации к постоянно изменяющейся внешней среде⁴¹⁷. Именно, при проведении бенчмаркинга, сопоставляя свою деятельность, прежде всего, бизнес-процессы организации могут накапливать знания, относящиеся к нематериальным активам, которые будут обеспечивать не столько настоящее организации, сколько будущее.

Для создания динамичного синергизма компания должна разработать соответствующую стратегию и выйти за рамки текущих возможностей для создания этих нематериальных активов. Реализация данной стратегии возможна при поиске внешних связей, которые могут быть весьма значительными за счет обучения новым навыкам в рамках бенчмаркингового альянса. Обмен знаниями или развитие новых навыков совместно с партнерами может не только усилить, способно ослабить конкурентные позиции организации, особенно «если альянс основан на обобществлении критических способностей и знаний»⁴¹⁸. В то же время темпы происходящих изменений и постоянная необходимость в развитии новых возможностей означают, что альянсы способны обеспечить наилучшими возможностями расширения навыков и ноу-хау. Для обмена знаниями необходимы доверие и слаженность сотрудников всех сторон альянса, такие взаимодействия требуют время для обучения и устранения неизбежных разногласий. Так как знания не исчезают в процессе их использования, актуализируется задача их продуктивного использования. Дж. Бадаракко утверждает, что в мире движимом знаниями организацию необходимо рассматривать «как своего рола объединение знаний и способностей. Именно они, а не заводы, денежные средства или запатентованные технологии

⁴¹⁷ Там же, с. 81

⁴¹⁸ Кемпбелл Э., Саммерс Лач К. Стратегический синергизм, 2-е изд./ – СПб.: Питер, 2004. С. 177

являются фундаментальными активами компаний»,⁴¹⁹ а для предварительной оценки партнерами возможности достижения положительных результатов являются пробные или маломасштабные проекты.

Бенчмаркинг не всегда может оказывать положительный эффект, прежде всего потому, что для его осуществления необходимы значительные ресурсы. Объективно существуют трудности самого проекта: отсутствие поддержки со стороны высшего руководства организации, оппортунистическое поведение сотрудников, неправильно подобранный партнер по бенчмаркингу и др. Такие препятствия могут стать причинами не только отсутствия положительного эффекта, но и появления отрицательного синергетического эффекта. Бенчмаркинг, по сути, является рискованым проектом, он не гарантирует автоматического успеха на рыночном пространстве. Поэтому следует развивать теории оценки, прогноза рисков стратегий, необходимо управлять и предвидеть степень риска в случае еще большей катастрофы. Кроме того, отсутствуют механизмы оценки синергизма при проведении бенчмаркинга, что ограничивает применение данного метода на практике.

Внедрение мер по совершенствованию деятельности компании, на основе осуществленного бенчмаркинга способно улучшить или ухудшить не только деятельность организации, но и привести к изменению ее рыночной стоимости. На практике стоимость организации определяется на основе оценки ее как имущественного комплекса. Оценить стоимость компании как имущественного комплекса можно с помощью рыночной оценки или синергетических производных балансовых отчетов, которые в последние десятилетия достаточно широко разрабатываются в академических кругах.

Для системного рассмотрения сформируем учетную модель синергетического эффекта при проведении бенчмаркинга (таблица 5.2).

⁴¹⁹ Бадаракко Дж. Управление альянсами. // Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм. СПб.: Питер, 2004. С. 245

Таблица 5.2 – Учетная модель синергетических эффектов при проведении бенчмаркинга

Вид синергетического эффекта	Временной фактор	Элемент отражения синергетического эффекта					Определение синергетического эффекта					Бухгалтерский баланс		Синергетические проводки		Синергетический баланс	Условная реализация		Синергетический производный балансовый отчет	
		НИОКР	Технологии	Имидж	Эффект «разлива»	Диверсификация	Ресурсы на начало периода	Экономические выгоды (убытки)	Организационные затраты	Ресурсы на конец периода	Чистый эффект	Участник бенчмаркинга А	Участник бенчмаркинга Б	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Положительный	Динамический и статический синергизм	Дебет счета «Нематериальные активы Кредит «Векселя к получению»	Дебет счета «Векселя к получению» Кредит счета «Прибыли»	Дебет счета «Векселя к получению» «Кредит счета «Добавочный капитал»	Дебет счета «Векселя к получению» Кредит счета «Прибыли»	Дебет счета «Векселя к получению» Кредит счета «Прибыли»	Синергетический эффект = (Эв-Ор)±Ор _{1,2} , где Эв – экономические выгоды, Ор – операционные расходы, Ор _{1,2} – изменение остатков ресурсов на начало и конец периода					Чистые активы	Чистые активы	Использованием системы прогнозных счетов «Векселя к получению»	Использованием системы прогнозных счетов «Векселя к оплате»	Чистые пассивы	Обнуление счетов	Обнуление счетов	Актив: приток денежных средств	Пассив: увеличение чистых пассивов

В предложенной учетной модели синергетических эффектов рассмотрено два вида бенчмаркинга:

- с созданием положительного синергетического эффекта;
- с созданием отрицательного синергетического эффекта.

Модель можно описать на основании следующих агрегатов: периодизации, выбора механизма отражения и определения синергетического эффекта, отражения в финансовой отчетности, учетных записей, синергетического баланса, условной продажи, синергетического производного балансового отчета.

Периодизация характеризуется возникновением синергетического эффекта во времени, выделяется:

- однократный синергетический эффект;
- периодический синергетический эффект;
- непрерывный синергетический эффект.

Синергетические эффекты могут быть обусловлены различными факторами (И. Ансофф выделяет более 100 факторов), но наиболее значимые возникают при:

- реализации научно-исследовательских работ;
- трансфере технологий;
- улучшении имиджа организации;
- эффекте «разлива»⁴²⁰;
- диверсификации проектов.

Признанного способа определения размера синергетического эффекта не существует. Вариантами его расчета может стать абсолютный прирост эффективности, а также синергетический производный балансовый отчет. Абсолютный прирост эффективности – разницу между достигнутым эффектом и суммой отдельных элементов внедрений можно представить в следующем виде:

$$S_{eff}(t) = f(a(t), b(t), \dots, z(t)) - f(a(t), 0, \dots, 0) - f(0, b(t), \dots, 0) - \dots - f(0, 0, \dots, z(t)), \quad (5.23)$$

где $a(t), b(t), \dots, z(t)$ – отдельные действующие факторы.

⁴²⁰ Ансофф И. Синергизм и деловые способности компании // Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм. СПб.: Питер, 2004. С. 88

Синергетический эффект после проведения бенчмаркинга можно также через статьи «экономическая выгода/убытки», «организационные затраты», «изменение остатков ресурсов»:

$$\text{Синергетический эффект} = (\text{Эв} - \text{Ор}) \pm \text{Ор}_{1,2}, \quad (5.24)$$

где Эв – экономические выгоды,

Ор – операционные расходы,

Ор_{1,2} – изменение остатков ресурсов на начало и конец периода

При отражении в бухгалтерском учете как положительных, так и отрицательных синергетических эффектов можно использовать интернациональную модель бухгалтерского учета. Положительный синергетический эффект предполагает отражение в бухгалтерском учете следующих записей:

Дебет счета «Векселя к получению»

Кредит счетов раздела «Капитал и резервы»: «Нераспределенная прибыль/убытки», «Добавочный капитал.

Счет «Векселя к получению» отражается в разделе «Долгосрочные активы» бухгалтерского баланса.

Отрицательный синергетический эффект предполагает наличие в бухгалтерском учете следующих записей:

Дебет счетов «Нераспределенная прибыль/убытки», «Добавочный капитал»

Кредит счета раздела «Векселя к оплате».

Счет «Векселя к оплате» отражается в разделе «Краткосрочная кредиторская задолженность бухгалтерского баланса».

Счета «Векселя к получению» и «Векселя к оплате» являются регулирующими счетами к счету «Прибыли и убытки» в интернациональной модели финансового учета при составлении прогнозных балансов.

Синергетический баланс формируется на основе ведомости синергетических проводок. После отражения в балансе условной реализации формируется производный синергетический баланс. Разница между стоимостью

предприятия, отраженного в производном синергетическом балансе и текущем балансе составит синергетический эффект.

Таким образом, учетная модель синергетических эффектов описывается на основании таких агрегатов как периодизация, выбор механизма отражения и определения синергетических эффектов, отражения их в отчетности организации, учетных записей, синергетического баланса, условной продажи и синергетического производного балансового отчета. Модель синергетического эффекта при проведении бенчмаркинга представлена на рисунке 5.11.



Рисунок 5.11– Схема модели синергетических эффектов при проведении бенчмаркинга

Как правило, бенчмаркинг производится ради получения положительного синергетического эффекта и укрепления конкурентного положения организации. Разработанная учетная модель синергетического эффекта создает возможность проведения сравнительного анализа направлений бенчмаркинга, используя для этой цели систему учетных механизмов: бухгалтерский баланс, ведомость синергетических проводок, синергетический и синергетический производный балансовые отчеты.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Диссертационная работа посвящена системному исследованию концептуальных основ использования бенчмаркинга в развитии бухгалтерского учета институциональных субъектов рынка. Бенчмаркинг рассмотрен как многофункциональная методология распространения знаний, самообучения работников бухгалтерского учета, а также как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации. Рассмотрены возможности бенчмаркинга для решения задач, сформулированных в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В результате выработаны подходы по применению бенчмаркинга в совершенствовании бухгалтерского учета, позволяющие сделать следующие выводы.

Современное общество характеризуется такими тенденциями как глобализация рынков, повышение роли коммуникаций, масштабное развитие инноваций, превращение знаний в основной ресурс развития, переход от институциональной помощи к самопомощи и др., которые необходимо принимать во внимание при реформировании бухгалтерского учета. По результатам работы определено, что наиболее важными особенностями знаний для развития бухгалтерского учета являются: их дискретность как продукта, доступность неограниченному кругу лиц, полная возобновляемость. В условиях экономики знаний необходим поиск новых возможностей сотрудничества, формализации неявных знаний, их распространение. Одним из инструментов распространения накопленного опыта, а вместе с ним и знаний бухгалтерского учета является бенчмаркинг.

Сущность бенчмаркинга бухгалтерского учета состоит в систематическом поиске лучших практик бухгалтерского учета, анализе путей достижения успеха и использовании опыта лидеров в различных областях в собственной деятельности, его цель определена как формирование корпоративной культуры, способствующей восприятию и внедрению лучших методов, приемов работы,

распространению знаний бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет трактуют как в широком, так и в узком смысле. С позиций системы управления, бухгалтерский учет можно охарактеризовать как часть информационной системы организации, преобразующей информацию об объектах бухгалтерского учета с использованием механизма счетов бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета может различаться в зависимости от потребностей в информации, что выражается в возможности выбора различных методов учета и технологий обработки информации, объеме отчетности. Применение технологии бенчмаркинга к бухгалтерскому учету, трактуемому в широком значении, позволяет расширить область совершенствования бухгалтерского учета.

На основе проведенного анализа теорий качества управления можно утверждать, что их распространение способствовало развитию бухгалтерского учета и управленческого анализа, наиболее бурно развивался управленческий учет. Но это воздействие не было односторонним: на протяжении последних десятилетий усиливалось взаимное влияние института бухгалтерского учета и системы управления организацией, что подтверждается проведенным исследованием. Удовлетворение все возрастающих потребностей менеджмента в качественной учетно-аналитической информации должно основываться на знаниевой составляющей в развитии бухгалтерского учета, расширении механизмов и инструментов аккумуляции и распространения знаний, которое обеспечивает использование инструментария бенчмаркинга, что соответствует современной парадигме «экономики знаний». Системы управления и бухгалтерского учета взаимосвязаны, повышение качества управления дает толчок развитию бухгалтерского учета, в свою очередь появление новых методов бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность, обладающая высокими качественными характеристиками, предоставляет дополнительные возможности повысить качество менеджмента. Значительные потенциалом повышения качества, как менеджмента, так и бухгалтерского учета обладает бенчмаркинг.

Развитие бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга реализует инверсию

конкурентного взаимодействия участников рынка во взаимовыгодное сотрудничество на основе синтеза механизмов оценки учетных систем организаций, определения и анализа эталонных учетных бизнес-процессов, подпроцессов, адаптации полученных знаний, лучшей учетной практики к собственной системе бухгалтерского учета экономического субъекта на основе партнерских отношений и сотрудничества.

В ходе исследования рассмотрена сущность бенчмаркинга с точки зрения системного подхода, что позволило сформулировать авторское определение: «Бенчмаркинг является всеобъемлющей методологией совершенствования объектов, которые можно измерить, основанной на систематическом управлении бизнес-процессами от имени клиентов через развитие творческих способностей работников и на мониторинге внутренней и внешней окружающей среды. Бенчмаркинг как агент изменений, вовлекает работников в постоянное творчество, основан на стремлении к обучению, сотрудничестве и является проводником в жизнь новых знаний».

Сущность бенчмаркинга бухгалтерского учета состоит в умении учиться у других: мониторинге мировых достижений учетной практики, ее сопоставление с показателями деятельности своей системы бухгалтерского учета, анализе путей достижения лучших результатов и совершенствование деятельности процессов в собственной организации с использованием мирового опыта, распространении знаний. Таким образом, бенчмаркинг – это, во-первых, сравнение показателей деятельности организации с показателями других организаций (конкурентами, лидерами и т.п.), во-вторых, поиск, изучение, анализ лучшей деловой практики и, в-третьих, адаптация успешного опыта других у себя в организации.

Развитие бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга требует развития его методологии: обособления новых видов. Бенчмаркинг бухгалтерского учета группы взаимозависимых лиц, формирующих консолидированную отчетность, способствует не только распространению профессиональных знаний, но и напрямую влияет на достоверность самой отчетности за счет единообразного толкования фактов хозяйственной жизни. Бенчмаркинг в группе

взаимозависимых лиц имеет специфику: организационные вопросы не требуют длительного согласования, уменьшается риск несанкционированного распространения конфиденциальной информации, снижаются затраты на его проведение, что требует выделения в отдельный вид бенчмаркинга взаимозависимых лиц. Повышение качества учетно-аналитической информации, достигнутое всеми участниками группы взаимозависимых лиц создает возможности преактивного воздействия на реакцию внешней среды.

Между участниками рынка формируются горизонтальные и вертикальные связи, устойчивость которых обратно пропорциональна направлениям конкуренции и прямо пропорциональна совпадению векторов достижения сходных целей. Организациям, входящим в кластер, легче достичь цель, перестав конкурировать между собой по определенным направлениям и усилив конкурентные преимущества за конечного потребителя. Проведение бенчмаркинга внутри кластера повышает устойчивость связей между его участниками и усиливает их конкурентные преимущества.

Развитие теории транзакций привело к выделению транзакционных затрат, размер которых предприниматели стремятся снизить. Являясь одним из самых распространенных инструментов снижения затрат, бенчмаркинг полностью применим к снижению транзакционных затрат и активизирует новый вид бенчмаркинга – бенчмаркинг транзакционных затрат.

Комбинация GAP-анализа, при проведении которого сравниваются стратегические цели организации с ее потенциальными возможностями, и GАР-бенчмаркинга позволяет получить дополнительный потенциал для проведения улучшений. Выявленные GАР-анализом разрывы в системе бухгалтерского учета организации, устраняются с использованием GАР-бенчмаркинга.

Достижение целей бенчмаркинга основывается на принятых принципах. Бухгалтерский учет предъявляет дополнительные требования к конфиденциальности, что требует введения принципа независимости лиц, принимающих участие в проекте, и гарантировать отсутствие личной финансовой и иной заинтересованности участников бенчмаркинга.

Принцип массовости бенчмаркинга предусматривает участие широкого круга бухгалтеров, что обеспечивает более полное выявление внутренних резервов, распространение передового опыта бухгалтерского учета.

Наиболее близкий по целям и методам их достижения к бенчмаркингу институт социалистического соревнования, основан на принципах прозрачности, массовости, повсеместности, публичности подведения итогов, морального и материального поощрения за достижения. Исполнение принципа массовости способствует преемственности традиций отечественной школы бухгалтерского учета, позволит перевести уникальные неявные знания, накопленные работниками не только в российский, но и в советский период, формализовать и сохранить их.

Соблюдение предложенных принципов всеми участниками бенчмаркинга бухгалтерского учета способствует совместной выгоде и взаимному продвижению вперед.

С применением инструментария бенчмаркинга достигается улучшение качества учетных бизнес-процессов и повышение качества бухгалтерской отчетности. Бенчмаркинг на основе идей взаимодействия, партнерства является механизмом непрерывного совершенствования бухгалтерского учета. Способность использовать бенчмаркинг для улучшения различных сторон бизнеса позволяет его интегрировать в общую стратегию деятельности организации. Бенчмаркинг как агент распространения знаний и инноваций в различных областях регулярно дает импульс развитию бухгалтерского учета, устранению существующих недостатков, способствует повышению качественных характеристик отчетности. Бенчмаркинг полностью интегрируется в корпоративную культуру самообучающейся организации, с его использованием повышается профессиональная подготовка сотрудников бухгалтерии и их творческий потенциал.

Разработка концептуальных методических подходов к совершенствованию учетной системы организации на основе модели определения эталонных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля способствует повышению

результативности проектов бенчмаркинга.

Оценка выгод и затрат, в значительной степени вопрос суждения, но расходы на организацию и проведение проекта бенчмаркинга должны отвечать принципу целесообразности. Успешному проведению бенчмаркинга способствуют ориентиры развития бухгалтерского учета в организации, определив которые, необходимо выделить приоритеты, провести ранжирование факторов относительно качества, производительности, и времени цикла. Наибольшую достоверность определения приоритетов развития дает их рейтинговая оценка.

Основу бенчмаркинга составляют измерения, надежно и точно характеризующие объект улучшений, показатели деятельности бизнес-процессов, иные показатели, отражающие специфику труда работников бухгалтерского учета, понятные для всех участников бенчмаркинга. Предложенные показатели для проведения сравнений систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, бизнес-процессов и функций экономических субъектов систематизированы в работе по следующим группам:

- показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внутреннего контроля и ее эффективность;
- показатели, отражающие процент ошибок, выявленных системой внешнего контроля;
- показатели, отражающие нарушения оформления документов, сроков формирования и представления информации, отчетов;
- показатели длительности цикла, эффективности системы бухгалтерского учета;
- показатели, отражающие качество персонала и развитие системы бухгалтерского учета.

Применение показателей для оценки систем бухгалтерского учета экономических субъектов, позволяет их оценивать и сравнивать, в том числе и с использованием метода самооценки, что позволяет реализовать концепцию самопомощи.

Разработанная детализированная система критериев для проведения самооценки бухгалтерского учета. Проведение самооценки на основе профессиональной Премии качества по бухгалтерскому учету способствует повышению качества учетно-аналитической информации и распространению лучшего опыта. Унификация критериев модели профессиональной Премии по бухгалтерскому учету, с критериями Премии Правительства в области качества позволит интегрировать совершенствование учетной системы с общим процессом проведения улучшений в организациях. Детализация таких критериев как: лидирующая роль руководства организации, политика и стратегия компании в области качества, персонал, партнерство и ресурсы, процессы, осуществляемые организацией, удовлетворенность пользователей качеством представляемой информации, удовлетворенность персонала и влияние службы персонала организации, на общество в целом, результаты работы службы учета и организации в целом, позволяет проводить самооценку и определять соответствие состояние системы бухгалтерского учета в организациях. Сравнение результатов самооценки системы бухгалтерского учета, проведенной в организации, с результатами организаций победителей Премии является начальным этапом бенчмаркинга.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономических субъектов может проводиться с привлечением аудиторов на основе разработанной в диссертации системы экспертных оценок. Предложенная методика экспертной оценки основана на характеристике существенности влияния нарушений правил ведения бухгалтерского учета, соблюдения требований внутреннего контроля на искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для проведения бенчмаркинга наиболее важно оценить следующие параметры:

- состояние внутреннего контроля,
- качество учетной политики,
- полноту и точность оформления первичных учетных документов,
- правильность налогового учета,

- качество проведения инвентаризаций и оформления их результатов,
- правильность и своевременность отражения в учете фактов хозяйственных жизни.

Оценка по предложенным критериям систем бухгалтерского учета нескольких организаций позволяет определить области, требующие улучшений, построить рейтинг организаций, выбрать эталон для проведения бенчмаркинга.

В условиях усиления конкуренции и невозможности переложить издержки по созданию и выпуску продукта на потребителя их снижение относится к одной из главных задач организации. В диссертационной работе исследованы возможности повышения эффективности бенчмаркинга затрат и построена модель проведения бенчмаркинга затрат в организациях, представленная:

1) алгоритмом процесса бенчмаркинга, включающим восемь этапов, разбитых на двадцать два шага;

2) авторской программой для ЭВМ «Бенчмаркинг основных финансовых и экономических показателей», проводящей сравнение по одиннадцати основным финансово-экономическим показателям деятельности, моделирующим эталонную виртуальную организацию;

3) пакетом рабочих документов по оформлению процесса бенчмаркинга, позволяющих определять конкурентные преимущества и отставания посредством определения разрывов от эталонных значений, выбирать направления бенчмаркинга как отдельных показателей затрат, так и их совокупности:

- обзор источников исследования;
- график бенчмаркинга с оценкой затраченного времени;
- анкета участника;
- матрица сравнений;
- проведение сопоставимости измерений;
- контрольный лист сравнений.

Предложенная модель способствует эффективности процесса бенчмаркинга затрат и позволяет проводить его экономическим субъектом самостоятельно без привлечения сторонних специалистов с целью непрерывного управления

затратами для достижения лидерства в высоко конкурентной среде.

Формирование государственного информационного ресурса на основе финансовой отчетности организаций позволит создать базу данных в России для проведения финансового бенчмаркинга в масштабе страны. Полезность базы данных для сравнения в организациях возрастет в случае группировки полученных результатов по отраслевому и региональному признакам, величине активов, прибыльности организации. Сформированная база будет полезна различным пользователям: аналитикам, инвесторам, самим организациям для проведения бенчмаркинга.

Бенчмаркинг позволяет сопоставлять показатели деятельности организации неограниченного круга компаний и тем самым определять конкурентные позиции организации, что способствует преактивному воздействию менеджмента на экономические решения, позволяет своевременно корректировать стратегию компании.

Реализация концепции процессно-ориентированного управления организацией предполагает комплекс работ по построению бизнес-процессов. В диссертации доказана необходимость построения бухгалтерского учета в организациях на основе процессного подхода, основу которого составляют бизнес-процессы, так как учетные процессы экономических субъектов должны формироваться в соответствии с существующей концепцией управления, что создает дополнительные возможности повышения качества учетно-аналитической информации, развития и приспособления к новым технологиям, внедрению инноваций.

В работе предложена модель построения бизнес-процессов бухгалтерского учета с рассмотрением схемы проектирования учетных бизнес-процессов, определением компонентов проектирования учетных бизнес-процессов и схемы их декомпозиции. По истечению времени созданные бизнес-процессы снижают свою эффективность, поэтому предложенная модель включает показатели эффективности, методы мониторинга и совершенствования учетных бизнес-процессов.

В условиях построения системы управления на основе бизнес-процессов, бенчмаркинг является одним из основных инструментов их совершенствования. Декомпозиция бизнес-процессов позволяет проводить детальный анализ. Определение эталонных процессов, анализ причин достижения лидерства и использование передовой практики в организациях способны улучшить характеристики собственных учетных бизнес-процессов.

Использование предложенной модели позволит внедрять наиболее эффективную процессную форму организации бухгалтерского учета, а в дальнейшем и совершенствовать учетные бизнес-процесса с применением бенчмаркинга.

В соответствии с теорией непрерывного совершенствования, созданные учетные бизнес-процессы подлежат мониторингу и последующему улучшению на основе бенчмаркинга, в связи с чем, в ходе работы расширен инструментарий бенчмаркинга бухгалтерского учета. Одним из элементов инструментария бенчмаркинга является подробная идентификация бизнес-процессов. Для целей построения, контроля и дальнейшего совершенствования с использованием бенчмаркинга проведена классификация учетных бизнес-процессов коммерческой организации по группам, в которых бизнес-процесс «бенчмаркинг» идентифицирован как самостоятельный процесс развития и совершенствования учетной системы. Предложенная классификация на базе системного подхода позволяет сформировать рациональное учетно-аналитическое обеспечение управления организаций на основе его структурирования по группам и осуществлять выбор учетных процессов в качестве объектов бенчмаркинга.

Для системного рассмотрения синергетических эффектов сформирована учетная модель, в которой рассмотрено два вида бенчмаркинга с созданием положительного и отрицательного эффектов. Модель описывается на основании таких агрегатов как периодизация, выбор механизма отражения и определения синергетических эффектов, отражения их в отчетности организации, учетных записей, синергетического баланса, условной продажи и синергетического производного балансового отчета.

Несмотря на объективные достоинства бенчмаркинга, в нашей стране его использование, как для сравнения показателей деятельности, так и для улучшения бизнес-процессов низкое. Одной из основных причин ограниченного применения бенчмаркинга в России является страх разглашения информации. Защита информации является важнейшим направлением в обеспечении экономической безопасности организации, но нельзя тормозить совершенствование бухгалтерского учета и всего бизнеса в целом, ибо остановка в развитии также неминуемо ведет к банкротству компаний. Наибольший риск неправомерного использования информации существует на стадии подбора партнера по бенчмаркингу. Разработка технологий бенчмаркинга с минимальным разглашением информации позволяет участникам меньше опасаться за негативные последствия обмена информацией и способствует распространению бенчмаркинга. Проблема защиты информации решена на основе криптографической задачи, предполагающей участие доверенной стороны при определении эталонных значений и применение специального протокола обмена информацией. Суть снижения риска потери информации состоит в том, что сторона, заинтересованная в бенчмаркинге, направляет потенциальным участникам значение случайного вектора, который суммируется с фактическими показателями. Показатели, скорректированные на величину вектора, направляются доверенной стороне для проведения сравнения. Ни на одном этапе нет участников, знающих одновременно значение показателей и случайного вектора. Доверенная сторона знает только объективную разницу показателей, а потенциальные участники знают только свои показатели. И только после выбора партнера происходит обмен информацией, сохранность которой должна быть обеспечена.

Суть бенчмаркинга состоит не только в том, чтобы повторить результат партнеров по бенчмаркингу, но на основе новых идей и творческого потенциала работников превзойти его. Сочетание лучшего опыта и имеющихся знаний в сложных системах, к которым относится бухгалтерский учет способно порождать синергетические эффекты, что способствует развитию и совершенствованию

самого бухгалтерского учета. Бенчмаркинг – это обмен знаниями, а интеграция знаний, полученных в ходе бенчмаркинга, со знаниями накопленными в организациях порождает синергетический эффект. Для системного рассмотрения синергетических эффектов сформирована учетная модель, в которой рассмотрено два вида бенчмаркинга с созданием положительного и отрицательного эффектов.

Ценность бенчмаркинга основывается на его способности эффективно распространять знания и инновации, развивать прозрачные партнерские отношения в предпринимательской среде, повышать квалификацию сотрудников, непрерывно совершенствовать все грани профессиональной человеческой деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 3. – С. 79-84.
3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспектив [Электронный ресурс] : утверждена Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180. - Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Концепция формирования и развития единого информационного пространства России и соответствующих государственных информационных ресурсов (одобрена решением Президента РФ от 23.11.1995 N Пр-1694). [Электронный ресурс] : Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ от 27.02.2010 г. [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Федеральный закон «О защите конкуренции» № 135-ФЗ от 26.07.2006 г. [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» № 149-ФЗ от 27.0.2007 г. [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Программа реформирования бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 № 283. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 № 34н . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440 в ред. от 30.11.2012) [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Приказ Минэкономки РФ «Об утверждении Методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» от 01.10.1997 № 118 [Электронный ресурс] . – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. Аакер, Д. Стратегическое рыночное управление / Д. Аакер; под ред. С. Г. Божук, пер. с англ. - 7-е изд. – СПб.: Питер, 2007. – 496 с.

18. Аакер, Д. Маркетинговые исследования / Д. Аакер, В. Кумар, Дж. Дэй; пер. с англ. под ред. С. Божук. – 7 изд. – СПб.: Питер, 2004. – 764 с.
19. Абдикеев, Н. М. Управление знаниями корпорации и реинжиниринг бизнеса: учебник / Н. М. Абдикеев, А. Д. Киселев; под науч. ред. Н.М. Абдикеева. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 382 с.
20. Адамов, Н. Международный опыт развития и применения аутсорсинга и аутстаффинга / Н. Адамов, А. Кириллова // Финансовая газета. – 2009. – № 15.
21. Адлер, Ю. П. Волны вариабельности / Ю. П. Адлер // Стандарты и качество. – 1997. – № 6. – С. 50 – 54 .
22. Аксенова, Е. А. Организация финансового и управленческого учета в дорожном строительстве / Е. А. Аксенова. – Ростов н/Д: РГСУ, 2004. – 209 с.
23. Акулич, И. Л. Математическое программирование в примерах и задачах : учебное пособие / И. Л. Акулич. – М.: Высшая школа, 1986. – 319 с.
24. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие / Р. А. Алборов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2003. – 464 с.
25. Алексеева, И. В. Развитие стратегического аудита хозяйствующих субъектов: теория и практика [Текст]: монография / И. В. Алексеева. – Ростов н/Д: «АзовПечать», 2010. – 212 с.
26. Альшнер, В. PIQS – система качества, интегрированная в процесс. Процессный подход / В. Альшнер. - М.: НТК «Трек», 2000 г. – 28 с. – (Все о качестве. Зарубежный опыт. Выпуск 22)
27. Андерсен, Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / Б. Андерсен; под ред. Ю. П. Адлера , пер. с англ.;. – М.: Стандарты и качество, 2003. – 272 с.
28. Ансофф, И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф; под ред. Ю.Н. Каптуревского, пер. с англ. – СПб.: Питер, 1999. – 416 с.
29. Ансофф, И. Синергизм и деловые способности компании // Э. Кемпбелл, К. С. Лачс, Стратегический синергизм. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416с.

30. Антонов, С. В. Анализ финансовой отчетности как информационное обеспечение управления: результаты анкетирования топ-менеджеров / С.В. Антонов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007.– №23. – С. 48-55
31. Антонов, С. В. Анализ финансовой отчетности как информационное обеспечение управления: результаты анкетирования топ-менеджеров / С.В. Антонов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №24.- С. 48-54.
32. Арджирис, К. Организационное научение / К. Арджирис. - М.: ИНФРА-М, 2004. – 563 с.
33. Аренков, И.А. Инновационный потенциал фирмы: стратегия развития / И. А. Аренков, Е. Г. Багиев, В. В. Томилов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001. – 122 с.
34. Аристотель Сочинения: в 4-х т. – Т. 1. – Метафизика. – М.: Мысль, 1976. – 550 с.
35. Асаул, А. Становление предпринимательской деятельности в контексте парадигмы глобализации экономики: Доклад на Юбилейном собрании членов Международного Союза Экономистов «Мировая экономика и международные экономические связи» / [Электронный ресурс]. – Дубровники, Хорватия, 2001. <http://planovik.ru/marketing/>
36. Аудит : учебник для вузов / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова и др.; под ред. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003. – 583 с.
37. Багиев, Г. Л. Маркетинг: учебник для вузов / Г. Л. Багиев, В. М. Тарасевич. - 3-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 576 с.
38. Бадаракко, Дж. Управление альянсами // Э. Кемпбелл, К. С. Лачс. Стратегический синергизм. - 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.
39. Баззел Р., Гейл Б. Интегрированные стратегии для бизнес-кластеров // Э. Кэмпбелл, К. С. Лачс Стратегический синергизм. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.
40. Баканов, М. И. Теория экономического анализа: учебник / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет; под ред. М. И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 536 с.

41. Балабан, В. А. Синергия: сферы проявления и источники получения / В. А. Балабан // Вестник ТГЭУ. – 2006. – №3. - С. 90 – 98.
42. Барнгольц, С. Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта : учебное пособие / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
43. Беккер, Й. Менеджмент процессов / Й. Беккер, Л. Вилков. – М.: Эксмо, 2008. – 384с.
44. Белова, Е.Л. Развитие бухгалтерского учета в России / Е. Л. Белова // Современный бухучет. – 2009. – № 1. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
45. Белокоровин, Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : дис. ... канд. экон. наук : специальность 23.00.02 / Белокоровин Эрнест Анатольевич. – М. – 2006. – 163 с.
46. Бендиков, М. Интеллектуальные ресурсы и их роль в новой экономике / М. Бендиков // Консультант директора. - 2002. – № 9 (165). - С. 22 – 30.
47. Бенчмаркинг в сфере услуг: монография / Ж.В. Горностаева [и др.]; ГОУ ВПО Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса. – Шахты: ГОУ ВПО «ЮРГУЭС», 2009. – 97 с.
48. Бенчмаркинг как инструмент делового совершенствования /В. В. Ефимов, И. В. Храмова, под ред. В. В. Ефимова. – Ульяновск: УлГТУ, 2006. – 77 с.
49. Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров / под общ. ред.: В. Иванова (Россия), С. Клесовой (Франция), П. Линдхольма (Германия), О. Лукши (Россия) . - М.: ЦИПРАН РАН, 2006 г. – 264 с.
50. Бенчмаркинг: учеб. пособ. / О. В. Карпец. – Владивосток: Изд-во Дальневосточного ун-та, 2007. – 220 с.
51. Бенчмаркинг финансовых показателей // Финансовый директор. - № 5. - [Электронный ресурс] : URL: <http://www.2005ippnou.ru/article.php?idarticle=002410>.

52. Бешелев, С. Д. Математико-статистические методы экспертных оценок / С. Д. Бешелев, Ф.Г. Гурвич. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Статистика, 1980. – 263с.
53. Бизнес-анализ деятельности организации : учебник / Л. Н. Усенко и др.; под ред. Л. Н. Усенко. – М.: Альфа-М : ИНФРА-М, 2013. – 560 с.
54. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / под ред. Ю. П. Адлера; пер. с англ. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. – 272 с.
55. Бланк, И. А. Управление денежными потоками / И. А. Бланк. – Киев: Ника-Центр: Эльга, 2002. – 736 с.
56. Бланк, И. А. Управление финансовой стабилизацией предприятия / И. А. Бланк. - Киев: Ника-Центр: Эльга, 2003. – 496 с.
57. Бланк, И. А. Финансовая стратегия предприятия / И. А. Бланк. – Киев: Эльга: Ника-Центр, 2006. – 711.
58. Богалдин-Малых, В. В. Современный маркетинг в российском бизнесе. Тактика «черного ящика» в рискованной неопределенности. Предпринимательские функциональные операционные стратегии: учеб. пособие / В. В. Богалдин-Малых. – М.: Изд-во Моск. психолого-социального института; Воронеж: Издательство НПО «МОДЭК», 2010. – 960 с.
59. Боган, К. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий / Кристофер Боган, Майкл Инглиш; пер. с англ., под общ. ред. Б. Л. Резниченко. – М.: Вершина, 2006. – 368 с.
60. Богатая, И. Н. Аудит: учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова – 4-е изд. перераб. и доп. – Ростов/нД, Феникс, 2007. – 506 с.
61. Богатая, И. Н. Стратегический учет собственности предприятия / И. Н. Богатая. – Ростов н/Д: Феникс, 2001. – 320 с. - (50 способов)
62. Бондарь, Д. В. Финансовый, налоговый и управленческий учет инвестиционной деятельности: монография / Д. В. Бондарь / Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ). – Ростов н/Д, 2004. – 172 с.
63. Брег, С. Настольная книга финансового директора / Стивен Брег; пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 536 с.

64. Бригхем, Ю. Финансовый менеджмент. Полный курс: в 2 т. Т. 2 / Ю. Бригхем, Л. Гапенки; пер. с англ. - СПб: Экономическая школа, 1997. – 669 с.
65. Брыкин, И. Управление финансами – первые шаги / И. Брыкин, А. Беклемешев // Финансовая газета. – 2010. – № 33. – С. 8-9.
66. Булгакова, С. В. Теория, методология и организация системы управленческого учета : дис. ... докт. экон. наук: спец. 08.00.12 / Булгакова С. В. – Воронеж, 2009. – 331 с.
67. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.
68. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учебник / под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 800 с.
69. Быстрова, А. Н. Интегрированный управленческий учет инновационной деятельности в условиях информационной экономики : дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12 / Быстрова Александра Николаевна. – Екатеринбург, 2010. – 148 с.
70. Бычкова, С. М. Риски в аудиторской деятельности / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова; под ред. проф. С.М. Бычковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
71. Ван Хорн, Дж. К. Основы финансового менеджмента / Дж. К. Ван Хорн, Дж. М. Вахович мл; пер. с англ. - 11-е изд. – М.: ИД «Вильямс», 2003. – 992 с.
72. Ван, Юй. Бенчмаркинг-резервы повышения качества продукции промышленных предприятий Китая : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.05 / Ван Юй. – Тамбов, 2004. – 23 с.
73. Вартумян, Э. Л. Англо-русский экономический словарь / Э. Л. Вартумян. – 2-е изд. – М.: Русский язык, 1998. – 880 с.
74. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / О. Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2011. – 252 с.
75. Вахрушева, О. Б. Управленческий учет: курс лекций / О. Б. Вахрушева.– М.: Эксмо, 2010.– 219с.

76. Вахрушина, М. А. Управленческий анализ / М. А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004. – 432 с.
77. Взаимосвязь государственной политики устойчивого развития и налогообложения / под ред. Т.В. Игнатовой. – Ростов-на-Дону: Изд-во СКАГС. – 196 с.
78. Владимцев, Н. В. Формирование инфраструктуры бенчмаркинга: инструменты эталонного сопоставления в маркетинговых исследованиях / Н. В. Владимцев, И. А. Елшина // Экономический анализ: теория и практика. - № 10 (115). – 2008. - С. 37 – 42.
79. Воеводина, Н. А. Бенчмаркинг – инструмент развития конкурентных преимуществ / Н. А. Воеводина, А. В. Кулагина, Е. Ю. Логинова и др. - М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. – 120 с.
80. Волошин, Д. А. Анализ и оценка эффективности системы управленческого учета на предприятии : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Волошин Дмитрий Александрович. – М., 2008. – 183 с.
81. Волошин, Д. А. Бенчмаркинг как один из инструментов оценки эффективности системы управленческого учета на предприятии / Д. А. Волошин, О. Е. Николаева // Управленческий учет. – 2010. - № 8. – С. 22–32.
82. Волошин, Д. А. Бенчмаркинг – элемент эффективной системы управленческого учета / Д. А. Волошин // Аудиторские ведомости. – 2008. – №1. – С. 74 – 78.
83. Волошин, Д. А., Локтев, А.В. Бенчмаркинг как один из инструментов оценки эффективности системы СУУ / Д. А. Волошин, А. В. Локтев // Корпоративный менеджмент [Электронный ресурс]. URL: http://www.cfin.ru/management/controlling/manadg_acc_sys.shtml
84. Гаврилов, В. В. Экономический анализ в разработке финансовой стратегии (учетно-аналитические показатели и модели) / В. В. Гаврилов // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 8. – С. 4-9.

85. Галеев, В. И. Самооценка – метод совершенствования системы менеджмента качества / В. И. Галеев, Т. Ю. Дворук // Сертификация. – 2002. - № 1. – С. 20 – 22.
86. Гальчина, О. Н., Пожидаева Т. А. Теория экономического анализа / О.Н. Гальчина, Т.А. Пожидаева. – М.: Дашков и К, 2009. – 236 с.
87. Ганштак, В.И. Межзаводской экономический анализ / В. И. Ганштак, Б. И. Майданчик. – М.: Экономика, 1964. – 193 с.
88. Гапоненко, А. Л. Стратегическое управление: учебник / А.Л. Гапоненко, А.П. Панкрухин. – М.: Омега-Л, 2004. – 472 с.
89. Гегель, Г. В. Ф. Энциклопедия философских наук: Т. 1. Наука логики / Георг Вильгельм Фридрих Гегель. – М.: Наука, 1974. – 452 с.
90. Герасимов, Б. И. История и философия качества учета и финансово-кредитной деятельности: учебное пособие/ Б.И. Герасимов, В.В. Дробышев, А.Ю. Сизикин и др. / под ред. проф. Герасимова. – М.: ФОРУМ, 2011. – 288 с.
91. Гераськина, И. Н. Формирование стратегических решений промышленного предприятия на основе бенчмаркинга : автореф. дис. ... кан. экон. наук : 08.00.05 / Гераськина Инна Николаевна. – Саранск, 2009. – 24 с.
92. Гетьман, В. Г. XXXII Конгресс Европейской Ассоциации Бухгалтеров / В. Г. Гетьман // Все для бухгалтера. – 2009. – № 8. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
93. Гиссин, В.И. Управление качеством [Текст] / В. И. Гиссин. - 2-е изд. – М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003. – 400 с.
94. Глазьев, С.Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса / С. Ю. Глазьев. – М.: Экономика, 2010. – 255 с.
95. Глинский, Ю.М. Новые методы управленческого учета: Ч. 1 [Электронный ресурс] / Ю. М. Глинский ... URL: <http://www.gaap.ru/articles/49880>
96. Гличев, А. В. Реформирование экономики и фактор качества А. В. Гличев // Стандарты и качество. – 1997. - № 4. – С. 62 – 64.
97. Глоссарий. ru [Электронный ресурс]: экономические и финансовые словари. – Режим доступа: <http://glossary.ru>

98. Глущенко, А. В. Методологический подход к организации управленческого учета в вузе с позиций процессного управления / А.В. Глущенко, Е.М. Егорова // Вестник Волгогр. гос. ун-та. Сер. 3. Экон. Экология. - 2011. - № 2 (19). – С. 179-188.
99. Голубева, Т. Г. Бенчмаркинг процессов: конспект лекций / Т. Г. Голубева. – М.: «Европейский центр по качеству», 2006. – 48с.
100. Голубков, Е. П. Маркетинговые исследования: теория, методология, практика: учебник / Е. П. Голубков . – 3-е изд. перераб и доп. – М.: Финпресс, 2003. – 496 с.
101. Гончарук, А. Г. Механизм обеспечения эффективности бизнеса (на примере пивной отрасли Украины) / А. Г. Гончарук // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 22. – С. 56–67.
102. Горбунова, Я. А. Бенчмаркинг в кластерных структурах / Я. А. Горбунова // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 6. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
103. Горохов, А. Бизнес-процессы: оптимизация против кризиса / А. Горохов // Консультант. – 2009. – № 3.
104. ГОСТ Р ИСО 9004-2009. Менеджмент организации. Руководящие указания по достижению экономического эффекта в системе менеджмента качества / М.: Стандартинформ, 2009. – 25 с.
105. ГОСТ Р ИСО 9004-2010. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества / М.: Стандартинформ, 2011. – 40 с.
106. ГОСТ Р ИСО 13053-2-2013 Статистические методы. Методология улучшения процессов «Шесть сигм» / М.: Стандартинформ. – 2014
107. Градобоев, В. В. Формирование стратегии бенчмаркинга: зарубежный опыт и российская практика : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14 / Градобоев Виктор Валерьевич. – М., 2007. – 161 с.
108. Грант, Р. Современный стратегический анализ / Р. Грант. – 7-е изд. – СПб.: Питер, 2012. – 544 с.

109. Григ, Н. Бенчмаркинг – реальный опыт / Н. Григ, С. Уэлч, Р. Манн // Стандарты и качество. – 2005. - № 9. – С. 56 – 60.
110. Гританс, Я. М. Организационное проектирование и реструктуризация (реинжиниринг) предприятий и холдингов: экономические, управленческие и правовые аспекты: практ. пособие по управленческому и финансовому консультированию / Я. М. Гританс. - 2-е изд., доп. – М.: Волтер Клувер, 2006. – 224 с.
111. Гришина, Ю. Б. Повышение конкурентоспособности организаций промышленности на основе бенчмаркинга : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Гришина Юлия Борисовна. – М., 2006. – 214 с.
112. Гуденица, О. В., Ивашиненко, Л. О. Стратегический учет в коммерческих организациях: учеб. пособие / О. В. Гуденица, Л. О. Ивашиненко; под ред. И.Н. Богатой. – Ростов н/Д: АзовПечать, 2008. – 292 с.
113. Гуияр, Ф. Преобразование организации / Ф. Гуияр, Дж. Келли; пер. с англ. – М.: Дело, 2000. – 376 с.
114. Гутцайт, Е. М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е. М. Гутцайт. – М.: ЭЛИТ 2000, ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 400 с.
115. Давыдова, Л. В. Бенчмаркинг как метод управления финансовой устойчивостью предприятий региона / Л. В. Давыдова, В. В. Гордина // Региональная экономика: теория и практика. – 2010. - № 6. - С. 34 – 39.
116. Данилов, И. П. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия / И. П. Данилов, Т. В. Данилова; науч. ред. С.Ю. Михайлова. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. – 72 с.
117. Данилочкина, Н. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Н. Г. Данилочкина. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
118. Деркач, Д. И. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий и объединений / Д. И. Деркач. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 214с.
119. Джонсон, Дж. К. Методы проектирования / Дж. К. Джонсон. – М.: Мир, 1986. – 326 с.

120. Джуха, В. М. Бизнес-планирование: учеб. пособие / В.М. Джуха, Р.Р. Погосян / Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ). – Ростов н/Д, 2012. – 113 с.
121. Доклад Стиглица. О реформе международной валютно-финансовой системы: уроки глобального кризиса: Доклад комиссии финансовых экспертов ООН. – М.: Междунар. Отношения, 2010. – 328 с.
122. Долятовский, В.А., Долятовский Л.В. Адаптивное управление в экономических системах: теория и методология // Модернизация российской экономики: проблемы и перспективы. Материалы международной научно-практической конференции 15 апреля 2011 г. / Рост. междунар. ин-т экономики и упр.; под общ. ред. Э.М. Лисс, Н.П. Бондаренко. – Ростов-на-Дону, 2011. – 341 с.
123. Долятовский, В. А. Методы эволюции и синергетической экономики в управлении: монография / В. А. Долятовский, А. И. Касаков, И. К. Коханенко. – Отрадная: РГЭУ : ИУБиП : ОГИ, 2001. – 577с.
124. Донцова, Л. В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2005. – 368 с.
125. Дрогобыцкий, И. Н. Системный анализ в экономике: учеб. пособие / И.Н. Дрогобыцкий. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
126. Друкер, П. Информация, которая действительно нужна руководителю / П. Друкер; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. – 220 с.
127. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
128. Дымшаков, А. Бенчмаркинг финансовых показателей / [Электронный ресурс] URL: <http://fd.ru/articles/13660>
129. Европейский кодекс правил поведения участников бенчмаркинга // Деловое совершенство. – 2005. - № 3. - С. 32–33.
130. Елиферов, В. Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление: учеб / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 319 с.

131. Ефимов, В. В. Бенчмаркинг как инструмент делового совершенствования / В.В. Ефимов, И.В. Храмова; под ред. В.В. Ефимова. – Ульяновск: УлГТУ, 2006. – 77 с.
132. Жук, И.Н. Управление: словарь-справочник / И. Н. Жук. – М.: Анкил, 2008. – 1024 с.
133. Зиберт, Г. Бенчмаркинг. Руководство для практиков / Г. Зиберт, Ш. Кемпф; пер. с нем. под ред. Г. П. Манжосова. – М.: КИА центр, 2006. – 128 с.
134. Зиндер, Е. З. Новое системное проектирование: информационные технологии и бизнес-реинжиниринг / Е. З. Зиндер // Системы управления базами данных. – 1996. – № 1. – С. 55 – 67.
135. Иванов, И. Н. Конкурентный анализ. Бенчмаркинг / И. Н. Иванов, Д. Ю. Фукова // Экономический анализ: теория и практика. –22 (151). - 2009. – С. 53-55.
136. Иванова, М. Д. Бухгалтерский учет затрат на природоохранную деятельность: Дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / М. Д. Иванова. – Нижний Новгород, 2005. – 240 с.
137. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учеб. / В. Б. Ивашкевич; под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 800 с.
138. Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг: учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. – М.: Инфра-М : Магистр, 2013. – 216 с.
139. Илышев, А. М. Стратегический конкурентный анализ в транзитивной экономике России / А.М. Илышев, Н.Н. Илышева, Т.С. Селевич. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2010. – 480 с.
140. Иняц, Н. Малая энциклопедия качества: в 3 ч . Ч. 3: современная история качества / под общей ред. Ю.В. Василькова, Н.Н. Аниськиной ; пер. с хорват. Л.Н. Белинькой. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. – 224 с.
141. Исаев, Р. Бизнес-инжиниринг и управление в коммерческом банке / Р. Исаев. - М.: Голос-Пресс, 2009. – 318 с.
142. ИСО 8402:1994 Управление качеством и обеспечение качества: словарь

143. Итами Х. Невидимые активы // Э. Кемпбелл, С. К. Лачс Стратегический синергизм. - 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.
144. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
145. Каледжян, С. О. Аутсорсинг и делегирование полномочий в деятельности компаний / С. О. Каледжян. – М.: Дело, 2003. – 272 с.
146. Каплан, Р. С. Использование сбалансированной системы показателей как системы стратегического управления. Измерение результативности компании / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. – 220 с.
147. Каплан, Р. С. Сбалансированная система показателей, отражающих эффективность. Измерение результативности компании / Р. С. Каплан, Д. П. Нортон; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. – 220 с.
148. Каргина, Е. Н. Бухгалтерский учет по бизнес-процессам: учеб. пособие / Е. Н. Каргина. – Ростов н/Д, Феникс, 2010. – 189 с.
149. Карпец, О. В. Бенчмаркинг: учеб. пособие / О. В. Карпец. – Владивосток: Изд-во Дальневост. ун-та, 2007. – 220 с.
150. Кемпбелл, Э. Стратегический синергизм // Э. Кемпбелл, К.С. Лачс. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.
151. Керимов, В. Э. Организация управленческого учета по системе «Стандарт-кост» / В. Э. Керимов, П. В. Селиванов, М. С. Кротов // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – №3. – С. 18-26.
152. Кибанов, А. Я. Управление персоналом: теория и практика. Оценка экономической и социальной эффективности управления персоналом организации: учебно-практ. пособие / А. Я. Кибанов; под ред. А. Я. Кибанова. – М.: Проспект, 2012. – 48 с.
153. Кизиллов, А. Н. Бухгалтерский (управленческий учет): учеб. пособие / А.Н. Кизиллов, М.Н. Карасева. – М.: Эксмо, 2006. – 320 с.

154. Клейнер, Г. Б. Становление общества знаний в России: социально-экономические аспекты / Г. Б. Клейнер // *Общественные науки и современность*. – 2005. - № 3. – С. 122-131.
155. Ключевский, Б. Специальные криптографические протоколы / Б. Ключевский // *Защита информации. Конфиденциально*. – 1999. – № 1-2. – С. 71-79.
156. Ковалев, В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев . – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
157. Когденко, В.Г. Бенчмаркинг как инструмент ценностно ориентированного менеджмента / В.Г. Когденко // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2011. – № 7. – С. 2-13.
158. Кодекс поведения членов клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» при проведении бенчмаркинга // *Деловое совершенство*. – 2006. – № 9.
159. Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету / отв. ред. А. С. Бакаев. – М.: Юрайт-Издат, 2004. – 409 с.
160. Конвенция «О техническом и профессиональном образовании» Организации Объединенных Наций от 10 ноября 1989 г. / [Электронный ресурс]. – Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
161. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 368 с.
162. Конка, М. Г. Один стратегический подход к использованию самооценивания и бенчмаркинга / М. Г. Конка // *Избранные труды 40-го конгресса Европейской организации по качеству, Берлин – сентябрь - 1996*. - М.: ГП «Стандарты и качество», 1997. - С. 148 – 157.
163. Контти, Т. Самооценка в организациях / Т. Контти. - М.: РИА «Стандарты и качество», 1999. – 328 с.
164. Кочинев, Ю. Ю. Аудит. Теория и практика / Ю. Ю. Кочинев; под ред. Н. Л. Вещунова. - 3-е изд. – СПб.: Питер, 2007. – 484 с. – (Бухгалтеру и аудитору)

165. Кремке, К. Межзаводской сравнительный анализ в социалистической промышленности как метод вскрытия и использования резервов производства / К. Кремке. - М.: Финансы, 1965. – 167 с.
166. Крохичева, Г. Е. Виртуальная бухгалтерия: концепция, теория и практика / Г. Е. Крохичева. - М.: Финансы и статистика, 2003. – 176 с.
167. Крянев, Ю. Образ качества / Ю. Крянев, М. Кузнецов // Стандарты и качество. – 1997. - № 4. – С. 66 – 69.
168. Кузнецов, Б. Л. Синергетический менеджмент в машиностроении / Б. Л. Кузнецов. – Набережные Челны: Изд-во Камского гос. политехн. ин-та, 2003. – 400 с.
169. Кузнецов, Б. Л. Синергетический бенчмаркинг: учеб. пособие / Б.Л. Кузнецов, М.И. Шарамко. – Набережные Челны: Изд-во Камской гос. инж.-экон. акад., 2007. – 340 с.
170. Кузнецов, М. И. Методология управления в информационном обществе : сб. обзоров / М. И. Кузнецов; ИНИОН РАН. – М.: 2006. –124 с.
171. Кузнецова, Е. В. Совершенствование бухгалтерского учета в коммерческих организациях водного транспорта : монография. – Ростов н/Д: РГЭУ «РИНХ», 2004. – 171 с.
172. Кузнецова, Л. Н. Влияние аутсорсинга бухгалтерского учета на конкурентоспособность организации / Л. Н. Кузнецова // Научный поиск. По страницам докторских диссертаций. Вып. 9. – 2009. – С. 57-77.
173. Кузнецова, Л.Н. Методика экспертных оценок состояния системы бухгалтерского учета / Л.Н. Кузнецова // Вестник Донского государственного технического университета. – 2012. – №2 (63). – С. 112-119
174. Кузнецова, Л. Н. Применение бенчмаркинга в аудите / Л.Н. Кузнецова // Бизнес Информ. – 2013. – №7. – С. 264–268.
175. Кузнецова, Л. Н. Развитие бухгалтерского учета на основе концепции бенчмаркинга : монография / Л. Н. Кузнецов. – Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2014. – 280 с.

176. Кузнецова, Л.Н. Развитие методики анализа финансовых и экономических показателей с использованием бенчмаркинга / Л.Н. Кузнецова // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2012. – № 1 (18). – 173-177.
177. Кузнецова, Л.Н. Самооценка как метод совершенствования бухгалтерского учета в организации / [Электронный ресурс] Кузнецова Л.Н. // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – – № 12. – 2011.
178. Кузнецова, Л.Н. Совершенствование методики и методологии бухгалтерского учета на основе премии качества / Кузнецова Л.Н. // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия «Экономика». – Майкоп: изд-во АГУ. Вып. 3 (66). – 2010. – С. 69-79.
179. Кузнецова, Л.Н. Совершенствование бухгалтерского учета на основе различных видов бенчмаркинга / Л.Н. Кузнецова // Вестник Донского государственного технического университета.–2012.–№1 (62).– С. 121-127.
180. Кузнецова, Л.Н. Факторы успешности бенчмаркинга бухгалтерского учета в организациях / Кузнецова Л.Н. // Учет и статистика. – 2013. – № 2. – С. 12-24.
181. Кузьмина, М. С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика) : автореф. дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12 / Кузьмина Марина Степановна. – Москва, 2009. – 49 с.
182. Курсеев, Д. В. Бухгалтерский учет агентских отношений: концепция, теория, практика / Д. В. Курсеев; отв. ред. проф. В.И. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 192 с.
183. Курсеев, Д. В. Теория и методология процессов учета собственности : дис. ... док. экон. наук : 08.00.12 / Курсеев Дмитрий Викторович. – Орел, 2008. – 395 с.
184. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. / М. И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
185. Кэмп, С. Роберт. Легальный промышленный шпионаж: Бенчмаркинг бизнес-процессов: технологии поиска и внедрение лучших методов работы

- ваших конкурентов / Р. С. Кэмп; пер. с англ. под ред. О.Б. Максимовой. – Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2004. – 416 с.
186. Кэмп, Р. Бенчмаркинг – обзор опыта достижения делового совершенства / Р. Кэмп // Европейское качество. - № 2. – 2004. - С. 48-56.
187. Лабынцев, Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерському облік, контроль і аналіз. Вип. 2 (17) / Відповідальний редактор Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 448 с.
188. Лабынцев, Н. Т. Учет и аудит затрат на улучшение качества продукции и услуг / Н. Т. Лабынцев, Т. Д. Попова. – М. : Бух. учет, 2004. – 134 с.
189. Лабынцев, Н.Т. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения процесса повышения качества продукции / Н. Т. Лабынцев, Л. Н. Кузнецова // Стандарты и качество. – 2011. - №1. - С. 66 – 70.
190. Лабынцев, Н. Т. Учет и аудит затрат на улучшение качества продукции и услуг / Н. Т. Лабынцев, Т. Д. Попова. – М. : Бух. учет, 2004. – 136 с.
191. Лапуста, М. Г. Риски в предпринимательской деятельности / М. Г. Лапуста, Л. Г. Шаршукова. - М.: ИНФРА-М : Полимаг, 1996. – 225 с.
192. Лесникова, О. В. Управление инновациями на предприятиях индустрии гостеприимства: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Лесникова Ольга Валентиновна. – М., 2009. – 26 с.
193. Лесняк, В. В. Организация стратегического управленческого учета на промышленных предприятиях: теория и практика: монография / В. В. Лесняк. – Ростов н/Д: РГСУ, 2005. – 195 с.
194. Литвак, Б. Г. Экспертные технологии в управлении: учеб. пособие / Б. Г. Литвак. – 2-е изд., испр. и доп. - М.: Дело, 2004. – 400 с.
195. Лопатин, В. А. Управление бизнес-процессами / В. А. Лопатин // Управление в кредитной организации. – 2008. - № 6. – С. 41– 44.

196. Лопин, А. В. Бенчмаркинг производственного потенциала промышленного предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Лопин Андрей Владимирович. – Волгоград, 2007. – 19 с.
197. Лютенс, Ф. Организационное поведение: учеб. для вузов / Ф. Лютенс; пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 692 с.
198. Ляпунов, С. И. Открытость свойственна сильным / АС, 2011, №3. [Электронный ресурс] : URL: <http://www.valve-industry.ru>
199. Майданчик, Б. И. Сравнительный экономический анализ в машиностроении / Б. И. Майданчик. - М.: Машиностроение, 1973. – 240 с.
200. Макаров, В. Л. Экономика знаний: кроки для России / В. Л. Макаров // Вестник РАН. Т. 73. – 2003. - май. - С. 450 – 456.
201. Макаренко, О. В. Формирование инновационного потенциала промышленного предприятия на принципах бенчмаркинга. - Российский Экономический интернет-Журнал (РэиЖ) . [Электронный ресурс] URL: <http://www.e-rej.ru/Speakers0.htm> Articles/2006/Makarenko.pdf.
202. Манн, Р. Глобальная сеть бенчмаркинга / Р. Манн // Деловое совершенство – 2005. - № 3.
203. Маслов, Д. Глобальный бенчмаркинг. [Электронный ресурс]: URL: http://www.iteam.ru/publications/marketing/section_22/article_2291
204. Маслов, Д. В. Бенчмаркинг новое слагаемое успешной стратегии бизнеса в России. [Электронный ресурс]: URL: http://www.benchmarkingclub.ru/maslov_ds012006.html.
205. Маслов, Д. В. От качества к совершенству. Полезная модель EFQM / Д. В. Маслов. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. – 152 с.
206. Маслов, Д. В. Белокоровин Э.А. Выгодно ли учиться у других? [Электронный ресурс] URL: http://www.intalev.ru/agregator/marketing/id_3288. Доступ 12.09.2011.
207. Маслов, Д. В. Особенности применения бенчмаркинга на малых и средних предприятиях / Д. В. Маслов, Э. А. Белокоровин // Методы менеджмента качества. – 2004. – № 8. – С. 35 – 39.

208. Маслов, Д. В. Белокоровин Э.А. Премии в области качества: награда за победу в конкурсе или инструмент управления / Д. В. Маслов, Э. А. Белокоровин // Управление компанией. – 2004. – №6. – С. 17-20.
209. Маслов, Д. В. Современные инструменты управления: Бенчмаркинг: учеб. пособие / Д. В. Маслов, Э. А. Белокоровин, Ю. В. Вылгина ; Иван. гос. энергет. ун-т им. В.И. Ленина. – Иваново, 2009. – 100 с.
210. Масюк, Н. Н. Бенчмаркинг конкурентоспособности санаторно-курортных организаций / Н. Н. Масюк, С. Н. Суров – Иваново: ИГТА, 2009. – 194 с.
211. Межгосударственная программа инновационного сотрудничества государств-участников СНГ на период до 2020 года. Утв. Решением Совета глав Правительств СНГ от 18.10.2011 г. - Санкт-Петербург, 2011. – 163 с.
212. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. – iia-ru.ru/files/documents/Standards_rus_2013. – 21с.
213. Медведев, Д. А. Выступление на совещании по вопросу формирования в России международного финансового центра / [Электронный ресурс] Официальный сайт Президента России. <http://www.kremlin.ru/news/10519>
214. Мельник, М. В. Трансакционные издержки как объект управленческого учета / М. В. Мельник // Управленческий учет. – 2008. – № 11 – С. 17-26.
215. Мельник, М. В. Экономический анализ в аудите : учеб. пособие / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.
216. Менеджмент организации. Руководящие указания по достижению экономического эффекта в системе менеджмента качества. ГОСТ Р ИСО 10014-2008 : приказ Ростехрегулирования от 18.12.2008 № 472-ст [Электронный ресурс]. – Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
217. Мизиковский, Е. А., Дружиловская Т.Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов: монография / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская. – Н. Новгород: Нижегородский госуниверситет им. Н. И. Лобачевского, 2013. – 332 с.

218. Мизиковский, Е. А. Нормативный учет себестоимости продукции вспомогательных производств / Е. А. Мизиковский. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 198 с.
219. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / И. Е. Мизиковский, А. Н. Милосердова, В. Н. Ясенев. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2012. – 109 с.
220. Мильнер, Б. З. Управление знаниями в корпорациях: учеб. пособие / Б. З. Мильнер, З. П. Румянцева, В. Г. Смирнова и др.; под ред. Б.З. Мильнера. – М.: Дело, 2006. – 304 с.
221. Митрофанова, Е. А. Управление персоналом: теория и практика. Оценка результатов труда персонала и результатов деятельности подразделений службы управления персоналом: учебно-практ. Пособие / Е. А. Митрофанова, Л. В. Ивановская; под ред. А.Я. Кибанова. – М.: Проспект, 2012. – 72 с.
222. Михайлов, Д. М. Аутсорсинг. Новая система организации бизнеса: учеб. пособие. – М.: КНОРУС, 2006. – 256 с.
223. Михайлова, Е. Технологии бенчмаркинга / Е. Михайлова. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Центр маркетинговых исследований и менеджмента, 2004. – 144с.
224. Михайлова, Е. А. Бенчмаркинг / Е. А. Михайлова. – М.: ООО «Благовест-В», 2002. – 110 с.
225. Михайлова, Е. А. Основы бенчмаркинга / Е. А. Михайлова. – М.: Юрист, 2002. – 110 с.
226. Михайлова , Е. А. Современный бенчмаркинг / Е. А. Михайлова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – №1-2. [Электронный ресурс]: <http://gaap.ru/articles/77300/> доступ: 20.09.2011
227. Михайлова, С. HR–бенчмаркинг как инструмент развития компании / С. Михайлова // Кадровик.ру. 2011. – № 4. – С. 72-76.
228. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
229. Мюллер, В. К. Новый англо-русский словарь / В. К. Мюллер. – М.: Рус. язык – Медиа, 2003. – 946 с.

230. Назарчук, А. В. Теория коммуникации в современной философии / А. В. Назарчук . - М.: Прогресс-Традиция, 2009. – 320 с.
231. Национальная премия в области аудита, оценки экспертизы и консалтинга: руководство для участников конкурса 2009 года. [Электронный ресурс] : Доступ из <http://www.profsro.ru>.
232. Несс, Дж. А. Как полностью реализовать потенциал учета затрат по видам деятельности. Измерение результативности компании / Дж. А. Несс, Т. Дж. Кукуза; пер. с англ.– 3-е изд.– М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. – 220с.
233. Нечитайло, А. И. Методология и концепции бухгалтерского учета. Учеб. пособие / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло. – Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 221 .
234. Николаева, О. Е. Стратегический управленческий учет / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
235. Николаева, О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. - 5-е изд. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – 320 с.
236. Николаева, С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С. А. Николаева. – М.: ЦБА, Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
237. Николаенко, А. В. Формирование информации о бизнес-процессах в учетно-аналитической системе / А. В. Николаенко // Управленческий учет. – 2011. - № 11. - С. 45 – 54.
238. Никулина, Н. Н. Бенчмаркетинг – технология изучения и применения комплексных решений в страховом бизнесе / Н. Н. Никулина, Л. Ф. Суходоева, Е. Д. Тарасова // Страховое дело. – 2009. – № 5. – С. 14–23.
239. Одегов, Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала: учебник / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – М.: Альфа-Пресс, 2006. – 560 с.
240. Ожегов, С. И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова; РАН. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1999. – 944с.

241. Ойхман, Е. Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е. Г. Ойхман, Э. М. Попов. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 333 с.
242. Окрепилов, В. В. Словарь терминов и определений в областях экономики и управления качеством. – СПб.: Наука, 1999. – 216 с.
243. Основы аудита: учеб. пособие / под ред. М. В. Мельника. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 368 с.
244. Островская, В. Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг в обеспечении конкурентоспособности предприятий розничной торговли (теория, методология, практика) : автореф. дис. ... д-ра. экон. наук : 08.00.05 / Островская Виктория Николаевна. – Ростов-на-Дону, 2010. – 54 с.
245. Островская, В. Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: монография / В. Н. Островская. - М.: КноРус, 2009. – 368 с.
246. Отчет о научно-исследовательской работе «Выявление препятствий в законодательстве Российской Федерации для применения МСФО». [Электронный ресурс] URL: [http:// www.minfin.ru](http://www.minfin.ru).
247. Оценка интеллектуальной собственности: учеб. пособие / Под ред. С.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
248. Официальный сайт Американского центра производительности и качества. / [Электронный ресурс] / URL: <http://www.apqc.org /portal/apqc/site/generic>
249. Официальный сайт Европейского фонда управления качеством. / [Электронный ресурс] / URL: <http://www.exellenceone.efqm.org>.
250. Официальный сайт клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» Общероссийской общественной организации «Всероссийская организация качества» / [Электронный ресурс] / URL: <http://www.benchmarkingclub.ru>.
251. Официальный сайт компании «Реал БС» / [Электронный ресурс] / URL: <http://www.real-bs.ru>

252. Официальный сайт Новозеландского исследовательского центра организационного совершенствования (BPIR) / [Электронный ресурс] / URL: <http://www.bpir.com>
253. Официальный сайт Hackett Group, работающий по проблемам бенчмаркинга / [Электронный ресурс] / URL: <http://www.thgi.com>
254. Павлов, Д. В. Особенности моделирования учетных бизнес-процессов / Д. В. Павлов // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 16. – С. 46-53.
255. Палий, В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45-48.
236. Палий, В. Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М: Аскери, 1999. – 352 с.
256. Палий, В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика. – 1987. – 288 с.
257. Палий, В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58-61.
258. Панков, В.В. Аутсорсинг в бухгалтерском учете / В. В. Панков, С. А. Наумова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 1. – С. 37-58.
259. Парасоцкая, Н. Н. Бизнес-процессы как способ повышения эффективности принимаемых управленческих решений / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. - 2010. – № 6. – С. 19-23.
260. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
261. Пашутин, С. Бенчмаркинг или в поисках успешного опыта выживания на рынке / С. Пашутин // Фармацевтический вестник. – 2006. – № 11. – С. 23-25.
262. Перар, Ж. Управление финансами: с упражнениями / Ж. Перар; пер. с фр. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 360 с.

263. Перерва, П. Г. Синергетичний ефект бенчмаркінгу конкурентних переваг / П. Г. Перерва, Н. П. Ткачова // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – № 4, Т. 1. – С. 55-66.
264. Петров, А. Ю. Комплексний аналіз фінансової діяльності банку / А. Ю. Петров, В. И. Петрова. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 560 с.
265. Петров, Ю. Д. Организация, нормирование и оплата труда на железнодорожном транспорте / Ю. Д. Петров. – М.: Транспорт, 1998. – 279 с.
266. Пивкин, С. А. Универсальные виды деятельности как центры затрат предприятия / С.А. Пивкин // Управленческий учет. – 2009. – № 9. – С. 39 – 49.
267. Пилчер, Т. Бенчмаркинг как средство повышения конкурентоспособности / Т. Пилчер // Европейское качество. – 2004. – № 1. – С. 40 – 46.
268. Поплаухина, Т. Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Т. Д. Поплаухина. - Казань, 2009. – 180 с.
269. Попов, А. Н. Прогрессивные методики анализа в финансовом менеджменте: бенчмаркинг / А. Н. Попов, Г. Н. Пряхин. – Челябинск: ЧелГУ, 2004. – 88 с.
270. Попова, Т. Д. Концепция управленческого учета и аудита в системе обеспечения качества продукции и услуг : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Попова Татьяна Дмитриевна. Ростов-на-Дону, 2002. – 347 с.
271. Портер, М. Э. Конкуренция: учеб. пособие / М. Э. Портер; пер. с англ. – М.: ИД «Вильямс», 2000 – 495 с.
272. Правовая бухгалтерия / Отв. ред. С. Г. Чаадаев . – М., 2001. – 432 с.
273. Прахалад, К. К. Пространство бизнес-инноваций: создание ценности совместно с потребителем / К. К. Прахалад, М. С. Кришнан; пер с англ. – М.: Альбина Паблишерз: Юрайт, 2011. – 258 с.
274. Протасов, Д. В. Теория и практика применения технологии бенчмаркинга для улучшения качества деятельности организации: монография / Д. В. Протасов. - Тамбов: Изд-во Тамб.гос. техн. ун-та, 2009. – 80 с.
275. Пудич, В. С., Системные компоненты менеджмента: монография: в 2-х т. Т. 1 / В. С. Пудич. – Чебоксары: ИД «Пегас», 2009. – 540 с.

276. Пучкова, С. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / С. И. Пучкова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 272 с.
277. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан, Х. Андерсон, Д. Колдуэл. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
278. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2007. – 495 с.
279. Рамперсад, Х. TPS-Lean Six Sigma. Новый подход к созданию высокоэффективной компании / Х. Рамперсад, А. Эль-Хомси; пер. с англ., под науч. ред. В. Л. Шпера – М.: Стандарты и качество, 2009. – 416 с.
280. Рассказова-Николаева С.А. Управленческий учет для студентов и менеджеров: учебное пособие / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. - Москва [и др.] : Питер, 2013. - 496 с.
281. Растамханова, Л. Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Растамханова Любовь Николаевна. – Йошкар-Ола, 2009. – 366 с.
282. Реген, Вернер. Формирование конкурентоспособной стратегии зарубежной компании на российском строительном рынке, основанной на самоорганизации : дис. ... д-ра экон. наук. 08.00.05 / Реген Вернер. – СПб., 2005. – 298 с.
283. Рейдер, Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли / Р. Рейдер; пер. с англ. А.Л. Раскина; под науч. ред. Т. В. Даниловой. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 248 с.
284. Репин, В. В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация / В. В. Репин. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 240 с.
285. Ригби, Д. Рейтинг инструментов менеджмента / Д. Ригби // Деловое совершенство. -2006. - №11. - С. 20 – 21.
286. Ритвельдт, Д. Сравнительный анализ эффективности предприятий как инструмент стратегического планирования / Д. Ритвельдт, В. Качалин. – [Электронный ресурс] URL: http://www.vasilievaa.narod.ru/ptpu/7_3_00.htm.

287. Ришар, Ж. Проблемы применения МСФО по учету сельскохозяйственной деятельности в России и Франции / Ж. Ришар, В. Г. Ширококов, Ю. В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 9 (105). – С. 44-48. – № 10 (106). – С. 39-44
288. Робсон, М. Реинжиниринг бизнес-процессов: практ. руководство / М. Робсон, Ф. Уллах; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 222 с.
289. Российская энциклопедия по охране труда: в 3 т. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во НЦ ЭНАС, 2008. – 440 с.
290. Рубцов, С. В. Уточнение понятия «Бизнес-процесс» / С. В. Рубцов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. - № 6. - С. 26 – 33.
291. Рудемиус, У. Маркетинг / У. Рудемиус. – М.: ДеНово, 2001. – 706 с.
292. Руденко, И. В. Уровень существенности в аудите: методы определения / И. В. Руденко // Аудиторские ведомости. – 2009. - № 12. – С. 16-22.
293. Румянцева, Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. - 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 810 с.
294. Савицкая, Л. Бенчмаркинг, или как достичь желаемого / Л. Савицкая // Управление компанией. - 2003. – № 9. – С. 25-32.
295. Саенко, К. С. Инновационный аудит в системе информационного мониторинга хозяйственной деятельности / К. С. Саенко // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 263-271.
296. Саенко, К. С. Учет экологических затрат / К. С. Саенко. - М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
297. Салимова, Т. А. Самооценка деятельности организации: учеб. пособие / Т. А. Салимова, Ю. Р. Еналеева. – М.: Академический проспект, 2006. – 279 с.
298. Санникова, И. Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры : дис ... докт. экон. наук : 08.00.12 / И. Н. Санникова. - Барнаул, 2006. – 419 с.
299. Санникова, И. Н. Комплексное реформирование отечественного учета: монография / И. Н. Санникова. – М.: Финансы и Кредит, 2005. – 240 с.

300. Самарский, А. А. Численные методы: учеб. пособие для вузов / А. А. Самарский, А. В. Гулин. – М.: Наука, 1989. – 429 с.
301. Свиридова, Н. В. Методология сравнительного анализа финансового состояния организаций : автореф. дис. ... док. экон. наук : 08.00.12 / Свиридова Нина Владимировна. – Саратов, 2009. – 39 с.
302. Севенард, К.Ю. Трансформация экономических знаний в области изучения конкурентоспособности стран / К. Ю. Севенард. - СПб.: Изд-во СПбГТУ, 2001. – 32 с.
303. Сенге, П. Пятая дисциплина: искусство и практика самообучающейся организации / П. Сенге; пер. с англ. – М.: Олимп-Бизнес, 1999. – 408 с.
304. Сидорина, Т. В. Теория и практика использования производных балансовых отчетов в страховой деятельности / Т. В. Сидорина. – Ростов н/Д: РГСУ, 2003. – 189 с.
305. Сидорова, Е. Е. Институциональное обеспечение конкурентоспособности. Бенчмаркинг: монография / Е. Е. Сидорова / Волгогр. гос. техн. ун-т. – Волгоград, 2008. – 172 с.
306. Сипливая, З. Г. Развитие бенчмаркинга как метода управления маркетингом на предприятиях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Сипливая Зинаида Геннадиевна. – Краснодар, 2006. – 145 с.
307. Ситнов, А. А. Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие / А. А. Ситнов. – М.: ФОРУМ, 2011. – 240 с.
308. Сквирская, Е. Л. Риск-ориентированный аудит: новое в концепции существенности / Е. Л. Сквирская // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. - № 2. – С. 11-14.
309. Складорова, О. А. Маркетинговый анализ: текст лекций / О. А. Складорова; Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ). – Ростов н/Д, 2005. – 200 с.
310. Словарь современного английского языка: В 2-х т. – М.: Рус.яз., 1998. – 880 с.
311. Снопок, Ю. Н. Международный опыт ведения бухгалтерского учета / Ю. Н. Снопок. - СПб: Бизнес-пресса, 2005. – 208 с.

312. Советский энциклопедический словарь. - М.: Советская энциклопедия, 1980. – 1600 с.
313. Современный экономический словарь. - М.: Советская энциклопедия, 2002. - 656 с.
314. Соколов, Б. Н. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методика, практика) / Б. Н. Соколов, А. С. Русакова. – Саратов: Изд-во СГУ, 2013. – 433 с.
315. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010.– 224 с.
316. Соколов, Я. В. К теории сравнительного экономического анализа. Проблемы совершенствования учета и анализа в торговле: сб. науч. тр. / Я. В. Соколов; Моск. ин-т нар. хоз-ва им. Г.В. Плеханова. – М., 1987. – с. 30 – 39.
317. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
318. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
319. Соколова, Е. В. Бенчмаркинг в инфраструктурных отраслях: анализ методологии и практики применения (на примере электроэнергетики) / Е.В. Соколова // Научные доклады № 1 (R)–2007. – СПб.: НИИ менеджмента СПбГУ, 2007. – 30 с.
320. Соколова, Е. С. Методология оценки качества учетной информации – автореферат дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Соколова Елизавета Сергеевна – Москва, 2011. – 49 с.
321. Соколова, Е. С., Теоретические аспекты качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е. С. Соколова // Вопросы экономики и права. – 2008. – № 6. – С. 20 – 25.
322. Соловьева, Ю. Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг: текст лекций / Ю. Н. Соловьева. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. – 120 с.

323. Стиглиц, Дж. Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков: в 5 т. / под ред. Г. Г. Фетисова, А.Г. Худокормова. - М.: Мысль, 2005. – 813 с.
324. Стратегический учет : учеб. пособие / под ред. В. Э. Керимова . – М.: Омега-Л, 2005. – 168 с.
325. Струмилин, С. Г. Статистика: учебник / С. Г. Струмилин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Статистика, 1969. – 568 с.
326. Суйц, В. П. Аудит: учебник / В. П. Суйц . – М.: Высшее образование, 2007. – 398 с.
327. Сунгатуллина, Р. Н. Международный опыт организации управленческого учета / Р. Н. Сунгатуллина, В. В. Загарских // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 12. – С. 17-26.
328. Суров, С. Н. Повышение конкурентоспособности санаторно-курортных организаций на основе бенчмаркинга (на примере Московской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Суров Сергей Николаевич. – М.: 2009. – 24 с.
329. Сухарев, О. С. Эволюционная экономика. Институты – структура, кризисы – рост, технологии – эффективность / О. С. Сухарев. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 800 с.
330. Теория и практика экономики и социологии знания. Научный совет по Программе фонд. исслед. Президиума РАН «Экономика и социология знания». – М.: Наука, 2007. – 153 с.
331. Теплова, Т. В. Управление инвестиционной деятельностью компании на основе стоимостного анализа : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05, 08.00.10 / Тамара Викторовна Теплова М., 2006. – 56 с.
332. Ткач, В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
333. Ткач, В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

334. Туоминен, К. Качество управления изменениями / К. Туоминен; пер. с англ. А. Л. Раскина – М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. – 96 с.
335. Уваров, В. В. Бенчмаркинг как современный метод управления бизнесом / В. В. Уваров // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. - № 4. - С. 35 – 42.
336. Удалова, З. В. Особенности бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях и их влияние на формирование учетно-аналитического обеспечения / З.В. Удалова // Учет и статистика. – 2010. - № 4 (20). - С. 40 – 48.
337. Управление знаниями в инновационной экономике: учебник/ под ред. Б. З. Мильнера. – М.: ЗАО Экономика, 2009. – 599 с.
338. Управление инновациями: в 3-х кн. Кн. 3. Базовые компоненты управления инновационными процессами: учеб. пособие / А.А. Харин, И.Л. Коленский, Н.И. Пущенко и др.; под ред. Ю.В. Шленова. – М.: Высш. шк., 2003. – 240 с.
339. Управление маркетингом: учеб. пособие для студентов вузов / Под ред. А.В. Короткова, И.М. Синяевой. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2005. – 463 с.
340. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – 428 с.
341. Управленческий учет: учебник / А. Д. Шеремет, О. Е Николаева, С. И. Полякова и др.; под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд. прераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
342. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
343. Управленческий учет в сельском хозяйстве : учебник для студентов сельскохозяйственных вузов / Хоружий Л. И. [и др.] ; под ред. Л. И. Хоружий М.: ИНФРА-М , 2013 - 205 с
344. Управленческий учет и внутренний контроль в коммерческих организациях: состояние и перспективы развития: монография / под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 304 с.

345. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности: монография / под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 176 с.
346. Управленческий учет: официальная терминология (СИМА) / Пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой.– М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.
347. Усенко Л.Н., Зенкина И.В. Развитие методологии стратегически-ориентированной индикативной оценки деятельности организации / Л.Н. Усенко, И.В. Зенкина // Аудит и финансовый анализ. 2012, № 4. С. 113-119.
348. Учет по международным стандартам : учеб. пособие / А. М. Гершун, И. В. Аверчев, Е. Б. Герасимова и др.; под ред. Л. В. Горбатовой. - 3-е изд. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 504 с.
349. Федоров, В. К. Сущность и проблемы применения методов бенчмаркинга в инновационных процессах / В. К. Федоров, Г. П. Бендерский, И. К. Епанешникова // Инновационный менеджмент. – 2008. - №11. – С. 36 – 42.
350. Федорович, Т. В. Методические аспекты обоснования эталонных значений финансовых показателей для анализа консолидированной отчетности / Т. В. Федорович // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 19. – С. 25-34.
351. Фёдорова, Г. В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита: учеб. пособие / Г.В. Фёдорова. – 3-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. – 304 с.
352. Фляйшер, К. Стратегический и конкурентный анализ. Методы и средства конкурентного анализа в бизнесе / К. Фляйшер. – М.: БИНОМ : Лаборатория знаний, 2005. – 541 с.
353. Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
354. Фуколова, Ю. Все лучшее – себе / Ю. Фуколова, И. Шелухин, А. Белов // Секрет фирмы. – 2002 – № 1. – С. 45 – 48.

355. Хакен, Г. Синергетика: иерархия неустойчивостей в самоорганизующихся системах и устройствах / Г. Хакен; пер. с англ. Ю.А. Данилова; под общ. ред. Ю.Л. Климонтовича. М.: «МИР», 1985. – 424 с.
356. Хаммер М. Совершенство управления процессами / М. Хаммер, Дж. Чампи. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 419 с.
357. Хан Д. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг; пер. с нем.; под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
358. Хананова, Н. Особенности национального бенчмаркинга / Н. Хананова // Управление компанией. - . 2003. - № 10 // <http://www.management.web-standart.net/>.
359. Харрингтон, Дж. Совершенство управления процессами / Дж. Харрингтон; пер. с англ. А.Л. Раскина, В.В. Шахлевича; под науч. ред. В.В. Брагина. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 192 с.
360. Харрингтон, Дж. Совершенство управления ресурсами / Дж. Харингтон; пер. с англ. А.Л. Раскина, В.В. Шахлевича; под науч. ред. В.В. Брагина. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. – 352 с.
361. Харрингтон, Х. Дж. Три метода достижений радикальных улучшений. Технологии улучшения качества и бизнеса / Х. Дж. Харрингтон. – М.: НТК «Трек», 2002. – 44 с. – (Сер. Все о качестве. Зарубежный опыт. – Вып. 34)
362. Харрингтон, Х. Дж. Совершенство управления знаниями / Х. Дж. Харрингтон, Ф. Воул. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. – 272 с.
363. Харрингтон, Х. Дж. Бенчмаркинг в лучшем виде! / Х. Дж. Харрингтон, Дж. С. Харрингтон; пер. с англ.; под ред. Б.Л. Резниченко. – СПб.: Питер, 2004. – 176 с.
364. Хейвуд, Дж. Б. Аутсорсинг: в поисках конкурентных преимуществ / Дж. Б. Хейвуд; пер. с англ. – М.: ИД «Вильямс», 2004. – 176 с.
365. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

366. Хентце, Й. Как преодолеть противодействие запланированным организационным изменениям / Й. Хентце, А. Каммель // Проблемы теории и практики управления. 1997. – № 3. – С. 70-78.
367. Хорин, А. Н. О практическом значении классификаций в бухгалтерском учете / А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 4. – С. 53-56.
368. Хорин, А. Н. Стратегический анализ: учеб. пособие / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 480 с.
369. Хэрри, М. 6 SIGMA / М. Хэрри, Р. Шредер. – М.: ЭКСМО, 2003. – 464 с.
370. Церпенто, С.И. Бухгалтерский учет: теория : учеб. / С. И. Церпенто; под ред. Н. Т. Лабынцева. –М. : Финансы и статистика, 2008. – 192 с.
371. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Чайковская Любовь Александровна. – М.: 2007. – 338 с.
372. Чая, В. Т. Концептуальные проблемы адаптации МСФО в России / В. Т. Чая //Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 1. – С. 32-41.
373. Чая, В. Т. Перспективы развития управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 22. – С. 2-14.
374. Чая, В.Т. Система методов управленческого учета / В. Т. Чая, А. Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - №1. – С. 327-336.
375. Чая, В.Т. Перспективы развития управленческого учета / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина // Экономический анализ : теория и практика. – 2007. - № 22. – С. 2-14.
376. Черных, И. Н. Организация учета и контроля по центрам затрат в коммерческих организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Черных Инна Николаевна. – Воронеж, 2007. – 170 с.
377. Чупахина, Н. И. Методология управленческого учета в агрохолдингах : автореферат дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Чупахина Наталья Ильинична. – М.: 2010. – 47 с.

378. Шапошников, А. А. Энтропия учетной системы: понятие, описание, анализ / А. А. Шапошников, Я. И. Устинова // Сибирская финансовая школа. – 2009. – № 6. – С. 75-78
379. Шароватова, Е. А., Кузнецова, Л.Н. Управленческий учет в концепциях управления и бенчмаркинга : монография / Е.А. Шароватова, Л.Н. Кузнецова. – Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2011. – 224 с.
380. Швец, В.Е. «Менеджмент качества» в системе современного менеджмента / В. Е. Швец // Стандарты и качество. – 1997. – № 6. – С. 48 – 50.
381. Шевелев, А.Е. Бухгалтерский учет в системе экономической безопасности предприятия / А.Е. Шевелев. – М.: Экономистъ, 2005. – 222 с.
382. Шеремет, А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса / А. Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 5. – С. 64 – 68.
383. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
384. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 235 с.
385. Шеремет, А.Д. Финансы предприятий: менеджмент и анализ: учеб. пособие / А. Д. Шеремет, А. Ф. Ионова. – 2-е изд., испр. и доп. - М.: ИНФРА – М, 2008. – 479 с.
386. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 237 с.
387. Щемелев, А.Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях: теория и методология : дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12 / Щемелев Алексей Николаевич. – Ростов-на-Дону, 2007. – 255 с.
388. Щербатюк, В. Теоретические вопросы сравнительного анализа деятельности субъектов рыночной экономики / В. Щербатюк // Економічний аналіз. – 2011. - Вип. 8. – Ч. 1. – С. 13-22.
389. Эванс, Дж. Р. Управление качеством: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по спец. «Менеджмент организации» / Джеймс Р. Эванс; пер. с англ. Э.М. Короткова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 671 с.

390. Эклз, Р. Дж. Манифест революции в оценке работы компаний. Измерение результативности компании / Р. Дж. Эклз; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. – 220 с.
391. Экономические основы социалистического образа жизни в условиях развитого социализма / Под ред. П.В. Савченко. – М.: Наука, 1983. – 214 с.
392. Элгуд, Т. Эффективное управление налогообложением. Будущее корпоративной налоговой службы / Тони Элгуд, Тони Фултон, Марк Шуцман; пер. с англ. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 334 с.
393. Электронные словари. Интернет-ресурс [<http://slovari.yandex.ru>].
394. Эталонное тестирование (бенчмаркинг). – М.: НТК «Трек», 2002. – 43 с. – (Сер. «Все о качестве. Зарубежный опыт». Вып. 32).
395. 24 Положения по бухгалтерскому учету: сб. док. - Москва: Проспект, 2011. – 224 с.
396. Andersen, B., Per-Gaute P. The Benchmarking Handbook: Step-by-Step Instruction. Chapman & Hall. - London, England. - 1996.
397. Beadle, I., Searstone K. An investigation into the use of benchmarking within quality programmes, in Kanji, G.K. ed, Total Quality Management: proceedings of the first world congress, Chapman and Hfill. - London, 1995. - pp.509-512.
398. Bhutta, K.S., Huq F. Benchmarking – Best practices: an integrated approach // Benchmarking An International Journal. – 1999. - vol. 6. No 3. - pp. 254-258.
399. Camp, R. C. 1989. Benchmarking: The search for industry best that lead to superior performance. Milwaukee, Wis.: Quality Press and White Plains, N.Y.: Quality Resources.
400. Cassel C., Nadin S., Gray M.O. The use and effectiveness of benchmarking in SMEs // Benchmarking: An International Journal. - 2001. - Vol. 8, №. 3. - 2001. - P. 212-222.
401. Czarnecki M. T. Benchmarking Strategies in Accounting and Finance. New York American : Institute of Certified Public Accountants, 1995
402. Dattakumar R., R. Jagadeesh/ A review of literature on Benchmarking pp. 176-210. www.oulu.fi/w5w/benchmarking/artikkelit/dattakumar.

403. Davenport T.H., Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology, Harvard Business School Press, Boston, 1993. – 337 p.
404. Dolan T. Best Practices In Process Improvement, <http://www.texas-quality.org/SiteImages/125/Reference%20Library/Process%20Improvement%20Best%20Practices.pdf>
405. Elliot R.K. Unique audit methods: Peat Marwick International // Auditing: A Journal of practice and Theory. - Spring 1983. – vol. 2. – No 2. – p. 1 –12.
406. Gardner J. W. Self-Renewal: The Individual & the Innovative Society // WW Norton & Co Inc, 1995. –176 p.
407. Gonzalez-Prado G.F. The Best Approaches for Benchmarking and its Application to Quality. – 44th European Quality Congress Proceedings, 2000, vol. S, p. 304 (304-312).
408. Hinton M., Francis G., Holloway J., Best practice benchmarking in the UK, Benchmarking: An International Journal. - Vol. 7, No. 1. - pp. 52 – 61.
409. Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. – 1988. - July-August. - pp. 4-7.
410. Housley J. Benchmarking – is it worth it? Perspectives. - volume 3. - number 3. - autumn 1999. - pp.74 – 78.
411. Kaye M., Dyason M. Benchmarking for Strategic Advantage. – 44th European Quality Congress Proceedings, 2000, vol. 1, p. 227-233.
412. KonSi-DEA Analysis. Сайт разработчика и дистрибьютора программы KonSi-DEA Analysis. http://www.data-envelopment-analysis.ru/dea-help/p_10.htm#10
413. Kritsonis A. Comparison of Change Theories // International Journal of Scholarly. – 2005. Vol. 8. No. 1, pp. 1-7
414. Kyro P. Revising the concept and forms of benchmarking // Benchmarking: An International Journal, 2003, Vol. 10. No. 3, pp. 210 – 225.
415. Lippitt R., Watson J., Westley B. The Dynamics of Planned Change. New York: Harcourt, Brace and World, 1958.
416. Management Tools and Trends 2009. URL: [http:// www.bain.com](http://www.bain.com).

417. Mann P. URL: [http:// www.bpir.com/component/Itemid,99/option,com_mojo/cat,2/](http://www.bpir.com/component/Itemid,99/option,com_mojo/cat,2/)
418. Naisbitt J. Global paradox: the bigger the world economy the more powerful its smallest players N.Y., Morrow, 1994, p. 304.
419. New Zealand Benchmarking Club [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.brip.com>.
420. Pakistan's 9th International Convention on Quality Improvement November 14 – 15, 2005 – Karachi, Pakistan.
421. Johnson S., Pakistan's 9th International Convention on Quality Improvement November 14 – 15, 2005 – Karachi, Pakistan.
422. Shields D., Beloff B., Heller M. Environmental cost accounting for chemical & oil companies : a benchmarking study. A Project of Institute for Corporate Environmental Management at the University of Houston in Partnership with the Business Council for Sustainable Development - Gulf of Mexico www.epa.gov/oppt/library/pubs/archive/acct-archive/pubs/bench.pdf
(экологический бенчмаркинг)
423. Smith H., Fingar P., Business Process Management: The Third Wave/ Mtgahan-Kiffer Press, Tampa, 2003. – 312 p.
424. Source: Bain & Company Global Tools and Trends 2009. www.bain.com.
425. Sowowa K. Analiza miedzukladowa, Warszawa, 1968.
426. Stehr, N., Knowledge Societies. London: Sage, 1994.
427. Surveying Industry's Benchmarking Practices, APQC International Benchmarking ClearingHouse. Houston, Texas, 1992. p. 15 – 20.
428. Szegedi E., Miko G. Benchmarking for Business Excellence. – 44th European Quality Congress Proceedings, 2000, vol. 3, p. 227-233.
429. The Benchmarking Exchange Six Sigma Survey, [www. Benchnet.com](http://www.Benchnet.com)
430. Vaziri H.K. Using competitive benchmarking to set goals. Quality Progress, 1992, October, p. 81-85.

431. Venetucci R. Benchmarking: a reality check for strategy and performance objective// Production and Inventory Management Journal. 1992/ Vol. 33 No 4 p. 32-36
432. Visser, M. Managing knowledge and action in organizations; towards a behavioral theory of organizational learning // EURAM Conference, Organizational Learning and Knowledge Management, Stockholm, Sweden, 2002. (URL: <http://www.ecsocman.hse.ru/text/19167611/>)
433. Watson G.H. Strategic Benchmarking: How to Rate your Company's Performance Against the World's Best. New York: John Wiley, 1993. – 288 p.
434. Why Baldrige?/ Baldrige National Quality Program. – NIST, 2003. – p. 1.
435. Zairi M., Youssef M. A., 1996, Benchmarking for Quality Management and Technology Vol. 3 No. 1, pp. 9-45
436. www.real-bs.ru/index.php/projects-and-clients/tnk-bp/37-benchmarking-tnk-bp-1.html)

Приложение А

Соотношение терминов бухгалтерская и финансовая отчетность

Термин	Использование термина в нормативных правовых актах РФ
Бухгалтерская отчетность	«О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ (ст.13), КоАП РФ (14.28, ст. 15.11), Жилищный кодекс РФ (ст. 148), «Об акционерных обществах» (ст. 33, 42 и др.), «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ (ст.18 и др.), «О сельскохозяйственной кооперации» № 193-ФЗ (ст. 31), «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» № 161-ФЗ (ст. 14 и др.), Градостроительный кодекс РФ № 190-ФЗ (ст. 46.3), «О рынке ценных бумаг» № 39-ФЗ (ст. 22), «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» № 129-ФЗ (ст. 17), «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» № 209-ФЗ (ст.7), «О несостоятельности (банкротстве)» N 127-ФЗ (ст. 20.6), «О приватизации государственного и муниципального имущества» № 178-ФЗ (ст. 15), «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ (ст. 7), «Об основах туристской деятельности в РФ» № 132-ФЗ (ст. 17.2), «О Государственной корпорации «Ростехнологии» № 270-ФЗ (ст. 18.1), «О Государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта» № 238-ФЗ (ст. 8, др.), «Стандарт раскрытия информации организациями, осуществляющими деятельность в сфере управления многоквартирными домами», утв. постановлением Правительства № 94, Положения по бухгалтерскому учету, утв. приказами Минфина РФ, «О формах бухгалтерской отчетности организаций» приказы Минфина РФ № 67н, № 66н, ФСАД 5/2010 и др.
Финансовая отчетность	ГК РФ (п. 4 ст. 91, п. 5 ст. 103), «Об акционерных обществах» (87, п.п. 1, 3 ст. 88), «О производственных кооперативах» № 41-ФЗ (ст. 18), «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в РФ» № 3085-1 (ст. 26, 28)
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	«О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (ст. 3), «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ (ст.1), «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ» № 244-ФЗ (ст.6), «О жилищных накопительных кооперативах» № 215-ФЗ ст. 18 и др.), федеральные стандарты аудиторской деятельности, утв. приказами Минфина, от 20.05.2010 № 46 н и др.
Финансовая (бухгалтерская) отчетность	«О лотереях» № 138-ФЗ (ст. 23), «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» № 185-ФЗ (ст. 12, 13), «О Государственной корпорации «Ростехнологии» № 270-ФЗ (ст. 9), Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. постановлениями Правительства № 696, 405, 532, 228.

внутренняя регламентация (наличие подробных правил, инструкций и т.п.) учета Вам необходима?	2) нет; 3) необходима, но есть более важные задачи; 4) иной вариант
Считаете ли Вы, что для регулирования учета достаточно только ПБУ, а внутренние стандарты не обязательны?	1) да; 2) нет; 3) внутренние стандарты необходимы, но не достаточно возможностей для их разработки
Кто должен заниматься разработкой внутренних стандартов?	1) государство; 2) профессиональные некоммерческие организации; 3) это общая задача, всех, в том числе и организаций
Кому бы Вы поручили разработку внутренних стандартов, правил, методик бухгалтерского учета?	1) разработали самостоятельно; 2) аудиторам, специализированным организациям; 3) научным заведениям, (вузам)
Участвовали вы когда-либо в обмене опытом?	1) по бухгалтерскому учету (да, нет); 2) по любым направлениям (да, нет)
Готовы ли Вы принять участие в обмене опытом в сфере бухгалтерского учета?	1) да; 2) нет; 3) затрудняюсь с ответом
Удовлетворяет ли Вас состояние учета?	1) в Вашей организации (да, нет) 2) в целом в России (да, нет)
Какие направления совершенствования бухгалтерского учета Вы считаете важными?	1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности; 2) создание инфраструктуры применения МСФО; 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности; 4) усиление контроля качества отчетности; 5) повышение квалификации бухгалтеров, аудиторов и пользователей бухгалтерской отчетности.
Отслеживаете ли Вы новые технологии, лучшую практику в бухгалтерском учете?	1) в печати, электронных источниках; 2) участие в семинарах; 3) иное
Кто, по Вашему мнению, должен заниматься распространением лучшей практики бухгалтерского учета?	1) государство; 2) организации самостоятельно; 3) это общая задача, всех, в том числе и организаций

Подчеркните, пожалуйста, какие термины Вам знакомы	«Бенчмаркинг», «сопоставительный анализ», «аутсорсинг», «бизнес-процесс»
Считаете ли Вы возможным принять участие в распространении лучшей практики бухгалтерского учета?	1) да; 2) нет; 3) возможно, но есть более важные задачи; 4) иной вариант
Готовы ли Вы применять лучшую практику учета, самостоятельно проявив инициативу?	1) да; 2) нет; 3) затрудняюсь ответить
Если Вас пригласят обменяться опытом по бухучету, с кем Вы скорее согласитесь сотрудничать?	1) с компанией из Вашей отрасли; 2) с компанией из другой отрасли; 3) с контрагентами (поставщиками, покупателями)
Контактируете ли Вы с контрагентами по вопросам совершенствования услуг, продукции?	1) таких контактов нет; 2) да наша организация инициирует взаимодействие; 3) да, если иные организации проявили инициативу
Привлекаете ли Вы сторонние организации для совершенствования системы управления или бухгалтерского учета?	1) нет; 2) только по налоговым вопросам; 3) да, регулярно; 4) да, эпизодически
Считаете ли Вы, целесообразным учреждение Премии качества в номинации «бухгалтерский учет»?	1) да, наша организация приняла бы участие в конкурсе; 2) да, мы внедрили бы лучшую практику по бухучету; 3) нет, это показное и отвлечение ресурсов
Сопоставляете ли Вы показатели деятельности организации с показателями иных компаний?	1) нет; 2) иногда (периодически); 3) регулярно по определенным показателям.
Для создания рейтинга показателей Вы готовы предоставлять информацию, например, аудиторам?	1) да, но только годовые отчеты; 2) да, при некоторых ограничениях на ее использование; 3) нет
Прогнозируете ли Вы финансовые показатели деятельности организации?	1) занимаемся детальным прогнозом; 2) прогнозируем только ключевые показатели; 3) нет, но рассматриваем такую возможность; 4) нет

Приложение В

Анкета о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета в организации
(для руководителей)

Вопрос	Варианты ответов
Ваша должность	
Сфера деятельности	Производство _____, услуги _____, иное _____
Численность сотрудников	1) до 50 2) до 100 3) до 500
Стаж работы	
Степень компьютеризации бухгалтерского учета	Полная, частичная
Применяемая компьютерная программа	
Отношение в Вашей организации к МСФО	1) используем в работе, формируем отчетность; 2) изучаем, как полезный опыт, готовы обучаться; 3) не считаем использование МСФО в России оправданным
Созданы ли у Вас бизнес-процессы?	1) да, 2) нет
Построена ли в организации система менеджмента качества ISO 9000 (9001)	1) да; 2) нет, и не планируется; 3) нет, но планируется
Разработаны ли у Вас внутренние учетные стандарты (подробные инструкции)?	1) да по всем разделам учета; 2) существуют частичные пробелы; 3) Только Учетная политика и отдельные положения
Оцените полноту и полезность для управления информацией, содержащуюся в бухгалтерской отчетности	1) Информация полезна и достаточна; 2) Информация полезна, но недостаточна; 3) Иное
Какой информацией, по Вашему мнению, следует дополнить бухгалтерскую отчетность, чтобы усилить ее полезные качества?	1) Финансовой _____ 2) Нефинансовой (о внешней среде, сделках с зависимыми лицами) и др. _____
Формируете ли Вы внутреннюю отчетность?	1) нет 2) да, какую?
Как в Вашей организации относятся к системе бюджетирования?	1) создана система бюджетов 2) формируются бюджеты по некоторым направлениям 3) бюджеты не составляются
Какие изменения внешней среды Вы отслеживаете	Изменение законодательства, процентную ставку по кредитам, действия конкурентов,

Продолжение приложения В

(подчеркните)	другое
Считаете ли Вы, что внутренняя регламентация учета (наличие подробных правил, инструкций и т.п.) Вам необходима?	1) да; 2) нет; 3) необходима, но есть более важные задачи; 4) иной вариант
Считаете ли Вы, что для регулирования учета, достаточно федеральных правил, а внутренние стандарты не обязательны?	1) да; 2) нет; 3) внутренние стандарты необходимы, но не достаточно возможностей для их разработки
Кто должен заниматься разработкой внутренних стандартов организации?	1) государство; 2) профессиональные некоммерческие организации; 3) это общая задача, всех, в том числе и организаций
Кому бы Вы поручили разработку внутренних стандартов, правил, методик бухгалтерского учета?	1) разработали самостоятельно; 2) аудиторам, специализированным организациям; 3) научным заведениям, (вузам)
Участвовали Вы (организация) когда-либо в обмене опытом?	1) по бухгалтерскому учету (да, нет); 2) по любым направлениям (да, нет)
Готовы ли Вы принять участие в обмене опытом в сфере бухгалтерского учета?	1) да; 2) нет; 3) затрудняюсь с ответом
Удовлетворяет ли Вас состояние учета?	1) в Вашей организации (да, нет) 2) в целом в России (да, нет)
Какие направления совершенствования бухгалтерского учета Вы считаете важными	1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности; 2) создание инфраструктуры применения МСФО; 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности; 4) усиление контроля качества отчетности; 5) повышение квалификации бухгалтеров, аудиторов и пользователей бухгалтерской отчетности.
Отслеживаете ли Вы новые технологии, лучшую практику в профессиональной деятельности	1) в печати, электронных источниках; 2) участие в семинарах; 3) иное
Кто должен заниматься	1) государство;

Продолжение приложения В

распространением лучшей практики бухгалтерского учета, иных	2) организации самостоятельно; 3) это общая задача, всех, в том числе и организаций
Подчеркните, пожалуйста, какие термины Вам знакомы	«Бенчмаркинг», «сопоставительный анализ», «аутсорсинг», «бизнес-процесс»
Считаете ли Вы возможным принять участие в программах распространения лучшей практики ?	1) да; 2) нет; 3) возможно, но есть более важные задачи;
Готовы ли Вы применять лучшую практику в любой сфере, самостоятельно проявив инициативу	1) да; 2) нет; 3) затрудняюсь ответить
Если Вас пригласят обменяться опытом, с кем Вы скорее согласитесь сотрудничать?	1) с компанией из Вашей отрасли; 2) с компанией из другой отрасли; 3) с контрагентами (поставщиками, покупателями)
Контактируете ли Вы со своими контрагентами по вопросам совершенствования услуг, продукции	1) таких контактов нет; 2) да наша организация инициирует взаимодействие; 3) да, если иные организации проявили инициативу
Оцените деятельность своей бухгалтерии по 10 бальной шкале	
Считаете ли Вы, целесообразным учреждение Премии качества в разных номинации?	1) да, наша организация приняла бы участие в конкурсе; 2) да, мы внедрили бы лучшую практику; 3) нет, это показное и отвлечение ресурсов
Сопоставляете ли Вы показатели деятельности своей организации с показателями иных компаний?	1) нет; 2) иногда (периодически); 3) регулярно по определенным показателям.
Для создания рейтинга показателей Вы готовы предоставлять информацию, например, аудиторам?	1) да, но только годовые отчеты; 2) да, при некоторых ограничениях на ее использование; 3) нет
Прогнозируете ли Вы финансовые показатели деятельности организации?	1) занимаемся детальным прогнозом; 2) прогнозируем только ключевые показатели; нет, но рассматриваем такую возможность.
Какие недостатки деятельности бухгалтерии Вы можете отметить?	1) Недостаточный уровень квалификации 2) Непонимание потребностей управления 3) Иное

Приложение Г

Распределение ответов бухгалтеров на вопросы анкеты о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета в организации

Вопросы	Варианты ответов	Распределение ответов							
		2009		2010		2011		Общее	
		кол	%	кол	%	кол	%	кол	%
Сфера деятельности	Производство	7	17,5	46	21,1	61	15,2	114	17,3
	Услуги	16	40,0	79	36,2	192	47,7	287	42,5
	Торговля	5	12,5	22	10,1	38	9,5	65	9,8
	Иное	12	30	71	32,5	111	27,6	194	29,4
Численность сотрудников	До 50	22	55,0	104	47,7	183	45,5	309	46,8
	До 100	10	25,0	63	28,9	139	34,6	212	32,1
	До 500	5	12,5	43	19,7	72	17,9	120	18,2
	Свыше 500	3	7,5	8	3,7	8	2,0	19	2,9
Степень компьютеризации бухгалтерского учета	Полная	35	87,5	153	70,2	295	73,4	483	73,2
	Частичная	5	12,5	62	28,4	101	25,1	168	25,4
	Ручная	-		3	1,4	6	1,5	9	1,4
Используемые компьютерные программы	Различные модификации «1С»	39	97,5	183	83,9	287	71,4	509	77,1
	Парус	-	-	5	2,3	77	19,2	82	12,4
	Иные	1	2,5	24	11,0	36	8,9	61	9,2
Отношение в вашей организации к МСФО	используем в работе, формируем отчетность	1	2,5	13	6,0	55	13,7	69	10,4
	изучаем, как полезный опыт, готовы обучаться	25	62,5	91	41,7	207	51,5	323	49,0
	не считаем использование МСФО в России оправданным	14	35,0	114	52,3	140	34,8	268	40,6
Созданы ли у Вас бизнес-процессы?	да	7	17,5	30	13,8	43	10,7	80	12,2
	нет	33	82,5	188	86,2	359	89,3	580	87,8
Построена ли в организации система менеджмента качества по ISO 9000?	да	0	0	6	2,7	30	7,5	36	5,5
	нет, и не планируется	36	90	175	80,2	294	73,1	505	76,5
	нет, но планируется	4	10	37	17,1	78	19,4	119	18,0

Продолжение приложения Г

Разработаны ли у Вас внутренние учетные стандарты (подробные инструкции)?	да по всем разделам учета	3	7,5	34	15,6	57	14,2	94	14,2
	существуют частичные пробелы	8	20	51	23,4	81	20,1	140	21,2
	только Учетная политика и отдельные положения	29	72,5	133	61,0	264	65,7	426	64,6
Разработана ли у вашей организации Учетная политика по управленческому учету?	да	10	25	93	42,7	139	34,6	242	36,7
	нет	30	75	125	57,3	263	65,4	418	63,3
Организован ли у Вас управленческий учет? Если да, то каким образом он ведется?	совмещен с финансовым	13	32,5	58	26,6	100	24,9	171	25,9
	ведутся 30-ые счета	1	2,5	1	0,5	31	7,7	33	5,0
	внедрены отдельные элементы управленческого учета	10	25	35	16,0	47	11,7	92	13,9
	нет	16	40	124	56,9	224	55,7	364	55,2
Формируете ли Вы внутреннюю отчетность?	нет	15	37,5	118	54,1	219	54,5	352	53,3
	да	25	62,5	100	45,9	183	45,5	308	46,7
Как в Вашей организации относятся к системе бюджетирования?	создана система бюджетов	3	7,5	47	21,6	143	35,6	193	29,2
	формируются бюджеты по некоторым направлениям	15	37,5	45	20,6	99	24,6	159	24,1
	бюджеты не составляются	22	55,0	126	57,8	160	39,8	308	46,7
Какие изменения внешней среды следует отслеживать в системе бухгалтерского учета (подчеркните)	Изменение законодательства	33	82,5	185	84,9	323	80,3	541	82,0
	процентную ставку по кредитам	7	17,5	49	22,5	67	16,7	123	18,6
	действия конкурентов	11	27,5	29	13,6	55	13,7	95	14,4
Считаете ли Вы, что внутренняя регламентация (наличие подробных правил, инструкций и т.п.) учета Вам необходима?	да	25	62,5	154	70,7	266	66,2	445	67,4
	нет	0	0	16	7,3	57	14,2	73	11,1
	необходима, но есть более важные задачи	14	35,0	43	19,7	72	17,9	129	19,5
	Затруднились с ответом	1	2,5	5	2,3	7	1,7	13	2,0
Считаете ли Вы, что для регулирования учета достаточно только ПБУ, а внутренние стандарты не обязательны?	да	3	7,5	22	10,0	67	16,7	92	13,9
	нет	20	50,0	186	85,0	161	40,0	367	55,6
	внутренние стандарты необходимы, но не достаточно возможностей для их разработки	17	42,5	10	5,0	174	43,3	201	30,5
Кто должен заниматься разработкой внутренних стандартов?	государство	2	5,0	22	10,0	56	13,9	80	12,1
	профессиональные некоммерческие организации;	6	15,0	23	10,6	59	14,7	88	13,3

Продолжение приложения Г

		это общая задача, всех, в т.ч. и организаций	32	80,0	173	79,4	287	71,4	492	74,6
Кому бы Вы поручили разработку внутренних стандартов, правил, методик бухгалтерского учета?		разработали самостоятельно	5	12,5	37	16,9	70	17,4	112	17,0
		аудиторам, специализированным организациям	33	82,5	170	78,1	302	75,1	505	76,5
		научным заведениям, (вузам)	2	5,0	11	5	30	7,5	43	6,5
Участвовали вы когда-либо в обмене опытом по бухгалтерскому учету?		да	17	42,5	80	45,9	137	34,0	234	33,5
		нет	23	57,5	138	63,1	265	66,0	426	64,5
Участвовали вы когда-либо в обмене опытом в любых областях?		да	5	12,5	45	20,6	59	14,7	109	16,5
		нет	35	87,5	173	79,4	343	85,3	551	83,5
Готовы ли вы принять участие в обмене опытом в сфере бухгалтерского учета?		да	24	60,0	125	57,3	230	57,2	379	57,4
		нет	4	10,0	22	10,1	67	16,7	93	14,1
		затруднились с ответом	12	30,0	71	32,6	105	26,1	188	28,5
Удовлетворяет ли вас состояние бухгалтерского учета в вашей организации?		да	25	62,5	120	55,0	215	53,5	360	54,5
		нет	15	37,5	98	45,0	187	46,5	300	45,5
Удовлетворяет ли вас состояние бухгалтерского в стране учета?		да	4	10,0	21	9,6	42	10,4	67	10,1
		нет	36	90,0	164	75,2	214	53,2	414	62,8
		Затруднились с ответом	0	0	33	15,2	146	36,3	179	27,1
Какие направления совершенствования бухгалтерского учета	повышение качества информации, формируемой отчетности	да	29	72,5	105	48,2	160	39,8	294	44,5
		нет	11	27,5	113	51,8	242	61,2	366	55,5
	создание инфраструктуры применения МСФО	да	5	12,5	20	9,2	18	4,4	43	6,5
		нет	35	87,5	198	90,8	384	95,6	617	93,5
	изменение системы регулирования бухгалтерского учета	да	9	22,5	38	17,4	109	27,1	156	23,6
		нет	31	77,5	180	82,6	293	72,9	504	76,4
	усиление контроля качества отчетности	да	2	5,0	23	10,5	53	13,2	78	11,8
		нет	38	95,0	195	89,5	349	86,8	582	88,2
	повышение квалификации	да	25	62,5	131	60,1	265	65,9	421	63,8

Продолжение приложения Г

бухгалтеров, аудиторов и пользователей бухгалтерской отчетности	нет	15	37,5	87	39,9	137	34,1	239	36,2
Отслеживаете ли вы новые технологии, лучшую практику в бухгалтерском учете?	в печати, электронных источниках	29	72,5	175	80,3	300	74,6	504	76,4
	участие в семинарах	38	90,0	76	34,9	144	35,8	258	39,1
Кто, по вашему мнению, должен заниматься распространением лучшей практики бухгалтерского учета?	государство	2	5,0	30	13,8	67	16,7	99	15,0
	организации самостоятельно	1	2,5	10	4,6	42	10,4	53	8,0
	это общая задача, всех, в том числе и организаций	37	92,5	178	81,6	293	72,9	508	77,0
Знаком ли вам термин «Бенчмаркинг»?	да	0	0	7	3,2	38	9,5	45	6,8
	нет	40	100	211	96,8	364	90,5	615	93,2
Знаком ли вам термин «сопоставительный анализ»?	да	16	40,0	117	53,7	223	55,5	356	53,9
	нет	24	60,0	101	46,3	179	44,5	304	46,1
Знаком ли вам термин «аутсорсинг»?	да	24	60,0	85	39,0	112	27,9	221	33,5
	нет	16	40,0	133	61,0	290	72,1	439	66,5
Знаком ли вам термин «бизнес-процесс»?	да	22	55,0	114	52,0	175	43,5	311	47,1
	нет	18	45,0	104	48,0	227	56,6	349	52,9
Считаете ли Вы возможным принять участие в программе по распространению лучшей практики бухгалтерского учета?	да	22	55,0	88	40,4	150	37,3	260	39,4
	нет	3	7,5	44	20,2	124	30,8	171	25,9
	возможно, но есть более важные задачи;	14	35,0	61	28,0	93	23,1	168	25,5
	Затруднились с ответом	1	2,5	25	11,4	35	8,7	61	9,2
Готовы ли вы применять лучшую практику учета, самостоятельно проявив инициативу?	да	15	37,5	76	35,0	132	32,8	223	33,8
	нет	2	5,0	26	12,0	99	24,6	127	19,2
	Затруднились с ответом	23	57,5	116	53,0	171	42,6	310	47,0
Если Вас пригласят обменяться опытом по бухгалтерскому учету, с кем Вы скорее согласитесь сотрудничать?	с компанией из вашей отрасли	31	79,5	167	78	312	77,6	510	77,3
	с компанией из другой отрасли	3	7,5	14	6,4	50	12,4	67	10,2
	с контрагентами (поставщиками, покупателями)	5	12,5	25	11,5	25	6,2	55	8,3
	Затруднились с ответом	1	2,5	12	6,0	15	3,8	28	4,4
Контактируете ли вы со своими	таких контактов нет	22	55,0	104	47,7	214	53,2	340	51,5

Продолжение приложения Г

контрагентами по вопросам совершенствования услуг, продукции?	да наша организация инициирует взаимодействие	9	22,5	69	31,7	122	30,3	200	30,3
	да, если иные организации проявили инициативу	9	22,5	52	23,9	66	16,4	127	19,2
Привлекаете ли вы сторонние организации для совершенствования системы управления и (или) бухгалтерского учета?	нет	15	37,5	108	49,3	224	55,7	347	52,6
	только по налоговым вопросам	5	12,5	30	13,9	54	13,4	89	13,5
	да, регулярно	4	10,0	17	7,9	54	13,4	75	11,4
	да, эпизодически	16	40,0	63	28,9	70	17,4	149	22,5
Считаете ли Вы, целесообразным учреждение Премии качества в номинации «бухгалтерский учет»?	да, наша организация приняла бы участие в конкурсе	7	17,5	46	21,1	52	12,9	105	15,9
	да, мы внедрили бы лучшую практику по бухучету	14	35,0	56	25,7	55	13,7	125	18,9
	нет, это показное и отвлечение ресурсов	12	30,0	76	34,8	165	41,0	253	38,3
	затруднились с ответом	7	17,5	40	18,3	130	32,4	177	26,8
Сопоставляете ли Вы показатели деятельности своей организации с показателями иных компаний?	нет;	17	42,5	110	50,5	200	49,6	327	49,5
	иногда (периодически)	19	47,5	82	37,6	140	34,8	241	36,5
	регулярно по определенным показателям	4	10,0	26	29,3	62	15,4	92	23,0
Для создания рейтинга показателей Вы готовы предоставлять информацию, например, аудиторам?	да, но только годовые отчеты	7	17,5	43	19,7	103	25,6	153	23,2
	да, при некоторых ограничениях на ее использование	18	45,0	96	44,0	140	34,8	254	38,5
	Нет	8	20,0	56	25,7	135	33,6	199	30,2
	затруднились с ответом	7	17,5	23	10,6	24	6,0	54	8,1
Прогнозируете ли Вы финансовые показатели деятельности организации?	занимаемся детальным прогнозом;	5	12,5	66	30,3	114	28,4	185	28,0
	прогнозируем только ключевые показатели	22	55,0	84	38,5	135	33,6	241	36,5
	нет, но рассматриваем такую возможность	8	20,0	34	15,6	32	8,0	74	11,2
	нет	5	12,5	34	15,6	121	30,0	160	24,3

Приложение Д

Распределение ответов руководителей на вопросы анкеты о состоянии и совершенствовании бухгалтерского учета в организации

Вопрос	Варианты ответов	Кол-во	%
Сфера деятельности	Производство	34	34
	Услуги	63	63
	Торговля	1	1
	Иное	2	2
Численность сотрудников	До 50	28	28
	До 100	59	59
	До 500	9	9
	Свыше 500	4	4
Степень компьютеризации бухгалтерского учета	Полная	17	17
	Частичная	83	83
	Ручная	-	-
Используемые компьютерные программы	Различные модификации «1С»	40	40
	Парус	1	1
	Иные	59	59
Отношение в вашей организации к МСФО	используем в работе, формируем отчетность	13	13
	изучаем, как полезный опыт, готовы обучаться	39	39
	не считаем использование МСФО в России оправданным	11	11
	затруднились с оценкой	37	37
Созданы ли у Вас бизнес-процессы?	да	65	65
	нет	35	35
Построена ли в организации система менеджмента качества по ISO 9000?	да	78	78
	нет, и не планируется	12	12
	нет, но планируется	10	10
Разработаны ли у Вас внутренние учетные стандарты (подробные инструкции)?	да по всем разделам учета	36	36
	существуют частичные пробелы	40	40
	только Учетная политика и отдельные положения	24	24
Оцените полноту и полезность для управления информацией, содержащуюся в бухгалтерской отчетности	Информация полезна и достаточна	23	23
	Информация полезна, но недостаточна	64	64
	Иные ответы	13	13
Какой информацией, по Вашему мнению, следует дополнить бухгалтерскую отчетность, чтобы усилить ее полезные качества?	Финансовой	38	38
	Нефинансовой (о внешней среде, сделках с зависимыми лицами)	37	37
	Как финансовой, так и нефинансовой	2	2
	Не считают дополнение полезным	23	23
Формируете ли Вы внутреннюю отчетность?	нет	38	38
	да	62	62
Как в Вашей организации относятся к системе бюджетирования?	создана система бюджетов	53	53
	формируются бюджеты по некоторым направлениям	33	33
	бюджеты не составляются	14	14

Продолжение приложения Д

Какие изменения внешней среды следует отслеживать в системе бухгалтерского учета (подчеркните)	Изменение законодательства	61	61	
	процентную ставку по кредитам	19	19	
	действия конкурентов	14	14	
Считаете ли Вы, что внутренняя регламентация (наличие подробных правил, инструкций и т.п.) учета Вам необходима?	да	71	71	
	нет	3	3	
	необходима, но есть более важные задачи	23	23	
	Затруднились с ответом	3	3	
Считаете ли Вы, что для регулирования учета достаточно только ПБУ, а внутренние стандарты не обязательны?	да	8	8	
	нет	51	51	
	внутренние стандарты необходимы, но не достаточно возможностей для их разработки	41	41	
Кто должен заниматься разработкой внутренних стандартов?	государство	3	3	
	профессиональные некоммерческие организации;	17	17	
	это общая задача, всех, в т.ч. и организаций	80	80	
Кому бы Вы поручили разработку внутренних стандартов, правил, методик бухгалтерского учета?	разработали самостоятельно	12	12	
	аудиторам, специализированным организациям	80	80	
	научным заведениям, (вузам)	8	8	
Участвовали вы когда-либо в обмене опытом по бухгалтерскому учету?	да	14	14	
	нет	86	86	
Участвовали вы когда-либо в обмене опытом в любых областях?	да	70	70	
	нет	30	30	
Готовы ли вы принять участие в обмене опытом в сфере бухгалтерского учета?	да	34	34	
	нет	30	30	
	Затруднились с ответом	36	36	
Удовлетворяет ли вас состояние бухгалтерского учета в вашей организации?	да	40	40	
	нет	60	60	
Удовлетворяет ли вас состояние бухгалтерского в стране учета?	да	8	8	
	нет	55	55	
	Затруднились с ответом	37	37	
Какие направления совершенствования бухгалтерского учета считаете	повышение качества информации, отчетности	да	40	40
		нет	60	60
	создание инфраструктуры применения МСФО	да	10	10
		нет	90	90
	изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности	да	16	16
		нет	84	84
	усиление контроля качества отчетности;	да	21	21
		нет	79	79

Продолжение приложения Д

	повышение квалификации бухгалтеров, аудиторов и пользователей	да	61	61
		нет	39	39
Отслеживаете ли вы новые технологии, лучшую практику в бухгалтерском учете?		в печати, электронных источниках	70	70
		участие в семинарах	44	44
		иное	14	14
Кто, по вашему мнению, должен заниматься распространением лучшей практики бухгалтерского учета?		государство	19	19
		организации самостоятельно	8	8
		это общая задача, всех, в том числе и организаций	73	73
Знаком ли вам термин «Бенчмаркинг»?		да	7	7
		нет	93	93
Знаком ли вам термин «сопоставительный анализ»?		да	36	36
		нет	64	64
Знаком ли вам термин «аутсорсинг»?		да	25	25
		нет	75	75
Знаком ли вам термин «бизнес-процесс»?		да	80	80
		Нет	20	20
Считаете ли Вы возможным принять участие в программе по распространению лучшей практики бухгалтерского учета?		да	40	40
		нет	21	21
		возможно, но есть более важные задачи;	39	39
Готовы ли вы применять лучшую практику учета, самостоятельно проявив инициативу?		да	53	53
		нет	11	11
		Затруднились с ответом	36	36
Если Вас пригласят обменяться опытом по бухгалтерскому учету, с кем Вы скорее согласитесь сотрудничать?		с компанией из вашей отрасли	88	88
		с компанией из другой отрасли	7	7
		с контрагентами (поставщиками, покупателями)	14	14
		Затруднились с ответом	1	1
Контактируете ли вы со своими контрагентами по вопросам совершенствования услуг, продукции?		таких контактов нет	42	42
		да наша организация инициирует взаимодействие	43	43
		да, если иные организации проявили инициативу	16	16
Оцените деятельность своей бухгалтерии по 10 бальной шкале		1 балл	1	1
		2 балла	2	2
		3 балла	7	7
		4 балла	6	6
		5 баллов	19	19
		6 баллов	10	10
		7 баллов	23	23
		8 баллов	19	19
		9 баллов	4	4

Продолжение приложения Д

	10 баллов	3	3
	затруднились с оценкой	6	6
Считаете ли Вы, целесообразным учреждение Премии качества в номинации «бухгалтерский учет»?	да, наша организация приняла бы участие в конкурсе	34	34
	да, мы внедрили бы лучшую практику по бухучету	25	25
	нет, это показное и отвлечение ресурсов	32	32
	затруднились с ответом	9	9
Сопоставляете ли Вы показатели деятельности своей организации с показателями иных компаний?	нет;	23	23
	иногда (периодически)	45	45
	регулярно по определенным показателям	32	32
Для создания рейтинга показателей Вы готовы предоставлять информацию, например, аудиторам?	да, но только годовые отчеты	17	17
	да, при некоторых ограничениях на ее использование	56	56
	Нет	20	20
	затруднились с ответом	7	7
Прогнозируете ли Вы финансовые показатели деятельности организации?	занимаемся детальным прогнозом;	18	18
	прогнозируем только ключевые показатели	53	53
	нет, но рассматриваем такую возможность	23	23
	Нет	6	6
Какие недостатки деятельности бухгалтерии Вы можете отметить?	Недостаточный уровень квалификации	31	31
	Непонимание потребностей управления	54	54
	Иное (менеджеры среднего звена указали на оторванность отчетов от производства, формирование отчетов не автоматизировано)	16	16

Приложение Е

Влияние теорий качества управления на развитие бухгалтерского учета и управленческого анализа

Теория, автор	Основные положения	Влияние теории на развитие бухгалтерского учета, управленческого анализа
Теория научного управления, Ф. Тейлор, Г. Эмерсон	Зарождение идей научной организации, рационализации и жесткого нормирования труда, стандартизации работ и операций. Формирование принципов управления по отклонениям.	Реализация в учете метода стандарт-кост (учет затрат, исчисление себестоимости на основе нормативных стандартных затрат) Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон ⁴²¹ . Предпосылки становления управленческого учета. Метод директ-костинг Дж. М Кларк, Дж. Харрис ⁴²²
Синтезированная теория управления компанией, А. Файоль	Обоснование универсальности процесса управления, состоящего из взаимосвязанных функций: планирования, организации, руководства, координации и контроля.	Усиление влияния контрольной функции бухгалтерского учета. Дж. А. Хиггинс «концепция центров ответственности» ⁴²³
Система статистических методов контроля, У. Шухарт	Использование контрольных карт с целью прослеживания процесса производства и своевременного выявления изменений, которые могут привести к снижению качества. Цикл улучшений включает четыре этапа: планирование, реализация на практике, проверка результатов изменений, применение улучшенных решений в постоянной практике.	Расширена область управленческого анализа, за счет анализа циклов. Появление учета затрат качества продукции
Теория всеобщего качества, Э. Деминг	Усовершенствование контрольных карт, выделение типичных причин особой variability, выделение 14 принципов понимания проблем и определение смертельных болезней менеджмента. Создание «цикла	Развитие учета затрат, исчисление общих затрат с целью их постоянного снижения. Развитие методов распределения и перераспределения затрат К. Друри ⁴²⁴ , Дж. Х. Шим, Дж.

⁴²¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 264

⁴²² Там же, с. 266

⁴²³ Там же, с. 266

⁴²⁴ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003

Продолжение приложения Е

	Деминга» – «план, осуществление, проверка, действие».	Т. Сигел ⁴²⁵ , Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена ⁴²⁶
Теория всеобщего контроля качества, А. Фейгенбаум	<p>Достижение качества невозможно без его контроля, предполагающего:</p> <ul style="list-style-type: none"> • установление стандартов качества, оценку соответствия объекта контроля действующим стандартам; • наличие алгоритма действий в случае несоответствия принятым стандартам; • непрерывное совершенствование самих стандартов. 	<p>Основой концепции является контроль затрат используемый в управленческом учете. Контроль по центрам ответственности Дж. Шим, Дж. Т. Сигел.⁴²⁷ Учет по центрам ответственности Р. Энтони, Дж. Рис⁴²⁸.</p>
Теория «ноль дефектов», Ф. Кросби	<p>Переориентация со статистических методов на организационные и управленческие процессы улучшений. Элементы совершенствования включают: решимость, образование и реализацию; ответственность руководства; измерение качества посредством затрат на качество, введение концепции «ноль дефектов»; определение всех видов вертикальных и горизонтальных связей в организациях.</p>	<p>Измерение качества посредством затрат на качество. Осмысление и анализ затрат на качество. Вариационный анализ отклонений, управление по отклонениям⁴²⁹</p> <p>Развитие процессного подхода в бухгалтерском учете.</p>
Трилогия качества, Дж. Джуран	<p>Объединяет такие элементы, как: планирование качества, контроль качества, повышение качества. Повышение качества предполагает совершенствование деятельности, выход на новые ранее недостижимые уровни функционирования. На основе обоснования перехода от контроля качества к управлению качеством разработана «спираль качества» – вневременная пространственная модель, определяющая основные стадии непрерывного совершенствования.</p>	<p>Выделение и учет затрат на обеспечение качества: 1) затрат на предупреждение дефектов, 2) затрат на оценку качества, 3) издержек из-за внутренних отказов, 4) издержек из-за внешних отказов.</p> <p>Метод Activity based costing (ABC), предложенный Р. Купером и Р. Капланом⁴³⁰</p>
Комплексное	Применение статистического	Концепция

⁴²⁵ Шим Дж.К., Сигел Дж. Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996.

⁴²⁶ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект, М.: 2000, Финансы и статистика, 2000

⁴²⁷ Там же

⁴²⁸ Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2001

⁴²⁹ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 346-423

⁴³⁰ Функционально-стоимостной анализ: практическое применение. Р.С. Каплан, Р. Купер. М.: Вильямс, 2008.

Продолжение приложения Е

управление качеством, К. Исикава	контроля качества на трех основных уровнях: все занятые, руководители всех уровней и специалисты высокого уровня. Создание постоянных команд контроля качества. Тесной связь с практикой и популяризация философии качества среди населения. Непрерывное улучшение – «обучающаяся организация»	стратегического управления затратами В. Говиндараджана, Дж. Шанка. Переход от учета затрат к стратегическому управлению затратами ⁴³¹
Инжиниринг качества, Г. Тагути	<p>Повышение качества продукта должно происходить с одновременным снижением затрат. Экономический фактор (стоимость) и качество анализируются совместно.</p> <p>Функция потери качества определяется на основе финансовых показателей, как расходы, связанные с отступлением от планируемой средней стоимости продукта (при нормальном распределении отклонений). Контроль и управление общими затратами организации для минимизации затрат общества. Исследуется эффективность дополнительных затрат на повышение качества.</p>	<p>Учет потерь включающих все затраты, связанные с внешним браком, утилизацией брака, затратами покупателя на некачественную продукцию. Экологический учет. Организация аналитического учета затрат</p> <p>Вариационный анализ отклонений Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена⁴³²</p> <p>Калькуляция затрат типа кайзен.⁴³³ Развитие системы таргет-костинг, основанной на снижении затрат на всем цикле выпуска продукта.</p> <p>Анализ выгод Бромвича⁴³⁴</p>
Стратегический менеджмент И. Ансофф, М. Портер	Интегрированный управленческий подход, объединяющий элементы планирования, реализации и контроля принятой бизнес-стратегии. Одной из областей исследования является качество	Стратегический управленческий учет К. Уорд ⁴³⁵

⁴³¹ Шанк Д.К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. СПб. : ЗАО. «Бизнес-Микро», 1999.

⁴³² Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект, М.: 2000, Финансы и статистика, 2000

⁴³³ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 540

⁴³⁴ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 573

⁴³⁵ Уорд К. Стратегический управленческий учет. М. : Олимп-Бизнес, 2002

Приложение Ж

Систематизация положительной практики бенчмаркинга

Организация/ отрасль	Партнер по бенчмаркингу/ отрасль	Исследуемый процесс	Качественные результаты после бенчмаркинга
Херох Corporation, фотокопировальная техника	L.L. Bean Inc. Розничная торговля спортивными товарами	Складское хозяйство (всего к 89 году 230 областей, и прекращение подсчета) Боган 45	Повышение производительности от 3-5% в год до 10% ⁴³⁶
	Saturn (GM),	Производственные процессы	Результат не опубликован ⁴³⁷
	DuPont,	Безопасность производства	
	American Express	Финансовая отчетность	
	Honda Manufacturing of Amerika	Работа с поставщиками	
Southwest Airlines, авиаперевозки	Автогоночная команда Формулы-1	Обслуживание техники (пит-стоп)	Уменьшение наземного обслуживания самолетов до 15 мин. ⁴³⁸
Мансо, производитель изоляционной ленты	Walt-Disney	Маркетинг и мерчендайзинг	В течение 21 года темпы роста компании составляют в среднем 23% в год ⁴³⁹
	Wal-Mart	Устройство систем коммуникаций	
	Rubbermaid	Подход к управленческим инновациям	
	PepsiCo	Система найма персонала	
Институт корпоративного экологического управления университета Хьюстона ("ICEM"), и Pilko &	Celanese Mexicana Ciba-Geigy Grupo Primex International Refineries (фиктивное название) Specialty Refiners фикт. название)	Процессы по экологическому учету затрат	Совершенствование учета экологических затрат ⁴⁴⁰

⁴³⁶ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. Под общ. ред.: В. Иванова. М.: ЦИПРАН РАН. 2006. С. 42

⁴³⁷ Михайлова Е.А. Основы бенчмаркинга. М.: Юрист, 2002. С. 25

⁴³⁸ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. Под общ. ред.: В. Иванова. М.: ЦИПРАН РАН. 2006. С. 42

⁴³⁹ Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий. М.: Вершина, 2006. С. 37

⁴⁴⁰ Shields D., Beloff B., Heller M. Environmental cost accounting for chemical & oil companies : a benchmarking study. A Project of Institute for Corporate Environmental Management at the University of Houston in Partnership with the Business Council for Sustainable Development - Gulf of Mexico

Продолжение приложения Ж

Associates			
Eastman Kodak	Eastman Kodak	Формирование бухгалтерской отчетности	Сокращение сроков формирования отчетности, разработка стандартных форм отчетов, изменение отчетного периода для промежуточной отчетности ⁴⁴¹
Digital Equipment Corporation (DEC) Харрингтоны, с. 159	Многочисленные компании из разных отраслей	Операции по бухгалтерскому учету	Одна из самых дешевых (по затратам на человека) платежная система США, Точность и своевременность перечисления зарплаты, рационализация, автоматизация процессов денежных перечислений, снижение на 50% трудозатрат денежных переводов, на 67% длительности цикла обработки одного денежного перевода ⁴⁴²
Компания США по изготовлению металлических изделий	Motorola, Xerox Corporation, Ford	Процессы снабжения	За 8 месяцев: снижены затраты на снабжение на 50%, снижен объем брака на 25%, увеличен уровень своевременных поставок до 95% ⁴⁴³
«ПетерСтар», крупный альтернативный оператор	сравнения с аналогичными компаниями отрасли – Golden Telecom, «Комстар». Отдельные показатели	используется информация государственной статистики,	Определяется конкурентная позиция организации ⁴⁴⁴

⁴⁴¹ Харрингтон Х. Дж., Харрингтон Дж. С. Бенчмаркинг в лучшем виде! СПб.: Питер, 2004. С. 158-159

⁴⁴² Там же, с. 159

⁴⁴³ Там же, с. 161

⁴⁴⁴ Бенчмаркинг финансовых показателей // Финансовый директор № 5. URL: <http://www.2005ipppnou.ru/article.php?idarticle=002410>

Продолжение приложения Ж

фиксированной связи	эффективности сопоставляются с данными компаний холдинга «Связьинвест».	особенно по количественным показателям деятельности – линии, номерной фонд, инвестиции в сооружения связи	
Пасифик Белл (США)	8 организаций, банковской, страховой, телекоммуникационной деятельности по связям с общественностью	Показатели качества (удовлетворенность потребителей)	Уменьшено число показателей, подлежащих измерению, усовершенствована система отчетности ⁴⁴⁵
Ford, автостроение	Дочерняя компания корпорации Mazda в США	Работа с поставщиками	Сокращение персонала, работающего с поставщиками на 60-70%, создание бизнес-процесса ⁴⁴⁶
		Система контроля себестоимости	Перенос работы по анализу себестоимости из бухгалтерии в цех и получение крупного сокращения издержек ⁴⁴⁷
Chrysler, автостроение	Honda, General Electric	Бизнес-процессы производства, заказов и отгрузки	За 8 месяцев цикл от заказа до отгрузки был сокращен с прежних 80 дней до 37 дней ⁴⁴⁸
Southwest Airlines, авиаперевозки	Amerikan Express	Выставление счетов и расчеты по ним	Повышение степени удовлетворенности клиентов на 38%, Сокращение косвенных административных расходов на 50%, Сокращение затрат по обеспечению

⁴⁴⁵ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА Стандарты и качество, 2003. С.209

⁴⁴⁶ Czarnecki M. T. Benchmarking Strategies in Accounting and Finance. New York American : Institute of Certified Public Accountants, 1995. P.1-13

⁴⁴⁷ Маслов Д.В., Белокоровин Э.А., Вылгина Ю.В. Современные инструменты управления: Бенчмаркинг : учебное пособие/ ГОУВПО: «ИВГУ им В.И. Ленина». – Иваново, 2009. С. 25

⁴⁴⁸ Там же, с. 25

Продолжение приложения Ж

			материалами на 40% ⁴⁴⁹
ОАО «КАМАЗ», автостроение	Стандарты качества менеджмента	Корпорации Австралии, Канады, Новой Зеландии	Результат не опубликован ⁴⁵⁰
Нефтяная компания «ТНК-ВР» Сравнительный анализ эффективности бизнес-процессов (бенчмаркинг) в компании	45 организаций, входящих в холдинг	Оценка влияния бизнес-процессов холдинга на эффективность деятельности финансового блока. Основной акцент сделан на учет кредиторской задолженности, основных средств и т.п.	Проведен подробный сравнительный анализ эффективности выполнения функций финансовых служб организаций, входящих в холдинг ТНК-ВР. Произведена оценка влияния бизнес-процессов на эффективность деятельности подразделений финансовых служб. Определены потенциальные области улучшения и описаны способы достижения этих улучшений ⁴⁵¹
Нефтяная компания «ТНК-ВР» Сравнительный анализ эффективности бизнес-процессов (бенчмаркинг) в компании	25 организаций, входящих в холдинг	Полный набор операций, выполняемых сотрудниками финансового блока ТНК-ВР. Операции сгруппированы по финансовым функциям. Составлены подробные инструкции по содержанию каждой операции.	Разработана система управления эффективностью деятельности финансового блока ТНК-ВР. Определены потенциальные области улучшения, описаны способы достижения улучшений. Разработана система оценки эффективности финансовых

⁴⁴⁹ Там же, с. 25

⁴⁵⁰ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг: Учебное пособие. Набережные Челны: Изд-во КГИЭА, 2007. С. 65

⁴⁵¹ Официальный сайт компании «Реал БС» / URL: <http://www.real-bs.ru/index.php/projects-and-clients/tnk-bp/37-benchmarking-tnk-bp-1.html>

Продолжение приложения Ж

			функций. Настроена программа ежедневного сбора данных о трудозатратах по операциям, позволяющая получать оперативные отчеты о трудозатратах работников. Настроен ежемесячный мониторинг и анализ ⁴⁵²
Нефтяная компания «ТНК-ВР» Описание, оптимизация и стандартизация бизнес-процессов в компании «ТНК-ВР»	4 организации, входящие группу компаний, консультанты ООО «Реал БС», консультанты нескольких консалтинговых компаний: Deloitte, BearingPoint, БДО Юникон.	Финансовые бизнес-процессы. Шаблоны финансовых бизнес-процессов «to be»; Единый план счетов и Карта проводок; отчеты по финансовым бизнес-процессам	На основе оптимизации и стандартизации процессов, программного обеспечения, финансовой и управленческой отчетности повышена прозрачность учетных процессов, снижены затраты, повышено качество услуг, и оптимального распределения ресурсов ⁴⁵³
ОАО «Газпром нефть» Описание и оптимизация бизнес-процессов в целях внедрения шаблонного решения SAP в компании ОАО «Газпром нефть»	Консультанты ООО «Реал БС»	Бизнес-процессы по управлению финансовыми сделками	Описаны и согласованы бизнес-процессы по управлению финансовыми сделками казначейства. На основе описанных процессов в компании будет осуществлена настройка программного модуля по управлению

⁴⁵² Там же⁴⁵³ Там же

Продолжение приложения Ж

			финансовыми сделками SAP-TRM ⁴⁵⁴
ОАО «Газпром нефть» Внедрение процедур быстрого закрытия финансовой и управленческой отчетности в компании ОАО «Газпром нефть»	15 организаций, входящих в группу компаний, консультанты ООО «Реал БС»	Закрытие отчетного периода; инструкции по применению методики начисления затрат по предварительным документам; сквозные бизнес-процессы между организациями компании; учетная система SAP R/3.	Реализованы мероприятия по оптимизации процессов, обеспечивающие формирование финансовой и управленческой отчетности в «быстрые» сроки. Сформированы Центры компетенции по «быстрому закрытию» отчетности и обеспечена преимущество персонала ⁴⁵⁵
ОАО «Пивкомбинат Балаковский» Описание и оптимизация бизнес-процессов в компании ОАО «Пивкомбинат Балаковский» (июнь 2005 г. – август 2005 г.)	45 организаций, входящих в холдинг	Создание регламентов бизнес-процессов, закрепление ответственности за формирование, передачу и ввод первичных документов в информационную систему, созданы инструкции по работе с электронными аналогами первичных документов. Разработка регламентов по ведению управленческого учета в организации.	Выполнено описание и оптимизация бизнес-процессов компании с целью подготовки предприятия к внедрению конфигурации «Управление производственным предприятием» на платформе «1С:Предприятие 8.0». Также была проведена регламентация управленческого учета с учетом требований заказчика и конфигурации «Управление

⁴⁵⁴ Официальный сайт компании «Реал БС» / URL: <http://www.real-bs.ruindex.php/projects-and-clients/gpn/24-business-process-gpn.html>

⁴⁵⁵ Официальный сайт компании «Реал БС» / URL: <http://www.real-bs.ruindex.php/projects-and-clients/gpn/25-business-process-gpn.html>

Продолжение приложения Ж

			производственным предприятием» ⁴⁵⁶
<p>ЗАО «Объединенная Металлургическая Компания» Внедрение процедур быстрого закрытия бухгалтерской отчетности на предприятиях ЗАО «Объединенная Металлургическая Компания»</p>	<p>2 организации, входящие в холдинг, консультанты ООО «Реал БС»</p>	<p>Процедуры «быстрого закрытия»: описание, оптимизация и автоматизация учетных бизнес-процессов; инструкции по формированию и отражению в учете документов по технологии начислений (accruals); технические задания на формирование в учетной системе отчетов для мониторинга закрытия отчетного периода и контроля затрат, отраженных в учете по методу начислений.</p>	<p>Сокращены сроки закрытия финансовой и управленческой отчетности, повышено качество отчетности, снижены налоговые риски⁴⁵⁷</p>
<p>Группа компаний «Интегра» Внедрение процедур быстрого закрытия отчетного периода в группе компаний «Интегра» (февраль 2006 г. – апрель 2008 г.)</p>	<p>57 организаций, входящих в группу компаний, консультанты ООО «Реал БС»</p>	<p>Существующие процедуры отражения хозяйственных операций по российским и международным стандартам.</p>	<p>Во всех организациях, было достигнуто закрытие бухгалтерского отчетного периода на шестой рабочий день месяца, следующего за отчетным, при улучшении качества финансовой отчетности. Обеспечено повышение управляемости и прозрачности финансово-хозяйственной</p>

⁴⁵⁶ Официальный сайт компании «Реал БС» / URL: <http://www.real-bs.ru/index.php/projects-and-clients/pivkombinat/36-business-process-pivkombinat.html>

⁴⁵⁷ Официальный сайт компании «Реал БС» / URL: <http://www.real-bs.ru/index.php/projects-and-clients/omk/26-fast-close-omk-beginning.html>

Продолжение приложения Ж

			деятельности организаций ⁴⁵⁸
ОАО «Уралинвестэнерго»	8 американских, 10 европейских энергомашиностроительных компаний из списка Fortune 500 (Siemens Power Transmission, E-on, Aker Kvaerner, Emerson-Electric, Duke Energy Corporation и др.), а также данные по 12 российским компаниям отрасли (Энергомаш, «Электросила», ОМЗ, концерн «Силовые машины» и т. д.).	рентабельность инвестированного капитала, ROIC (отношение прибыли к инвестированному капиталу); рентабельность продаж, ROS (отношение прибыли к продажам); доля заемного капитала в валюте баланса; темп роста выручки по уровню к прошлому году; выручка на одного работника	Расчет ставки требуемой доходности для бизнес-единиц организаций, входящих в холдинг ⁴⁵⁹
«ИМЗ» («Ирбитский мотоциклетный завод»)	Royal Enfield, индийская мотоциклетная компания	Эффективность производства	Уменьшение простоев оборудования, обучение рабочих дополнительным профессиям ⁴⁶⁰
	Ducati, Malagati, Paioly – лидеры ЕС в мотоциклетной технике и комплектующих	Изучение структуры производства и системы дистрибуции	Решение о продаже кузнечного, литейного и ряда других цехов ⁴⁶¹
Концерн «Калина»	Конкуренты, компании из других отраслей	Корпоративная культура, управление человеческими ресурсами	Совершенствование корпоративной культуры ⁴⁶²
Компания «Нижфарм»	Компания «Вимм-Биль-Данн»	Выкладка товаров в магазинах	Изменены подходы к мерчендайзингу ⁴⁶³
Компания «Первомайская заря»	Дочерняя компания ООО «Курт Куллерманн СПб»	Закупки тканей	Закупка стоковых тканей и др. ⁴⁶⁴

⁴⁵⁸ Официальный сайт компании «Реал БС» / URL: <http://www.real-bs.ru/index.php/projects-and-clients/integra/32-fast-close-integra.html>

⁴⁵⁹ Дымшаков А. Бенчмаркинг финансовых показателей / URL: <http://fd.ru/articles/13660>

⁴⁶⁰ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. С. 65

⁴⁶¹ Там же, с. 65

⁴⁶² Там же, с. 64

⁴⁶³ Там же, с. 64

⁴⁶⁴ Там же, с. 64

Продолжение приложения Ж

Чувашский завод электроники и механики (ЗэиМ)	Сравнение показателей со среднеотраслевыми, Volvo	Производительность труда	Повышение производительности труда ⁴⁶⁵
Чувашский завод электроники и механики (ЗэиМ)	Чешская компания	Общий и функциональный бенчмаркинг	Изменения в конструкторских, организационных и конструкторских вопросах ⁴⁶⁶
Конгломерат «Эволюция и филантропия»	16 компаний входящих в группу во Франции и России	Бенчмаркинг службы персонала	Разработаны и внедрены стандарты для службы персонала. Подключение всех компаний к portalу, для сравнения в режиме онлайн показателей деятельности служб ⁴⁶⁷
Пивоваренные компании Украины	54 пивные компании Украины (34), США (7), Чехии (3), России (2), Бельгии, Голландии, Польши, Люксембурга, Канады, Австралии, Чили и Колумбии.	Международный бенчмаркинг эффективности	Выявлены резервы сокращения ресурсов: материальных - 7,4%, затрат капитала - 35,3%, персонала - 48,7%. Определены резервы повышения потенциального роста эффективности пивных компаний до 45,6% ⁴⁶⁸
PwC (Прайсвотерхаус куперс)	Компании, входящие в индекс FTSE 350 (Financial Times Stock Exchange Index)	Качество раскрытия информации в публичной отчетности	Выявление эталонных стандартов в области формирования бухгалтерской отчетности ⁴⁶⁹

⁴⁶⁵ Там же, с. 65⁴⁶⁶ Там же, с. 65⁴⁶⁷ Михайлова С. HR–бенчмаркинг как инструмент развития компании // Кадровик.ру. 2011. № 4. С. 72-76⁴⁶⁸ Гончарук А.Г. Механизм обеспечения эффективности бизнеса (на примере пивной отрасли Украины) // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 22. С. 56–67⁴⁶⁹ Элгуд Т. Эффективное управление налогообложением: Будущее корпоративной налоговой службы. М.: Альпина Паблишер, 2012. С. 315

Приложение И

Систематизация подходов к дефиниции «бенчмаркинг»

Определение	Автор
Зарубежные авторы	
Сопоставление результатов бизнеса фирмы с другими компаниями. Их цель – генерировать эффективные предложения по улучшению деятельности, а также разработка соответствующих внутрикорпоративных стандартов.	Д. Аакер ⁴⁷⁰
Сопоставление процессов, практики, работы и продуктов компании с лучшими в мире производственными и сбытовыми процессами, практиками работы и продуктами других отраслей.	Д. Аакер, В. Кумар, Дж. Дэй ⁴⁷¹
Постоянное измерение и сравнение отдельно взятого бизнес-процесса с эталонным процессом ведущей организации для сбора информации, которая поможет рассматриваемому предприятию определить цель своего совершенствования и провести мероприятия по улучшению работы.	Б. Андерсен ⁴⁷²
Центральная сущность – изучение, а затем осуществление действий, направленных на улучшение процессов и управления.	Р. Ахмед (Ahmed, Rafiq) ⁴⁷³
Постоянный поиск, адаптация и внедрение передовых методик, позволяющих добиваться наилучших результатов.	К. Боган, М. Инглиш ⁴⁷⁴
Анализ конкретных приемов, заимствование выгод, полученных на основе анализа опыта других компаний и использование в собственной компании лучших приемов, привнесенных извне.	Л. Боссиди ⁴⁷⁵
Это процесс, при помощи которого организация обучается и который смоделирован по процессу обучения человека.	Ф. Боуерс ⁴⁷⁶
Вид деятельности, связанной с клиентами, технологией, культурой предпринимательства, осуществляется в планировании, с ориентацией на создание ценности и компетентность.	В. Брукхард (Bruckhardt. W.) ⁴⁷⁷
Стандарт совершенства или достижений, по сравнению с которыми оцениваются соответствующие показатели.	С. Букхарт ⁴⁷⁸
Инструмент для усовершенствования, достигнутого через сравнение с другими организациями, признанными	К. Бхутта, Ф. Хак (K. Bhutta,

⁴⁷⁰ Аакер Д. Стратегическое рыночное управление. 7-е изд. СПб.: Питер, 2007. С. 183

⁴⁷¹ Аакер Д., Кумар В., Дэй Дж. Маркетинговые исследования. 7-е издание. СПб., Питер, 2004. С. 82

⁴⁷² Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 195

⁴⁷³ Kuro P. Revising the concept and forms of benchmarking // Benchmarking: An International Journal, 2003, Vol. 10. No. 3, P. 225

⁴⁷⁴ Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий. М.: Вершина, 2006. С. 18

⁴⁷⁵ Цит. по Хэрри М., Шредер Р. 6 SIGMA – М.: ЭКСМО 2003. С. .

⁴⁷⁶ URL: http://www.benchmarkingclub.ru/maslov_ds012006.html.

⁴⁷⁷ Цит по Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 223

⁴⁷⁸ Цит по Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий. М.: Вершина, 2006. С. 17

Продолжение приложения И

лучшими в своей области	F. Нуq ⁴⁷⁹
Это метод или инструмент для повышения эффективности работы и достижения высокого качества через стремление стать лучшим в своей области.	И. Бидл, К. Сирстон (I. Beadle, K. Searstone) ⁴⁸⁰
Процесс непрерывного сравнения работы компании по выполнению критических требований потребителя с лучшими образцами в отрасли (прямыми конкурентами) или классе (компаниями, известными своим превосходством в выполнении определенных функций) с целью определить, что подлежит улучшению.	Х. Вазири (H. Vaziri) ⁴⁸¹
Межфирменный сравнительный анализ, оценка операций и деятельности фирмы по сравнению с мировыми лидерами в данном бизнесе – может проводиться и с применением финансовых коэффициентов. В дополнение к сравнению коэффициентов со среднеотраслевыми значениями можно сравнивать их с показателями мировых лидеров в данной сфере бизнеса.	Дж. Ван Хорн, Дж. Вахович мл. ⁴⁸²
Процедура установления собственных институциональных требований (законов, стандартов) работы промышленного предприятия в соответствии с концепцией TQM, основанной на знании состояния дел в лучших промышленных предприятиях отрасли, к которым принадлежит промышленное предприятие, а также в передовых промышленных предприятий в смежных отраслях во всемирном масштабе, мастерства непосредственных конкурентов и/или предыдущих действий самого промышленного предприятия.	Ван Юй ⁴⁸³
Процесс систематического и непрерывного измерения: оценка процессов предприятия и их сравнение с процессами предприятий-лидеров в мире в целях получения информации, для усовершенствования собственной деятельности. Практика установления целевых значений и выбора проекта перемен, основанная на сравнении процессов организации с лучшей практикой в отрасли.	Г. Ватсон ⁴⁸⁴ (G.H. Watson) Г. Ватсон ⁴⁸⁵
Это способ оценки стратегий и целей работы в сравнении с первоклассными компаниями для гарантий	Р. Венетуччи (Venetucci R.) ⁴⁸⁶

⁴⁷⁹ Bhutta K.S., Нуq F. Benchmarking – Best practices: an integrated approach// Benchmarking An International Journal, 1999, vol. 6, No 3, pp. 255

⁴⁸⁰ Beadle I., Searstone K. An investigation into the use of benchmarking within quality programmes, in Kanji, G.K. ed, Total Quality Managment: proceedings of the first world congress, Chapman and Hfl, London, 1995. P. 509

⁴⁸¹ Vaziri H.K. Using competitive benchmarking to set goals. Quality Progress, 1992, October, P. 81

⁴⁸² Ван Хорн Дж. К., Вахович мл. Дж. М. Основы финансового менеджмента. М.: ИД «Вильямс», 2003. С. 192

⁴⁸³ Ван Юй. Бенчмаркинг-резервы повышения качества продукции промышленных предприятий Китая : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Тамбов, 2004. С. 10

⁴⁸⁴ Watson G.H. Strategic Benchmarking: How to Rate your Company's Performance Against the World's Best. New York: John Wiley. 1993. P. 16

⁴⁸⁵ Ватсон Г. Методология «Шесть сигм» для лидеров, или Как достичь 3,4 дефекта на миллион возможностей. М.: Стандарты и качество, 2006. С. 213

⁴⁸⁶ Venetucci R. Benchmarking: A Reality Check for Strategy and Performance // Production and Inventory Management Journal. 1992 / Vol. 33 No 4 P. 32

Продолжение приложения И

долгосрочного положения на рынке.	
Это упорядоченный процесс, который компания начинает с серьезного поиска и определения организаций, обладающих передовым опытом, а затем переходит к внимательному изучению собственной практики и эффективности, к систематическим посещениям выбранной компании и проведение интервью, и завершает анализом результатов, подготовкой рекомендаций и их реализацией.	Д.А. Гарвин (D.A. Garvin) ⁴⁸⁷
Процесс измерения характеристик продукции, услуг и порядка выполнения работ относительно лучших организаций в классе. Задача подобного анализа – провести мероприятия, позволяющие выйти на уровень лучших (передовых!) в классе и превзойти его.	Дж. Гонзалес-Прадо ⁴⁸⁸
Бенчмаркинг по отношению к лучшему – механизм приобретения знаний.	Р. Грант ⁴⁸⁹
Методология самообучения компании, основанная на структурированном должным образом сопоставлении собственной практики с лучшими образцами и высшими достижениями, независимо от отраслевой принадлежности, культурных особенностей, размеров и функций носителей передового опыта.	Н. Григ, С. Уэлч, Р. Манн ⁴⁹⁰
Сравнение с другими предприятиями или с другими подразделениями и перенятие опыта у тех, кто лучше в деятельности, функциях или процессах, нуждающихся в изменениях, является хорошим способом стимулирования преобразования на предприятиях.	Л. Густафсон ⁴⁹¹
Передовой опыт – любая практика, которая работает лучше всего на вас.	С. Джонсон (Johnson S.) ⁴⁹²
Постоянный процесс измерения продукции услуг компании, а также видов ее деятельности и сравнения получаемых результатов с лучшими аналогичными показателями других организаций, которые могут быть по отношению к компании как внутренними структурами, так и внешними.	К. Друри ⁴⁹³
Во-первых, компании должны изучать лучшие методы или процессы, которые приводят к результатам мирового класса на эксплуатационном уровне. Это - восемь аспектов делового превосходства. Во-вторых, поиск лучших методов работы на стратегическом уровне, которые могут	М. Заири, М. Ёзеф ⁴⁹⁴

⁴⁸⁷ Гарвин Д.А. Создание научающейся организации: // Управление знаниями: Хрестоматия; под ред. Т.Е. Андреевой, Т.Ю. Гутниковой. СПб.: Изд-во «Высшая школа менеджмента», 2009. С. 121

⁴⁸⁸ Gonzalez-Prado G.F. The Best Approaches for Benchmarking and its Application to Quality. – 44th European Quality Congress Proceedings, 2000, vol. S, p. 304

⁴⁸⁹ Грант Р. Современный стратегический анализ. 7-е изд. СПб.: Питер, 2012. С. 178

⁴⁹⁰ Григ Н., Уэлч С., Манн Р. Бенчмаркинг – реальный опыт // Стандарты и качество. 2005. № 9. С. 56

⁴⁹¹ Бенчмаркинг в сфере услуг: монография / Ж.В. Горностаева [и др.]; ГОУ ВПО «Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса». Шахты: ГОУ ВПО «ЮРГУЭС». 2009. С. 14

⁴⁹² Johnson S., Pakistan's 9th International Convention on Quality Improvement November 14 – 15, 2005 – Karachi, Pakistan. P. 14

⁴⁹³ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 26

⁴⁹⁴ Zairi M., Youssef M. A., 1996, Benchmarking for Quality Management and Technology Vol. 3 No. 1, pp. 45

Продолжение приложения И

привести к превосходству в ключевых стратегических областях: оценка клиентов, удовлетворение работников, положение на рынке и финансовая деятельность.	
Методологическое сравнение собственных процессов и продуктов с процессами и продуктами лучших для сравнения компаний-партнеров на основе определенных критериев.	Г. Зиберт, Ш. Кемпф ⁴⁹⁵
Постоянный, систематический процесс сравнения собственной эффективности, выражающейся в производительности, качестве и организации рабочих процессов, с компаний, являющимися лучшими.	Б.Карлеф, С. Остблум ⁴⁹⁶
Процесс непрерывного измерения и сравнения собственных организационных процессов и процессов в ведущих организациях, позволяющий получить информацию, которая поможет собственной организации определить и претворить в жизнь улучшения.	М. Кей, М. Дайсон ⁴⁹⁷ (M. Kaye, M. Dyason)
Контрольные сравнения, используемые для определения стержневых способностей компании.	Э. Кемпбелл, К. Саммерс Лачс ⁴⁹⁸
Непрерывный процесс оценки уровня продукции, услуг и методов работы на основе сравнения с самыми сильными конкурентами или теми компаниями, признанные лидерами.	Д.Т. Кернз ⁴⁹⁹ , исполнительный директор «Ксерокс»
Бенчмаркинг обращается в основном к процессу анализа и использования лучших методов, обеспечивающих возможности повысить качество.	Кулмала ⁵⁰⁰ (Kulmala)
Постоянный процесс изучения и оценки товаров, услуг и опыта производства сильных конкурентов или компаний, являющихся лидерами в своих областях	Р. Кэмп (R. Camp) ⁵⁰¹ Benchmarking:
Бенчмаркинг представляет собой поиск и применение на практике лучших методов организации производственных процессов [с.14]. Общий бенчмаркинг заключается в сравнении рабочего процесса с аналогичным процессом другой компании, которая как предполагается, применяет передовые методы организации производственных процессов [с. 75].	Р. Кэмп ⁵⁰²
Это метод сравнения, относящийся к инструментам	Ф. Лютенс ⁵⁰³

⁴⁹⁵ Зиберт Г., Кемпф Ш. Бенчмаркинг. Руководство для практиков. М.: КИА центр, 2006. С. 11

⁴⁹⁶ Цит. по Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: Монография. М.: КноРус, 2009. С. 25

⁴⁹⁷ Kaye M., Dyason M. Benchmarking for Strategic Advantage. 44th European Quality Congress Proceedings. 2000. vol. 1, p. 227

⁴⁹⁸ Кемпбелл Э., Саммерс Лачс К. Стратегический синергизм. 2-е изд. СПб.: Питер, 2004. С. 179

⁴⁹⁹ Данилов И.П., Данилова Т.В. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия. М.: РИА «Стандарты и качество». 2005. С. 15

⁵⁰⁰ Kuro P. Revising the concept and forms of benchmarking // Benchmarking: An International Journal. 2003. Vol. 10. No. 3. P. 225

⁵⁰¹ Camp R. C. Benchmarking: The search for industry best that lead to superior performance. Milwaukee, Wis.: Quality Press and White Plains, N.Y.: Quality Resources. 1989.

⁵⁰² Кэмп С. Роберт. Легальный промышленный шпионаж: Бенчмаркинг бизнес-процессов: технологии поиска и внедрение лучших методов работы ваших конкурентов. Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2004. С. 14,75

Продолжение приложения И

реинжиниринга и предназначенный для сопоставления принципов работы компании с наиболее успешными примерами из практики других организаций с целью определения изменений, которые могли бы привести к высококачественным результатам.	
Использование методов управления других успешно работающих компаний, при выявлении слабых сторон деятельности своей компании на основе методов сравнения.	Й. Охината ⁵⁰⁴ (Y. Ohinata)
Систематический поиск, изучение лучшей практики конкурентов, постоянное сравнение желаемых изменений и результатов бизнеса с созданной эталонной моделью собственной организации бизнеса.	Реген Вернер ⁵⁰⁵
Процесс анализа деятельности компании в целях выявления областей, требующих положительных изменений в рамках программ непрерывного совершенствования [с.11]. Непрерывный и бесконечный процесс развития компании для поддержания ее на достигнутом уровне делового совершенства [с.217].	Р. Рейдер ⁵⁰⁶
Понимание за счет чего другие организации делают что-то лучше, чем ваша компания, чтобы перенять их опыт и догнать или перегнать конкурентов.	У. Рудемиус ⁵⁰⁷
Это процесс идентификации, понимания и усвоения передовой мировой практики и процессов с целью помочь организациям улучшить их деятельность.	Е. Сегеди, Г. Мико ⁵⁰⁸ (E. Szegedi, G. Miko)
Непрерывный систематический процесс оценки продукции, услуг, рабочих процессов организаций, признанных образцами передовой практики, с целью продвижения организационных усовершенствований	М. Спендолини ⁵⁰⁹
Метод поиска идей для обучающейся организации.	М. Спендолини ⁵¹⁰
Концепция, не имитации, а помощи в освоении инноваций.	Томпсон, Кокс ⁵¹¹ (Thompson, Cox)
Совокупность управленческих инструментов, таких как глобальное управление	Т. Фури ⁵¹² (T. Furey)
Аналитический процесс точного измерения и	Д. Хан,

⁵⁰³ Лютенс, Ф. Организационное поведение. Учебник для вузов. М.: ИНФРА-М, 1999. С. 17

⁵⁰⁴ Цит по Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 223

⁵⁰⁵ Реген Вернер. Формирование конкурентоспособной стратегии зарубежной компании на российском строительном рынке, основанной на самоорганизации: дис. ... д-ра экон. наук. Санкт-Петербург, 2005. С. 110

⁵⁰⁶ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С.11, 217

⁵⁰⁷ Рудемиус У. Маркетинг. – М.: ДеНово, 2001. С. 41

⁵⁰⁸ Szegedi E., Miko G. Benchmarking for Business Excellence. 44th European Quality Congress Proceedings, 2000 Vol. 3. P. 227

⁵⁰⁹ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. Под общ. ред.: В. Иванова (Россия), С. Клесовой (Франция), П. Линдхольма (Германия) и др. М.: ЦИПРАН РАН, 2006. С. 36

⁵¹⁰ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009. С. 46

⁵¹¹ Dattakumar R., R. Jagadeesh/ A review of literature on Benchmarking P. 186. www oulu.fi/w5w/benchmarking/artikkelit/dattakumar

⁵¹² Цит по Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 223

Продолжение приложения И

сравнения всех операций по разработке и производству продуктов, осуществляемых на собственном предприятии с тем, как это делается в компаниях мирового класса.	Х. Хунгенберг ⁵¹³
Систематический способ, определения, понимания и развития наилучших по качеству продуктов, услуг, дизайна, оборудования, процессов и практик с целью улучшения реальной эффективности вашей организации [с. 30]. Непрерывный процесс, открывающий, изучающий и оценивающий все лучшее в других организациях с целью использования полученных знаний в работе своей организации [с. 35].	Х. Харрингтон, Дж. Харрингтон ⁵¹⁴
Систематическое изучение, осознание и творческое внедрение лучших процессов, продуктов, услуг, дизайна, оборудования и практических подходов для улучшения реального функционирования организации. Это достигается за счет детального понимания рабочих процессов организации и их дальнейшей адаптации к аналогичным процессам в другой компании.	Дж. Харрингтон ⁵¹⁵
Инструмент, для достижения целей, повышения качества и сокращения затрат.	Дж. Хаусли (J. Housley) ⁵¹⁶
Инструмент, который идентифицирует «лучшие действия», осуществляя сравнения процесса, и внутри и вне вашей организации.	М. Чернецки ⁵¹⁷ (М. Czarnecki)
Выявление конкурентов и компаний других отраслей, являющихся лидерами в какой-либо сфере деятельности, и последующее сравнение их результатов с собственными.	Р. Экклз ⁵¹⁸
Способ помочь созданию лучшей в своем классе ... службы, ... способ оценить свою эффективность – обменяться опытом с коллегами по бизнесу.	Т. Элгуд ⁵¹⁹
Российские авторы	
Систематически организованный процесс научения тому лучшему, что порождается в движении, нацеленном на повышение качеств. Он сосредоточен на обучении, повышающем производительность.	Н.М. Абдикеев, А.Д. Киселев ⁵²⁰
Метод поиска и внедрения наиболее успешных инноваций на всех уровнях предприятия с целью увеличения	И.А. Аренков, Е.Г. Багиев, В.В. Томилов ⁵²¹

⁵¹³ Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 254

⁵¹⁴ Харрингтон Х. Дж., Харрингтон Дж. С. Бенчмаркинг в лучшем виде! / Пер. с англ. под ред. Б.Л. Резниченко. – СПб.: Питер, 2004. С. 30, 35

⁵¹⁵ Харрингтон Дж. Совершенство управления ресурсами. М.: РИА «Стандарты и качество», 2008. С. 295-296

⁵¹⁶ Housley J. Benchmarking – is it worth it? Perspectives, volume 3, number 3, autumn 1999. P.74

⁵¹⁷ Czarnecki M. T. Benchmarking Strategies in Accounting and Finance. New York American : Institute of Certified Public Accountants, 1995. P. 1-2

⁵¹⁸ Экклз Р. Дж. Манифест революции в оценке работы компаний / Измерение результативности компании. М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009. С. 39

⁵¹⁹ Элгуд Т. Эффективное управление налогообложением: Будущее корпоративной налоговой службы. М.: Альпина Паблишер, 2012. С. 318

⁵²⁰ Абдикеев Н.М., Киселев А.Д. Управление знаниями корпорации и реинжиниринг бизнеса: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2011. С. 129

⁵²¹ Аренков И.А., Багиев Е.Г., Томилов В.В. Инновационный потенциал фирмы: стратегия развития. СПб: Изд-во СПбГУЭФ, 2001. С. 46

Продолжение приложения И

конкурентоспособности.	
Способ оценки стратегий и целей работы организации в сравнении с первоклассными предпринимательскими организациями для определения своего места на рынке.	А. Асаул ⁵²²
Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики» (бенчмаркинг) – это метод совершенствования деятельности организаций и повышения их производительности на основе меж- и/или внутриорганизационной оценки и сравнения показателей, процессов и технологий деятельности с последующим изучением и применением лучшего опыта в своей системе управления. При этом в качестве лучшей деловой практики могут выступать как передовые методы и технологии управления, так и методы/ технологии, показавшие свое относительное превосходство среди участников данного конкретного сопоставления.	Э.А. Белокоровин ⁵²³
Один из методов стратегического анализа деятельности предприятия, основанный на результатах сравнения важнейших ее показателей с показателями предприятий конкурентов и отраслю в целом	И.А. Бланк ⁵²⁴
Концепция, предполагающая естественное развитие у компаний стремления к непрерывному совершенствованию, и сам процесс совершенствования. Это поиск идей, их адаптация и последующее использование на практике. Сравнительный анализ конкурентных преимуществ и осознание необходимости изменений – это лишь первый шаг... Важнейшим компонентом концепции бенчмаркинга являются внутрифирменные технологии ведения бизнеса, на основе которых и определяются критерии и степени сравнения	В.В. Богалдин-Малых ⁵²⁵
Метод, включающий идентификацию лидеров отрасли, сравнение	А. Н. Быстрова ⁵²⁶
Внутриорганизационный процесс, направленный на усиление позиции компании в конкурентной среде, но сравнительный анализ деятельности с другими компаниями дает больше возможности для развития компании.	О.Б. Вахрушева ⁵²⁷
Это, во-первых, сравнение своих показателей с показателями других организаций: конкурентами и	Н.В. Владимцев, И.А. Елшина ⁵²⁸

⁵²² Асаул А. Становление предпринимательской деятельности в контексте парадигмы глобализации экономики. а Юбилейное собрание членов Международного Союза Экономистов «Мировая экономика и международные экономические связи», Дубровники, Хорватия, 11-18 октября 2001

⁵²³ Белокоровин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 23.00.02. М.: 2006. С. 31

⁵²⁴ Бланк И.А. Финансовая стратегия предприятия. Киев: Эльга: Ника-Центр, 2006. С. 688

⁵²⁵ Богалдин-Малых В.В. Современный маркетинг в российском бизнесе. Тактика «черного ящика» в рискованной неопределенности. Предпринимательские функциональные операционные стратегии: Учеб. пособие – М.: Изд. МПСИ, Воронеж: Изд. НПО «МОДЭК», 2010. С. 246

⁵²⁶ Быстрова А.Н. Интегрированный управленческий учет инновационной деятельности в условиях информационной экономики: дис. ... канд. экон. наук, 08.00.12. Екатеринбург. 2010. С. 120

⁵²⁷ Вахрушева О.Б. Управленческий учет: курс лекций. М.: Эксмо, 2010. С. 89

⁵²⁸ Владимцев Н.В., Елшина И.А., Формирование инфраструктуры бенчмаркинга: инструменты эталонного сопоставления в маркетинговых исследованиях // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 10. С. 37

Продолжение приложения И

организациями-лидерами, во-вторых, изучение и применение успешного опыта других у себя в организации.	
Искусство нахождения или выявления того, что другие делают лучше всех, с последующим изучением, усовершенствованием и применением этих методов работы [с. 5]. Стратегический бенчмаркинг – это взаимосвязь методологии стратегического планирования и процесса бенчмаркинга, конечным результатом которого является нахождение уникальных возможностей, необходимых для	Н. А. Воеводина, А. В. Кулагина, Е. Ю. Логинова, В.Б. Толберг ⁵²⁹
Всеобъемлющее сопоставление финансовой и экономической эффективности предприятий. Сравнительный анализ эффективности предприятий на основе взаимосвязанных показателей. В качестве эталонных образцов (или точек отсчета) выступает соотношение затрат и выгод, учитываются также характерные особенности предприятий конкретной отрасли или средние показатели по отрасли... завоевание преимуществ. ...вклад в стратегический план для руководства компании ⁵³⁰	Д.А. Волошин ⁵³¹
Всеобъемлющее сопоставление финансовой и экономической эффективности компаний. Сравнительный анализ эффективности компаний, основанный на выборе взаимосвязанных показателей.	Д.А. Волошин, О.Е. Николаева ⁵³²
Систематический процесс выявления лучших организаций и оценки их продукции и методов производства с целью использования передового опыта этих организаций	А.Л. Гапоненко, А.П. Панкрухин ⁵³³
Тестирование относительно эталона. Назначение данного деяния – изучение и освоение передового опыта.	Г.Е. Герасимова ⁵³⁴
Непрерывный процесс поиска, исследования и реализации передовых технологий работы наиболее успешных организаций, подразделений, отдельных специалистов в практику тестируемого предприятия с целью повышения его конкурентоспособности на основе совершенствования бизнес-процессов.	И.Н. Гераськина ⁵³⁵
Методика управления, направленная на улучшение качества и достижение превосходства в конкурентной борьбе.	В.И. Гиссин ⁵³⁶

⁵²⁹ Воеводина Н.А., Кулагина А.В., Логинова Е.Ю., Толберг В.Б. Бенчмаркинг – инструмент развития конкурентных преимуществ. М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. С. 5,56

⁵³⁰ Волошин Д.А. Анализ и оценка эффективности системы управленческого учета на предприятии : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 [Текст] / Волошин Дмитрий Александрович. – М., 2008. С. 131, 56

⁵³¹ Волошин Д.А. Бенчмаркинг – элемент эффективной системы управленческого учета // Аудиторские ведомости. 2008, № 1. С.74

⁵³² Волошин Д.А., Николаева О.Е., Бенчмаркинг как один из инструментов оценки эффективности системы управленческого учета на предприятии // Управленческий учет. 2010. № 8. С.24

⁵³³ Гапоненко А.Л. Стратегическое управление: учебник. М.: Омега-Л, 2004. С. 410-411

⁵³⁴ Эталонное тестирование (бенчмаркинг). Серия «Все о качестве. Зарубежный опыт». Выпуск 32. 2002. М.: НТК «Трек», 2002. С. 3

⁵³⁵ Гераськина И.Н. Формирование стратегических решений промышленного предприятия на основе бенчмаркинга : автореф. дис. ... кан. экон. наук : 08.00.05. Саранск, 2009. С. 8

⁵³⁶ Гиссин В.И. Управление качеством. М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003. С.385

Продолжение приложения И

<p>Представляет собой систематическую деятельность, направленную на поиск, оценку и учебу на лучших примерах, независимо от их размера, сферы бизнеса и географического положения. Бенчмаркинг представляет собой искусство обнаружения того, что другие делают лучше, изучение, усовершенствование и применение их методов работы.</p>	Т.Г. Голубева ⁵³⁷
<p>Это механизм сравнительного анализа эффективности работы одной компании с показателями других, более успешных, фирм [с. 13]. Метод обретения конкурентных преимуществ и повышения конкурентоспособности субъекта предпринимательства за счет поиска, изучения и адаптации к собственным условиям наилучших методов осуществления бизнес-процессов вне зависимости от сферы их применения, посредством чего удовлетворяются возвышающиеся потребности рынка [с. 15].</p>	Ж. Горностаева ⁵³⁸
<p>Представляет собой систематическую деятельность, направленную на поиск лучших достижений компаний-конкурентов, оценку и учебу на лучших примерах, независимо от их размера, сферы бизнеса и географического положения [с.6].</p> <p>Искусство обнаружения того, что другие делают лучше нас, и изучение, усовершенствование, применение их методов работы на практике [с.7].</p>	В.В. Градобоев ⁵³⁹
<p>Поиск и изучение наилучших методов и способов производства в целях осуществления на своем предприятии технологического процесса <i>еще</i> лучше и производительнее [с. 46].</p> <p>Гибкая система, синхронизирующая стратегическое и тактическое управление, позволяющая обеспечить непрерывное устойчивое развитие организации на инновационной основе в условиях глобализации экономики и гиперконкуренции [с.51].</p>	Ю. Б. Гришина ⁵⁴⁰
<p>Многосторонний инструмент, который может применяться различными способами и охватывать различные предметы эталонного сопоставления, чтобы отвечать самому широкому диапазону требований к улучшению.</p>	Л.В. Давыдова, В.В. Гордина ⁵⁴¹
<p>Передовая технология конкурентного анализа, концепция развития стремления к непрерывному совершенствованию, процесс совершенствования.</p> <p>Также бенчмаркинг имеет философское определение: быть достаточно умным, чтобы признавать: всегда есть</p>	И.П. Данилов, Т.В. Данилова ⁵⁴²

⁵³⁷ Голубева Т.Г. Бенчмаркинг процессов. Конспект лекций. М.: Европейский центр по качеству, 2006. С. 5

⁵³⁸ Бенчмаркинг в сфере услуг: монография. Ж.В. Горностаева и др. Шахты, ГОУВПО ЮРГУЭС, 2009. С.13,15

⁵³⁹ Градобоев В.В. Формирование стратегии бенчмаркинга: зарубежный опыт и российская практика : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14. М., 2007. С. 6, 7

⁵⁴⁰ Гришина Ю. Б. Повышение конкурентоспособности организаций промышленности на основе бенчмаркинга : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. М., 2006. С.46, 51

⁵⁴¹ Давыдова Л.В., Гордина В.В. Бенчмаркинг как метод управления финансовой устойчивостью предприятий региона // Региональная экономика: теория и практика. 2010. № 6. С. 35

⁵⁴² Данилов И.П., Данилова Т.В. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия. М.: РИА «Стандарты и качество». 2005. С. 16

Продолжение приложения И

кто-то, кто в чем-то лучше вас; – быть достаточно мудрым, чтобы учиться у него, а затем догнать и перегнать учителя.	
Непрерывный процесс совершенствования фирмы выявления и усвоения нововведений передовых фирм с целью повышения передовых фирм для улучшения своей конкурентоспособности и выхода на лидерские позиции. Это мониторинг лидерства [с.128]. Непрерывный процесс сравнения и оценки продуктов, методов, показателей фирмы с другими фирмами-лидерами с целью совершенствования системы управления [с.554].	В.А. Долятовский, В.Н. Долятовская, А.И. Касаков, И.К. Коханенко ⁵⁴³
Непрерывный процесс, открывающий и оценивающий все лучшее в других организациях с целью использования полученных знаний в работе своей организации.	В.В. Ефимов, И.В. Храмова ⁵⁴⁴
Исследование технологии, технологических процессов и методов организаций производства и сбыта продукции на лучших предприятиях партнеров и конкурентов в целях повышения эффективности собственной фирмы. Метод анализа превосходства и оценки конкурентных преимуществ партнеров и конкурентов однотипной или смежной отрасли в целях изучения и использования лучшего, чтобы собственная фирма стала еще лучше (принцип от лучшего к лучшему).	И.Н. Жук ⁵⁴⁵
Методология, направленная на измерение события с целью сравнить его с лучшим, в чем бы это лучшее ни состояло, и затем адаптировать его к собственной ситуации и условиям.	В. Иванов, С. Клесова, П. Линдхольм ⁵⁴⁶
Специальный методический инструмент стратегического анализа	И.В. Зенкина ⁵⁴⁷
Современный инструмент управления, направленный на приобретения конкурентных преимуществ, формирование стратегии развития организации путем поиска, изучения, адаптации, внедрения и совершенствования лучшего опыта партнеров и конкурентов на отраслевом, межотраслевом, национальном и международных уровнях.	И.Н. Иванов, Д.Ю. Фукова ⁵⁴⁸
Процесс систематического и непрерывного измерения: оценка процессов предприятия и их сравнение с процессом предприятий-лидеров в мире с целью получения	С. Иванов ⁵⁴⁹

⁵⁴³ Долятовский В.А., Касаков А.И., Коханенко И.К. Методы эволюции и синергетической экономики в управлении. Монография: Отрадная, РГЭУ, ИУБиП, ОГИ, 2001. С. 128, 554

⁵⁴⁴ Ефимов В.В., Храмова И.В. Бенчмаркинг как инструмент делового совершенствования. Ульяновск: УлГТУ, 2006. С. 10

⁵⁴⁵ Жук И.Н. Управление: словарь-справочник. М.: Анкил, 2008. С. 119

⁵⁴⁶ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. Под общ. ред.: В. Иванова, С. Клесовой, П. Линдхольма и др. М.: ЦИПРАН РАН, 2006. С. 29

⁵⁴⁷ Зенкина И.В. Развитие методологии стратегического анализа хозяйственной деятельности коммерческих организаций : монография. М.: РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2013. С. 108

⁵⁴⁸ Иванов И.Н., Фукова Д.Ю. Конкурентный анализ. Бенчмаркинг // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 22. С. 53

⁵⁴⁹ Цит. по Данилов И.П., Данилова Т.В. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия. М.: РИА «Стандарты и качество». 2005. С. 15

Продолжение приложения И

информации, полезной для усовершенствования собственной характеристики.	
Это методика изучения, сравнительного анализа и внедрения лучших методов ведения бизнеса.	Р. Исаев ⁵⁵⁰
Постоянный поиск лучших бизнес-практик как во внешней среде (отраслевые конкуренты и лидеры в других областях), так и внутри своей организации (отдельные бизнес-процессы и функции), их изучение и внедрение с целью достижения наибольшей эффективности.	О.В. Карпец ⁵⁵¹
Системная совокупность процессов рыночной устойчивости ведущих конкурентов, обеспечивающая эффективную работу фирмы.	А.В. Коротков, И.М. Синяева ⁵⁵²
Методология менеджмента, основной концептуальный принцип – ориентация на лидерство, повышение конкурентоспособности, перманентное развитие, предполагающее разработку программ улучшения качества продукции.	Б.Л. Кузнецов ⁵⁵³
Эволюционная методология эффективного совершенствования экономических систем на основе достоверных результатов традиционной логики сравнения с наилучшими из аналогичных систем [с. 30]. Непрерывный исторически преемственный коммуникативный процесс, в ходе которого создаются новые представления о бизнес-процессах [с. 39]. Системно-синергетическая концепция управления производством, организацией, экономикой, экологией, качеством, безопасностью [с.96].	Б.Л.Кузнецов, М.И. Шарамко ⁵⁵⁴
Методология инновационного поведения компании, заимствующей и осваивающей передовой опыт [с.5]. Способ оценки стратегий и целей работы организации в сравнении с первоклассными предпринимательскими организациями для определения своего места на конкретном рынке [с.6]. В узком смысле «эталонное тестирование - сравнительный анализ бизнес-процессов (САБП) [с. 7]. Особый вид предпринимательства, осуществляемый в организационно-управленческой области [с. 41].	М.И. Кузнецов ⁵⁵⁵
Средство улучшения деятельности организационно-управляющей системы	С.П. Кукура ⁵⁵⁶
Улучшение деятельности посредством обучения	О.В. Лесникова ⁵⁵⁷

⁵⁵⁰ Исаев Р. Бизнес-инжиниринг и управление в коммерческом банке. М.: Голос-Пресс, 2009. С. 286

⁵⁵¹ Карпец О.В. Бенчмаркинг: учеб. пособ. Владивосток: Изд-во Дальневосточного университета, 2007. С. 11

⁵⁵² Управление маркетингом: учеб. пособие для студентов вузов; под ред. А.В. Короткова, И.М. Синяевой. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. С. 441

⁵⁵³ Кузнецов Б.Л. Синергетический менеджмент в машиностроении. Набереж. Челны: Изд-во Камского гос. политехн. ин-та, 2003. С. 302

⁵⁵⁴ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг: Учебное пособие. Набереж. Челны: Изд-во Камской госуд. инж.-экон. акад., 2007. С. 30, 39, 96

⁵⁵⁵ Кузнецов М.И. Методология управления в информационном обществе: сб. обзоров. ИНИОН РАН. М.: 2006. С. 5, 7, 41

⁵⁵⁶ Кукура С.П. Теория корпоративного управления. М.: ЗАО Издательство Экономика, 2004. С. 470

Продолжение приложения И

успешной практике других организаций. Бенчмаркинг представляет собой непрерывный процесс, включающий в себя совершенствование ключевых внутренних процессов, постоянный мониторинг деятельности, проведение новых сравнений с наилучшими исполнителями и поиск способов дальнейшего совершенствования.	
Процесс нахождения и изучения самых лучших из известных методов ведения бизнеса.	А.В. Лопин ⁵⁵⁸
Метод поиска наиболее эффективных инноваций на всех уровнях предприятия с целью увеличения его конкурентоспособности.	О.В. Макаренко ⁵⁵⁹
Метод совершенствования деятельности организаций и повышения их производительности на основе меж- и/или внутриорганизационной оценки и сравнения показателей, процессов и технологий деятельности с последующим изучением и применением лучшего опыта в своей системе управления. При этом в качестве лучшей деловой практики могут выступать как передовые методы и технологии управления, так и методы/ технологии, показавшие свое превосходство среди участников данного конкретного сопоставления.	Д.В. Маслов, Э.А. Белокоровин, Ю.В. Вылгина ⁵⁶⁰
Инновационный метод повышения конкурентоспособности организации на основе систематического поиска лучших практик и сравнительного анализа эффективности работы своей компании с показателями других, более успешных фирм для достижения конкурентных преимуществ.	Н.Н. Масюк, С.Н. Суров ⁵⁶¹
Определение прогрессивности бизнес-процессов по сравнению с аналогичными бизнес-процессами конкурентов... или других организаций, призванных лидерами в этой отрасли	М.В. Мельник, Е.В. Никитина, К.Ю. Бурцева ⁵⁶²
Систематический процесс выявления лучших организаций, оценки их продукции, технологий, методов с целью использования передового опыта этих компаний	Б.З. Мильнер, З.П. Румянцева, В.Г. Смирнова, А.В. Блиникова ⁵⁶³
Особый вид конкурентного анализа, связанный с наличием формализованного списка критериев, по которому	Е. А. Митрофанова, Л.В. Ивановская ⁵⁶⁴

⁵⁵⁷ Лесникова О.В. Управление инновациями на предприятиях индустрии гостеприимства: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. М.: 2009. С. 15

⁵⁵⁸ Лопин А.В. Бенчмаркинг производственного потенциала промышленного предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Волгоград, 2007. С.11

⁵⁵⁹ Макаренко О.В. Формирование инновационного потенциала промышленного предприятия на принципах бенчмаркинга. РЭиЖ. <http://www.e-rej.ru/Speakers0.htm> Articles/2006/Makarenko.pdf

⁵⁶⁰ Маслов Д.В., Белокоровин Э.А., Вылгина Ю.В. Современные инструменты управления: Бенчмаркинг: учебное пособие / ГОУВПО: ИГЭУ им. В.И. Ленина. Иваново, 2009. С. 17

⁵⁶¹ Масюк Н.Н., Суров С.Н. Бенчмаркинг конкурентоспособности санаторно-курортных организаций. Иваново: ИГТА, 2009. С. 25

⁵⁶² Сбалансированные показатели: содержание и интерпретация [Текст] : монография / Мельник М. В., Никитина Е. В., Бурцева К. Ю. ; М-во обр. и науки РФ, Тольятт. гос. ун-т. Тольятти: Кассандра, 2010. С. 33

⁵⁶³ Мильнер Б.З., Румянцева З.П., Смирнова В.Г., Блиникова А.В. Управление знаниями в корпорациях: Учебное пособие; под ред. Б.З. Мильнера. М.: Дело, 2006. С. 113-114

Продолжение приложения И

описывались бизнес-конкуренты	
<p>Продукт эволюционного развития концепции конкурентоспособности, предполагающий разработку программ улучшения качества продукции... в основе бенчмаркинга лежит сравнение продукта конкурента, или какой либо его части, с продуктом компании, проводящей анализ в целях повышения конкурентоспособности последнего.</p> <p>Инструмент менеджмента, используемый для выявления возможностей самосовершенствования, определения объектов совершенствования и стимулирования непрерывности данного процесса в целях повышения конкурентоспособности компании на международных рынках.</p>	<p>Е. Михайлова⁵⁶⁵</p> <p>Е.А. Михайлова⁵⁶⁶</p>
<p>Новая технология изучения бизнес-процессов и применение на этой основе успешных управленческих решений... Сравнительный анализ эффективности работы организаций на основе взаимосвязанных показателей</p>	<p>Н.Н. Никулина, Л. Ф. Суходоева, Е.Д. Тарасова⁵⁶⁷</p>
<p>Поиск и отбор лучших методов работ, которые приводят к первоклассным результатам.</p>	<p>Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова⁵⁶⁸</p>
<p>Метод обретения конкурентных преимуществ и повышения конкурентоспособности субъекта предпринимательства за счет поиска, изучения и адаптации к собственным условиям наилучших методов осуществления бизнес-процессов вне зависимости от сферы их применения, посредством чего удовлетворяются возвышающиеся потребности рынка [с. 5]. Анализ деятельности конкурентов, основанный на взаимодействии и сотрудничестве, с целью объединения и формирования качественно новых бизнес-процессов на базе опыта передовых международных организаций данной отрасли для улучшения конкурентных преимуществ на международном уровне [с. 97].</p>	<p>В.Н. Островская⁵⁶⁹</p>
<p>Сравнительный анализ работы своего бизнеса с передовым опытом конкурирующих компаний, а по мере необходимости – и с прочими успешными фирмами, даже работающими в других областях.</p>	<p>С. Пашутин⁵⁷⁰</p>
<p>Внутрифирменная детально – конкурентная</p>	<p>А.Н. Попов, Г.Н. Пряхин⁵⁷¹</p>

⁵⁶⁴ Митрофанова Е. А., Ивановская Л.В. Управление персоналом: теория и практика. Оценка результатов труда персонала и результатов деятельности подразделений службы управления персоналом: учебно-практическое пособие; под ред. А.Я. Кибанова. М.: Проспект, 2012. С. 49

⁵⁶⁵ Михайлова Е. Технологии бенчмаркинга // Маркетинг. спец. вып. № 1(23). М.: Центр маркетинговых исследований и менеджмента, 2004. С.4

⁵⁶⁶ Михайлова Е.А. Основы бенчмаркинга. М.: Юрист, 2002. С. 12

⁵⁶⁷ Никулина Н. Н. Бенчмаркетинг – технология изучения и применения комплексных решений в страховом бизнесе / Н. Н. Никулина, Л. Ф. Суходоева, Е. Д. Тарасова // Страховое дело. 2009. № 5. С. 14

⁵⁶⁸ Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: Учебник. М.: Издательство «Альфа-Пресс». 2006. С. 76

⁵⁶⁹ Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: Монография. М.: КноРус, 2009. С. 5, 97

⁵⁷⁰ Пашутин С. Бенчмаркинг или в поисках успешного опыта выживания на рынке / С. Пашутин // Фармацевтический вестник. 2006. № 11. С. 5, 23

⁵⁷¹ Попов А.Н., Пряхин Г.Н. Прогрессивные методики анализа в финансовом менеджменте: бенчмаркинг. Челябинск: ЧелГУ, 2004. С.63, 81

Продолжение приложения И

<p>стандартизация эффективности деятельности. С его помощью фирма непрерывно осуществляет самооценку, сравнивая себя с лидерами бизнеса во всем мире [с.63].</p> <p>Это инструмент для сравнения свойств одной компании с такими же свойствами других компаний. Он полезен при сравнении своих результатов с такими же свойствами других компаний. Он полезен при сравнении своих результатов деятельности с лидером в отрасли. Следуя за ним, всегда есть возможность проследить путь достижения делового успеха [с. 81].</p>	
<p>Продукт эволюционного развития конкурентоспособности, предполагающий сравнение продукта конкурента с продуктом организации, в результате которого разрабатываются пути улучшения качества продукции и, как следствие, - повышается уровень конкурентоспособности последнего. Бенчмаркинг – методика управления, направленная на улучшение качества и достижение превосходства в конкурентной борьбе.</p>	Д.В. Протасов ⁵⁷²
<p>Одно из направлений стратегического анализа. Главная его цель – на основе исследования надежно установить вероятность успеха предпринимательской деятельности, ключевых факторов ее успеха.</p>	В.С. Пудич ⁵⁷³
<p>Процесс, при помощи которого организация обучается и совершенствуется [с.224].</p> <p>Наиболее эффективное направление консалтинга [с.284].</p>	Л.Н. Растамханова ⁵⁷⁴
<p>Сравнительный анализ экономической эффективности работы одной компании, и показателей других, более успешных.</p>	Д. Ритвельдт, В. Качалин, Ю. Фуколова ⁵⁷⁵
<p>Это непрерывный систематизированный процесс усовершенствования различных аспектов деятельности компании.</p>	Л. Савицкая ⁵⁷⁶
<p>Это измерительный и аналитический процесс, который сравнивает деятельность предприятия, его внутренние процессы и методологии работы с соответствующими показателями на других предприятиях. За ориентировочный показатель (эталон) обычно берется лучший метод организации производственных работ или лучшее достижение предприятия в данной стране или в мире.</p>	К.Ю. Севенард ⁵⁷⁷

⁵⁷² Протасов Д.В. Теория и практика применения технологии бенчмаркинга для улучшения качества деятельности организации: монография. Тамбов: Изд-во Тамб. Гос. Техн. Ун-та, 2009. С. 4

⁵⁷³ Пудич В.С., Системные компоненты менеджмента: монография. В 2-х томах. Т. 1 / В.С. Пудич. Чебоксары: ИД «Пегас», 2009. С. 512

⁵⁷⁴ Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 224

⁵⁷⁵ Ритвельдт, Д. Сравнительный анализ эффективности предприятий как инструмент стратегического планирования / Д. Ритвельдт, В. Качалин. URL: http://www.vasilieva.narod.ru/ptpu/7_3_00.htm

⁵⁷⁶ Савицкая Л. Бенчмаркинг, или как достичь желаемого // Управление компанией. Киев: Стандарт, 2003. № 9. С. 15

⁵⁷⁷ Севенард К.Ю. Трансформация экономических знаний в области изучения конкурентоспособности стран. СПб.: Изд-во СПбГТУ, 2001. С.21

Продолжение приложения И

<p>Процесс постоянного измерения и сравнения методов и результатов работы организации, отдельных ее подразделений и функций, процессов, производимых товаров и услуг с организациями, выбранными образцами для подражания с целью сбора информации, которая поможет рассматриваемой организации определить направление своего совершенствования и провести мероприятия по улучшению работы и повышению конкурентоспособности.</p> <p>Рыночный институт нахождения и изучения самых лучших из известных методов ведения бизнеса и внедрения их в своей организации.</p>	Е.Е. Сидорова ⁵⁷⁸
<p>Разновидность организационных методов менеджмента, совокупность или система подходов, приемов, правил, средств и инструментов взаимодействия с объектами внутренней или внешней среды предприятия и воздействия на персонал, его функции и навыки с целью улучшения их результативности или качества.</p>	З.Г. Сипливая ⁵⁷⁹
<p>Оценки вероятности успеха предпринимательской деятельности, разработка мероприятий для обеспечения превосходства над конкурентом за счет высокого качества товаров и сервиса.</p>	О.А. Склярова ⁵⁸⁰
<p>Процесс управления качеством производимого продукта, проводится для анализа эффективности отдельных функций и процессов в организации. Сравняются не просто основные показатели работы двух или более организаций, а сопоставляются причины и результаты тех или иных действий.</p>	Е.С. Соколова ⁵⁸¹
<p>Метод обретения конкурентных преимуществ субъекта предпринимательства за счет поиска, изучения и адаптации к собственным условиям наилучших методов осуществления бизнес-процессов вне зависимости от сферы их применения.</p>	Ю.Н. Соловьева ⁵⁸²
<p>Сравнение ваших показателей и вашей ситуации со среднестатистическими показателями, трендами и лучшими практиками, которые есть у других организаций.</p>	С. Сотникова ⁵⁸³
<p>Бенчмаркинг, или эталонное оценивание - это способ сбора информации, используемый организациями с целью выявления наилучших практик других компаний.</p>	Р.Н. Сунгатуллина В.В. Загарских ⁵⁸⁴

⁵⁷⁸ Сидорова Е.Е. Институциональное обеспечение конкурентоспособности: бенчмаркинг: монография. ВолгГТУ. Волгоград, 2008. С. 3, 20

⁵⁷⁹ Сипливая З.Г. Развитие бенчмаркинга как метода управления маркетингом на предприятиях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Краснодар, 2006. С. 19

⁵⁸⁰ Склярова О.А. Маркетинговый анализ: текст лекций. Ростов н/Д. РГЭУ «РИНХ», 2005. С. 177

⁵⁸¹ Соколова Е.С. Методология оценки качества учетной информации : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. М., 2011. С. 7

⁵⁸² Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. Текст лекций. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2009 С. 49

⁵⁸³ Сотникова С. Бенчмаркинг персонала: опыт, проблемы, перспективы // Кадровик. Кадровый менеджмент. 2009. № 3. С. 7

⁵⁸⁴ Сунгатуллина Р.Н. Загарских В.В. Международный опыт организации управленческого учета. Международный бухгалтерский учет, 2012, № 12. С. 21

Продолжение приложения И

<p>Альтернативный метод стратегического планирования не от достигнутого, а по показателям конкурентов. Опора на опыт лучших способствует снижению риска, сокращению временных и финансовых затрат, связанных с наработкой собственных схем через экспериментирование. Использование бенчмаркинга позволяет предприятию создать команду внутренних консультантов, наработать опыт, подготовить базу для дальнейшего совершенствования организации и управления.</p>	С.Н. Суров ⁵⁸⁵
<p>Технология сопоставительного анализа и выявления проблемных зон в конкурентной рыночной среде с целью повышения качества процессов [с.7]. Процессно-интегрированная технология, выходящая за рамки функционального бенчмаркинга или бенчмаркинга отдельных финансовых инструментов. Главная задача финансового бенчмаркинга – диагностировать «недополученную стоимость» за счет финансовых решений и слабого функционирования финансовых служб (недостаточности компетенций) [45].</p>	Т.В. Теплова ⁵⁸⁶
<p>Механизм сравнительного анализа эффективности работы одной компании с показателями других более удачных фирм. Систематический процесс выявления лучших организаций и оценки их продукции и методов производства с целью использования передового опыта этих организаций.</p>	Ю. Фуколова, И. Шелухин, А. Белов ⁵⁸⁷
<p>Систематический процесс по выявлению, развитию и внедрению в организации лучших практик, в т.ч. систем, процессов, продуктов, услуг, функций, методов, приемов, инструментов и др., обеспечивающих повышение деятельности [с. 8].</p> <p>Жесткий технологический инструмент постоянного улучшения всех сфер деятельности организации, основанный на взаимном обмене достижениями [с. 37].</p>	С.В.Хайниш, Э.Т. Климова ⁵⁸⁸
<p>Непрерывное улучшение процесса соизмеримости продуктов, услуг и практического опыта по отношению к самым сильным конкурентам [с.65].</p> <p>Бенчмаркинг представляет собой искусство обнаружения того, что другие делают лучше и изучение, усовершенствование и применение их методов работы [с.66].</p> <p>Является видом деятельности, которая связана с клиентами, технологией и культурой предпринимательства и осуществляется при планировании, с ориентацией на создание</p>	А.А. Харин, И.Л. Коленский, Н.И. Пущенко ⁵⁸⁹

⁵⁸⁵ Суров С.Н. Повышение конкурентоспособности санаторно-курортных организаций на основе бенчмаркинга (на примере Московской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. М.: 2009. С. 14

⁵⁸⁶ Теплова Т.В. Управление инвестиционной деятельностью компании на основе стоимостного анализа : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05, 08.00.10. М., 2006. С. 7, 45

⁵⁸⁷ Фуколова Ю., Шелухин И., Белов А. Все лучшее – себе // Секрет фирмы. 2002. № 1. С. 45

⁵⁸⁸ Хайниш С.В., Климова Э.Т. Бенчмаркинг на предприятии как инструмент управления изменениями. М.: Едоториал УРСС, 2013. С. 8, 37

⁵⁸⁹ Управление инновациями : учеб. пособие для студ. вузов: в 3 кн. Кн. 2 : Управление финансами в инновационных процессах / А. А. Харин, И. Л. Коленский, Н. Н. Пущенко и др. / под ред. Ю. В. Шленова. М.: Высшая школа, 2003. С. 65, 66, 68

Продолжение приложения И

ценности и компетентность [с.68].	
Процедура сравнения аналогичных основополагающих показателей у конкурирующих между собой фирм.	А.Н. Хорин, В.Э. Керимов ⁵⁹⁰
Альтернативный метод стратегического планирования, в котором задания определяются на основе анализа показателей конкурентов. Технология бенчмаркинга объединяет в единую систему разработку стратегии, отраслевой анализ и анализ конкурентов.	В.Т. Чая, А.Д. Золотухина ⁵⁹¹
Процедура сравнения аналогичных основополагающих показателей у конкурирующих между собой фирм.	В.Т. Чая, Н.И. Чупахина ⁵⁹²
Сравнительный анализ бизнес-процессов.	А.Д. Шеремет О.Е Николаева, С.И. Полякова ⁵⁹³
Совокупность эффективных методов и процедур, способствующих существенному укреплению позиций компании на конкурентном рынке, и заключается в постоянном сравнении собственной продукции, услуг и, главное, технологий с продукцией, услугами и применяемыми технологиями нескольких различных компаний, причем не обязательно относящихся к одной определенной отрасли промышленности или сферы услуг.	К. Шмидт ⁵⁹⁴
Официальные и корпоративные подходы	
Методика проведения измерений и анализа, которая может использоваться организацией для поиска передового опыта внутри организации и вне ее с целью улучшения своей деятельности.	ГОСТ Р ИСО 9004-2010 ⁵⁹⁵
Метод сравнения процессов и особенностей продукции (услуг) организации с аналогичными процессами и продукцией (услугами) признанных лидеров рынка, направленный на определение возможностей для улучшения.	ГОСТ Р ИСО 10014-2008 ⁵⁹⁶
Методизучения работы организации, состоящий в изучении деятельности других компаний и определении наилучших способов функционирования организации... включает в себя несколько методов, цель которых сопоставление деятельности данной организации с работой наиболее известных организаций в том же сегменте рынка.	ГОСТ Р ИСО 13053-2013 ⁵⁹⁷

⁵⁹⁰ Хорин А.Н. Стратегический анализ: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2009. С. 111

⁵⁹¹ Чая В.Т., Золотухина А.Д. Система методов управленческого учета. Аудит и финансовый анализ. 2009. №1. С. 336

⁵⁹² Чая В. Т. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 22. С. 9

⁵⁹³ Управленческий учет: Учебник / А.Д. Шеремет, О.Е Николаева, С.И. Полякова и др.; под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИНФРА-М, 2009. С. 177

⁵⁹⁴ Цит. по Данилов И.П., Данилова Т.В. Бенчмаркинг как основа создания конкурентоспособного предприятия. М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. С. 15

⁵⁹⁵ ГОСТ Р ИСО 9004-2010. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества / М.: Стандартинформ, 2011. – 40 с.

⁵⁹⁶ ГОСТ Р ИСО 9004-2009. Менеджмент организации. Руководящие указания по достижению экономического эффекта в системе менеджмента качества / М.: Стандартинформ, 2009. – 25 с.

⁵⁹⁷ ГОСТ Р ИСО 13053-2-2013 Статистические методы. Методология улучшения процессов «Шесть сигм». С.14

Продолжение приложения И

<p>Процесс определения, понимания и адаптации имеющихся примеров эффективного функционирования аналогичных программ и проектов в целях повышения их качества и процесса управления; включает два процесса: оценивание и сопоставление.</p>	<p>Межгосударственная программа инновационного сотрудничества государств-участников СНГ на период до 2020 года⁵⁹⁸</p>
<p>Процесс непрерывного сравнения и измерения относительно различных организаций в мире с целью получить информацию о философии, политике, методах, подходах, которые помогут вашей организации улучшить свою деятельность.</p>	<p>Американский центр производительности и качества⁵⁹⁹</p>
<p>Первый шаг к выявлению отставания от других аналогичных компаний по уровню эффективности работы. Следующим шагом должен быть анализ выявления отставания с целью установления причин и разработки стратегий и планов их устранения.</p>	<p>Аудиторская фирма Pricewaterhouse Coopers⁶⁰⁰</p>
<p>Определение ориентиров развития. Определение целей и сопоставимых показателей посредством сбора данных. Выбранные критерии используются для измерения относительного уровня эффективности (и особенно выявления областей, где эффективность ниже установленных показателей). Предполагается, что показатели эффективности можно улучшить, внедряя наиболее передовые методы работы других организаций.</p>	<p>Дипломированный институт бухгалтеров по управленческому учету (СИМА)⁶⁰¹</p>
<p>... процесс поиска, и достижение, лучших уровней деятельности.</p>	<p>Институт общественных дипломированных бухгалтеров⁶⁰²</p>
<p>Процесс выявления и изучения передового опыта других организаций – это мощный инструмент, применяемый для поиска путей непрерывного совершенствования работы компаний и радикального повышения их эффективности.</p>	<p>Европейский кодекс правил поведения участников бенчмаркинга⁶⁰³</p>
<p>... процесс идентификации, понимания и адаптации лучших методов и процессов организаций с целью улучшить деятельность собственной организации.</p>	<p>Клуб бенчмаркинга английских университетов⁶⁰⁴</p>
<p>Непрерывный, систематический поиск и реализация на своем предприятии успешного опыта другого предприятия. Бенчмаркинг улучшает корпоративную культуру, воспитывает лидерство и командный стиль работы, повышает показатели деятельности компании и в конечном итоге ведет к деловому совершенству.</p>	<p>Кодекс поведения членов клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство»⁶⁰⁵</p>

⁵⁹⁸ Межгосударственная программа инновационного сотрудничества государств-участников СНГ на период до 2020 года. Утв. Решением Совета глав Правительств СНГ от 18.10.2011. СПб. С. 139

⁵⁹⁹ Белоколовин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий: дис. ... канд. экон. наук: 23.00.02. М., 2006. С.17

⁶⁰⁰ Григ Н., Уэлч С., Манн Р. Бенчмаркинг – реальный опыт // Стандарты и качество. 2005 № 9. С. 59

⁶⁰¹ Управленческий учет: официальная терминология (СИМА). М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. С. 33

⁶⁰² Housley J. Benchmarking – is it worth it? Perspectives, volume 3, number 3, autumn 1999. pp.75

⁶⁰³ Европейский кодекс правил поведения участников бенчмаркинга // Деловое совершенство. 2005. № 3. С. 32

⁶⁰⁴ Benchmarking Methods and Experiences // Consortium for Excellence in Higher Education. – Sheffield Hallam University. 2003. P. 4

⁶⁰⁵ Кодекс поведения членов клуба бенчмаркинга «Деловое совершенство» при проведении бенчмаркинга // Деловое совершенство. 2006, № 9. С. 6

Продолжение приложения И

Непрерывный и систематический поиск лучших методов, которые приведут к превосходящей работе через выполнение усовершенствования процесса	Компания IBM ⁶⁰⁶ , определение, принятое в компании
Инструмент для поиска методов позволяющих организации осуществить конкретный бизнес-процесс на наивысшем (эталонном) уровне	Компания IBM ⁶⁰⁷
Процесс обучения у лучших в мире вне зависимости от вида их бизнеса, чтобы найти наиболее эффективные пути достижения результата, адаптировать и применить в своей компании тщательно отобранные методы, устанавливать более амбициозные цели, стремиться к отличию и превосходству.	Компания Volvo Personvagnar рабочее определение ⁶⁰⁸
Систематический процесс оценки качества продукции, услуг и практики работы компании и сравнения полученных оценок с аналогичными показателями партнеров с целью повышения ее эффективности. Представляет собой общую методологию совершенствования деятельности компании на основе учета и использования опыта других организаций.	Совет по бенчмаркингу Института стратегического планирования ⁶⁰⁹
Проведение сопоставительной оценки деятельности организации (предприятия) на основе определенных показателей. Перспективный метод обучения.	Российская энциклопедия по охране труда ⁶¹⁰
Метод использования чужого опыта, передовых достижений лучших компаний, подразделений собственной компании, отдельных специалистов для повышения эффективности работы, производства, совершенствования бизнес-процессов; основан на анализе конкретных результатов и их использовании в собственной деятельности.	Современный экономический словарь ⁶¹¹
Установление высоты конкретной позиции, которая в дальнейшем используется как ориентир Точка отсчета относительно, которой производятся измерения и как «нечто, служащее стандартом (эталонном), при помощи которого можно измерить нечто другое».	Словарь Вебстера ⁶¹²
Метод контроля; особая управленческая процедура внедрения в практику работы организации технологий, стандартов и методов работы лучших организаций-аналогов.	Электронный словарь ⁶¹³

⁶⁰⁶ Zairi M., Youssef M. A., 1996, Benchmarking for Quality Management and Technology Vol. 3 No. 1. P. 45

⁶⁰⁷ Цит. по Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: Монография. М.: КноРус, 2009. С. 25

⁶⁰⁸ Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. Текст лекций. СПб.: СПбГУЭФ, 2009. С.49

⁶⁰⁹ Рейдер Р. Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 161

⁶¹⁰ Российская энциклопедия по охране труда: в 3 т. Т.1. М.: изд-во НЦ ЭНАС, 2008. С. 50

⁶¹¹ Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: Инфра-М, 2007. С. 43-44

⁶¹² Соловьева Ю.Н. Конкурентные преимущества и бенчмаркинг. Текст лекций. СПб.: СПбГУЭФ, 2009. С.44

⁶¹³ Глоссарий. ru

Приложение К

Классификация бенчмаркинга

Критерий	Выделяемые виды бенчмаркинга, их краткое содержание	Автор, источник
В зависимости от состава участников	<i>Внутренний</i> – сравнение с лучшим внутри самой организации; <i>Конкурентный</i> – сравнение с лучшими прямыми конкурентами; <i>Функциональный</i> – сравнение с другими предприятиями, не обязательно конкурентами; <i>Общий</i> – сравнение с самым лучшим вообще, вне зависимости от отрасли и вида рынка.	Б. Андерсен ⁶¹⁴
В зависимости от объекта	<i>Бенчмаркинг показателей</i> – сравнение чистых основных числовых показателей или иных измеряемых показателей. Бенчмаркинг <i>процесса</i> сравнение отдельных показателей и бизнес-процесс. <i>Стратегический</i> бенчмаркинг – сравнение стратегических решений и условий их реализации на более высоком уровне.	
По объектам сравнения:	<i>товарный</i> – сравнение с товарами услугами конкурентов; <i>процессный</i> – сравнение сходных по задачам процессов; сравнение функций/организации и производительности функциональных подсистем бизнеса; <i>организационный</i> – комплексное сравнение показателей производительности, систем управления и организации производства компаний в родственных сферах деятельности.	Э.А. Белокоровин ⁶¹⁵
По характеру границ проекта	<i>внутрифирменный</i> ; <i>межфирменный</i> .	
По степени конкурентности	<i>конкурентный</i> и <i>партнерский</i> , <i>общий</i> и <i>нейтральный</i> анализ процессов, функций, систем управления	
По отраслевой принадлежности	<i>Внутриотраслевой</i> ; <i>межотраслевой</i> (в смежных отраслях); <i>кроссотраслевой</i> (в отраслях, не связанных цепочкой создания стоимости)	
По целевой ориентации проекта	<i>рейтинговый</i> (имиджевый) для измерения результатов; <i>поисковый</i> с целью поиска организаций, имеющих лучшие достижения в различных сферах деятельности.	

⁶¹⁴ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. С. 26-27

⁶¹⁵ Белокоровин Э.А. Эталонное сопоставление и адаптация лучшей деловой практики как метод повышения производительности малых предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 23.00.02. М. – 2006. С. 51

Продолжение приложения К

По уровню стратегической значимости	<i>операционный</i> – поиск лучших решений (лучшей операционной практики), <i>стратегический</i> – опережающий анализ будущих направлений выбора приоритетной модели поведения ... которые могут оказать влияние на стратегическое развитие.	
По степени информационной открытости	<i>закрытый,</i> <i>частично открытый,</i> <i>публичный.</i>	
Масштабность проекта	<i>международный</i> (глобальный), <i>национальный,</i> <i>региональный,</i> <i>локальный,</i> <i>смешанный</i>	
По объекту сравнения	<i>стратегический</i> – бизнес-процессов, бизнес-функций; <i>результатов деятельности</i> – продуктов, удовлетворения потребителей, <i>процессы</i> – практика, способности; <i>поступления</i> – материал, поставщик.	К. Боган ⁶¹⁶
По уровням сравнения	сравнение с мировым лидером; сравнение с лидером в стране, сравнение в рамках отрасли, сравнение лидером компании, точка отсчета	
По типу	родовые процессы, функциональные процессы, прямой конкурент, внешний	
По источнику данных	<i>конкурентный стратегический</i> – сопоставление общих принципов ведения бизнеса, прямых конкурентов в одной области или на определенном рынке; <i>функциональный стратегический</i> – сравнение с признанным в области лидером: <i>внутренний стратегический</i> – сопоставление работы отдельных подразделений с целью выявления возможностей их успешного сотрудничества; <i>общий стратегический</i> – знакомство с компанией из другой отрасли с целью применения новых технологий; <i>конкурентный операционный</i> – сопоставление производственных процессов прямо конкурирующих друг с другом организаций с целью выявления лучшего опыта;	Г. Ватсон ⁶¹⁷

⁶¹⁶ Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий. М.: Вершина, 2006. С. 10

⁶¹⁷ Ватсон Г. Бенчмаркинг в примерах // Деловое совершенство. 2006. № 8. С. 30-31

Продолжение приложения К

	<p><i>функциональный</i> – изучение определенного процесса в организации, лидирующей в отрасли и поиск способов –достижения аналогичных результатов;</p> <p><i>внутренний</i>;</p> <p><i>общий</i> – исследование схожих процессов организаций, работающих в разных отраслях и поиск путей совершенствования этого процесса.</p>	
По масштабу	<p><i>внутренний</i></p> <p><i>конкурентный</i> – сравнение организации с компаниями той же отрасли, не обязательно конкурентами</p> <p><i>глобальный</i> – сравнение с организациями, когда географический масштаб выходит за рамки одной страны</p> <p><i>процессов</i> – сравнение с отдельными процедурами и системами</p>	В. Иванов, С. Клесова ⁶¹⁸
По объектам	<p><i>результатов</i> – сравнение количественных выходных характеристик: цены, скорости, надежности и т.д.</p> <p><i>функциональный</i> – сравнение процессов и отдельных бизнес-функций в двух и более организациях</p> <p><i>стратегический</i> – сравнение более стратегий, чем оперативных вопросов</p> <p><i>инновационный бенчмаркинг</i> – сравнение и совершенствование улучшением своей работы</p>	
По целям	<p><i>ради конкуренции</i> – сравнение с целью достичь превосходства над другими</p> <p><i>ради сотрудничества</i> – сравнение с целью атмосферы взаимного обучения и обмена знаниями</p>	
По степени детализации	<p><i>диагностический</i> – поверхностное сопоставление показателей эффективности разных компаний</p> <p><i>процессный</i> – сравнение производственных процессов предприятия</p> <p><i>отраслевой</i> – оценка состояния отрасли экономики в целом</p> <p><i>сетевой</i> – сравнительная оценка инфраструктурных составляющих экономики разных стран</p>	О.В. Карпец ⁶¹⁹
По использованию информации извне	<p><i>внутренний</i> – нахождение эталонных процессов в рамках своих организационных границ;</p> <p><i>внешний партнерский</i>, сюда же относится вариант с привлечением внешних консультантов</p>	

⁶¹⁸ Бенчмаркинг: поиск примеров эффективной маркетинговой практики инновационных релей-центров. М.: ЦИПРАН РАН, 2006. Под общ. ред.: В. Иванова (Россия). С. 37, 123

⁶¹⁹ Карпец О.В. Бенчмаркинг. Владивосток: Изд-во Дальневосточного университета, 2007. С. 11-23

Продолжение приложения К

По источнику используемых данных	<i>конкурентный (производительности)</i> – сравнение с сильнейшим из прямых конкурентов по различным параметрам; <i>общий</i> – сравнение рабочих процессов компании с непрямыми конкурентами по выбранным параметрам <i>функциональный</i> – сравнения с методами компаний со схожими процессами (и функциями); <i>внутренний</i>	
В зависимости от целей проведения	<i>Стратегический</i> – определение стандартов мирового уровня, разрывов в конкурентоспособности и разработка стратегий их устранения, поддержание постоянной информированности о достижениях мирового уровня <i>Операционный</i> – исследование конкретного производственного процесса	
по парадигме	<i>кибернетическая;</i> <i>синергетическая</i>	Б.Л. Кузнецов ⁶²⁰
По предмету	<i>производительности;</i> <i>технологий;</i> <i>процессов,</i> <i>транзакций,</i> <i>компетенций,</i> <i>стратегий</i>	
По структуре	<i>подразделения;</i> <i>организации;</i> <i>сети</i>	
По области поиска	<i>внутренний;</i> <i>конкурентный;</i> <i>отраслевой общий</i>	
По временному периоду	<i>ретроспективный;</i> <i>инактивный;</i> <i>преактивный</i>	
По институциональности	<i>формальные институты;</i> <i>неформальные институты</i>	
По географии	<i>локальный,</i> <i>региональный,</i> <i>национальный,</i> <i>интернациональный,</i> <i>союзный,</i> <i>глобальный</i>	
По объекту	<i>Рыночный</i> – сравнение опыта конкурентов в области маркетинга и взаимодействия с рыночной средой с собственными маркетинговыми возможностями и своим положением на рынке одноименной продукции	А.В. Лопин ⁶²¹

⁶²⁰ Кузнецов Б.Л., Шарамко М.И. Синергетический бенчмаркинг. Набережные Челны: Изд-во КГИЭА., 2007.

⁶²¹ Лопин А.В. Бенчмаркинг производственного потенциала промышленного предприятия: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Волгоград, 2007. С.10

Продолжение приложения К

	<i>Производственный</i> – бенчмаркинг представляет собой сравнение производственных процессов; <i>Финансовый</i> – сравнение системы финансового планирования конкурентов с собственной системой организации движения финансовых, инвестиционных, материальных и прочих потоков.	
По уровню	<i>структурный</i> – проводится применительно к элементам инфраструктуры (финансы, образование, транспорт); <i>отраслевой</i> – сравнение различных секторов экономики между собой; <i>отдельных предприятий</i> – изучение факторов, определяющих успешность работы компании, слабых и сильных ее сторон	О.В. Макаренко ⁶²²
Месторасположение объекта и субъекта	<i>внутренний</i> <i>внешний: страны и глобальный</i>	
По субъектам проведения	<i>конкурентный</i> – сравнение показателей деятельности с показателями конкурентов; <i>ассоциативный</i> – сравнение между организациями, состоящими в узком бенчмаркинговом альянсе; <i>кооперативный</i> – сравнительный анализ ключевых производственных функций с целью их улучшения, участвует непосредственно организация эталон; <i>консультативный</i> – сравнение организации с другими с поддержкой организации-консультанта	
По объектам	<i>товарный</i> – анализ продукции конкурента и сравнение ее со своей продукцией; <i>показателей</i> – рассмотрение деятельности с точки зрения показателей ключевых продуктов или услуг; <i>процесса</i> – деятельность по измерению ключевых показателей или процессов для сопоставления с организациями, имеющими лучший опыт в аналогичной деятельности; <i>функциональный (общий)</i> – сравнение определенной функции двух или более организаций, принадлежащим как одной, так и разным отраслям и имеющим схожие процессы; <i>стратегический</i> – систематический процесс, направленный на оценку альтернатив, реализацию стратегий и усовершенствование характеристик производительности на основе изучения успешных стратегий внешних организаций-партнеров	

⁶²² Макаренко О.В. Формирование инновационного потенциала промышленного предприятия на принципах бенчмаркинга. РЭиЖ. [Электронный ресурс] URL: <http://www.e-rej.ru/Speakers0.htm>
Articles/2006/Makarenko.pdf

Продолжение приложения К

По уровню целей (стратегической значимости)	стратегический; операционный	Я.Ш. Евдокимова ⁶²³
По объекту	процессно-ориентированный (бенчмаркинг процесса, результата, входа); проблемно-ориентированный	
По субъектам	Внутренний; внешний: конкурентный, функциональный, глобальный (общий)	
По количеству участников	Сетевой; индивидуальный	
По управлению проектом	Самостоятельный; посреднический	
По целевой ориентации проекта	Эталонный; рейтинговый/имиджевый; поисковый	
По партнерам – конкурентам	глобальный, отраслевой, внутриотраслевой, конкурентный, партнерский, имиджа, уровня обслуживания, межотраслевой.	В.Н. Островская ⁶²⁴
По участникам	Внутренний и внешний	
По способу проведения	Самооценка, индивидуальный, интеграционный	
По длительности цикла	стратегический, оперативный, операционный	
По участникам	Комбинированный, общий, функциональный	
Объекты исследования	процесса, проекта, стратегий, целей, функций, технологии, операции, качества продукта, услуги, затрат, характеристики	
По направлениям	<i>Вертикальный</i> (охватывает полный цикл производства), <i>Горизонтальный</i> отдельных операций, технологий	

⁶²³ Евдокимова, Я.Ш. Бенчмаркинг как инструмент стратегического развития системы управления вузом: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Казань, 2007.

⁶²⁴ Островская В.Н. Конкурентно-интеграционный бенчмаркинг как инструмент эффективного взаимодействия российских предприятий розничной торговли в период кризиса: Монография. М.: КноРус, 2009. С. 39

Продолжение приложения К

По объекту	<i>Диагностический</i> – поверхностное сопоставление показателей эффективности разных компаний <i>Процессный</i> – сравнение производственных процессов предприятия с аналогичными процессами мировых лидеров	Т. Пилчер ⁶²⁵
По участникам	<i>Отраслевой</i> – оценка состояния отрасли экономики в целом <i>Сетевой</i> – сравнительная оценка инфраструктурных составляющих экономики разных стран: образования, транспорта и т.д.	
По участникам	<i>Внутренний</i> – внутри одной организации	Л.Н. Растамханова ⁶²⁶
По объекту	бенчмаркинг <i>конкурентоспособности</i> ; <i>функциональный</i> сравнение определенных функций двух или более организаций в том же секторе, бенчмаркинг <i>процесса</i> – деятельность по изменению показателей на основе сравнения с аналогичными совершенными процессами.	
По объекту	операционный, процессный, стратегический	Е.Е. Сидорова ⁶²⁷
По типу партнера	внутренний, конкурентный, внутриотраслевой, межотраслевой, комбинированный	
По методике проведения:	индивидуальный, на основе самооценки, партнерский, ассоциативный, сетевой, консультативный	
По масштабу проведения	организационный, региональный, национальный, международный	

⁶²⁵ Пилчер Т. Бенчмаркинг как средство повышения конкурентоспособности // Европейское качество. 2004. № 1. С. 40 – 46

⁶²⁶ Растамханова Л.Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. С. 227-228

⁶²⁷ Сидорова Е.Е. Институциональное обеспечение конкурентоспособности: бенчмаркинг: монография. ВолгГТУ. Волгоград, 2008. С.

Приложение Л

Систематизация моделей процесса бенчмаркинга зарубежных авторов⁶²⁸

этап	Р. Кэмп 1989	К. Боган 1994	Гонзалес- Прадо Дж. 2000	Р. Рейдер 2000	Кей, Д. 2000	Маргариа П. EFQM, 2002	Григг Н. 2005	Манн Р. 2005	Андерсен А. 2003	Моторола 5 шагов	К. Боган 7 шаг	AT&T 9 шаг	Херох 12 шаг	Innova Europa
0 этап (подготовительный)							Выбор тематического семинара							
	Определение предмета	Отбор направления бенчм	Определить тип бенчмаркинга			Выявление аспектов, подлежащих улучшению	Выбор процесса	Проведение самооценки	Выбор процесса	Выбор направления бенчм	Выбор улучшаемых функций	Выбор направления бенчм	Выбор направлений бенчм	Определение сфер, бизнес-процессов
			Документировать и оценить внутренние процессы					Выявление сильных и слабых сторон	Документировать и оценить внутренние процессы		Измерение собственных результатов			
				Организовать команду	Организовать команду				Выделение ресурсов	Организовать команду			Выбор метода сбора данных	
Этап I планирование	Планирование и поиск информации				Планирование			Выбор приоритетов, определение объекта сравнения	Определение показателей процесса			Планирование		Определение бенчмарки (образца для сравнения)

⁶²⁸ Шароватова, Е. А., Кузнецова, Л.Н. Управленческий учет в концепциях управления и бенчмаркинга : монография. – Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2011

Продолжение приложения Л

	Выбор партнеров	Выбор партнеров	Выбор (эталона) партнеров		Выбор партнеров		Выбор партнеров	Выбор партнеров	Выбор партнеров	Выбор партнеров	Выбор партнеров	Выбор партнеров	Выбор партнеров	
							Определение источников информации		Поиск информации				Выбор метода сбора данных	Выделение элементов в сфер, бизнес-процессов
Этап 2	Сбор информации	Сбор информации	Определить характеристики своей компании и эталона	Сбор внутренней информации	Встречи с партнерами, документирование	Установление лучших примеров методов работы	Сбор данных	Измерение и сравнение результатов	Оценка партнеров, установление контактов с ними	Сбор данных	Измерение результатов	Сбор данных		Идентификация
	Доведение до сведения результатов			Сбор внешней информации		Определение путей достижения успехов	Определение лучшего опыта		Документирование процесса партнера		Выбор ключевых переменных	Сбор данных на местах		Валидация
этап 3	Определение расхождений	Измерение разрывов	Определение разрыва	Анализ информации	Проверка характеристик		Анализ различий	Анализ данных	Анализ данных, определение разрыва	Анализ данных,		Анализ различий	Определение разрыва	Инженерный анализ
	Планирование будущей эффективности					Установление стандартов эффективности в компании	Установление требований совершенствования процесса		Анализ причин разрыва		Спецификация действий на эталон		Проектирование результатов	

Продолжение приложения Л

Этап 4	Пересмотр критериев эффективности	Разработка программ		Обмен информацией			Обмен информацией						Разработка планов	
	Планирование действий		Определить действия, устраняющие разрыв	Разработка рекомендаций	Оценка областей улучшения, задание норм	Выявление шагов, по достижению оптимального уровня	Постановка корректирующих целей		Описание идеального процесса, план изменений	интегрирование результатов		Внедрение рекомендаций	мониторинг движения вперед	
Этап 5	Изменения	Изменения	Действия по улучшениям	Реализация рекомендаций	Действия по результатам, план улучшения	Выполнение намеченных планов	Внедрение изменений	Внедрение найденных, адаптированных методов	Действия по улучшениям	Повторная калибровка	Исполнение результатов	Повторная калибровка	Повторное сравнение	
	мониторинг прогресса	мониторинг результатов			Интеграция в существующий процесс, модификация его		Анализ внедренной и установленные новых требований. С. 25	Измерение и анализ достигнутых результатов	мониторинг прогресса		Контроль		Выход в лидеры Кэмп	Мониторинг
	Повторная оценка контрольных точек	Непрерывное совершенствование			Контроль и обратная связь достижений				Итоговый отчет	Повторный цикл				

Приложение Л 1

Модели процесса бенчмаркинга, предлагаемые российскими авторами⁶²⁹

Этап	Ковалев В. Белокоровин Э.А.	Островская В.Н.	Карпец О.В.	Голубева Т.	Соловьева Ю.	Кузнецов Б.Л.	Волошин Д.А.	Растамханова Л.
Подготовительный этап (аудит)	Выбор наиболее трудоемких, распространенных операций	Диагностика	Определение конечного результата	Анализ приоритетов компании, определение ключевых критериев эффективности процессов	Анализ показателей работы своей организации	Создание информационной базы	Определение критически важных факторов успеха	Определение объекта
		Оценка потенциала		Детальный анализ бизнес-процессов				
			Идентификация клиента				Определение партнеров	
			Определение требований клиента					
			Разработка спецификаций	Подготовка описания проекта				
Этап I	Определение лиц успешнее всех выполняющих эти операции	Определение КФУ, объекта (план)	Определение предмета бенчмаркинга	Определение предмета бенчмаркинга	Определение объекта бенчмаркинга	Планирование проекта	Планирование проекта	
		Выявление партнеров, установление соглашений (план)	Установление партнера	Установление партнера	Выбор партнеров		Формирование команд	Выбор партнера
		Планирование, сбор данных	Определение метода сбора данных	Определение данных и метода их сбора				

⁶²⁹ Шароватова, Е. А., Кузнецова, Л.Н. Управленческий учет в концепциях управления и бенчмаркинга : монография. – Ростов н/Д: АПСН СКНЦ ВШ ЮФУ, 2011

Продолжение приложения Л1

Этап 2	Хронометраж наилучших процессов	Сбор данных Документирование процессов	Сбор данных (в планировании)	Сбор данных (в планировании)	Сбор информации о бизнес-процессах партнера		Сбор и обработка данных	Поиск информации
Этап 3		Упорядочение данных (анализ)	Определение расхождений (анализ)	Определение расхождений (анализ)	Анализ полученных данных	Сравнение и анализ результатов	Анализ собранных данных	Анализ информации
	Формирование новых, лучших процессов	Контроль качества (анализ)	Планирование будущих показателей эффективности	Планирование будущего уровня эффективности			Подготовка решений	
Этап 4		Сравнительный анализ (анализ)	Сообщение о результатах исследования в организации (интеграция)	Сообщение о результатах исследования в организации (интеграция)				
	Инструкции на новые процессы	Идентификация расхождений (ан)	Пересмотр установленных целей	Пересмотр установленных целей		Уточнение и корректировка исследования		
	Разработка новых организационно-технических мер	Адаптация решений (адаптация)			Адаптация выявленных методов	Верификация результатов	Принятие решений о переменах	
Этап 5	Обучение всех работников новому процессу	Разработка улучшений (адаптация)	Разработка плана действий (действие)	Разработка плана действий (действие)	Внедрение найденных, адаптированных методов	Формирование выводов и предложений	Реализация перемен	Внедрение
	Контроль новой нормы	Контроль и координация по внедрению	Осуществление изменений процесса, мониторинг	Осуществление изменений процесса, мониторинг			Дальнейший мониторинг	
			Повторная проверка контрольных точек	Повторная оценка контрольных точек				

Приложение М
РДБ: Обзор источников исследования⁶³⁰

Раздел исследования _____

Источники	Содержание источников
<i>Книги</i>	
История вопроса	
Современная практика вопроса	
Измерители современной отчетности	
<i>Журнальные статьи</i>	
<i>Специалисты</i>	
<i>Профессиональная некоммерческая организация</i>	
<i>Сеть Интернет</i>	
<i>Компьютерные базы данных</i>	
Справочно-правовые системы	
<i>Профессиональная отчетность</i>	
Отчетность об з/п	
<i>Продавцы и поставщики</i>	
Электронная система управления	
Электронная система	
программа получения платежа (Метод получения для поддержания эффективной представительной системы учета получения платежа)	

⁶³⁰ Кузнецова, Л.Н. Факторы успешности бенчмаркинга бухгалтерского учета в организациях // Учет и статистика. – 2013. – № 2. С. 19

Приложение М 1

РДБ: Измерители продуктивности и длительности процесса

Раздел исследования _____

Товары/работы/услуги				Платежные ведомости			
Измерители продуктивности							
Измеритель	Регулировка	Метод применения регулировки для измерителя	Оценка влияния в %	Сравнимая с др участниками	Общая терминология	Доступная информация	примечания
Сумма по платежной ведомости							
Стоимость на 1 работника							
Измеритель длительности							
Время на утверждение платежной ведомости							
Время проверки, исправления платежной ведомости							

Приложение Н

Систематизация трудностей, препятствующих проведению бенчмаркинга

№	Трудности	Авторы
1	Проведение бенчмаркинга без достаточного изучения собственного процесса; Слишком широкое определение границ для сопоставления; Слишком большое количество критериев для измерения; Увлечение одними результатами без внимания к процессу; Недостаточность желания проводить бенчмаркинг у менеджеров и коллектива; Выбор неподходящего партнера из-за недостаточной подготовки; Непроведение исследований за пределами отрасли	Э.А. Белокоровин Д.В. Маслов ⁶³¹
6	Недостатки в планировании; Недостаточный уровень поддержки руководства.	К. Боган ⁶³²
2	Ограниченность ресурсов; Недостаток квалифицированных кадров в организациях с незначительной численностью работников; Членство в клубах бенчмаркинга дорого для российских компаний. Членство в Европейском фонде управления качеством для небольшой компании 1 350 евро в год; Финансовые и налоговые проблемы	В. Градобоев ⁶³³
4	Собственное невежество Затруднения в поиске подходящих партнеров; Сложности в сопоставлении собранных данных; Ресурсные ограничения, прежде всего, финансовые; Отсутствие работников, обладающих нужным опытом; Сопrotивление сотрудников	Н. Григг, С. Уэлч, Р. Манн ⁶³⁴
5	Недостаток специалистов, обладающих нужным опытом; Недостаточный доступ к важной информации; Относительно медленное распространение бенчмаркинга в стране (Германии); Относительно высокие затраты (в Германии); «Осторожный» обмен данными; Ограниченный выбор партнеров по бенчмаркингу; Методика сравнения процессов, основанная на знаниях экспертов.	Г. Зиберт, Ш. Кепф ⁶³⁵
3	Страх перед неизвестностью, люди не любят неопределенное будущее, сопротивление изменениям; Отсутствие убежденности в необходимости изменений; Угроза сложившимся социальным взаимоотношениям; Отсутствие доверия к лицу, проводящему изменения; Недовольство переменами, насаждаемыми сверху;	О. Карпец ⁶³⁶

⁶³¹ Белокоровин Э.А., Маслов Д.В. Малый бизнес: пути развития. Архангельск : М'арт, 2003. С. 91

⁶³² Боган К., Инглиш М. Бизнес-разведка. Внедрение передовых технологий. М.: Вершина, 2006. С. 190

⁶³³ Градобоев В.В. Формирование стратегии бенчмаркинга: зарубежный опыт и российская практика : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14. М., 2007. С. 140

⁶³⁴ Григ Н., Уэлч С., Манн Р. Бенчмаркинг – реальный опыт // Стандарты и качество. 2005. № 9. С. 57

⁶³⁵ Зиберт Г., Кемпф Ш. Бенчмаркинг. Руководство для практиков. М.: КИА центр, 2006. С. 21-23

⁶³⁶ Карпец О.В. Бенчмаркинг. Владивосток: Изд-во Дальневосточного университета. 2007. С. 49-51

	Недостаток ресурсов и времени	
8	<p>25 % респондентов, которые использовали бенчмаркинг, не обучались его проведению, 30 % ответили, что «только несколько из служащих получили обучение или что обучение было недостаточным»;</p> <p>30 % респондентов, участвовавших в бенчмаркинге не использовали его специфическую методологию;</p> <p>25 % ответчиков не применяют (или редко применяют), Кодекс норм проведения бенчмаркинга;</p> <p>30 % ответчиков «не делают, редко, или иногда» рассылают резюме для проекта бенчмаркинга с определением целей, областей, финансирования, и членов команды – т.е. недостаточное проектное планирование;</p> <p>35 % ответчиков не определяют (или редко) стоимость и анализ выгод проекта</p>	Р. Мэнн ⁶³⁷
7	<p>Отсутствие подходящих партнеров;</p> <p>Процесс бенчмаркинга начат без тщательного анализа своей системы;</p> <p>Нет полного согласия и участия руководства</p>	Е. Сегеди, Г. Мико ⁶³⁸
9	<p>Взаимозависимость подсистем, в силу чего одно «несинхронизированное» изменение препятствует реализации всего проекта</p>	Й. Хентце, А. Каммель ⁶³⁹
10	<p>Сложности нахождения партнеров для сравнения;</p> <p>Ограниченность ресурсов;</p> <p>Сопrotивление персонала;</p> <p>Малочисленность сотрудников компаний;</p> <p>Недостаток опыта у сотрудников для проведения бенчмаркинга</p>	М. Хинтон ⁶⁴⁰
11	<p>Незнание метода;</p> <p>Ограниченность ресурсов;</p> <p>Невозможность сравнить данные.</p>	Новозеландский центр COER ⁶⁴¹

⁶³⁷ URL: <http://www.bpir.com>

⁶³⁸ Szegedi E., Miko G. Benchmarking for Business Excellence. 44th European Quality Congress Proceedings. 2000. vol. 3. P. 233

⁶³⁹ Хентце Й., Каммель А. Как преодолеть противодействие запланированным организационным изменениям // Проблемы теории и практики управления. 1997. № 3. С. 71

⁶⁴⁰ Hinton M., Francis G., Holloway J., Best practice benchmarking in the UK, Benchmarking: An International Journal, Vol. 7, No. 1 P. 56

⁶⁴¹ Там же, с. 58

Приложение II

Методы определения существенности, применимые для экспертной оценки в бенчмаркинге

№	Порядок определения существенности	Автор, источник
1	<p>Выбор «базовых показателей» и установление уровня существенности для каждого из них. В качестве базовых показателей могут выступать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – валюта баланса; – выручка от продаж; – балансовая прибыль; – капитал и резервы; – общие затраты предприятия. <p>Использование промежуточных показателей (внеоборотные активы, запасы, дебиторская и кредиторская задолженности). Возможны комбинации базовых и промежуточных.</p>	И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова ⁶⁴²
2	<p>Выбор наиболее характерных показателей для конкретной организации из базовых на основе установления базовых показателей текущего года, или усредненных показателей текущего года и предшествующих лет:</p> <ul style="list-style-type: none"> – балансовая прибыль предприятия – 5%; – валовой объем реализации (без НДС) – 2%; – валюта баланса – 2%; – собственный капитал – 10%; – общие затраты предприятия – 2%. 	С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова ⁶⁴³
3	<p>Наименьшее из значений, рассчитанных на основании установленных процентов по базовым показателям (пример расчета базовых показателей дан в строке 2 данного приложения).</p>	С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова ⁶⁴⁴
4	<p>Установление границы существенности как суммы границ существенности, установленных к значимым статьям отчетности (статьи, которые составляют не менее 1% в общем удельном весе). Значение каждой статьи зависит от установленных факторов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – уровень риска по каждой статье отчетности; – затраты времени и средств на проверку статьи; – требования по степени детализации проверки конкретной статьи; – удельный вес статьи в валюте баланса и т. д. 	С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова ⁶⁴⁵
5	<p>Уровень существенности определяется отдельно для каждого раздела аудита. Для расчета уровня существенности по счетам, оказывающих влияние на формирование финансового результата напрямую он определяется как доля от базовых величин:</p> <ul style="list-style-type: none"> – объем реализации продукции; – прибыль от реализации до налогообложения; – общие затраты предприятия. <p>По каждому отдельному счету, не связанному напрямую с</p>	С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова ⁶⁴⁶

⁶⁴² Богатая И.Н. Аудит: учеб. пособие. Ростов/нД, Феникс, 2007. С. 119

⁶⁴³ Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности. М.: Финансы и статистика, 2003. С.102

⁶⁴⁴ Там же, с. 103

⁶⁴⁵ Там же, с. 105

⁶⁴⁶ Там же, с.224-225

	определением финансового результата, количественный уровень существенности определяется в процентном отношении к сальдо счета на конец отчетного периода. Критерием в данном случае будет уровень аудиторского риска	
6	<p>Определяются процент от 1 до 10 % по значимым статьям отчетности: выручка от продаж, прибыль до налогообложения, валюта баланса. Иные статьи отчетности определяются одним из следующих методов: основного массива – выбираются статьи с наибольшим удельный вес, которые признаются базовыми показателями;</p> <p>ключевых по риску показателей – выбираются статьи (обороты), содержащие на практике чаще ошибки, чем другие;</p> <p>ключевых по последствиям показателей – выбираются статьи (обороты), которые могут повлечь за собой существенные последствия</p>	Ю.Ю. Кочинев ⁶⁴⁷
7	<p>Дедуктивный подход: уровень существенности определяется как установленное внутренним аудиторским стандартом значение, выраженное в абсолютной сумме, относительной величине к показателю финансовой отчетности, определенной комбинацией показателей, алгоритм которых установлен внутрифирменным аудиторским стандартом. Значение единого уровня распределяется на актив, пассив баланса, отчет о прибылях и убытках.</p> <p>Индуктивный метод: сначала определяется существенность значимых статей, затем показатели складываются и определяется суммарный показатель существенности. Подход к признанию статей значимыми аналогичен при дедуктивном методе.</p> <p>Суммарный показатель существенности финансовой отчетности в целом определяется как средневзвешенный показатель суммарных значений существенности активов, пассивов, доходов и расходов.</p>	М.В. Мельник ⁶⁴⁸
8	<p>Единый показатель уровня существенности определяется на основании наиболее значимых показателей (пример расчета значимых (базовых) показателей дан в строке 1 данной таблицы).</p> <p>Допускается, что часть показателей не включаются и не принимаются в расчетах: отсутствие прибыли, прибыль незначительна и не характерна для данной организации, отсутствие выручки от продаж и т.п.</p>	В.И. Подольский, А.А. Савин ⁶⁴⁹
9	<p>Распределения совокупного уровня существенности по статьям и счетам учета заключается в распределении пропорционально обороту по счету (с учетом остатка), а не только по конечному остатку на счете. Совокупный уровень существенности распределяется по счетам бухгалтерского учета:</p> $S_n = S(m_n^d + m_n^k + c_n) / (T + C),$ <p>где S_n – уровень существенности, приходящийся на счет (субсчет) n;</p> <p>m_n^d – дебетовый оборот за отчетный период по счету (субсчету) n;</p>	И.В. Руденко ⁶⁵⁰

⁶⁴⁷ Кочинев Ю.Ю. Аудит. СПб.: Питер, 2007. С. 76-78

⁶⁴⁸ Основы аудита: Учебное пособие. Под ред. М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2008. С. 115-122

⁶⁴⁹ Аудит. Учебник для вузов. Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2003. С. 183-184

⁶⁵⁰ Руденко И.В. Уровень существенности в аудите: методы определения // Аудиторские ведомости. 2009. № 12. С. 16-22

	m_n^k – кредитовый оборот за отчетный период по счету (субсчету) n ; c_n – сальдо на конец периода по счету (субсчету) n ; T – оборот за отчетный период по всем счетам; C – сальдо за отчетный период по всем счетам. Итогом распределения совокупного уровня существенности по счетам станут показатели $S_{01}, S_{02}, S_{04}, S_{05}, \dots$, которые в сумме составят совокупный уровень существенности.	
10	Методика расчета уровня существенности на основе применения теории информации к системе учета использует аддитивную модель «сигнал-шум» для моделирования величины ошибок в системе бухгалтерского учета в целом и для отдельных счетов в частности. Методика позволяет оценить величину «шума» в системе на основании исходной информации бухгалтерского учета. Аддитивная модель «сигнал-шум» имеет вид: $Y(t) = X(t) + Q(t),$ где $Y(t)$ – общий сигнал; $X(t)$ – «чистый» сигнал; $Q(t)$ – шум. Техническая реализация предложенной методики представляет задачу прикладного программирования автоматизации учета	И.В. Руденко ⁶⁵¹
11	Доля базового показателя, рекомендуемая в качестве уровня существенности в процентах и определяемая индивидуально. Базовыми показателями являются: валюта баланса, собственный капитал, выручка, прибыль до налогообложения	Б.Н. Соколов А.С. Русакова ⁶⁵²
12	Предлагается как единый показатель, так и набор разных значений уровня существенности предназначенных для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности. Примерные критерии существенности: <ul style="list-style-type: none"> – товарооборот – 0,5-1 %; – валовая прибыль – 1-2 %; – прибыль до налогообложения – 5 %; – собственный капитал – 5 %; – общая стоимость используемых активов – 1-2 %. 	В.П. Суйц ⁶⁵³
13	G (уровень существенности) = $1,6 \times$ (наибольшее из значений двух показателей – валюты баланса или валового объема реализации без НДС) ^{2/3} .	Р. Эллиот (R. Elliot) ⁶⁵⁴
14	В разд. 2.5.6 Руководства по использованию МСА для аудита субъектов малого и среднего бизнеса рекомендуется при определении общего уровня существенности использовать показатели валовой прибыли от операций от 3 до 7%; выручки от 1 до 3%, капитала 3 до 5%; и общих активов 1 до 3%.	Р. Хэйс (R. Hayes) ⁶⁵⁵

⁶⁵¹ Там же, с. 20-22

⁶⁵² Соколов Б.Н., Русакова А.С. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методика, практика). Изд-во СГУ, 2013. С. 83

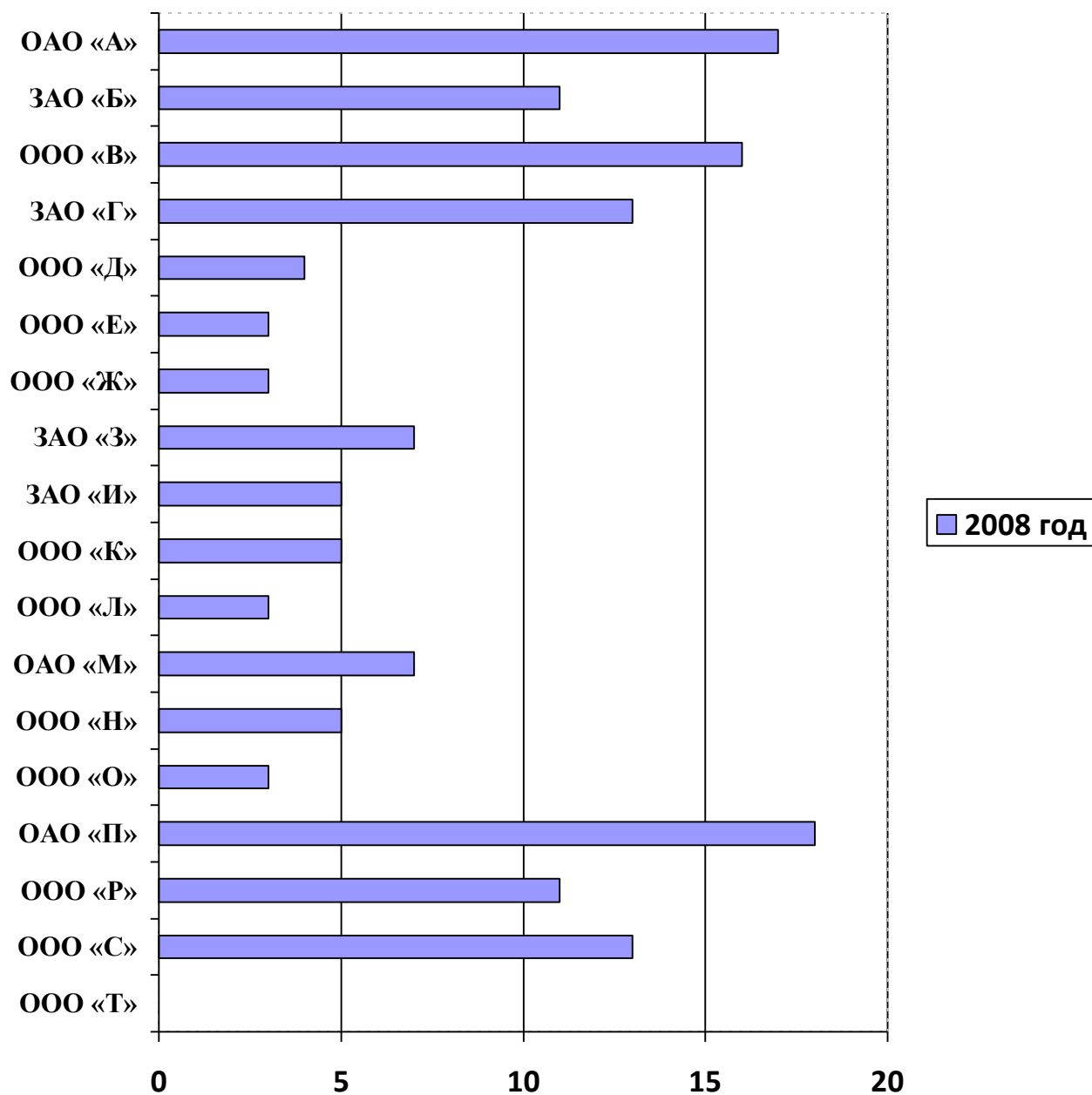
⁶⁵³ Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: высшее образование, 2007. С. 88

⁶⁵⁴ Elliot R.K. Unique audit methods: Peat Marwick International // Auditing: A Journal of practice and Theory. Vol. 2. No 2. Spring 1983. P. 1 –12

⁶⁵⁵ Цит. по Сквирская Е.Л. Риск-ориентированный аудит: новое в концепции существенности // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. № 2. с. 12

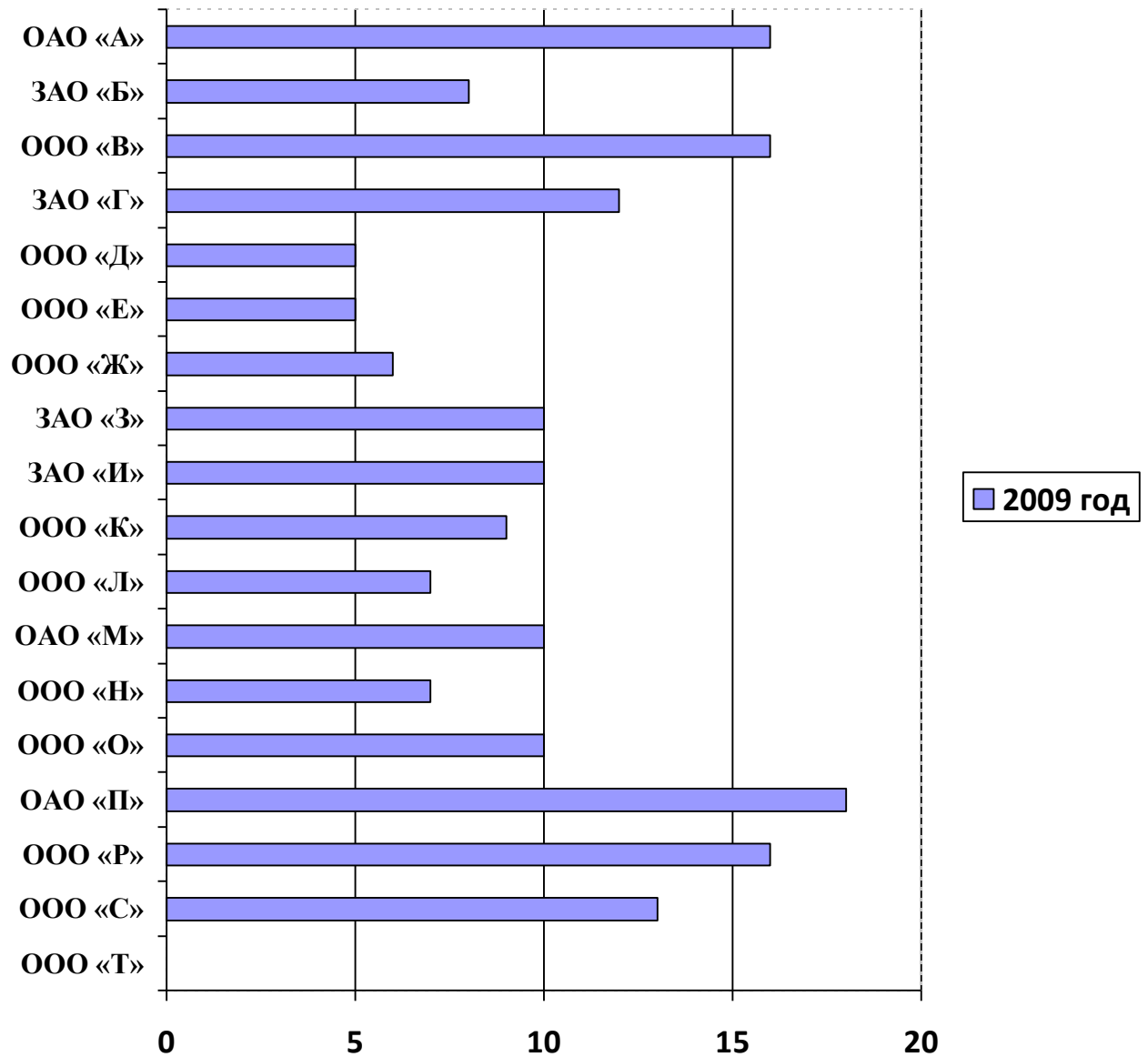
Приложение С

Графическое представление оценки состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности (2008 г.)



Приложение С 2

Графическое представление оценки состояния бухгалтерского учета и процесса формирования отчетности (2009 г.)



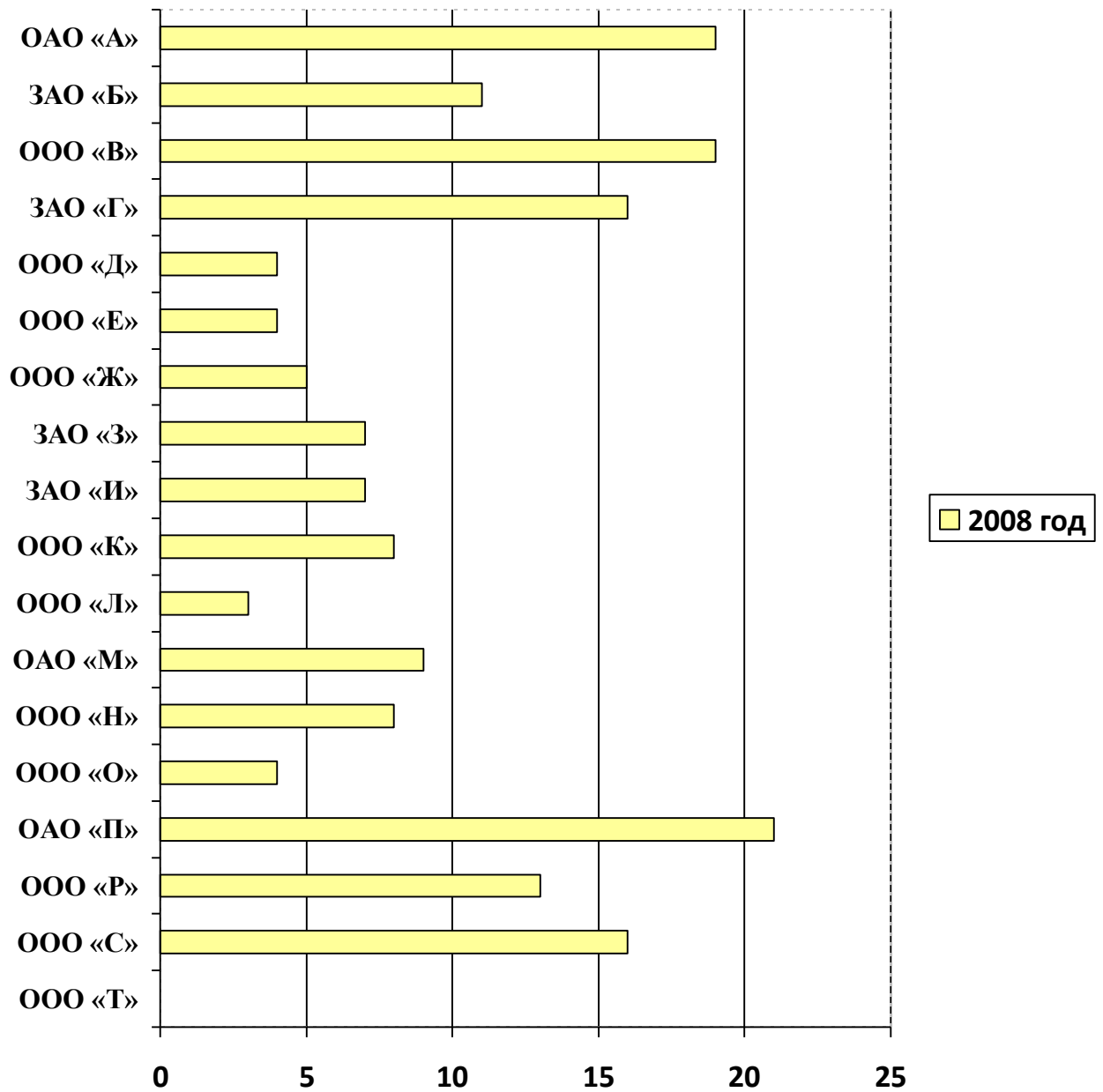
Приложение С 3

Оценка состояния налогового учета и общий рейтинг (2008 г.)

№ пп	Наименование организации	Общая сумма искажений в бухгалтерском учете	Общая сумма искажений в налоговом учете	Уровень существенности	Процент искажений		Оценка системы налогового учета	Итоговый рейтинг
					В бухгалтерском учете	В налоговом учете		
1	ОАО «А»	2970	742	3 800	78,16	19,53	2	19
2	ЗАО «Б»	1 214	27	1 900	63,89	1,42	0	11
3	ООО «В»	934	1 408	700	133,42	201,14	3	19
4	ЗАО «Г»	3 719	2 680	2 200	169,05	121,81	3	16
5	ООО «Д»	730	602	76 000	0,96	0,79	0	4
6	ООО «Е»	63	54	2 600	2,42	2,07	1	4
7	ООО «Ж»	9 236	14 430	56 000	64,13	25,76	2	5
8	ЗАО «З»	297	21	15 000	1,98	0,14	0	7
9	ЗАО «И»	7 662	9 924	24 400	77,21	40,67	2	7
10	ООО «К»	252	19 205	26 000	1,31	73,86	3	8
11	ООО «Л»	735	—	29 000	2,53	—	0	3
12	ОАО «М»	570	322	800	71,25	40,25	2	9
13	ООО «Н»	259	21 203	17 000	40,25	124,72	3	8
14	ООО «О»	3 560	1277	31 500	11,3	4,05	1	4
15	ОАО «П»	920	630	800	115	78,75	3	21
16	ООО «Р»	246	45	260	94,61	13,31	2	13
17	ООО «С»	2 870	2 320	3 600	79,72	64,4	3	16
18	ООО «Т»	0	0	900	—	—	0	0

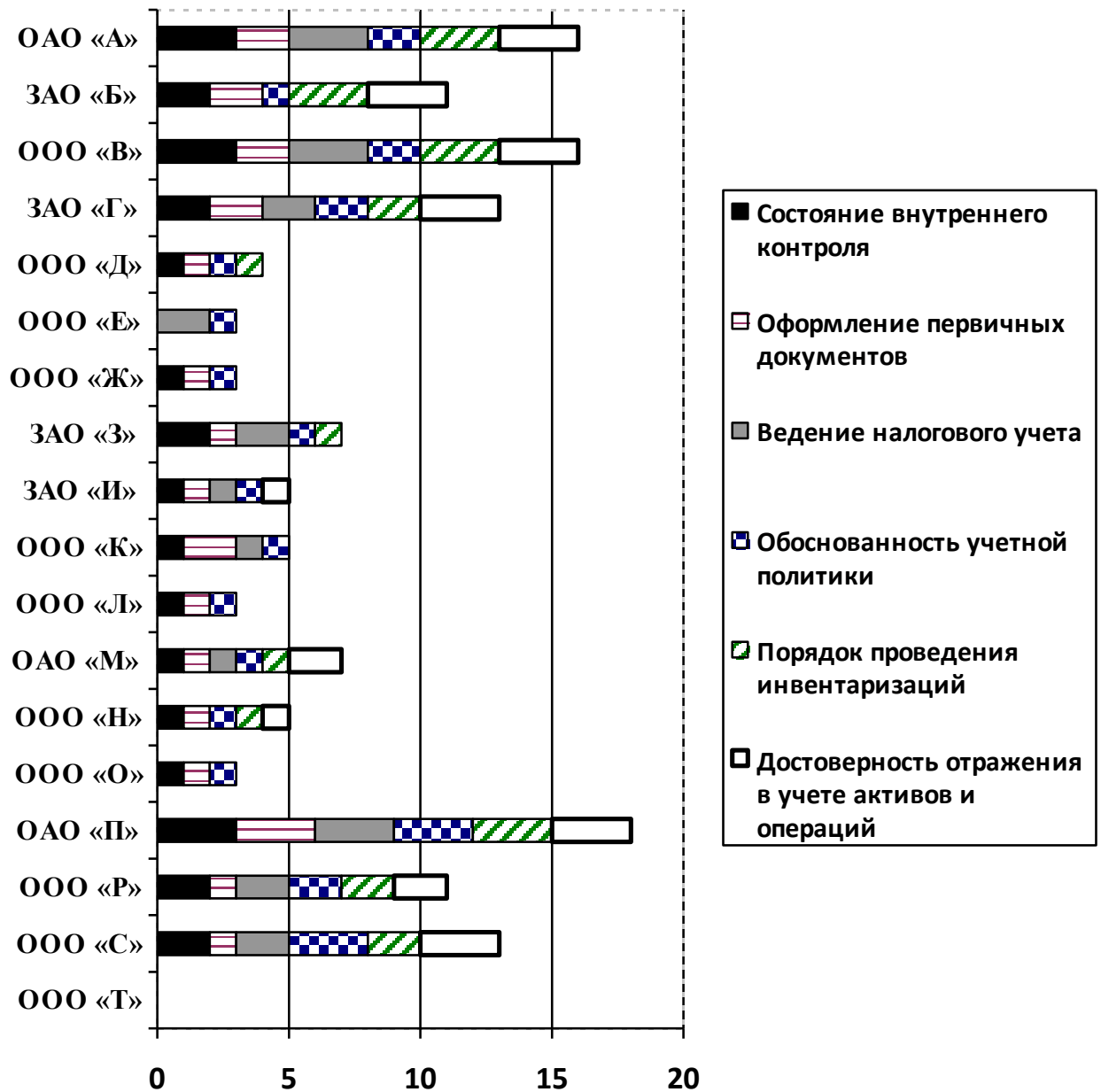
Приложение С 4

Графическое представление итогового рейтинга состояния бухгалтерского и
налогового учета (2008 г.)



Приложение С 5

Выявленные отклонения ведения бухгалтерского и налогового учета
(2008 г.)



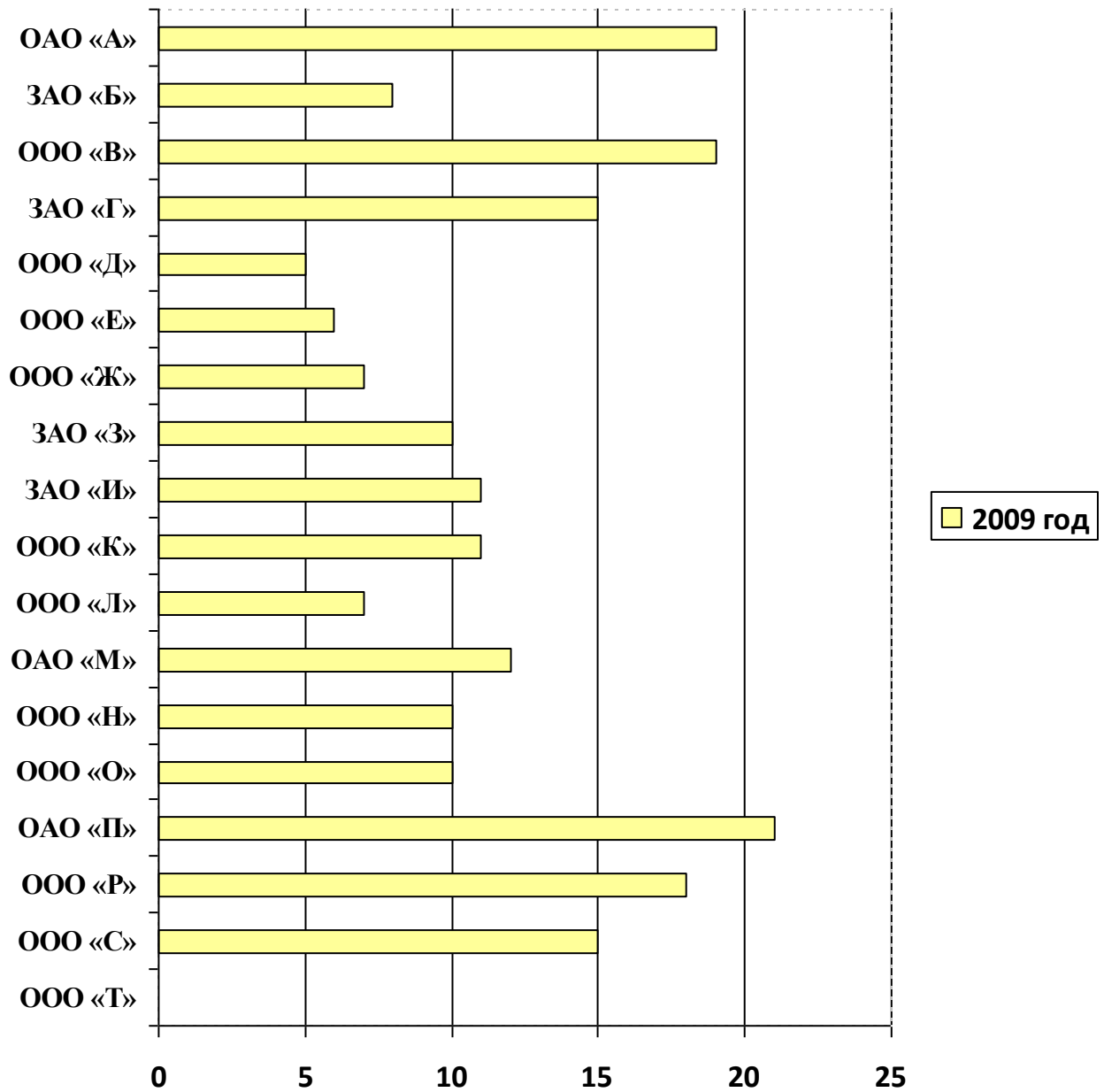
Приложение С 6

Оценка состояния налогового учета и итоговый рейтинг (2009 г.)

№ пп	Наименование организации	Общая сумма искажений в бухгалтерском учете (тыс. руб.)	Общая сумма искажений в налоговом учете (тыс. руб.)	Уровень существенности (тыс. руб.)	Процент искажений		Оценка системы налогового учета	Итоговый рейтинг (баллы)
					В бухгалтерском учете	В налоговом учете (%)		
1	ОАО «А»	2 120	532	4 000	530	13,3	3	19
2	ЗАО «Б»	1 200	15	2 000	60	0,75	0	8
3	ООО «В»	875	1 236	600	125	20,6	3	19
4	ЗАО «Г»	2 630	2994	2 500	105,2	119,8	3	15
5	ООО «Д»	870	564	80 000	1,08	0,71	0	5
6	ООО «Е»	56	43	2 500	2,24	1,72	1	6
7	ООО «Ж»	17 235	5 431	60 000	28,73	9,05	1	7
8	ЗАО «З»	4 380	18	16 000	27,38	0,1	0	10
9	ЗАО «И»	15 260	7 776	27 600	55,29	28,2	2	11
10	ООО «К»	26 400	17 606	28 000	94,29	62,88	2	11
11	ООО «Л»	4 920	—	35 000	14,06	0	0	7
12	ОАО «М»	288	426	800	36,0	53,2	2	12
13	ООО «Н»	19 760	18 864	15 000	104,75	125,8	3	10
14	ООО «О»	9 270	125	34 000	27,26	0,4	0	10
15	ОАО «П»	780	701	800	97,5	87,6	3	21
16	ООО «Р»	195	32	280	69,64	11,4	2	18
17	ООО «С»	2 320	2 012	4 000	58,0	50,3	2	15
18	ООО «Т»	0	0	1 000	-	-	0	0

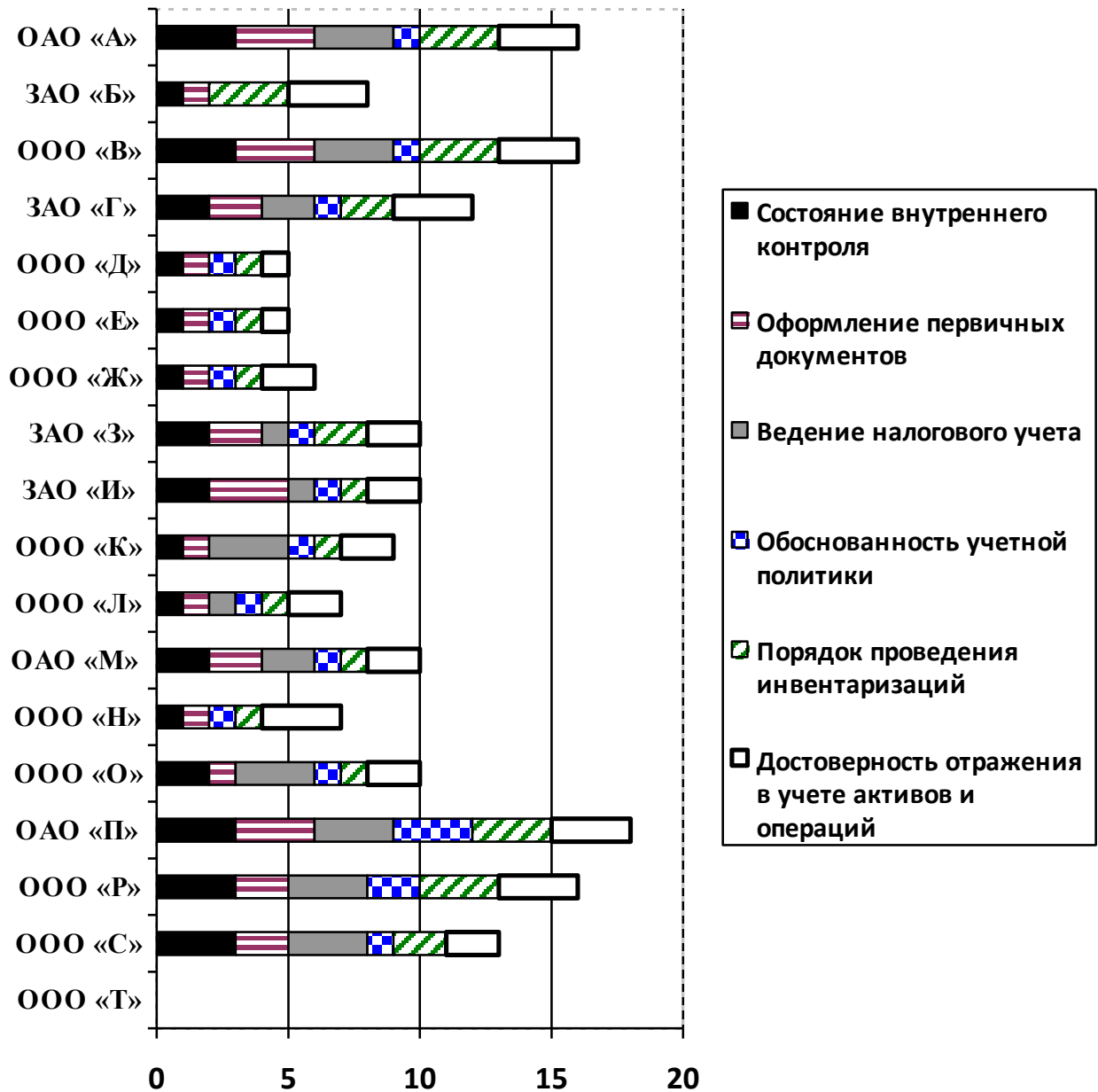
Приложение С 7

Графическое представление итогового рейтинга состояния бухгалтерского и
налогового учета и общая оценка (2009 г.)



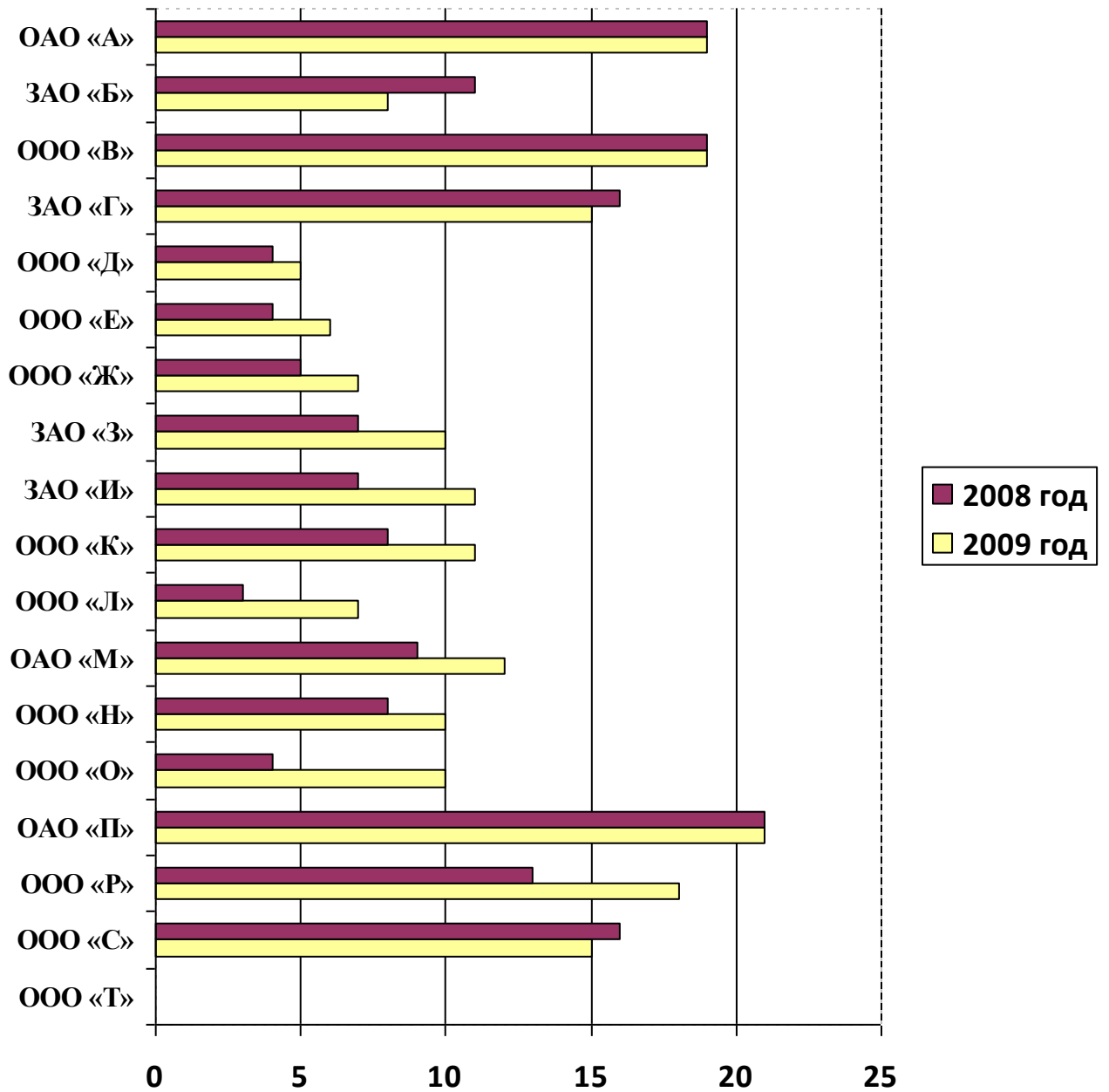
Приложение С 8

Выявленные отклонения ведения бухгалтерского и налогового учета в (2009 г.)



Приложение С 9

Сравнение экспертных итоговых рейтингов состояния бухгалтерского и
налогового учета (2008 – 2009 гг.)



Методические подходы к дефиниции «бизнес-процесс»

Определение бизнес-процесса	Автор
Совокупность различных видов деятельности, в рамках которой «на входе» используется один или более видов ресурсов, и в результате «на выходе» создается продукт, представляющий ценность для потребителя или так называемого «клиента бизнес-процесса»	И.В. Алексеева ⁶⁵⁶
Это цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей	Б. Андерсен ⁶⁵⁷
Особый процесс, который служит осуществлению основных целей предприятия (бизнес-целей) и описывает центральную сферу его деятельности	Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин, М. Кугелер, М. Роземанн ⁶⁵⁸
Хозяйственные операции, все направления хозяйственной деятельности организации	Я.М. Гританс ⁶⁵⁹
Любые виды деятельности в работе организации	В. Деминг ⁶⁶⁰
Структурированное конечное множество действий, спроектированных для производства специфической услуги (продукта) для конкретного потребителя или рынка. Или - специфически упорядоченная совокупность работ, заданий во времени и в пространстве, с указанием начала и конца, точным определением входов и выходов. Или - структурируемый, измеряемый набор действий, созданный, чтобы произвести определенный выход для конкретного клиента или рынка.	Т. Дэвенпорт, Дж. Шорт Т. Н. (Т.Н. Davenport, J.E. Short) ⁶⁶¹
Набор логически взаимосвязанных действий, выполняемых для достижения определенного выхода бизнес-деятельности	Т. Дэвенпорт, Дж. Шорт ⁶⁶²
Это устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя	В.Г. Елиферов, В.В. Репин ⁶⁶³
Логические серии взаимозависимых действий, которые используют ресурсы предприятия для создания или получения в обозримом или измеримо предсказуемом будущем полезного для заказчика выхода, такого как продукт или услуга	Е.З. Зиндер ⁶⁶⁴

⁶⁵⁶ Алексеева И.В., Развитие стратегического аудита хозяйствующих субъектов: теория и практика: монография. Ростов н/Д: ООО «АзовПечать», 2010. С. 194

⁶⁵⁷ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество». 2003. С.25

⁶⁵⁸ Беккер Й., Вилков Л., и др. Менеджмент процессов. М.: Эксмо, 2008. С. 3

⁶⁵⁹ Гританс Я.М. Организационное проектирование и реструктуризация (реинжиниринг) предприятий и холдингов: экономические, управленческие и правовые аспекты. М.: Волтер Клувер, 2006. С. 7

⁶⁶⁰ Цит. по Рубцов С.В. Уточнение понятия «Бизнес-процесс» // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. № 6. С. 23

⁶⁶¹ Davenport T.H., Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology, Harvard Business School Press, Boston, 1993. P. 27

⁶⁶² Там же, с. 27

⁶⁶³ Елиферов В.Г. Репин В.В. Бизнес-процессы: Регламентация и управление. М.: ИНФРА-М. 2012. С. 17

⁶⁶⁴ Зиндер Е. З. Новое системное проектирование: информационные технологии и бизнес-реинжиниринг // Системы управления базами данных. 1996. № 1. С. 57

Горизонтальная иерархия взаимозависимых операций, конечной целью которых является выпуск продукции (работ, услуг), необходимой потребителю. Его можно представить как цепь или поток, протекающий от одного рабочего места к другому, работ (событий), совершающихся в течение какого-либо периода и обладающих результатом.	О.Д. Каверина ⁶⁶⁵
Устойчивая целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности (работ), в результате которой подводимая мощность на входе преобразуется по определенной технологии и с использованием необходимых ресурсов в новую ценность для потребителя на выходе	Д.В. Маслов ⁶⁶⁶
Совокупность последовательных целенаправленных и регламентированных видов деятельности, в которой с помощью ресурсов входы процесса преобразуются в выходы (результаты процесса) имеющие ценность для потребителя	М.В. Мельник, Е. В. Никифорова, К. Ю. Бурцева ⁶⁶⁷
Устойчивая, целенаправленная последовательность исполнения функций для достижения результата, имеющего ценность для потребителя	А.В. Николаенко ⁶⁶⁸
Множество внутренних шагов (видов) деятельности, начинающихся с одного и более входов и заканчивающихся созданием продукции, необходимой клиенту и удовлетворяющей его по стоимости, долговечности, сервису и качеству. Или полный поток событий в системе, описывающий, как клиент начинает, ведет и завершает использование бизнеса.	Е.Г. Ойхман, Э.М. Попов ⁶⁶⁹
Бизнес-процесс (учетный) - это совокупность однородных регламентированных учетных процедур, преобразующих исходные данные (входы) в результатную информацию (выходы, продукты)	Д.В. Павлов ⁶⁷⁰
Последовательность логически связанных операций (функций), которые преобразуют исходный материал и (или) информацию в конечный продукт (услугу) в соответствии с предварительно установленными правилами.	Н.Н.Парасоцкая ⁶⁷¹
Последовательность логически связанных операций (функций), которые преобразуют исходный материал или информацию в конечный или промежуточный продукт в соответствии с предварительно установленными правилами	С.А. Пивкин ⁶⁷²
Связующее звено между стратегией бизнеса, бизнес-моделями и текущими операциями. Это материальное воплощение сути бизнес-	К.К. Прахалад, М.С. Кришнан ⁶⁷³

⁶⁶⁵ Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. С.18

⁶⁶⁶ Маслов Д.В. От качества к совершенству. Полезная модель EFQM. М.: РИА «Стандарты и качество». 2008. С. 142

⁶⁶⁷ Сбалансированные показатели: содержание и интерпретация : монография / Мельник М. В., Никифорова Е. В., Бурцева К. Ю. ; М-во обр. и науки РФ, Тольяттинский гос. ун-т. Тольятти: Кассандра, 2010.

⁶⁶⁸ Николаенко А.В. Формирование информации о бизнес-процессах в учетно-аналитической системе // Управленческий учет. 2011. № 11. С. 45

⁶⁶⁹ Ойхман Е.Г., Попов Э. М. Рейнжиниринг бизнеса: рейнжиниринг организаций и информационные технологии. М.: Финансы и статистика, 1997. С.

⁶⁷⁰ Павлов Д.В. Особенности моделирования учетных бизнес-процессов // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 16. с. 47

⁶⁷¹ Парасоцкая Н.Н. Бизнес-процессы как способ повышения эффективности принимаемых управленческих решений // Все для бухгалтера, 2010. № 6. с. 19

⁶⁷² Пивкин С.А. Универсальные виды деятельности как центры затрат предприятия //Управленческий учет. 2009. № 9. С. 41

⁶⁷³ Прахалад К.К., Кришнан М.С. Пространство бизнес-инноваций: Создание ценности совместно с потребителем. М.: Альбина Паблишерз: Изд. Юрайт, 2011. С. 91

модели. Бизнес-процессы определяют суть логических зависимостей между видами деятельности, выполняемыми в фирме, а также взаимоотношениями с потребителями.	
Это потоки работы, и у них есть свои границы, другими словами, начало и конец.	М. Робсон, Ф. Уллах ⁶⁷⁴
Операция, включенная в систему операций, целью которой является производство и постановка услуг/товаров операциям, входящим в систему, а также другим системам.	С.В. Рубцов ⁶⁷⁵
Динамично координируемый набор совместно выполняемых видов деятельности, с помощью которого потребителям предоставляется ценность	Х. Смит (H. Smith), П. Фингар (P. Fingar) ⁶⁷⁶
Совокупность операций подразделений предприятия, формирующих последовательный поток операций от поставщиков через основную деятельность к покупателям	Я.В. Соколов ⁶⁷⁷ , М.М. Каверин
Структурированный набор действий, охватывающий различные сущности предприятия и подчиненный определенной цели	В. Стрыгина ⁶⁷⁸
Упорядоченная совокупность, выполнение которых приводит к достижению определенной цели деятельности компании. Бизнес-процесс можно рассматривать как целенаправленную совокупность взаимосвязанных операций, которые по определенной технологии преобразуют ресурсы в продукт или его стадию, представляющие ценность для внешнего или внутреннего потребителя	П.В. Суйц ⁶⁷⁹
Последовательность внутренних шагов ... (бизнес-операций) ... в рамках конкретных видов деятельности	А.И. Уринцов ⁶⁸⁰
Комплекс действий, в котором на основе одного или более видов исходных данных создается ценный для клиента результат	М. Хаммер, Дж. Чампи ⁶⁸¹
Процесс – это последовательность видов деятельности, предназначенных для достижения какого-то результата	Дж. Эванс ⁶⁸²

⁶⁷⁴ Робсон М., Уллах Ф. Реинжиниринг бизнес-процессов: Практическое руководство. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 28

⁶⁷⁵ Рубцов С.В. Уточнение понятия «Бизнес-процесс» // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. № 6. С. 32

⁶⁷⁶ Smith H., Fingar P., Business Process Management: The Third Wave/ Mtghan-Kiffer Press, Tampa, 2003. P. 312

⁶⁷⁷ Управленческий учет: учеб. пособие/ под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011. С. 401

⁶⁷⁸ Стрыгина В. Систематизация бизнес-процесса «Наем персонала» // Кадровая служба и управление персоналом предприятия. – 2009. – № 7

⁶⁷⁹ Суйц П.В. Организация и методы операционного аудита : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Суйц Павел Викторович. – М., 2009. С. 9

⁶⁸⁰ Уринцов А.И. Инструментальные средства адаптации экономических систем. М: МЭСИ, 2003. С. 89

⁶⁸¹ Хаммер М., Чампи Дж. Совершенство управления процессами. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. С. 76

⁶⁸² Эванс, Дж. Р. Управление качеством: учебное пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 47

Структура бизнес-процесса «Учет затрат на производство»

Целью реализации данного бизнес - процесса является сбор и обработка операций по приходу затрат на счет основного производства.

Структура бизнес - процесса, детализирована по бизнес - функциям

Наименование бизнес-функции	Периодичность	Результат выполнения	Способ обработки
Поступление документов от ОМР на приход материалов со складов в производство: ДО5029 «Ведомость прихода материалов в цех», ДО5160 «Ведомость прочих записей по цеху», ДО5161 «Ведомость возврата материалов из производства», ДО7019 «Распечатка входной информации по задаче 7», ДО3017 (макет 7) – входной документ для задачи 7	1 раз в месяц	Запись в журнале регистрации прямых затрат по местам возникновения затрат (МВЗ), сдача на информационно-вычислительный центр (ИВЦ) формы 3017 для формирования «Ведомости расхода материалов на производство».	Ручной
Визуальная проверка всех форм по приходу материалов: направление затрат, номенклатурные номера, стоимость материалов.	1 раз в месяц	В случае выявления ошибок выяснение в ОМР	Ручной
Обращение в архив за формой ДО7019 за предыдущий месяц: остатки неиспользованных материалов в прицеховом складе.	1 раз в месяц	Запись в журнале регистрации прямых затрат по МВЗ суммы восстановленных неиспользованных материалов и комплектующих с обратным знаком (с учетом корректировок в прошлом м-це)	Ручной
Получение с ИВЦ документа ДО1010 «Ведомость среднефактических цен»	1 раз в месяц	Проверка, в случае выявления ошибок подача корректировочного документа ДО 7027 на ИВЦ	Ручной
Получение с МСС форм 306 и 310 «Распределение заработной платы по балансовым счетам» по МВЗ	1 раз в месяц	Проверка правильности направления затрат и сверка с отделом расчетов с рабочими и служащими	Ручной
Корректировка фонда заработной платы, балансового счета, статьи.	1 раз в месяц	В случае обнаружения ошибок запись в специальной графе форм 306 и 310	Ручной
Сдача на МСС форм 306,310	1 раз в	Обработка и выдача	Автоматизи

Продолжение приложения У

	месяц	мемориальный ордер (м/о) 44 по фонду заработной платы	руванный
Проверка мемориальный ордер (м/о) 44: шифры МВЗ, корреспонденция счетов.	1 раз в месяц	В случае выявления ошибок производится корректировка	Ручной
Бухгалтерская запись на сумму корректива	1 раз в месяц	М/о 44 (ручной) и запись в журнал регистрации прямых затрат по МВЗ	Ручной
Сдача м/о 44 по фонду заработной платы на ИВЦ	1 раз в месяц	Обработка и выдача контр. журналов, оборотных ведомостей, расшифровок и т.д.	Автоматизированный
Сверка с журналом регистрации прямых затрат по МВЗ	1 раз в месяц	В случае выявления расхождений производится корректировка	Ручной
Бухгалтерская запись на сумму корректива	1 раз в месяц	Ручной мемориальный ордер	Ручной
Сдача мемориальных ордеров на ИВЦ	1 раз в месяц	Обработка и выдача контр. журналов, оборотных ведомостей, расшифровок и т.д.	Автоматизированный
Поступление с МВЗ заказа	1 раз в месяц	Проверка направления затрат, калькуляции	Ручной
Если в направлении затрат указывается склад		Выписка авизо в ОМР	Ручной
Если в калькуляции заказа присутствует статья материалов		Выписка документа ДО3017 (макет 307) и сдача его на ИВЦ	Ручной
Регистрация	1 раз в месяц	Запись в журнале регистрации прямых затрат по МВЗ	Ручной
Бухгалтерская запись на сумму заказа	1 раз в месяц	М/о 42, 51	Ручной
Сдача м/о 42, 51 на МСС	1 раз в месяц	Обработка и выдача контр. журналов, оборотных ведомостей, расшифровок и т.д.	Автоматизированный
Сверка с журналом регистрации прямых затрат по МВЗ	1 раз в месяц	В случае выявления расхождений производится корректировка	Ручной
Бухгалтерская запись на сумму корректива	1 раз в месяц	М/о 42, 51 (Исправительные)	Ручной
Сдача исправительных м/о 42, 51 на ИВЦ	1 раз в месяц	Обработка и выдача контр. журналов, оборотных ведомостей, расшифровок и т.д.	Автоматизированный
Таксировка журнала регистрации прямых затрат по МВЗ	1 раз в месяц	Итог по дебету	Ручной

Приложение Ф

Структура бизнес - процесса «Инвентаризация незавершенного производства»

Целью реализации данного бизнес-процесса является отражение на счете основного производства результатов инвентаризации.

Структура бизнес-процесса, детализирована по бизнес - функциям

Наименование бизнес-функции	Периодичность	Результат выполнения	Способ обработки
Подготовка к инвентаризации	Согласно приказу	Заполнение инвентарных ярлыков формы ИНВ-2	Ручной
Снятие фактических остатков по МВЗ	Согласно приказа	Заполнение инвентарных описей формы ИНВ-3	Ручной
Сдача инвентарных ярлыков на ИВЦ	Согласно приказа	Обработка на ИВЦ	Автоматизированный
ИВЦ - расчет оценки незавершенного производства	Согласно приказа	Выдача форм «Ведомость собственных трудозатрат и расчет процента готовности НЗП по компании» (Д 2119), «Ведомость неоцененных деталей» (Д 2129К) и «Инвентаризационная опись НЗП по калькуляционным группам материалов в разрезе групп изделий» (Д 2169), «Сличительная ведомость по инвентаризации материальных и покупных полуфабрикатов в НЗП» (Д 0016)	Автоматизированный
Проверка выданных форм в отделе учета затрат на производство (правильность оценки материалов, сверка с журналом регистрации прямых затрат по МВЗ), поступление с МВЗ справки по наличию согласно формы «Ведомость неоцененных деталей»		Внесение исправлений в форму «Сличительная ведомость по инвентаризации материальных и покупных полуфабрикатов в НЗП» (Д0016)	Ручной
Передача формы «Сличительная ведомость по инвентаризации материальных и покупных полуфабрикатов в НЗП» (Д0016) в МВЗ		Анализ	Ручной
Выяснение причин возникновения расхождений фактического наличия с учетными данными		Акты на уточнение учета	Ручной

Продолжение приложения Ф

Поступление актов в Управление бухгалтерского учета и отчетности		Внесение изменений в форму «Сличительная ведомость по инвентаризации материальных и покупных полуфабрикатов в НЗП» (Д0016)	Ручной
Таксировка формы «Сличительная ведомость по инвентаризации материальных и покупных полуфабрикатов в НЗП» (Д0016)	После результатов инвентаризации	Определение сумм уточнений по приходу и расходу	Ручной
Передача формы «Сличительная ведомость по инвентаризации материальных и покупных полуфабрикатов в НЗП» (Д0016) в МВЗ	По мере необходимости	Вынесение результатов инвентаризации на рассмотрение инвентаризационной комиссии по МВЗ	Ручной
Заседание инвентаризационной комиссии по МВЗ	По мере необходимости	Протокол заседания инв. комиссии	Ручной
Вынесение актов на уточнение учетных данных и протокола заседания инв. комиссии по МВЗ на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссией	По мере необходимости	Принятие решения об отражении в учете результатов инвентаризации по МВЗ	Ручной
Проводка		Сдача мемориального ордера в ИВЦ, регистрация в журнале учета прямых затрат по МВЗ	Ручной
Оформление решения центральной инвентаризационной комиссии протоколом по бизнес единицам	По мере необходимости	Утверждение протокола Генеральным директором	Ручной
Поступление протокола заседания центральной инвентаризационной комиссии в управление бухгалтерского учета и отчетности	По мере необходимости	Архив	Ручной

Структура бизнес - процесса «Учет расходов на брак»

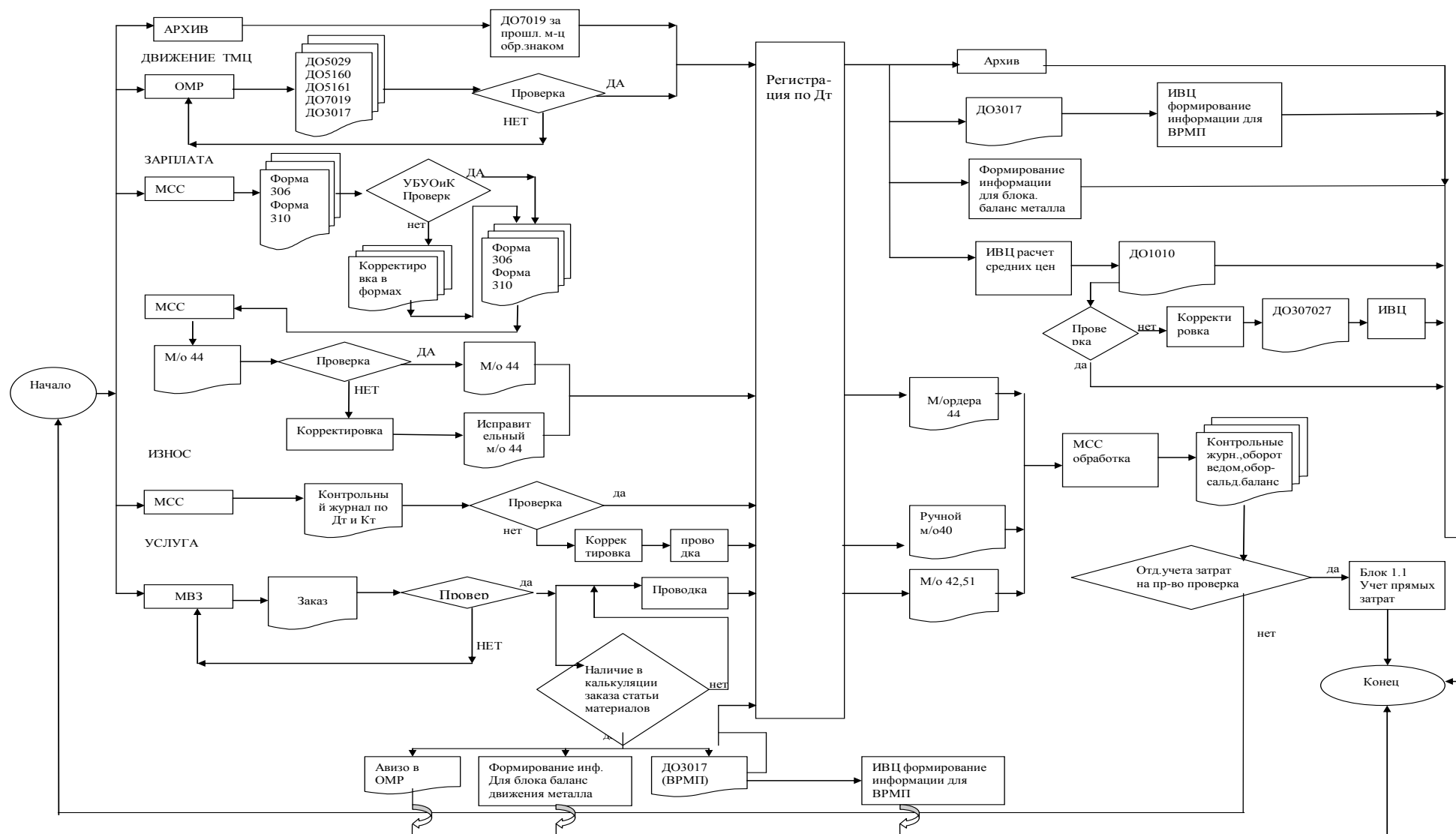
Целью реализации данного бизнес - процесса является обработка операций по отнесению затрат (производственной себестоимости брака) на счет «Брак в производстве».

Структура бизнес - процесса, детализирована по бизнес - функциям

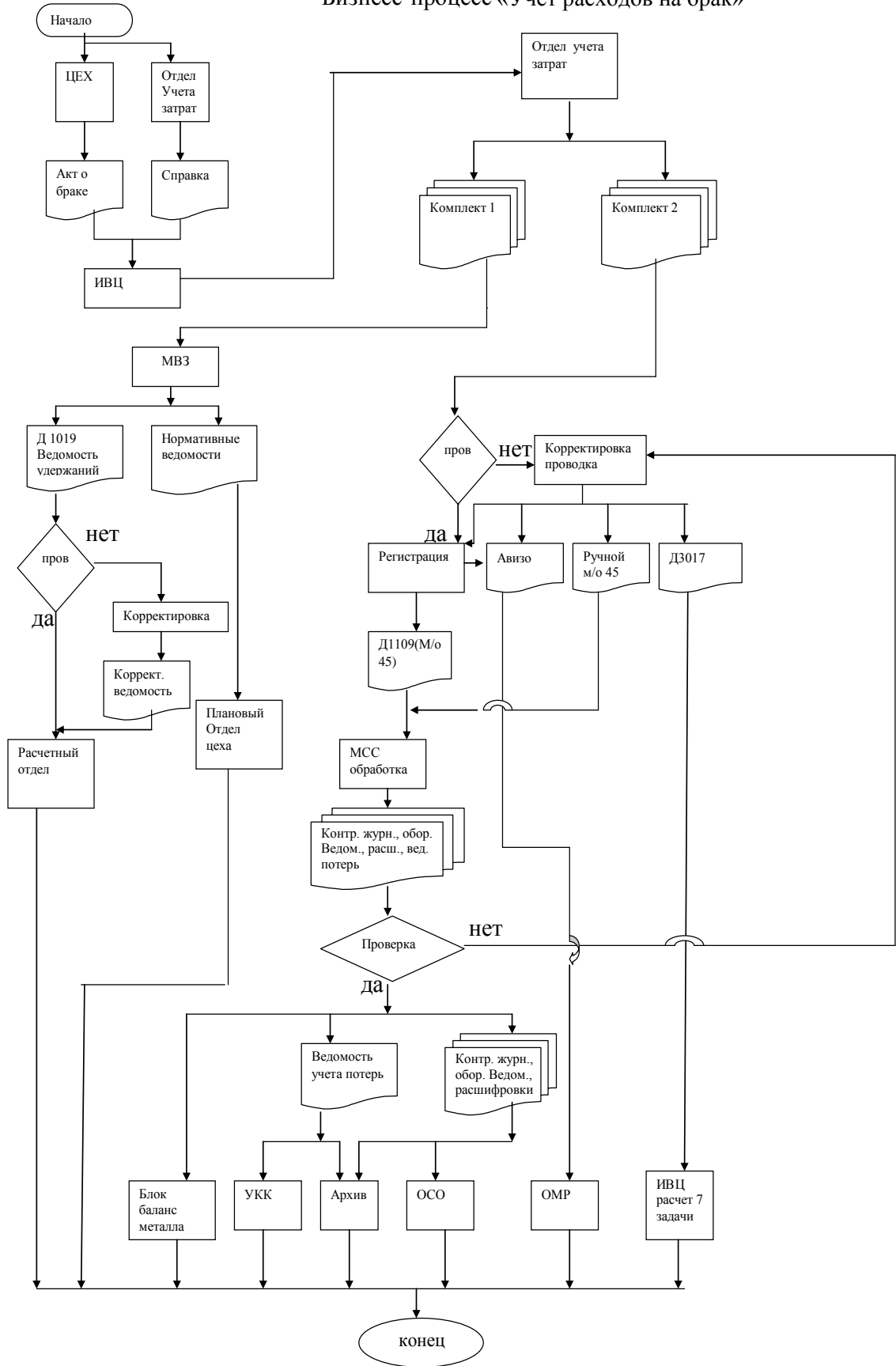
Наименование бизнес-функции	Периодичность	Результат выполнения	Способ обработки
Получение ИВЦ Актов о браке от МВЗ и процент накладных расходов из отдела учета затрат на производство	Ежемесячно	Расчет задачи по браку и выдача пакета документов в двух экземплярах	Механизованный
Получение отделом учета затрат на производство пакета документов по списанию потерь от брака в двух экземплярах с ИВЦ	Ежемесячно	Передача в МВЗ	Ручной
Получение бухгалтером из мест возникновения затрат	Ежемесячно	Проверка Д1019 «Ведомость удержаний за брак с виновных лиц». Если «Да», то Документ передается в расчетный отдел. Если «Нет», документ корректируется, Выписывается корректировочная ведомость и передается в расчетный отдел.	Ручной
Получение ПДБ МВЗ Д1029, «Исправимый брак» Д1029А, Д1029В «Ведомости потерь от брака»	Ежемесячно	Анализ, проверка нормативного списания. Архив	Ручной
Отработка в отделе учета затрат на производство пакета документов по списанию потерь от брака.	Ежемесячно	Проверка Д1109 «Мемориальный ордер 45 потери от брака по обществу». Регистрация, сдача на ИВЦ	Ручной
Корректировка Д1109 после проверки	Ежемесячно	Корректировка. Оформление корректировочной ведомости – Д3017 (макет 7), формирование ручного м/о 45,	Ручной

		сдача МСС.	
Отработка Д1029, Д1029А, Д1029В, Д1039, Д1059 – «Ведомости потерь от брака»	Ежемесячно	Проверка Д1039 «Ведомость потерь от брака по заводу», регистрация в журнале учета затрат, АВИЗО на отходы в ОМР. Архив.	Ручной
Выявление ошибок	Ежемесячно	Корректировка, оформление корректировочной ведомости (Д3017) Регистрация в журнале учета затрат. АВИЗО на отходы в ОМР. Сдача на ИВЦ Д3017. Архив.	Ручной
Получение с ИВЦ пакета документов	Ежемесячно	Контрольные журналы по Дт и Кт, оборотные ведомости, расшифровки, ведомость учета потерь от брака (2 экз.)	Механизованный
Проверка	Ежемесячно	Сверка с журналом учета прямых затрат по МВЗ. При обнаружении расхождений – корректировка и проводка	Ручной
Передача в Управление контролинга документа «Ведомость учета потерь от брака»	Ежемесячно	Анализ	Ручной
Подшив документов в архив. Сдача контрольных журналов.	Ежемесячно	Хранение	Ручной

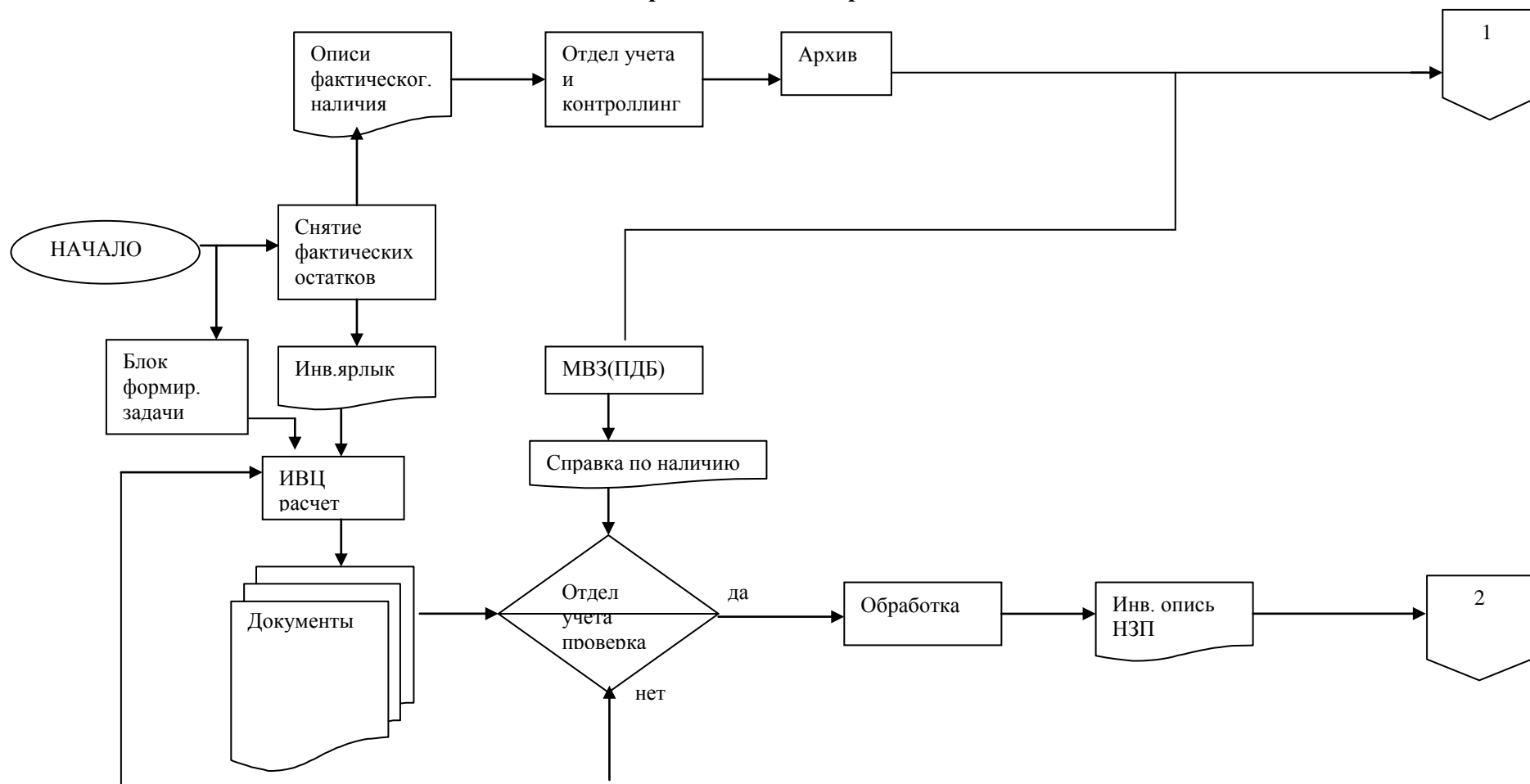
Схема бизнес-процесса «Учет затрат на производство»



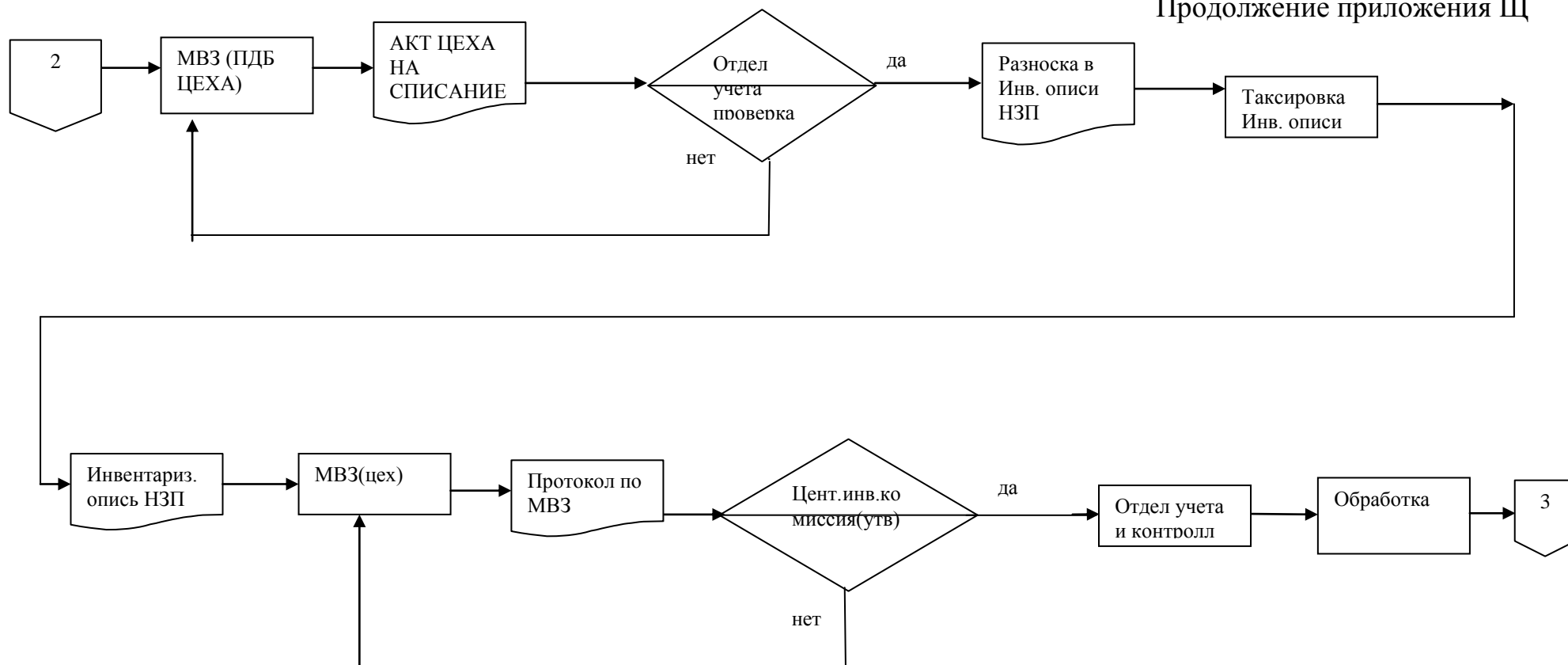
Бизнес-процесс «Учёт расходов на брак»



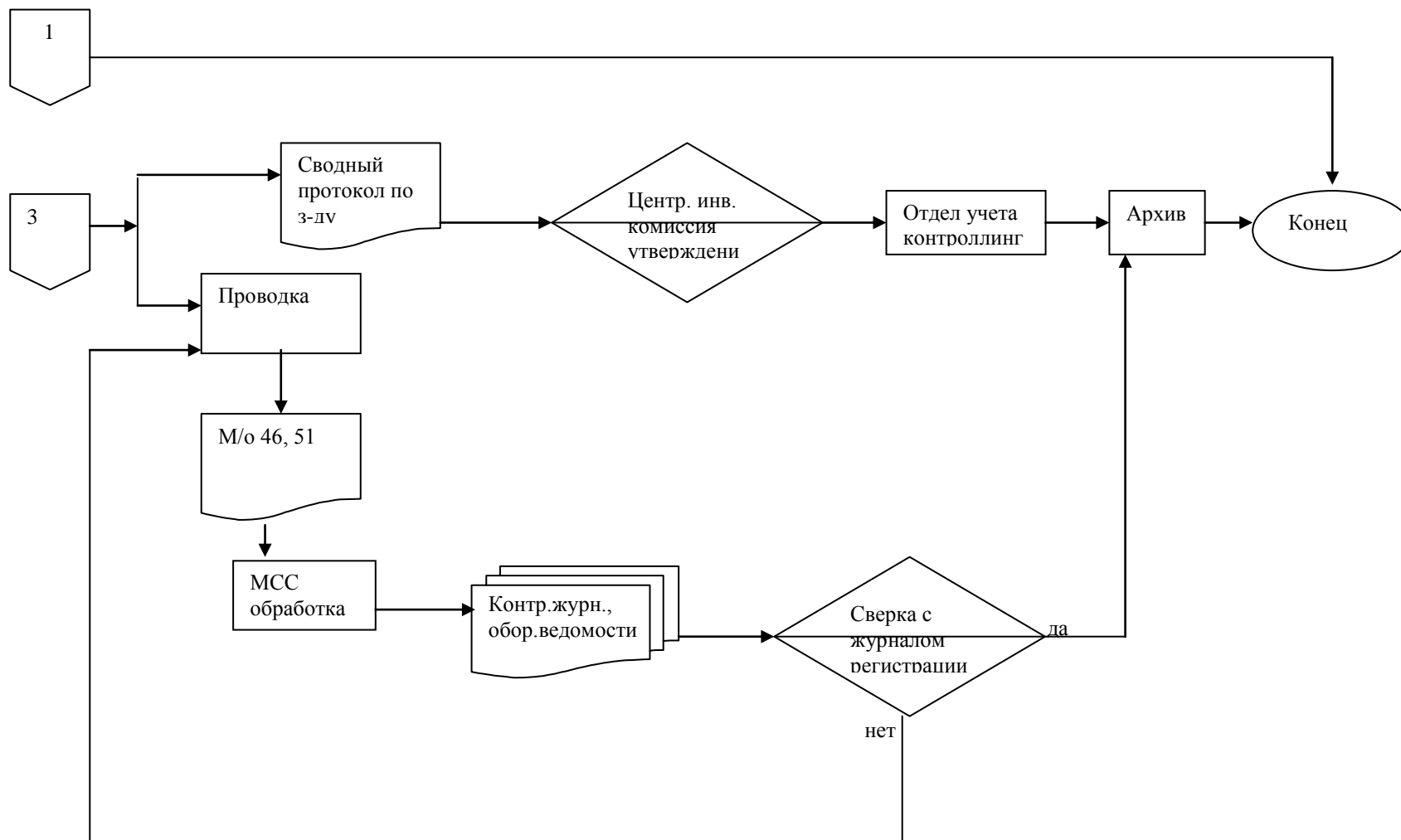
Приложение Щ
Бизнес-процесс «Инвентаризация НЗП»



Продолжение приложения Ц



Окончание приложения Щ



Приложение Э

Методические подходы к классификации бизнес-процессов

Классификация бизнес-процессов	Автор
<p>1. Главные процессы включают шесть процессов, связанных с производством продукции и три административных процесса: развитие лидерства, выработка стратегии улучшения бизнеса и управление человеческими ресурсами.</p> <p>2. Вспомогательные процессы</p>	В. Альшнер ⁶⁸³
<p>1. Первичными процессами называются основные и создающие ценности процессы предприятия.</p> <p>2. Поддерживающие (вспомогательные) процессы не создают непосредственно добавленную ценность (например, управление финансами и персоналом).</p> <p>3. Развивающиеся процессы позволяют создать цепочку ценности в основном и во вспомогательном процессах на новом уровне показателей (например, разработка продукции и развитие поставщика).</p>	Б. Андерсен ⁶⁸⁴
<p>1. С точки зрения ориентации: на клиента (потребителя), «поставщика», контрагента, внутренние бизнес-процессы.</p> <p>2. С точки зрения направленности: направленные на получение дохода, на снижение издержек, упорядочивание взаимодействия.</p> <p>3. С точки зрения дифференцированности и многовариантности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – элементарные; – генеральные; – ключевые с большим количеством дефектов; – наблюдаемые; – ожидаемые - еще не описаны; – приоритетные - на увеличение дохода и уменьшение издержек; – бизнес-процессы привлечения (клиентов); – бизнес-процессы обслуживания; – внутренние - направлены на взаимодействия служб; – блок однотипных операций 	Д.А. Горулев, А.А. Кварандзия ⁶⁸⁵
<p>1. Основные – назначение создание основных продуктов;</p> <p>2. Вспомогательные – обеспечение деятельности основных процессов;</p> <p>3. Процесс управления организацией.</p>	В.Г. Елиферов, В.В. Репин ⁶⁸⁶
<p>1. Основные – поток работ, на выходе которого клиент получает продукцию или услуги;</p> <p>2. Вспомогательные – поток работ, на выходе которого основной бизнес-процесс получает продукцию или услуги. Выход вспомогательного процесса – это вторичный вход основного процесса.</p>	О.Д. Каверина ⁶⁸⁷

⁶⁸³ Альшнер В. PIQS – система качества, интегрированная в процесс // Все о качестве. Выпуск 22. «Процессный подход». М.: НТК «Трек», 2000. С. 14

⁶⁸⁴ Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования. М.: РИА «Стандарты и качество». 2003. С. 26

⁶⁸⁵ Горулев Д.А., Кварандзия А.А. Оптимизация бизнес-процессов страховой компании. // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2008. № 3. СПС КонсультантПлюс

⁶⁸⁶ Елиферов В.Г. Репин В.В. Бизнес-процессы: Регламентация и управление. М.: ИНФРА-М, 2012. С. 52

⁶⁸⁷ Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. С. 20

Продолжение приложения Э

<ol style="list-style-type: none"> 1. Основные – образуют добавленную стоимость, создают продукт, нацелены на получение прибыли; 2. Обеспечивающие – направлены на создание внутренних продуктов, услуг, обеспечивают функционирование инфраструктуры; 3. Развития – нацелены на получение долгосрочной прибыли, обеспечивают развитие или совершенствование деятельности; 4. Управления – нацелены на управление всех групп процессов 	М.В. Мельник, Е.В. Никифорова, К.Ю. Бурцева ⁶⁸⁸
<ol style="list-style-type: none"> 1. «Сквозные» (межфункциональные) процессы; 2. Процессы в рамках структурных подразделений 	Д.В. Павлов ⁶⁸⁹
<ol style="list-style-type: none"> 1. Основные – включают операции по созданию добавленной стоимости, имеют непосредственное отношение к производимым продуктам, влияют на формирование финансового результата; 2. Вспомогательные – не имеют непосредственного отношения к производимым продуктам, но без них невозможно выполнение операций по созданию добавленной стоимости. 	М. Портер ⁶⁹⁰
<ol style="list-style-type: none"> 1. Основные – процессы текущей деятельности компании; 2. Вспомогательные – обеспечивают существование первичных процессов 	М. Робсон, Ф. Уллах ⁶⁹¹
<ol style="list-style-type: none"> 1. Материально-техническое обеспечение; 2. Производственная деятельность; 3. Сбытовая деятельность. 	Б.Н. Соколов, А.С. Русакова ⁶⁹²
<ol style="list-style-type: none"> 1. Основные – непосредственно обеспечивающие выпуск продукции; 2. Вспомогательные – это поток работ, на выходе которого основной бизнес-процесс получает продукцию или услуги; 3. Процессы планирования и управления. 	Я.В. Соколов, М.М. Каверин ⁶⁹³ .
<ol style="list-style-type: none"> 1. Развития и совершенствования; 2. Ведения основной деятельности; 3. Вспомогательные 	З.В. Удалова ⁶⁹⁴
<ol style="list-style-type: none"> 1. Основные представляют части цепочки создания ценности для клиента 2. Поддерживающие 3. Управленческие охватывают весь комплекс функций управления 	Л.Н. Усенко, И.В. Зенкина ⁶⁹⁵

⁶⁸⁸ Сбалансированные показатели: содержание и интерпретация : монография / Мельник М. В., Никифорова Е. В., Бурцева К. Ю. ; М-во обр. и науки РФ, Тольяттинский гос. ун-т. Тольятти: Кассандра, 2010. С. 31

⁶⁸⁹ Павлов Д.В. Особенности моделирования учетных бизнес-процессов // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 16. С. 48

⁶⁹⁰ Портер М.Э. Конкуренция. Учеб. пос. М.: Издательский дом «Вильямс», 2000

⁶⁹¹ Робсон М., Уллах Ф. Реинжиниринг бизнес-процессов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 30

⁶⁹² Соколов Б.Н., Русакова А.С. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методика, практика). Изд-во СГУ, 2013. С. 193

⁶⁹³ Управленческий учет: учеб. пособие/ под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011. С. 403

⁶⁹⁴ Удалова З.В. Особенности бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях и их влияние на формирование учетно-аналитического обеспечения // Учет и статистика. 2010, № 4 (20). С. 43-44

⁶⁹⁵ Усенко Л.Н., Зенкина И.В. Развитие методологии стратегически-ориентированной индикативной оценки деятельности организации // Аудит и финансовый анализ. 2012, № 4. С. 113-114

Приложение Ю

Характеристика базовых концепций управленческого учета

Концепция	Характеристика концепции
Стратегический управленческий учет (Strategic management accounting)	Основной акцент делается на информации, связанной с внешними факторами, влияющими на компанию. Надлежащее внимание уделяется внутренней информации (в том числе нефинансовой) (CIMF, Official Terminology, 2000). Учет затрат ориентирован на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды ⁶⁹⁶
Учет затрат по видам деятельности (Activiti-based costing)	Калькулированию подвергаются отдельные статьи затрат по функциональным видам деятельности организации - производству, сбыту и др. Анализ по видам деятельности позволяет определять не только себестоимость продукта, но и о затратах непосредственно самих бизнес-процессов
Бюджетирование по видам деятельности (Activiti-based budgeting)	Концепция бюджетирования, основанная на видах деятельности, использующая данные, полученные с помощью носителей затрат, для составления бюджетов и для проведения анализа отклонений, необходимого для осуществления процесса обратной связи на предприятии ⁶⁹⁷
Таргет-костинг (target costing)	Концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства инновационных продуктов, предупредительного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями. Расчет себестоимости продукта осуществляется на основе заранее установленной цены ⁶⁹⁸
Экономической прибыли	<p>Наиболее известна в рамках данной концепции модель экономической добавленной стоимости (Economic Value Added – EVA), в соответствии с которой предполагается, что стоимость организации равна сумме величины инвестированного капитала и приведенной стоимости, создаваемой в последующем году.</p> <p>Экономическая добавленная стоимость (экономическая прибыль) определяется посредством вычитания всех экономических издержек (не только признаваемых в бухгалтерском учете, а и неявных) из выручки⁶⁹⁹</p>
Кайзен-костинг (Kaizen costing)	Общая методология концепции строится на определении и реализации кайзен-задачи, то есть целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. Сотрудники компании стремятся, чтобы достигнутый вследствие снижения себестоимости результат был равен или превышал обозначенные в кайзен-задаче целевые показатели ⁷⁰⁰
Точно в срок («Just-in-time» или «JIT»)	Является составляющей интегрированной системы всеобщего контроля качества, положенного в основу системы кайзен-костинг. Его сущность сводится к отказу от производства продукции крупными

⁶⁹⁶ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003. С. 28

⁶⁹⁷ Там же, с. 165

⁶⁹⁸ Чая В.Т., Золотухина А.Д. Система методов управленческого учета. Аудит и финансовый анализ. – 2009, №1. с. 329

⁶⁹⁹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.: Едиториал УРСС, 2003. С. 115

⁷⁰⁰ Кизиллов А.Н. Бухгалтерский (управленческий учет): учебное пособие / А.Н. Кизиллов, М.Н. Карасева. – М.: Эксмо, 2006. С. 287

	партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, и по существу превращается в индивидуальное (поштучное) ⁷⁰¹
Всеобщее управление качеством (Total quality management)	Комплексная система, направленная на постоянное улучшение качества, снижение производственных затрат и поставку точно в срок. Основной принцип концепции – улучшению нет предела, целевыми ориентирами являются – ноль дефектов в производстве, ноль непроизводительных затрат, применительно к поставкам – точно в срок ⁷⁰²
Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard)	Обеспечивает сбор, систематизацию и анализ информации, необходимой для принятия стратегических управленческих решений по четырем основным аспектам: <ul style="list-style-type: none"> – клиентскому – какими нас видят наши потребители; – внутренних процессов – в чем мы должны совершенствоваться; – обновления и обучения – сможем ли мы впредь создавать и увеличивать стоимость; – финансовому – какими нас видят наши акционеры⁷⁰³
Маржинальных затрат «Директ-костинг»	<p>Затраты делятся на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства, причем себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат на производство и продажи. Разница между выручкой от продаж и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. Постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на расходы.</p> <p>Выделяют несколько разновидностей директ-костинга:</p> <ol style="list-style-type: none"> 3) классический директ-костинг – калькуляция по прямым (основным) затратам, которые в то же время являются переменными; 2) учет переменных затрат (простой директ-костинг) – калькуляция по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы; 3) учет затрат в зависимости от использования производственных мощностей (развитой директ-костинг) – калькуляция всех переменных расходов и части постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.
Нормативный учет затрат стандарт-кост	В основе концепции лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. В учет вносится то, что должно произойти, учитывается норма, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других видов расходов, связанных с изготовлением продукта.
Стратегический анализ затрат	Организация представляется как цепь образования потребительной стоимости (последовательность операций по созданию

⁷⁰¹ Там же, с. 276-280

⁷⁰² Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. М.: «Дашков и К», 2011

⁷⁰³ Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей, отражающих эффективность/ Измерение результативности компании/ Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2009

(Strategic cost analysis)	стоимости изделия). Каждое звено цепи рассматривается как с точки ее необходимости в производственном процессе, так и с точки зрения потребляемых ею ресурсов. Затем определяется управляющий фактор (cost driver) – параметр, который определяет стоимость выполнения данной операции. С помощью управляющих факторов и перестройки цепи образования стоимости возможно достижение преимущества над конкурентами ⁷⁰⁴
Управление затратами жизненного цикла (Life cycle costing)	Жизненный цикл продукта состоит из пяти этапов: <ul style="list-style-type: none"> – разработки и планирования продукта; – этап внедрения на рынок; – роста; – этап зрелости продукта; – этап спада и снятия продукта с производства. В соответствии с данной концепцией затраты, не связанные с производством и реализацией должны включаться в себестоимость систематически, в течение времени жизни продукта ⁷⁰⁵
Трансакционные издержки	Затраты на производство при осуществлении организацией трансакций классифицируются и при этом выделяются две группы затрат: трансакционные и трансформационные издержки ⁷⁰⁶
Бенчмаркинг (benchmarking)	Масштабное системное сопоставление финансовой и экономической эффективности хозяйствующих субъектов на основе взаимосвязанных показателей. Концепцией объединяет развитие у компаний стремление к непрерывному совершенствованию, и сам процесс совершенствования. В качестве эталона выступает соотношение затрат и выгод, учитываются характерные особенности организаций конкретной отрасли. Также сравниваются лучшие бизнес-процессы безотносительно отрасли.

⁷⁰⁴ Глинский Ю.М. Новые методы управленческого учета [Электронный ресурс] / Глинский Ю.М. Часть 1. . URL: <http://www.gaap.ru/articles/49880>

⁷⁰⁵ Чая В.Т., Золотухина А.Д. Система методов управленческого учета. Аудит и финансовый анализ. – 2009, №1. – с. 332

⁷⁰⁶ Лабынцев Н.Т. Управленческий учет трансакционных издержек // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Вип. 2 (17) – Житомир: ЖДТУ, 2010. –