

Татуровские чтения – 2016

Согласно установившейся традиции первое полугодие 2016 г. завершилось проведением в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова 44-й Международной научно-практической конференции, посвященной памяти одного из наиболее крупных российских ученых в области бухгалтерского учета и анализа доктора экономических наук, профессора С.К. Татура, который заведовал первой кафедрой бухгалтерского учета и экономического анализа в МГУ в течение более чем 30 лет. Научная школа С.К. Татура связана с формированием бухгалтерского учета и анализа в послевоенное время, в период восстановления экономики, и всегда характеризовалась органическим единством развития теоретико-методологических исследований и разработки конкретных рекомендаций, которые использовались крупными российскими предприятиями, очень часто ложились в основу формирования нормативных документов, регламентирующих развитие бухгалтерского учета и экономического анализа в централизованной экономике.

Особенностью научной школы С.К. Татура было понимание роли бухгалтерского учета и анализа как важнейшей части инфраструктуры экономики страны и, в частности, каждого конкретного экономического субъекта. Учетно-аналитические процессы рассматривались как важнейшее условие обеспечения систем управления достаточной, необходимой и достоверной информацией для обеспечения и принятия важнейших экономических решений. Именно этот подход единства бухгалтерского учета, контроля и анализа при формировании информационной базы системы управления являлся отличительной чертой всех тех научных и практических разработок, которые проводили специалисты под руководством С.К. Татура.

Деятельность этой школы российских ученых убедительно доказала правильность принципа информационной системы как получения

максимума производной при минимуме исходной информации.

Эта позиция наиболее активно представила важность и сущность развития бухгалтерско-аналитических процессов на предприятии как неотъемлемого элемента всех стадий управленческого цикла. Это был большой шаг вперед, который позволил сделать переоценку роли бухгалтерско-аналитических функций в общей системе управления.

Позицию значимости аналитической работы для формирования результативной системы управления укрепил ученик С.К. Татура — доктор экономических наук, профессор А.Д. Шеремет, который развил лучшие традиции этой школы и создал практически одно из наиболее жизнеспособных направлений экономического анализа — комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности предприятия. Принципы подхода к формированию этого вида анализа А.Д. Шеремет впервые сформулировал в 1966 г. Сразу следует отметить, что основной идеей, заложенной в этой достаточно новой для того времени позиции, являлось то, что в качестве объекта экономического анализа рассматривалась вся хозяйственная деятельность предприятия, органически включающая в себя не только текущую деятельность, но и инновационные процессы и те процессы, которые связаны с управлением финансовыми потоками. К этому времени только начинали складываться новые отношения государства с предприятием, учитывая активное проведение «косыгинских реформ» в 1965 г., в результате которых предприятиям предоставлялась определенная хозяйственная самостоятельность в выборе партнерства, в возможности привлечения к сотрудничеству разных организаций, в формировании производственных программ и т.д., т.е. начали формироваться новые течения в развитии экономики страны.

Естественно, что в этих условиях расширялся круг проблем, включаемых в понятие хозяйственной деятельности отдельных экономических

субъектов, расширялись границы экономического анализа. В настоящее время практически все без исключения научные работы в области экономического анализа опираются на традиционную схему, описывающую контур аналитической работы экономического субъекта, в котором органически сочетается технико-экономический и финансовый анализ. Их органическое сочетание практически стало методологической базой для гармонизации бухгалтерского финансового и управленческого учета, бухгалтерского и налогового учета, наметило основные направления привлечения в информационную систему экономического субъекта нефинансовой информации, которая необходима для обоснования многих управленческих решений.

В этом году основная тематика конференции была связана с реформированием бухгалтерского учета в условиях перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Международные стандарты аудита (МСА) и соответствующей перестройкой подготовки кадров. Поэтому в качестве одной из задач было сравнение бухгалтерских нормативных документов, которыми начиная с 2017 г. будут пользоваться наши экономические субъекты при ведении бухгалтерского учета, аудита, и стандартов бухгалтерского образования. Во вступительном докладе А.Д. Шеремет выделил как первоочередную задачу оценку правового поля России с позиции готовности к использованию международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности и МСА.

Безусловно, эти стандарты рассматривались как не что-то неизменное, а с учетом тех изменений, которые постоянно происходят в них, как в живом организме, активно реагирующем на общие экономические изменения в мировой системе и отдельных странах. Для этого важно рассмотреть соответствия, выявить те несоответствия, противоречия, которые имеются между стандартами учета и аудита, поставить новые задачи, для решения которых необходимо разработать дополнительные материалы, чтобы четко понимать и отражать в системе учета новые объекты, возникающие в экономической деятельности. В частности, особое внимание было уделено вопросам необходимости постановки учета нематериальных активов, финансовых вложений, т.е. тех элементов активов и обязательств, которые отражаются в основных формах

отчетности, но являются для российской экономики еще относительно новыми. При этом многие нормативные документы в России еще не разработаны или только начинают применяться.

Очень важно рассмотреть, насколько согласованы те стандарты, на которые должны опираться работающие в области бухгалтерско-аналитической и контрольной сферы специалисты, и те стандарты, по которым происходит подготовка, переподготовка и повышение квалификации работников. В связи с этим было внесено предложение включить образовательные стандарты в общую систему стандартизации бухгалтерско-контрольных процессов. Это позиция, которая заслуживает особого внимания, ибо именно при подготовке специалистов должны быть реализованы требования к организации бухгалтерско-контрольной и аналитической деятельности в будущем.

В своем докладе А.Д. Шеремет дал развернутую характеристику системы комплексного экономического анализа, подчеркнув его роль в развитии учетно-контрольных процессов, и показал те новые задачи, которые необходимо решить для соответствия аналитической работы требованиям современной экономики.

Следует подчеркнуть, что автор практически раскрыл необходимость дальнейшего развития не только инструментов экономического анализа, но и совершенствования самой методологии, ориентированной на стратегическую направленность управления, учитывающую специфику тех экономических субъектов, которые формируются в российской экономике, включая объекты, базирующиеся на объединении разных форм собственности, имеющие принципиально разные организационные структуры, активно сотрудничающие с организациями в мировом экономическом пространстве, т.е. способствующие реализации процесса глобализации экономики. Причем вопросы глобализации экономики рассматривались докладчиком не только с позиции территориального размещения, имея в виду сотрудничество отдельных стран, но и взаимодействие разноплановых экономических субъектов, которые только совместными усилиями могут решить задачи экологической, социальной и экономической защиты каждого экономического субъекта, отдельных регионов, стран и континентов.

Направления решения этих методологических задач были рассмотрены в докладе заведующего кафедрой учета, анализа и аудита МГУ доктора экономических наук, профессора В.П. Суйца. Продолжая анализировать основные этапы развития анализа, он подчеркнул, что именно анализ становится основой грамотного и всестороннего обоснования управленческих решений при одновременной оценке их реальности, т.е. подготовленности предприятия к реализации принимаемых экономических решений, превращению их в реальные планы развития любого экономического субъекта. При этом в центре внимания в докладе В.П. Суйца были практически две проблемы. С одной стороны, речь шла о необходимости продолжения работ в области формирования достаточного и необходимого информационного обеспечения управления деятельностью экономических субъектов и их отдельных подразделений. При этом подчеркивалась необходимость адресности информации и дальнейшего развития приемов и методов экономического анализа для формирования баз данных, ориентированных на конкретные виды работ в аппарате управления, для принятия определенных групп управленческих решений. В этой связи очень интересно были увязаны вопросы совершенствования информационного обеспечения изменений организационных структур управления, углубления специализации управленческих видов деятельности и, следовательно, уточнения адресности информации для отдельных групп менеджеров, что предполагает усиление аналитической подготовки специалистов всех профилей и менеджеров всех уровней.

С другой стороны, рассматривая информационное обеспечение, профессор В.П. Суйц достаточно четко подчеркнул необходимость более органической увязки информации, характеризующей материально-техническую базу производства, непосредственно состояние отдельных элементов производства, с теми результатами, которые формируются в рамках отдельных подразделений, что обеспечивает объективизацию отдельных подгрупп экономических показателей. Для объективной оценки конечных финансовых результатов деятельности организации большое значение имеет формирование

информации об условиях, в которых функционирует экономический субъект.

В завершение доклада очень четко были сформулированы те принципиальные первоочередные задачи, которые должны быть поставлены в области развития современной методологии и методики бухгалтерского учета, анализа и аудита и в системе подготовки специалистов разного уровня квалификации в этой области.

Следует подчеркнуть, что очень важное значение имел концептуальный доклад доктора экономических наук, профессора, главного научного сотрудника кафедры учета, анализа и аудита МГУ, председателя Правления «Аудиторской Ассоциации Содружество» В.Т. Чая о концептуальных основах развития аудита в России. Докладчик ориентировался на те новые требования, которые выдвигаются сейчас бизнес-сообществом перед аудитом и предполагают большее раскрытие в аудиторских заключениях оценки реального состояния предприятия и возможностей будущего развития. В.Т. Чая большое внимание уделил подготовке концепции развития аудита на ближайшие годы, отметил также дополнительные задачи, которые ставятся перед аудиторским сообществом в связи с переходом в 2017 г. на использование МСА.

Нельзя обойти вниманием доклад О.А. Носовой, генерального директора, члена Правления «Аудиторской Ассоциации Содружество», которая непосредственно продолжила развивать те основные положения, которые были изложены в докладе В.Т. Чае, и четко показала, какие центральные проблемы развития аудиторской деятельности должны быть реализованы в рамках саморегулируемых аудиторских организаций, как должна быть выстроена система сочетания различных видов аудиторской деятельности, изменения концепции разработки заключительных документов контрольных мероприятий для того, чтобы укрепить престиж аудиторской профессии и сделать услуги аудита востребованными со стороны бизнес-сообщества.

Особо необходимо обратить внимание на то, что в составе докладчиков конференции активно были представлены два крупнейших вуза Москвы, в первую очередь представители организатора конференции — МГУ и большая группа представителей Финансового университета при

Правительстве Российской Федерации, которые изложили собственную позицию по обсуждаемым вопросам. Это позволило специалистам обменяться опытом, который они получили в работе с различными группами экономических субъектов при постановке бухгалтерского учета, развитии аналитической работы и совершенствовании контрольно-ревизионных процессов. В частности, доктор экономических наук, профессор В.И. Бариленко (Финансовый университет) очень интересно поставил вопрос о необходимости подготовки наряду с бухгалтерами и аудиторами так называемых бизнес-аналитиков и выдвинул двоякую задачу: с одной стороны, существенного усиления аналитической подготовки всех специалистов экономической специальности, а с другой — формирование профессионального стандарта бизнес-аналитика для реального сектора экономики, подчеркнув, что бизнес-анализ может стать основой, стержнем грамотной постановки управления, разработки методов экономического анализа, которые лягут в основу обоснования управленческих решений. При этом в докладе особое внимание было уделено разработке стратегических решений, а также ориентации при разработке решений не только на собственные результаты деятельности организации, а на учет интересов основных стейкхолдеров, которые регулярно сотрудничают с анализируемым объектом.

В качестве одной из специфических черт данной конференции следует отметить, что многие доклады были направлены на характеристику изменения самого объекта учета, анализа и контроля. Речь идет, прежде всего, о расширении границ и задач деятельности любого экономического объекта, которые в большой мере сказываются на содержании бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия. В этой связи ряд докладов представителей Финансового университета был посвящен характеристике развития отчетности, перехода от совершенствования методологии и технологии составления, глубокого анализа и контроля отчетности отдельных юридических лиц к анализу и аудиту консолидированной отчетности, т.е. отчетности акционерных обществ, в которых консолидация капитала является явной, а также отчетности групп взаимосвязанных предприятий, где нет четкой

консолидации капитала и имущества, т.е. активов предприятия, но выстраивается устойчивое сотрудничество, направленное на изготовление продукции конечного потребления силами всех участников взаимосвязанной цепочки юридически самостоятельных экономических субъектов.

Эта очень важная позиция получила широкое развитие в докладах: доктора экономических наук, профессора О.В. Ефимовой (Финансовый университет), которая поставила основные вопросы анализа финансового капитала; доктора экономических наук М.А. Севрука (Международный университет «Содружество»), главного редактора энциклопедий «Страны и их Содружества», «Россия: федеральные округа и регионы»; доктора экономических наук, профессора О.В. Рожновой (Финансовый университет), которая особое внимание обратила на учет и анализ инновационных процессов в экономических субъектах. Вопросы дальнейшего развития методологии экономического анализа отразили в своих докладах: доктор экономических наук Г.Н. Корнева, профессор кафедры экономики, статистики и информационных технологий Ивановской государственной сельскохозяйственной академии имени Д.К. Беляева; кандидат экономических наук Е.Н. Домбровская, кандидат экономических наук Е.В. Негашев, кандидат экономических наук, профессор В.П. Сиднева (преподаватели Финансового университета).

Следует еще раз подчеркнуть один очень важный момент: именно при широком участии представителей Финансового университета четко были показаны близость научных школ, необходимость их эффективного совместного развития, ведения совместных теоретических и практических исследований по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту.

Весьма интересные доклады представителей Финансового университета были посвящены развитию отчетности как важнейшего объекта аудиторских проверок и базы аудиторской деятельности, расширения границ экономического анализа, учета и аудита в рамках отчетности, составленной в парадигме устойчивого развития и в парадигме интегрированной отчетности. Следует отметить, что близость позиций ученых дает возможность формировать общие, достаточно согласованные рекомендации по

развитию бухгалтерско-контрольных процессов и усилению роли экономического анализа, что позволяет считать возможным использовать рекомендации данной конференции при подготовке документов, которые в настоящее время разрабатываются Минфином России, Советом по аудиторской деятельности и общественными организациями. Эти документы могут быть представлены не только в российские законодательные органы, но и в международные организации, регламентирующие бухгалтерские и контрольные процессы.

Развивая позицию А.Д. Шеремета, В.П. Суйц подчеркнул, что необходимо продумать, как меняется объект аудита и анализа. Он включает не только отчетность, а всю хозяйственную деятельность. В этом плане была поддержана позиция Финансового университета о необходимости развития аудита в широкой концепции, рассматривая не аудит отчетности, а аудит бизнеса. Очень важно отметить, что такая постановка вопроса позволила перекинуть мостик к построению систем внутреннего контроля (СВК), стержнем которых является формирование контрольной среды и полная вовлеченность всех основных менеджеров в процесс выбора оптимальных путей развития производства, при этом рассматривая проблему сокращения времени, отведенного на достижение основных целей и получение наибольшей отдачи от вложенных средств.

В этой связи самостоятельное направление дискуссии было связано с необходимостью формирования СВК для обеспечения устойчивого развития организации. Этот аспект проблемы был развернут в двух направлениях. С одной стороны, в настоящее время центральной концепцией развития аудиторской деятельности является риск-ориентированный аудит, который в соответствии с современными подходами к формированию МСА должен помочь на основе оценки состояния СВК в экономических субъектах выделить особо рискованные зоны, предполагающие усиленный внешний контроль. В заключительных документах аудиторской проверки необходимо привлечь внимание пользователей отчетности к тем направлениям деятельности организации, которые связаны с более высокими рисками. Это позволит предварительно принять меры по минимизации последствий рисков,

которые нельзя устранить, и по предупреждению или смягчению влияния рисков, характерных для конкретных экономических субъектов.

С другой стороны, СВК рассматривается как более широкий подход к контрольной функции, которая не только имеет задачу оценить достоверность полученной информации и правильность постановки бухгалтерского учета, но и помогает выявить резервы экономического субъекта, позволяющие улучшить основные результаты экономической деятельности в рамках сложившейся материально-технической базы. Кроме того, СВК позволяет определить первоочередные направления инновационной деятельности, которая обеспечивает выведение предприятия на более высокие рубежи экономических достижений, устранив внутренние диспропорции и направляя финансовые ресурсы в те области деятельности, от результатов которой в большой мере зависят общие итоги работы крупных систем, т.е. экономического субъекта в целом, а иногда и целой группы экономических субъектов.

Эти вопросы были затронуты в докладах как представителей МГУ, так и Финансового университета (доктора экономических наук, профессор М.В. Мельник, доктора экономических наук О.В. Курныкиной) и других институтов, в частности в докладе представителя Таджикского национального университета доктора экономических наук, профессора А.К. Курбанова.

Следует особо подчеркнуть прозвучавшее на конференции обоснование необходимости перехода от учета, анализа и аудита только экономических процессов в рамках экономического субъекта к учету и отчетности, а следовательно экономического анализа и контроля, на позиции устойчивого развития предприятия, т.е. включить в оценку деятельности предприятия не только экономическую, но и экологическую и социальную результативность и эффективность деятельности. Также подчеркивалась необходимость перехода к интегрированной отчетности, где наиболее полно раскрывается взаимодействие систем управления разных уровней для решения задач всех направлений: экономических, социальных и экологических.

Очень интересно прошла дискуссия о важности широкого использования в рамках аналитической работы внешней информации и ориентации

на оценку устойчивости предприятия с позиций удовлетворенности деятельностью экономического субъекта его основных стейкхолдеров. Положения стейкхолдерской теории нашли очень широкое отражение в докладах специалистов Финансового университета, в частности в докладе доктора экономических наук, профессора В.И. Бариленко, доктора экономических наук, профессора О.В. Ефимовой и доктора экономических наук, профессора О.В. Рожновой.

Профессор О.В. Рожнова подчеркнула необходимость: более широкого раскрытия инновационного анализа, который характеризует прежде всего качество используемой техники; получения соответствующей отдачи от инноваций, которые требуют огромных средств; укрепления и более широкого применения в инвестиционном анализе балансового метода. Она обратила внимание на значимость аудита, которая как раз позволяет определить наиболее рискованные зоны и более взвешенно оценить риск, который может быть вызван неполным учетом стоимости инновационных работ или завышенной оценкой эффективности от их использования. В этом плане О.В. Рожнова очень активно привлекла материалы, которые широко использованы в МСФО, обратив особое внимание на лучшие практики применения МСФО. На необходимость анализа лучших практик применения МСА было отмечено и в докладе профессора В.Т. Чая, который в основном был посвящен основным направлениям и тенденциям развития аудита в условиях укрепления риск-ориентированного подхода.

На конференции интересно был поставлен вопрос и об особенностях привлечения дополнительной информации при постановке учета и контроля на предприятиях с высокой долей участия государственного капитала. Немаловажное значение имело то, что эти проблемы рассматривались не только в целом по национальному хозяйству, но с учетом специфики отдельных отраслей. Так, например, в докладе профессора В.П. Сидневой были подчеркнуты направления совершенствования отчетности в условиях устойчивого развития нефтегазовой отрасли, в докладе кандидата экономических наук, профессора С.Н. Гришкиной (Финансовый университет) — в аграрной сфере, в докладе

кандидата экономических наук А.Ш. Гизятовой (Финансовый университет) — в системе туристического бизнеса. Была отмечена также специфика постановки учета и контроля в организациях не только разноотраслевой направленности, но и различных организационно-правовых форм, в частности специфика учета финансовых вложений в публичных акционерных обществах и их отчетности, роль информационного обеспечения экономического анализа для инвестиционной привлекательности организации.

Заметное внимание на конференции уделялось анализу и аудиту экологической деятельности [доклад кандидата экономических наук Л.В. Чхутиашвили (Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина)], отдельное место было отведено вопросам об органическом единстве постановки учета и проведения анализа на основе не только финансовой, но и управленческой информации, т.е. проблемы управленческого учета и управленческой отчетности также широко обсуждались в дискуссиях.

В этой связи очень активно ставился вопрос об информационном обеспечении системы управления и обосновании необходимости более жесткого подхода к постановке управленческого учета, где в настоящее время формируется большой объем информации, но значительная ее часть остается неиспользованной. Поэтому здесь речь шла не только об увеличении и расширении объектов учета, расширении его горизонта, но и об усилении адресности формируемой информации.

Определенное внимание на конференции было уделено вопросам выбора тех показателей, которые должны подвергаться постоянному мониторингу, тех показателей, которые требуют эпизодического контроля и тех, которые могут быть использованы для оценки, т.е. ретроспективного анализа.

Следует подчеркнуть, что на этой конференции силами ученых разных научных школ были комплексно рассмотрены все аспекты современных задач в области развития учетно-контрольных процессов и аналитической работы.

Но характеристика этой конференции была бы неполной, если бы не была отмечена проблематика, связанная с необходимостью и направлениями изменений системы

образования кадров этой области деятельности, начиная от подготовки специалистов в рамках академического образования, т.е. подготовки бакалавров и магистров, а также специалистов высшего уровня квалификации — аспирантов, и до развития системы профессионального образования, включая подготовку к получению аттестатов аудиторов, аттестатов профессиональных бухгалтеров, а также подготовку и повышение квалификации специалистов этого профиля. В этом плане практически во всех докладах, наряду с теоретико-методологическими и методическими вопросами бухгалтерского учета, анализа и аудита, рассматривались также требования к образовательным стандартам, что становится особо важным сейчас, когда подготовлена серия профессиональных стандартов, где практически сформулированы основные компетенции и требования к уровню подготовки тех специалистов, которые будут задействованы в рамках бухгалтерско-аналитических подразделений аппарата управления, в рамках специализированных аналитических и контрольных организаций, которые широко развиваются в нашей стране.

В частности, большое внимание было уделено критическому отношению к профессиональному стандарту бухгалтера, аудитора, внутреннего контролера и внутреннего аудитора. При этом подчеркивалось, что эти стандарты должны максимально ориентироваться, так же как и все другие стандарты, регламентирующие эту область деятельности, на международные стандарты подготовки специалистов. Этот вопрос был четко поставлен в вводном докладе доктора экономических наук, профессора А.Д. Шеремета, получил активное звучание в докладе доктора экономических наук, профессора В.И. Бариленко, доктора экономических наук, профессора М.В. Мельник, доктора экономических наук, профессора И.Д. Деминой (Финансовый университет), которые отметили необходимость формирования профессиональных стандартов аналитика для реального сектора экономики, специалиста по управленческому учету.

Решение этих вопросов в современных условиях особенно активно должно учитываться сегодня, поскольку уже начался мониторинг профессиональных стандартов. Правительство Российской Федерации и Минтруда России

выделили достаточно большой период времени для мониторинга и апробации предлагаемых стандартов, чтобы можно было учесть все слабые и сильные их стороны и внести необходимые изменения. В этих условиях органическая увязка профессиональных стандартов с теми требованиями, которые поставлены перед системой подготовки, переподготовки, повышения квалификации сотрудников бухгалтерских, аналитических и контрольных служб экономических субъектов, а также подготовки специалистов для самостоятельных бухгалтерско-контрольных и консультационных фирм, которые являются важнейшей частью инфраструктуры рыночной экономики, должна быть неотъемлемой частью разработки концепции развития этой весьма важной инфраструктурной части экономики России, обеспечивающей снижение информационных рисков как основы для принятия всесторонне продуманных и реалистичных управленческих решений по развитию экономических субъектов, отдельных регионов, крупных производств, отраслей и страны в целом, что будет способствовать реальному обеспечению экономической безопасности страны.

Таким образом, конференция, которая была проведена в МГУ, еще раз показала, что постоянный контакт ученых разных университетов, взаимодействие различных школ, сопоставление тех традиционных подходов, которые характерны для российской бухгалтерско-аналитической школы, постановка принципиально новых вопросов, характеризующих особенности современного этапа экономики, являются очень полезным и могут дать толчок не только развитию экономической науки, но и совершенствованию практики работы в крупных хозяйственных системах в области решения тех задач, которые поставлены в настоящее время перед национальным хозяйством России, в частности ускоренного развития наукоемких отраслей, восстановления индустриального сектора нашей экономики и решения задачи импортозамещения.

Обзор подготовила
**доктор экономических наук, профессор,
профессор Департамента учета,
анализа и аудита Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
М.В. Мельник**