

ПРИМЕНЕНИЕ БЕНЧМАРКИНГА В АУДИТЕ

КУЗНЕЦОВА Л. Н.

УДК 657.6

Кузнецова Л. Н. Применение бенчмаркинга в аудите

В статье рассмотрены возможности использования бенчмаркинга при оказании прочих услуг аудиторскими организациями. В условиях экономики знаний бенчмаркинг является агентом распространения различных знаний, в том числе и специальных знаний бухгалтерского учета. Аудиторские фирмы могут оказывать такие услуги бенчмаркинга, как: сравнение показателей деятельности экономических субъектов, оценка систем бухгалтерского учета и выявление проблемных мест таких систем, формирование эталонных бизнес-процессов бухгалтерского учета. Обоснована законодательная возможность и экономическая необходимость использования бенчмаркинга в деятельности аудиторских фирм.

Ключевые слова: аудит, бенчмаркинг, сравнение показателей, учет затрат, эталонные бизнес-процессы.

Рис.: 1. **Библ.:** 12.

Кузнецова Лилия Николаевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ) (ул. Б. Садовая, 69, Ростов-на-Дону, 344002, Россия)

E-mail: lk-vk@rambler.ru

УДК 657.6

Кузнецова Л. М. Застосування бенчмаркінгу в аудиті

У статті розглянуто можливості використання бенчмаркінгу при наданні інших послуг аудиторськими організаціями. В умовах економіки знань бенчмаркинг є агентом поширення різних знань, у тому числі й спеціальних знань бухгалтерського обліку. Аудиторські фірми можуть надавати такі послуги бенчмаркінгу, як: порівняння показників діяльності економічних суб'єктів, оцінка систем бухгалтерського обліку і виявлення проблемних місць таких систем, формування еталонних бізнес-процесів бухгалтерського обліку. Обґрунтовано законодавчу можливість і економічну необхідність використання бенчмаркінгу в діяльності аудиторських фірм.

Ключові слова: аудит, бенчмаркинг, порівняння показників, облік витрат, еталонні бізнес-процеси.

Рис.: 1. **Бібл.:** 12.

Кузнецова Лілія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аудиту, Ростовський державний економічний університет (РИНХ) (вул. Б. Садова, 69, Ростов-на-Дону, 344002, Росія)

E-mail: lk-vk@rambler.ru

UDC 657.6

Kuznetsova L. N. Applying Benchmarking in Audit

The article considers possibilities of the use of benchmarking when rendering other services to auditing organisations. Under conditions of knowledge economy, the benchmarking is an agent of distribution of various knowledge, including special knowledge of accounting. Auditing companies can render such benchmarking services as: comparison of indicators of activity of economic subjects, assessment of systems of accounting and revelation of problematic points of such systems, and formation of reference business processes of accounting. The article justifies a legislative possibility and economic necessity of the use of benchmarking in activity of auditing firms.

Key words: audit, benchmarking, comparison of indicators, calculation of expenditures, reference business processes.

Pic.: 1. **Bibl.:** 12.

Kuznetsova Liliya N. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of audit, Rostov State Economic University (RINH) (ul. B. Sadovaya, 69, 344002, Russia)

E-mail: lk-vk@rambler.ru

Аудиторские фирмы в России и в Украине развиваются немногим более трех десятилетий, и за эти годы профессиональная деятельность аудиторов все больше признается как на уровне государства – в виде обязательного аудита, так и на уровне менеджмента компаний в форме обязательного и инициативного аудита, оказания прочих услуг. Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Такое мнение высказано не только в официальном мнении [1], но и в частных мнениях авторов. Так, Т. В. Миргородская отмечает, что, «профессия аудитора в соответствии с потребностями современного общества является общественно значимой» [2, с. 57].

Однако общественная значимость аудиторской профессии рассматривается только в плоскости обязательного аудита, при этом не затрагиваются вопросы общественного характера профессии при оказании прочих услуг, которые в современных условиях занимают все большее место в структуре деятельности аудиторских фирм, а в условиях изменения внешней среды приобретают не только профессиональное, но и социальное значение.

В современном развитии общества определены две значимые тенденции: информатизация и глобализация, которые должны быть учтены при оказании услуг аудиторскими организациями. Одним из наиболее значимых фактов последнего десятилетия является переход к экономике знаний и превращение знаний в основной фактор экономического роста. Другим, существенным фактором современной экономики является глобализация, характеризующаяся усилением конкуренции на мировых рынках и необходимостью конкурировать с лучшими компаниями всего мира.

Глобализация, сетевая информатизация и новые технологии создают дополнительные возможности для наполнения профессиональной деятельности аудиторов. Задача состоит в том, чтобы национальный аудит развивался, с одной стороны, с учетом обобщенного мирового опыта, с другой – на основе инновационного научного знания и исторических национальных традиций. Следовательно, современный этап развития аудиторских компаний, чтобы соответствовать общественному статусу профессии, должен учитывать современные тенденции развития общества, технологий, преактивно воздействовать на запросы предпринимателей и пред-

лагать услуги, способствующие повышению конкурентоспособности компании.

Одним из востребованных инструментов развития различных сторон человеческой деятельности является бенчмаркинг (аутентичный перевод с английского «*benchmarking*»), который не имеет единого определения. В Европейском кодексе правил поведения участников бенчмаркинга дано его следующее толкование: «процесс выявления и изучения передового опыта других организаций – это мощный инструмент, применяемый для поиска путей непрерывного совершенствования работы компаний и радикального повышения их эффективности» [3, с. 32]. Совет по бенчмаркингу Института стратегического планирования определяет бенчмаркинг как общую методологию совершенствования деятельности компании на основе учета и использования опыта других организаций [4, с. 161].

Авторитетные российские 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» [5, с. 17].

Бенчмаркинг можно определить как *методологию совершенствования, основанную на мониторинге внутренней и внешней окружающей среды организации*; как агент изменений, он вовлекает человеческое фундаментальное мышление в постоянное творчество, является проводником в жизнь новых знаний. Приняв за основу данный подход, можно предложить использование бенчмаркинга в деятельности аудиторских фирм в качестве консалтинговых услуг, характеризующихся большим диапазоном, к которым следует отнести проведение сравнения показателей деятельности экономических субъектов.

Успех в бизнесе должен базироваться на постоянном повышении эффективности хозяйственной деятельности, что требует сравнения экономических показателей организации с показателями конкурентов и лидеров. 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 эффективным [6]. По данным авторского исследования, проведенного в 2009 – 2011 гг. среди хозяйствующих субъектов юга России, регулярно сопоставляют показатели деятельности своей организации с показателями иных компаний 13,8% организаций, 32,1% делают это периодически (рис. 1).

Однако такие сопоставления не всегда эффективны: сравнения осуществляются по незначительному кругу субъектов, а показатели несопоставимы. Суть бенчмаркинга заключается в сравнении с лучшими компаниями в глобальном масштабе, что затрудняется значительными расхождениями при различном порядке формирования одних и тех же показателей. Кроме того,

существуют объективные различия в деятельности организаций такие, как: масштаб производства, значительная разница в сроках жизненного цикла компаний, различная дивидендная, ценовая, культурная политика и др. Отличия методологии определения показателей, вариативность положений учетной политики обостряют проблему сопоставимости при динамических сравнениях различных организаций.



Рис. 1. Доля организаций, проводящих сравнений показателей деятельности с конкурентами по данным исследования

Устранить отмеченные сложности можно при организации сравнений субъектами, имеющими квалифицированные кадры и необходимый ресурсный потенциал. К таким компаниям относятся аудиторские организации: все крупные аудиторские фирмы активно занимаются консалтингом, оказанием иных прочих услуг [7, с. 61 – 63], проведение бенчмаркинга финансовых показателей открывает для них новые деловые возможности. Для проведения анализа в рамках консультационного бенчмаркинга можно использовать следующие показатели:

- ✦ коэффициент финансового рычага = заемный капитал / собственный капитал;
- ✦ коэффициент автономии = собственный капитал / валюта баланса;
- ✦ рентабельность продаж = прибыль от продаж / выручка от продаж;
- ✦ рентабельность активов = прибыль до налогообложения / средняя стоимость активов;
- ✦ затраты на 1 руб. продаж = затраты / выручка;
- ✦ коэффициент текущей ликвидности = оборотные активы / краткосрочная кредиторская задолженность;
- ✦ коэффициент абсолютной ликвидности = (денежные средства + краткосрочные финансовые вложения) / краткосрочная кредиторская задолженность;
- ✦ устойчивость экономического роста = reinvestированная прибыль / собственный капитал;
- ✦ рентабельность собственного капитала = чистая прибыль / собственный капитал;

- ✦ коэффициент оборачиваемости активов = выручка от продаж / средняя стоимость активов за период;
- ✦ оборот собственного капитала = выручка / средняя стоимость собственного капитала.

Выбор показателей определяется задачами сопоставления и зависит от мнения участников, наличия программного обеспечения и других факторов. Сравнить организации вне зависимости от их доходности или прибыльности нецелесообразно, так как ценность такого сравнения ничтожна: организация, имеющая убытки, не сможет стать лидером без постепенного развития. С этой точки зрения деление организаций на дополнительные группы оправдано, конечная цель должна быть неизменной – достижение лидерства. Л. Н. Растамханова предлагает проводить сопоставление 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 кризисе [8, с. 233].

Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова предлагают классифицировать организации по пяти классам финансового риска: от компаний, имеющих абсолютную финансовую устойчивость, до компаний, находящихся в кризисном состоянии, абсолютно финансово неустойчивых [9, с. 152 – 153].

Многие авторы для оценки организаций предлагают использовать рейтинговые оценки. Бенчмаркинг не нацелен на поиск одной лучшей компании, важно найти лучшие параметры деятельности, которые в большинстве случаев принадлежат нескольким субъектам. Эталонной станет виртуальная организация, смоделированная на основе лучших показателей различных компаний.

Проведение бенчмаркинга финансовых показателей требует разработки и обоснования новых показателей и программного обеспечения. Аудиторские фирмы имеют возможность разработать единые для отрасли или ряда отраслей методы расчета показателей, которые бы дополняли существующие. Но, независимо от применяемого метода, сравнение показателей является только начальной стадией для организации, проводящей улучшения и стремящейся к лидерству.

Бенчмаркинг показателей может стать начальным этапом сотрудничества экономических субъектов и аудиторов в достижения лидерства. Применение инструментария бенчмаркинга позволяет не только определить отставание от лидеров, но и улучшить качественные характеристики учетных бизнес-процессов, что ведет к повышению качества учетно-аналитической информации. Основная цель бенчмаркинга любых направлений деятельности организаций, в т. ч. и бухгалтерского учета, состоит в совершенствовании деятельности на основе рассмотрения, анализа и творческого использования опыта других.

Международные стандарты аудита (п. 18, Основных принципов МСА) прямо допускают возможность использования аудиторами экспертных знаний в области бухгалтерского учета; аналогичная возможность предусмотрена российскими федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (п. 4 ПСАД № 31). Оценка текущего состояния бухгалтерского учета не имеет ограничений на совместимость с обязательной аудиторской проверкой. А. Д. Шеремет считает, 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. Такой специалист слишком дорого стоит, чтобы его не привлечь к выполнению сложных консультационных и других услуг, связанных с аудитом [10, с. 64].

Актуальность данного высказывания усиливается в экономике знаний, когда аудиторы могут способствовать распространению знаний. 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 наиболее явные признаки перехода от экономики, базирующейся на использовании природных ресурсов, к экономике, основанной на знаниях» [11, с. 450]. Термин «экономика знаний» был введен в научный обиход в 1962 г. американским экономистом Фрицем Махлупом. Говорить об исчезновении неоклассической экономики преждевременно, но новый фактор знания следует учитывать при характеристике как бухгалтерского учета, так и аудита. На усиление знаниевой составляющей должны быть направлены усилия аудиторов при оказании прочих услуг.

Современные компании в большинстве случаев строят систему бухгалтерского учета на основе бизнес-процессов. В этом случае совершенствование бизнес-процессов приведет к повышению качества учетно-аналитической информации и эффективности учетной системы. Сравнение бизнес-процессов и определение среди них эталонных возможно на основе их декомпозиции с выделением подпроцессов, функций, описываемых подробно. Одной из самых сложных задач является оценка системы бухгалтерского учета, которую могут выполнять аудиторские организации.

Привлечение аудиторов в качестве экспертов оценки текущего состояния бухгалтерского учета в организациях и выявления областей, требующих усовершенствований, является оправданным, согласуется с нормами российского законодательства и МСА.

Для организаций, осуществляющих обязательную проверку годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторам целесообразно формировать экспертную оценку на основании данных проверки, так как это значительно снижает затраты на экспертное оценивание. Бенчмаркинг предполагает сопоставление, поэтому

экспертные оценки желательны выставлять нескольким организациям, чтобы одновременно формировалась база сопоставлений. Максимальная эффективность достигается в случае, когда экспертами являются аудиторы, выполнявшие аудит во всех организациях, подлежащих оцениванию.

Обширная практика, накопленная аудиторами, может стать платформой для формирования эталонных бизнес-процессов бухгалтерского учета. Отметим, что крупнейшие аудиторские фирмы активно используют бенчмаркинг в своей практике. Так, PwC (*PricewaterhouseCoopers*) выявляла эталонные стандарты раскрытия информации в публичной отчетности среди компаний, входящих в индекс FTSE 350 (*Financial Times Stock Exchange Index*) [12, с. 315]. Компании, стремящиеся к лидерству и усилению своей конкурентоспособности, должны постоянно мониторить бизнес-процессы, анализировать, оценивать их эффективность по установленным параметрам, которые могут быть качественными или количественными. Эффективность можно определить как оценку отклонений параметров от эталонного процесса. Оцениваться бизнес-процессы могут по различным параметрам, наиболее значимыми из которых являются: качество (количество дефектов), стоимость (трудоемкость) и время протекания. 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 случае, если две или более организаций обладают схожими бизнес-процессами, то при проведении бенчмаркинга эти процессы могут стать объектом сравнения.

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, что предполагает проведение бенчмаркинга бизнес-процессов. На необходимость бенчмаркинга бизнес-процессов обращает внимание А. Д. Шеремет [10].

Аудиторские организации при наличии необходимых кадров и технологий могут проводить бенчмаркинг бизнес-процессов, в ходе которого должны решаться следующие задачи: улучшение параметров процесса, повышение знаний, профессиональной культуры и мотивации персонала, на основе как личностных интересов работников, так и общественных потребностей экономических субъектов.

В условиях конкуренции, обострившейся в период финансового кризиса, для выживания современные компании должны постоянно заниматься совершенствованием системы бухгалтерского учета с целью повышения качества учетно-аналитической информации, а бенчмаркинг является для этого наиболее уместным инструментом. В России и Украине, в силу недостаточного развития института бенчмаркинга, именно аудиторские организации могут стать центрами бенчмаркинга бухгалтерского учета.

ВЫВОДЫ

Распространение знаний бухгалтерского учета с целью повышения качества учетно-аналитической информации и бухгалтерской отчетности может осуществляться аудиторскими организациями с применением инструментария бенчмаркинга. В частности, 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 субъектов.

В эпоху экономики знаний возрастает роль институтов, способствующих распространению знаний в различных областях человеческой деятельности. Продвижение передовых знаний бухгалтерского учета с использованием инструментария бенчмаркинга будет способствовать повышению престижа аудиторской профессии, укреплению общественной значимости деятельности аудиторских фирм. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 N 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».
2. Миргородская Т. В. Аудит / Т. В. Миргородская. – М.: КноРус, 2008. – 256 с.
3. Европейский кодекс правил поведения участников бенчмаркинга // Деловое совершенство. – 2005. – № 3. – С. 32 – 33.

4. **Рейдер Р.** Бенчмаркинг как инструмент определения стратегии и повышения прибыли / Под науч. ред. Т. В. Даниловой. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2007. – 248 с.
5. **Маслов Д. В.** Современные инструменты управления: Бенчмаркинг : учебное пособие / Д. В. Маслов, Э. А. Белокоровин, Ю. В. Вылгина / ГОУВПО: «Ивановский государственный энергетический университет имени В. И. Ленина». – Иваново, 2009. – 100 с.
6. **Маслов Д. В.** Особенности применения бенчмаркинга на малых и средних предприятиях / Д. В. Маслов, Э. А. Белокоровин // Методы менеджмента качества. – 2004. – № 8.
7. **Кузнецова Л. Н.** Влияние аутсорсинга бухгалтерского учета на конкурентоспособность организации. Научный поиск. По страницам докторских диссертаций / Л. Н. Кузнецова. – Выпуск 9. – Ростов н/Д : Рост. гос. экон. ун-т (РИНХ), 2010. – 128 с.
8. **Растамханова Л. Н.** Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга : дис. ... д-ра экон. Наук / Л. Н. Растамханова. – Йошкар-Ола, 2009. – 366 с.
9. **Донцова Л. В.** Анализ финансовой отчетности : учебник / Л. В. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 368 с.
10. **Шеремет А. Д.** Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса / А. Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 5. – С. 4 – 68.
11. **Макаров В. Л.** Экономика знаний: кроки для России / В. Л. Макаров // Вестник Российской академии наук. Т. 73. – 2003, май. – С. 450 – 456.
12. **Элгуд Т.** Эффективное управление налогообложением: Будущее корпоративной налоговой службы / Тони Элгуд, Тони Фултон, Марк Шуцман / Пер. с англ. – М. : Альпина Паблишер, 2012. – 334 с.

REFERENCES

- Dontsova, L. V., and Nikiforova, N. A. *Analiz finansovoy otchetnosti* [Analysis of the financial statements]. Moscow: Delo i Servis, 2005.
- “Evropeyskiy kodeks pravil povedeniia uchastnikov benchmarkinga” [European code of conduct benchmarking participants]. *Delovoe sovershenstvo*, no. 3 (2005): 32-33.
- Elgud, T., Fulton, T., and Shutsman, M. *Effektivnoe upravlenie nalogooblozheniem: Budushchee korporativnoy nalogovoy sluzhby* [The effective tax administration: The Future of Corporate Tax Service]. Moscow: Alpina Pablisher, 2012.
- Kuznetsova, L. N. *Vliianie outsorsinga bukhgalterskogo ucheta na konkurentosposobnost organizatsii. Nauchnyy poisk. Po stranitsam doktorskikh dissertatsiy* [Effect of accounting outsourcing on the competitiveness of the organization. Scientific Search. Through the pages of doctoral theses]. Rostov n/D: RGEU «RINKh», 2010.
- [Legal Act of Ukraine] (2003).
- Maslov, D. V., and Belokorovin, E. A. “Osobennosti primeniia benchmarkinga na malykh i srednikh predpriatiakh” [Features of the application of benchmarking in small and medium-sized enterprises]. *Metody menedzhmenta kachestva*, no. 8 (2004).
- Maslov, D. V., Belokorovin, E. A., and Vylgina, Yu. V. *Sovremennye instrumenty upravleniia: Benchmarking* [Modern management tools: Benchmarking]. Ivanovo: IGEU, 2009.
- Makarov, V. L. “Ekonomika znaniy: kroki dlia Rossii” [The Knowledge Economy: sketch for Russia]. *Vestnik RAN*, vol. 73 (2003): 450-456.

- Mirgorodskaya, T. V. *Audit* [Audit]. Moscow: KnoRus, 2008.
- Rastamkhanova, L. N. “Teoriia, metodologiya i organizatsiia sistem vnutrennego kontrolya v usloviakh upravlencheskogo konsaltinga” [Theory, methodology and organization of the internal control systems in management consulting]. *Dis. ... d-ra ekon. nauk*, 2009.
- Reyder, R. *Benchmarking kak instrument opredeleniia strategii i povysheniia pribyli* [Benchmarking as a tool to determine the strategy and increase profits]. Moscow: Standarty i kachestvo, 2007.
- Sheremet, A. D. “Auditorskaya deiatelnost i analiz effektivnosti biznesa” [Financial supervision and analysis of business performance]. *Auditorskije vedomosti*, no. 5 (2007): 4-68.