

### 3.6. ЭВОЛЮЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И ЕГО РОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Мельник М.В., д.э.н., профессор, кафедра «Аудит и контроль»

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при  
Правительстве РФ»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Определено место комплексного анализа в российской учетно-аналитической школе. Раскрыты предпосылки и базовые позиции, в рамках которых сформировалось это направление анализа. Обоснованы направления и взаимосвязь основных блоков комплексного анализа, сформулированы принципы, раскрыты направления развития методов аналитической работы, выделены основные направления использования анализа, раскрыты особенности оперативного, текущего и комплексного экономического анализа и их взаимосвязь. Обоснована система показателей, используемых в процессе комплексного анализа, проведена их классификация и определены направления использования на разных стадиях и в разных блоках комплексного экономического анализа. Показана роль научной школы Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, в частности доктора экономических наук, профессора Шеремета А.Д. в становлении и развитии комплексного экономического анализа, дана оценка его соответствия современным требованиям экономического развития страны и обоснована необходимость расширения его границ, проведена параллель, выявлены сходства и различия российской аналитической школы и подходов к анализу в зарубежных странах с традиционной рыночной экономикой.

Экономический анализ как самостоятельная область научных знаний и самостоятельное научное направление является иммоментной чертой российской бухгалтерско-аналитической школы. Начиная с 1920-1930 гг. российские экономисты активно подчеркивали необходимость развития аналитической работы как важнейшей части бухгалтерско-финансовой деятельности на предприятии.

В работах Н.Р. Вейцмана активно отстаивалась необходимость развития счетного анализа, который практически касался анализа основных форм отчетности, прежде всего бухгалтерского баланса. Именно в его работах впервые были поставлены задачи, которые в последующем получили активное развитие в ленинградской школе экономистов, как требование уметь читать бухгалтерский баланс, необходимость понимать его содержание. При анализе баланса сформировались методы горизонтального и вертикального анализа, ставшие базовыми при анализе отчетности.

Несколько позже, уже в работах второй половины XX в., для анализа финансовой отчетности стал широко применяться коэффициентный и трендовый анализ. Наиболее глубоко понимание отчетности, причин изменения основных характеристик деятельности предприятия были сформулированы при построении базовых методов углубленного финансового анализа, на стадии, когда на основе использования факторного метода пользователь отчетности мог получить представление не только о состоянии и тенденциях изменения финансового положения предприятия, но и ответить на

вопрос, в результате влияния каких факторов какие позиции изменились. Это связано прежде всего с развитием аналитической школы Московского государственного университета под руководством С.К. Татура, доктора экономических наук, профессора, известного экономиста, который активно увязывал проблемы экономического анализа с укреплением системы хозяйственного расчета. Он ставил вопрос, о том, что для понимания эффективности деятельности, кроме общего представления о деятельности субъекта хозяйствования в целом, необходимо оценить деятельность и влияние на общие результаты отдельных подразделений и направлений работы организации и т.д.

В 1930-1940-е гг. большое внимание уделялось финансовому анализу состояния и движения оборачиваемости ресурсов предприятия, оценке достаточности оборотных средств для эффективной деятельности предприятия. Этому направлению посвящены работы одного из ведущих аналитиков нашей страны – д.э.н., профессора С.Б. Барнгольц. В 1940-1950 гг., после Великой Отечественной войны, широкое развитие получил анализ использования оборотных средств и поиск резервов издержек производства.

В работах В.И. Ганштака и С.Б. Барнгольц практически одновременно были поставлены вопросы о широком развитии межотраслевых сопоставлений и необходимости выявления причин разного уровня эффективности деятельности отдельных предприятий, формировании целостной теории резервов производства и обоснования методов их мобилизации, причем впервые в работах этих специалистов был поставлен вопрос о комплектности резервов производства, что имеет чрезвычайно важное значение, поскольку достижение высоких результатов на отдельных переделах, на отдельных этапах бизнес-процессов могут не дать результата по повышению эффективности деятельности организации в целом.

Весьма активно на формирование аналитической школы оказало развитие функционально-стоимостного анализа (ФСА), инициатором развития которого и продвижения в России были профессор Б.И. Майданик, Н.К. Моисеева и к.э.н. М.И. Карпунин. В связи с этим можно отметить, что перечисленные специалисты заложили основу формирования той базы, которая позволила А.Д. Шеремету выдвинуть проблему формирования комплексного анализа хозяйственной деятельности.

Инициатором создания именно этого направления выступила школа Московского государственного университета, основным разработчиком этих проблем был А.Д. Шеремет, а вдохновителем по-прежнему оставался руководитель школы С.К. Татур. Вместе с тем именно А.Д. Шеремет пронес проблему развития комплексного экономического анализа через всю его творческую жизнь.

Надо подчеркнуть, что этот подход в существенной мере развивался под влиянием разных направлений не только аналитической науки, но по мере становления и развития системы управления в нашей стране все больше увязывался с общими направлениями совершенствования управления. В этой

связи можно выделить основные этапы и основные направления развития экономического анализа.

В 1960-е гг. экономический анализ все чаще стал рассматриваться как важнейшая функция управления, как метод обоснования управленческих решений и в наибольшей мере формировался под влиянием задач развития производства. В это время он уже стал получать больше перспективную направленность в отличие от ретроспективного подхода, который был характерен для первой половины XX в.

В 1960-х гг. в работах таких ведущих российских экономистов, как д.э.н., проф. Каменицер С.Е., д.э.н., профессор Чумаченко Н.Г., все в большей мере рассматривалась увязка экономической анализ с обоснованием управленческих решений разного типа, при этом рассматривались управленческие решения перспективного характера, комплексные управленческие решения, обеспечивающие рациональную величину издержек производства. Больше внимание уделялось не характеристике изменений, а причинам изменения конкретных показателей, оценке совокупности частных показателей с выходом на комплексные, итоговые показатели деятельности предприятия.

В это время комплексный экономический анализ прежде всего обогатился тем, что существенно большее развитие в нем получила взаимосвязь изменения отдельных показателей и их взаимная поддержка, что опять вернуло специалистов к тому, что целесообразнее рассматривать комплексный характер влияния факторов и, следовательно, определить комплексность резервов, которые можно выявить и мобилизовать в рамках конкретного экономического субъекта.

В 1970-е гг. это направление усилилось под влиянием развития российской управленческой школы, в частности, задачи экономического анализа в управлении и принятии управленческих решений в большой мере были поставлены в работах, выполняемых под руководством д.э.н., профессора, ректора Московского инженерно-экономического института им. С. Орджоникидзе О.В. Козловой, в работах профессора Байкова Н.Д., сотрудников Института народного хозяйства им. Г.В. Плеханова Каменицером С.Е., Мельник М.В., в работах ведущих специалистов Министерства финансов СССР, в частности Пантелеевым В.Д., руководителем Управления методологии бухгалтерского учета и отчетности. Большой вклад в развитие этого направления внес профессор Б.И. Майданчик.

В 1960-1970 гг. очень большая работа проводилась в части развития и построения автоматизированных систем управления и автоматизированных систем управления технологическими процессами. В рамках этой работы встал очень важный и принципиальный вопрос, который мог быть решен только в рамках комплексного анализа хозяйственной деятельности. Он рассматривал взаимосвязку показателей в общей системе. Лакмусовой бумажкой для этого была возможность автоматизации процесса оценки влияния частных показателей на общий итоговый показатель деятельности производства. В таком ключе работы очень широко вели работу профессора В.Б. Либерман, В.И. Самборский,

В.С. Рожнов, А.Т. Попов, а позже О.В. Голосов, который, работая в Государственном проектно-технологическом институте автоматизации и методологии бухгалтерского учета, внес огромный вклад в развитие системы показателей как базы формирования комплексного экономического анализа.

Теория и практика проектирования информационного обеспечения предприятия активно развивалась в работах информационщиков, при этом следует обратить внимание на то, что проблематика развития комплексного экономического анализа в большой мере сочеталась с реализацией идеи о взаимосвязке хозяйственного механизма, хозяйственно-го расчета и общей системы управления.

С позиций изучения информационных потоков в системе управления, совершенствования информационных технологий и их использования в учетно-контрольных процессах внесли большой вклад в развитие аналитической школы специалисты учебных институтов, таких как Московский финансовый институт, где под руководством проф. Рожнова В.С. и проф. Либермана В.Б. формировалось это направление, в последующем развитое в работах О.В. Голосова, Д.В. Чистова, Е.Л. Шуримова, школы Московского инженерно-экономического института им. С. Орджоникидзе, под руководством В.И. Дудорина. Достаточно большое влияние на формирование этого направления анализа внесли такие специалисты, как Т.Б. Чернина, А.Л. Лузин, Г.Н. Соколова, Э.А. Умнова, Т.В. Воропаева.

Таким образом, развитие комплексного экономического анализа шло в четком единстве с развитием управленческих школ. В период становления рыночной экономики неоценимый вклад в развитие анализа внесла питерская школа под руководством д.э.н., профессора Я.В. Соколова и его учеников д.э.н. В.В. Ковалева и С.М. Бычковой, которые активно содействовали реализации важнейших идей постановки финансового учета, в последующем финансового менеджмента на российских предприятиях, опираясь на труды крупнейших зарубежных специалистов, к числу которых можно отнести работы Л.А. Бернштейна, Ж. Ришара, Ю. Бриджема, Л. Гапенски, К. Друри, Д. Хана, Ч.Т. Хонгрэнга, Дж. Форстера, Р. Мана, И.Э. Майера, Н.А. Андерсона, Н. Нидлза и других ученых, которые внесли огромный вклад в развитие финансового анализа.

Основной целью развития комплексного экономического анализа была реализация системы информационно-аналитического обеспечения процесса управления, понимаемого как непрерывный, целенаправленный, социальный, экономический и организационно-технологический процесс, который осуществляется с помощью различных методов и технических средств для достижения поставленных стратегических целей.

Комплексный экономический анализ претерпевал определенные изменения и все в большей мере охватывал разные стороны развития хозяйственных субъектов с учетом расширения их экономической самостоятельности. Естественно, что теоретические позиции экономического анализа и его направления не могли не отреагировать на те изменения,

которые происходили в экономике России после реформ 1965 г., так называемых косыгинских реформ, когда предприятия впервые получили определенную самостоятельность как в формировании ассортимента выпускаемой продукции, так и возможности развития новых направлений деятельности на основе использования части прибыли, направляемой на развитие.

В частности, именно в это время на многих предприятиях были созданы цехи, в которых организовывалось так называемое прочее производство. Их очень часто называли цехами ширпотреба, производящими продукцию широкого потребления, как правило, из отходов производства, в ряде случаев выделялись самостоятельные производственные подразделения по основным бизнес-процессам, выпускающие непрофильную для крупного хозяйственного объекта. В этом случае встал очень серьезный вопрос о новых взаимоотношениях организаций с партнерами, это относилось к так называемому «воздушному валу», т.е. тому составу ассортиментных групп и тому объему продукции, которые предприятие выпускало по инициативному заказу, т.е. не по государственному распределению, а самостоятельно выбирая своих партнеров. Совершенно очевидно, что в этом случае как следствие происходило расширение партнерских связей с клиентами и поставщиками, обеспечивающими производство таких видов продукции.

Это выдвинуло новые отношения между субъектами хозяйствования в части определения ценообразования, условий поставок, методов расчетов, что потребовало определенного расширения учета, анализа и оценки деятельности хозяйственных объектов. Гораздо более весомыми в отчетности стали показатели прочих доходов и расходов, и хотя в это время не было правил составления бухгалтерской отчетности по сегментам бизнеса, результаты деятельности таких дополнительных подразделений были, как правило, под пристальным вниманием контрольных органов и, естественно, что анализ их деятельности всегда был в сфере внимания руководства предприятия.

Вместе с тем, следует отметить, что именно в этот момент начались некоторые сдвиги в организационной структуре экономики в целом. Большое внимание стало уделяться развитию небольших предприятий, появились производственные кооперативы, которые начали активно развиваться в местной и легкой промышленности, появились новые методы регулирования деятельности, в которых существенно большую роль играли органы регионального управления. Это требовало серьезного внимания к анализу и оценке деятельности не только предприятий, но и более крупных систем, в частности возникала необходимость анализа деятельности органов местного самоуправления в части взаимодействия с локальными предприятиями, задачей которых было обеспечение конкретной локальной территории товарами народного потребления. Активно стали развиваться малые предприятия, что также сыграло свою роль в необходимости определенного изменения подходов и расширения границ комплексного экономического анализа.

Таки образом, реагируя на все изменения, происходящие в экономике, теория, методология, методика экономического анализа претерпевали достаточно серьезные изменения. И если термин «комплексный экономический анализ» был активно внедрен в научный оборот после того как А.Д. Шеремет защитил свою докторскую диссертацию, то содержание комплексного экономического анализа постоянно подпитывалось из важнейших направлений, новых методов анализа, расширения понимания его роли и использования новых методов аналитической работы. Таким образом, комплексный экономический анализ постоянно развивался как поистине живой организм, задачей которого было мотивировать развитие экономических субъектов, определяя приоритетные, эффективные направления развития, обеспечивая рациональное использование сложившегося производственного потенциала и рациональное его развитие.

В этом случае следует безусловно обратить внимание на принципиальное расширение границ комплексного экономического анализа в период перехода на рыночные отношения. Учитывая, что в это время новые экономические отношения пронизывали не только промышленные предприятия, но и очень широкую сферу разных направлений деятельности в народном хозяйстве, включая организации социальной сферы, научные подразделения.

В это время во многих научно-исследовательских институтах, естественно, государственной формы собственности, были созданы и расширены научно-технические кооперативы, в которых активно развивалось сотрудничество непосредственно с производственными субъектами хозяйствования, ибо последние имели источники финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) и могли заказать конкретные исследования, которые для них имели существенное значение.

Это не были фундаментальные широкие исследования, но этот фактор явился толчком развития научно-технических, проектно-конструкторских и, особенно в большой мере, технологических разработок. Поэтому в конце 1970-1980-х гг. в России научно-технические кооперативы активно помогали развиваться предприятиям, сотрудничали с теми подразделениями НИОКР, которые были практически на всех крупных промышленных предприятиях, но подпитывали их теми фундаментальными идеями, которые получали в процессе основной деятельности научно-исследовательского института, адаптируя их на нуждам конкретного предприятия.

Все это, безусловно, вызвало определенные изменения в содержании экономического анализа. Существенно больше в комплексном экономическом анализе приходилось уделять внимания этапам подготовки производства и, если традиционно, экономический анализ носил ретроспективный характер с целью найти узкие звенья, те упущения, которые должны быть исправлены в первую очередь, то уже в 1970-е гг. экономический анализ получил очень важную перспективную направленность. Большое содействие этому оказало развитие ФСА или, как его часто называют, инженерного ана-

лиза, который в большой мере как раз относится к стадии подготовки производства, когда выбирается тот вариант технического развития, который является наиболее эффективным.

Начиная со второй половины 1960-х гг., когда в России очень большое внимание стали уделять проблемам организации управления и прошла существенная реструктуризация организационных форм производства на базе создания производственных, а в последующем, промышленных объединений, возникли вопросы о необходимости управления внутрипроизводственными хозяйственными связями. В это время как раз активно развивались проблемы внутрихозяйственного управления предприятия, в том числе хозяйственного расчета.

Учитывая углубление позиций хозяйственного расчета, подготовка материалов по новым его формам приходилось в большей мере ориентироваться на самостоятельность предприятий не только в текущей, но и в инновационной деятельности, происходила дальнейшая интеграция экономического анализа с системой управления, и в этом случае многие специалисты стали уделять существенно большее внимание анализу организации производства, организации внутрихозяйственных связей, организации внешних связей производства в рамках промышленного объединения. Практически в то же время впервые появились горизонтально и вертикально интегрированные системы в виде промышленных объединений разного типа. Несмотря на то, что эти вопросы до конца практически не были доведены в институциональном плане, они безусловно сказались на деятельности отдельных хозяйственных объектов и, безусловно, привели к тому, что на эти изменения отреагировала организация экономического анализа.

Достаточно отметить, что, развивая основные положения хозяйственного руководства подчеркивалось, что именно экономический анализ дает возможность вариантной подготовки решений с последующей оценкой реальности их выполнения и результативности и эффективности реализации. В этой части достаточно большую работу провели ученые Московского института народного хозяйства им. В.Г. Плеханова (в прошлом Московского государственного экономического института) на кафедре организации, планирования управления промышленными предприятиями под руководством профессора Каменецера С.Е.

Такая интеграция подхода к развитию управления и экономического анализа стала важнейшей базой и основой для важного шага вперед, прежде всего с позиций воспроизводственного подхода, который был положен в основу классической схемы характеристики комплексного экономического анализа, известной как кругооборот средств, и включенный во все издания по вопросам комплексного экономического анализа. Естественно, что авторство этой схемы принадлежит А.Д. Шеремету, но по аналогии с любой творческой деятельностью можно сказать, что это стало народным достоянием и, хотя, безусловно, эти подходы связаны и с именем А.Д. Шеремета, тем не менее, они стали неотъемлемой частью исследований практически во всех школах экономического анализа.

Естественно, что весьма активное влияние на постановку вопросов в области экономического анализа, в том числе комплексного экономического анализа, оказали реформы 1990-х гг., когда наша страна переходила практически на принципиально новые экономические отношения между субъектами хозяйствования и обеспечивала их устойчивое функционирование в условиях открытой экономики, где необходимо было учитывать не только внутрипроизводственные, межобъектные связи внутри страны, но и, самое главное, учитывать влияние внешнеэкономических связей. В это время появилось понятие конкурентоспособности экономических субъектов, обосновывались методы формирования и удержания конкурентных преимуществ.

Именно в это время наиболее четко стала видна перспектива и возможности развития комплексного экономического анализа, поскольку многие работы специалистов стран с традиционной рыночной экономикой в какой-то мере совпадали с теми подходами, которые сформировались в комплексном экономическом анализе. И хотя может быть, для описания этих экономических процессов использовалась разная терминология, суть, т.е. возможность использования этих позиций, становились все более и более очевидными.

Прежде всего хотелось бы обратить внимание на формирование системы показателей в комплексном экономическом анализе и ее сходство с сбалансированной системой показателей (ССП). Рассматривая схему комплексного экономического анализа можно четко видеть, что в центре стоят так называемые результативные показатели. При этом к ним относятся не только финансовые, сколько результативные показатели предприятия. Поэтому в основе лежит понятие объема производства и, несмотря на то, что в социалистической экономике чаще говорили о возможности удовлетворения потребностей общества, и в этом видели основную задачу предприятия, в СПП в группу финансовых показателей на первое место также выдвигаются вопросы объема продаж, вопросы доли рынка, которую занимает тот или другой объект хозяйствования. Это, безусловно, чрезвычайно важно, потому что именно от признания продукции в обществе, от признания работ и услуг, которые оказывает конкретный субъект хозяйствования, можно получить отдачу, возврат всех тех средств, которые были вложены в развитие данного производства, имея в виду объем продаж, выручку как важнейший показатель деятельности предприятия. Вместе с тем, в схеме А.Д. Шеремета показан не только объем производства, но и финансовый результат, имея в виду полученную прибыль, а также относительные показатели, которые характеризуют рентабельность вложений, сделанных в развитие данного производства, что полностью корреспондирует с СПП.

Вторая позиция, связанная с характеристикой бизнес-процессов, представлена тоже очень широко, при этом, основываясь на схеме основных направлений комплексного экономического анализа, параллельное рассматриваются две линии анализа.

Первая связана с движением материально-вещественных ресурсов. В этом плане основное внимание

уделяется вопросам использования производственных, материальных ресурсов, эффективной отдачи от работы коллектива предприятия, а вторая рассматривает движение денежных средств, обеспечивающих своевременное формирование и обновление ресурсов предприятия. Это движение оборотного и основного капитала, т.е. все отношения, которые связаны с начислением амортизации, и те отношения, которые связаны с оборачиваемостью оборотных средств, направленные на погашение затрат в каждом хозяйственном цикле. Таким образом, несмотря на то, что здесь не выделены отдельно бизнес-процессы, нечетко показаны разные виды деятельности, в частности оперативная, инвестиционная и финансовая деятельность, практически представлен сложный вопрос гармонизации материально-вещественных и финансовых потоков. Кроме того, очень хорошо выделено в системе комплексного анализа интеграция использования разных видов ресурсов, которые аккумулируются в характеристике общих затрат на производство продукции.

Одновременно надо отметить, что, бесспорно, в данной системе меньше, чем требуется в рыночной экономике, представлены проблемы, связанные с поступлением финансовых ресурсов, не только из прибыли, которая капитализируется и обеспечивает соответствующее развитие производства, но и к привлечению ресурсов со стороны, имея в виду прежде всего отношения с субъектами финансовой системы.

Следующий момент, который также отсутствует в системе комплексного анализа, но он в последние годы в существенной мере восстановлен и возмещен, связан с анализом внешних связей субъектов хозяйствования, т.е. с удовлетворением потребности клиентов, взаимоотношениями с поставщиками, т.е. используя современную терминологию, со стейкхолдерами экономического субъекта. Конечно, надо признать, что в целом теория стейкхолдеров представлена в этой теории несколько слабее, чем требуется, хотя основные вопросы уже достаточно хорошо поставлены.

Хотелось бы обратить внимание на некоторые элементы, которые в последних работах, посвященных комплексному экономическому анализу, подчеркиваются достаточно активно и полностью соответствуют сегодняшней экономической среде функционирования предприятия. Прежде всего это условие воспроизводственного подхода, которое связано с тем, что весь процесс функционирования предприятия представлен как кругооборот капитала. В этом плане чрезвычайно важно отметить позицию, которая была сформулирована В.Ф. Палием в его работах, где кругооборот капитала рассмотрен как основной предмет бухгалтерского учета. Естественно, это важнейший объект экономического анализа. Кроме того, эта позиция является, на наш взгляд, наиболее позитивной и перспективной, поскольку она соответствует воспроизводственной теории финансов и воспроизводственному подходу к изучению экономики предприятия.

Вторая сторона связана с тем, что усиливается системный подход к организации комплексного экономического анализа и, следовательно, он влияет

не только на всесторонность деятельности организации, которая проявляется прежде всего в том, что наряду с операционной очень большое внимание уделяется инвестиционной и финансовой работе предприятия. Первая позиция связана с развитием производства, с новыми инвестициями, которые позволяют удержать и развить конкурентные преимущества организации, а финансовая сторона предполагает дальнейшее совершенствование системы расчетов анализируемого субъекта хозяйствования с партнерами и методов привлечения финансовых ресурсов.

Что же касается системности, то она, во-первых, проявляется в определенной иерархичности, целенаправленности производства и, следовательно, опять же центральной проблемой становятся те позиции, которые в свое время утвердились в системном анализе, имея в виду четкое выделение целевых показателей и в этом плане, все чаще в работах по комплексному экономическому анализу, в том числе и в работах А.Д. Шеремета, появляется понятие ключевых показателей эффективности (*KPI*), которые предприятия формируют в зависимости от выбранной стратегии развития.

Во-вторых, системный подход реализуется через четкое выделение основных факторов, влияющих и определяющих уровень целевых показателей, и построение системы ограничений, которые связаны как с правилами ведения бизнеса, т.е. юридическая сторона, так и с экономическими условиями функционирования предприятия. В этой связи существенно большее внимание начинает уделяться тем направлениям экономического анализа, которые описывают внешние связи организации и в этой связи их взаимосвязь, взаимозависимость. Эти вопросы постоянно находятся в центре внимания аналитической работы и требуют учета не только результативности и экономической эффективности какого-то одного бизнес-процесса, какого-то одного направления работы, но и рассматривают проблемы взаимодействия этих подразделений или взаимодействие самостоятельных экономических субъектов, если речь идет о технологической цепочке или о корпоративной хозяйственной структуре. При этом оценивается не только прямой эффект, но и синергетический, т.е. совместный эффект, влияющий на конечные результаты деятельности крупной хозяйственной системы, которая может быть либо сформирована как консолидированная система, либо как система, работающая на основе хозяйственных договоров, т.е. технологическая предпринимательская цепочка организаций.

Естественно, что в этом плане, опять же, наиболее четко проявляется необходимость несколько иного подхода к оценке организационно-технического уровня производства. В этом направлении рассматривается не только организационно-технический уровень конкретного предприятия, а организационно-технический уровень системы в целом, выделяя вопросы организации бизнес-процессов как важнейший объект анализа организации производства.

При этом речь идет не только о состоянии отдельных элементов производственного процесса (производственных, материальных ресурсов и трудовых

ресурсов), но и об их соответствии тому направлению деятельности, которое является ведущим для конкретной структуры. И в этом плане проблемы пропорциональности, ритмичности, проблемы соответствия отдельных звеньев производства по мощности, имеют чрезвычайно большое значение и предполагают развитие новых методов управления по поддержанию пропорциональности при возникновении определенных временных диспропорций. Для решения данной проблемы активно развивают аутсорсинговые отношения, которые тоже становятся новым объектом в экономическом анализе.

Хотелось бы отметить еще один момент: когда речь идет о внешних связях предприятия, то весьма важно изучение рынка товаров, для выбора собственной ниши и для расширения влияния на том рынке, который для конкретного предприятия является основным. В этом плане все чаще ставится вопрос о развитии, так называемого маркетингового анализа и удовлетворенности спроса на отдельных рынках, сегментация этого спроса по клиентам, по отдельным видам продукции, по регионам становится новым направлением экономического анализа.

В настоящее время появилось достаточно много специальных изданий по маркетинговому анализу. В этом случае широко показано, как меняется подход к формированию рыночной, т.е. внеучетной информации, как используются материалы статистики, материалы специальных наблюдений, маркетинговых обследований, при постановке экономического анализа. Тем не менее, и в рамках общей методики экономического анализа проблематика изучения рынка становится все более и более востребованной, выделяется самостоятельный блок анализа в системе комплексного анализа хозяйственной деятельности.

Аналогичное положение происходит и при изучении рынка сырья и материалов. При этом, результативность экономического анализа выявляет преимущества и слабые стороны разных условий расчетов при существенном колебании цен на рынке товаров, правильный выбор поставщика, рациональную организацию поставок, что приводит к контролю над себестоимостью продукции и определяет влияние договоров по поставке материально-вещественных элементов на эффективность производства. При этом в достаточно широкой мере может меняться величина потребности в оборотных средствах, т.е. в зависимости от условий поставок может существенно колебаться потребность в оборотном капитале. В этой связи вопросы внешних связей имеют очень важное значение, для того чтобы обосновать реальную результативность и целесообразность многих экономических решений, влияющих на общую эффективность деятельности организации.

Таким образом, изучая, как расширяется круг комплексного экономического анализа можно совершенно четко отметить, что все большее внимание уделяется не только анализу внутренних факторов роста и повышения эффективности деятельности организации, но и все большее значение имеет изучение окружающей среды, которая оказывает непосредственное влияние на потребность в оборотном капитале, на себестоимость продукции и, как следствие, на общую эффективность деятельности не

только отдельного экономического субъекта, но и совокупности субъектов, связанных в производстве продукции конечного потребления.

Что касается современного аспекта комплексного экономического анализа, то большим шагом вперед в свое время было признание того, что анализ имеет не только ретроспективную направленность. Комплексный анализ хозяйственной деятельности всегда активно опирается на российскую школу развития оперативного анализа, который помогал своевременно выявить все те отклонения, негативные и позитивные моменты, которые возникают в производстве с целью купирования негативных тенденций и разработки мер по их устранению и с целью быстрого распространения тех преимуществ, которые складываются в том или другом производственном звене, для того, чтобы внести соответствующие корректировки в задания и оценку деятельности организации.

Вместе с тем именно комплексный экономический анализ приводит к тому, чтобы был поставлен вопрос о перспективном анализе, цель которого в определенной мере предвидеть, предположить, какие изменения намечаются в производстве, и какие изменения наиболее рациональны для того, чтобы обеспечить существенный рост производства и решение тех задач, которые выдвинуты в качестве основных в стратегическом развитии. Поэтому все большее значение в комплексном экономическом анализе имеют те методы, которые позволяют в определенной мере прогнозировать краткосрочную, или на среднесрочную и долгосрочную перспективу, основные тенденции изменения, которые могут произойти, или которые планируют провести, для того, чтобы оценить их возможный результат. В этом плане первостепенное значение имеет использование экономико-математических методов анализа, современных информационных технологий, которые дают возможность предположить изменение отчетности, тенденции изменения основных показателей деятельности предприятия.

Хотелось бы сказать, что весьма интересным в этом плане является, так называемый трендовый анализ, базирующийся непосредственно на данных мониторинга, когда постоянное наблюдение за изменениями каких-то позиций позволяет выявить устойчивые позитивные или, наоборот, негативные позиции и, таким образом, своевременно разработать меры по их устранению. Но это, естественно, связано с краткосрочным прогнозом и в этом плане необходимо дальнейшее развитие оперативного анализа, операционного аудита, оперативного контроллинга, т.е. все те поддерживающие системы в рамках управленческой деятельности, которые позволяют наиболее полно обосновать принимаемые корректировочные управленческие решения. Но все большее значение имеет прогнозирование, имея в виду, вероятностные изменения, происходящие, прежде всего, в деловой среде.

В этом плане совершенно неопределимый вклад может дать дальнейшее развитие маргинальной концепции анализа, которая позволяет выбрать те ассортиментные позиции, которые обеспечивают максимальный маргинальный доход и, соответственно,

позволяют предприятию провести достаточно серьезную модернизацию производства за счет дополнительно получаемой прибыли. В этом плане органически сплетаются позиции маркетингового и производственного анализа, ибо первый показывает ту совокупность ассортиментных позиций, которые в наибольшей мере востребованы рынком, а второй анализ, базирующийся прежде всего на анализе имеющихся ресурсов, на формировании требований к материально-вещественным потокам, необходимым для рациональной организации производства.

Он рассматривается как составная часть комплексного экономического анализа – ресурсный анализ. Его задачей является оценка соответствия этих ресурсов требованиям рынка, т.е. потребностям, которые предъявляет к материально-вещественным ресурсам производство оптимального портфеля ассортимента продукции. Таким образом, маржинальный анализ становится, с одной стороны, элементом прогнозирования возможной выручки продукции, а с другой стороны, он показывает те первостепенные мероприятия, которые необходимо провести в рамках предприятия, для того чтобы обеспечить максимальный выпуск продукции, востребованной рынком, т.е. он становится как бы базой инвестиционного анализа. Эта проблема должна быть в наибольшей мере раскрыта в комплексном экономическом анализе с позиций не отдельных направлений анализа, а именно взаимосвязи производственного, инвестиционного и финансового анализа.

Безусловно, чрезвычайно важна в этом направлении диагностическая составляющая, ибо анализ должен дать оценку диагностики изменения анализируемого экономического субъекта в соответствии с теми тенденциями изменения внешней среды, в которой выявляются и определяются направления развития экономики региона, экономики страны в целом и т.д. Поэтому диагностическая сторона комплексного анализа хозяйственной деятельности должна быть существенно усилена, ибо, несмотря на то, что комплексный экономический анализ в трудах основоположников всегда был связан не только с ретро, но и с определенными элементами перспективы развития предприятия, на сегодняшний день при многовариантности развития окружающей среды весьма важно рассмотреть разные варианты развития предприятия, особенности развития производства для более тесной взаимоувязки отдельных сторон работы предприятия, развития мощностей разных производственных подразделений, формирования бюджетов и т.д.

Вторая сторона, можно считать, традиционная, развития производства связана с тем, что с повышением инновационности и усилением инвестиционной работы на предприятии практически необходимо усилить анализ тех процессов, которые, непосредственно, связаны с подготовкой производства. Речь идет о необходимости формирования параллельно с анализом текущих производственных бизнес-процессов вести анализ научно-исследовательских и конструкторских работ, а также организационно-технологической подготовки производства, возвращаясь к разработанности тех позиций, которые все-

гда были в школе организационного управления, имея в виду сочетание отдельных бизнес-процессов, установление определенных нормативов использования ресурсов при запуске производства разных видов готовой продукции, а также проблема, которая будет в большой мере влиять на общий ход производства – изменение конечных финансовых показателей деятельности предприятия в процессе реализации крупных инвестиционных проектов, когда нельзя и не следует делать выводы о состоянии и результатах деятельности организации по короткому отрезку времени, а необходимо ставить вопрос, что комплексный экономический анализ должен охватывать не только такие периоды, которые типичны для анализа – квартальный, годовой, а он должен быть увязан с периодом, в течение которого реализуются крупные проекты. И только по окончании этого проекта можно дать реальную оценку изменения финансового состояния предприятия и перспектив возможного развития его деятельности.

Учитывая, что в современных условиях проводятся серьезные изменения в формировании отчетности и все больше отчетность составляется с ориентацией на парадигмы устойчивого развития предприятия и намечается постепенный переход к формированию основной массой предприятий так называемой интегрированной отчетности, где гораздо более широко представлены результаты деятельности предприятий и оценка их ведется не только по экономическим результатам, но и с учетом экологического и социального эффекта и учитываются определенные решения политических задач.

При этом ряд положений, связанных с развитием комплексного экономического анализа представляется достаточно законсервировавшимися и требует дальнейшего серьезного развития. Прежде всего это имеет отношение к информации о среде функционирования предприятия. В период становления рыночной экономики очень большая и плодотворная работа была проведена специалистами по совершенствованию учетной информации. В результате она в достаточной мере привязана к сегодняшним реалиям развития экономики. Что касается внеучетной информации, то независимо от того, что уже с 2004 г., когда в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу были поставлены конкретные задачи о гармонизации учетной и неучетной информации, сделано очень мало.

В частности до сих пор у нас нет четкого представления о некоторых позициях, которые являются весьма принципиальными для развития реального комплексного экономического анализа. Достаточно отметить тот факт, что в парадигме устойчивого развития организации большое внимание уделяется не только финансовым результатам деятельности предприятия, финансовой устойчивости, понимаемой как возможность непрерывного функционирования организации при полной реализации тех задач и решении проблем, которые стоят перед предприятием, но и вопросы, связанные с экологической безопасностью развития бизнеса и его социальной ответственностью.

Следует отметить, что в подходе к комплексному экономическому анализу, к сожалению, проблемам экологической безопасности и экологичности развития бизнес-процессов уделено недостаточно внимания. В частности, когда речь идет о характеристике производственных ресурсов, то проблематике создания очистных сооружений, утилизации отходов и разработке безотходных производств, рекультивации территорий, рациональному использованию природных ресурсов практически не уделяется внимание.

Учитывая эту особенность, естественно, что важнейшим направлением комплексного экономического анализа становится социальный анализ и следует сразу отметить, что это в большой мере увязывается с ССП, где развитие обучения выделяется как отдельная позиция, но необходимо понимать, что само по себе развитие обучение не может быть только связано с теми бизнес-процессами, которые непосредственно реализуются на данном предприятии, что, так или иначе, в этом случае мы рассматриваем все проблемы социальной стороны деятельности предприятия и должны оценить удовлетворенность коллектива, который работает, удовлетворенность всех участников бизнеса, имея в виду и творческие начала работы менеджеров, и удовлетворение запросов собственников, и, естественно, потребителей – основных клиентов, удовлетворение наших партнеров.

Это опять упирается в стейкхолдеровскую теорию экономического анализа и, следовательно, мы сегодня уже при комплексном экономическом анализе должны, безусловно, вести речь о том, что есть и оценка экологической эффективности производства, т.е. влияния на общую экологическую среду и отражение тех затрат, которые предприятие несет для поддержания экологичности производства, как эти затраты распределяются между самим экономическим субъектом и органами регионального и государственными управления. Эти проблемы экологического и социального анализа, базирующегося на социальной ответственности бизнеса связаны уже не только на основе удовлетворенности коллектива работников данного экономического субъекта, но и оценивают его влияние на общий уровень жизни в регионе. Это будущее комплексного экономического анализа, безусловно, без аналитических обоснований мы не сможем перейти реально на составление новых видов отчетности.

И, наконец, еще один момент, который хотелось бы отметить и считать очень важным, принципиальным для развития комплексного экономического анализа, связан с тем, что необходимо учитывать сегодняшние требования к системе контроля, который организован на предприятии. Эта проблема касается, прежде всего, организации субъекта экономического анализа. Традиционно, когда аналитики рассматривают роль экономического анализа и подчеркивают значимость анализа как метода обоснования решений, отмечается, что анализ является неотъемлемым элементом деятельности любого менеджера на всех уровнях (младший менеджмент, линейные руководители конкретных бизнес-процессов, топ-менеджеры, которые определяют стратегию предприятия). Так или иначе, экономический анализ при-

сутствует как метод обоснования решений в работе каждого менеджера, но, тем не менее, с давних времен стоит вопрос о рациональной организации аналитической деятельности с позиций централизации и децентрализации аналитической работы и на сегодняшний день он опять, с немного другой стороны, становится одним из наиболее жестко обсуждаемых.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» ФЗ-402 поставлены задачи о формировании в коммерческих организациях специальной системы внутреннего контроля. Очень часто эта система внутреннего контроля рассматривается как самостоятельный блок подразделений, которые, естественно, сотрудничают вплотную с бухгалтерско-финансовой службой, а если сказать более четко, они формируются в составе бухгалтерско-финансовой службы. Вместе с тем, система внутреннего контроля имеет определенную специфику, потому что она должна быть, как бы, вне общего подчинения оперативному руководству бизнесом, поскольку ее задачей является выявление, как раз, всех диспропорций, обоснование и определение необходимости изменений в организации.

Поэтому очень часто система внутреннего контроля, как показал опыт работы этих подразделений в коммерческих банках, где они стали создаваться существенно раньше, в конце 1990-х гг., подчиненность этой системы несколько иная. Они чаще всего подчиняются непосредственно собственнику, совету директоров, несут ответственность перед общим собранием акционеров, учредителей. Но, тем не менее, когда уже в массовом порядке создаются такие службы, продумывание, чем они должны заниматься и в части аналитической работы, имеет очень большое значение.

Больше того, при сегодняшней постановке вопроса об организации аналитической службы очень важно отметить влияние еще одной позиции. Это широкое использование современных информационных технологий, ибо без их применения комплексный экономический анализ практически не может быть реализован. Это определяет тенденцию централизации работы экономического анализа и, не зря именно, совершенствованию учетно-аналитического обеспечения системы управления сегодня посвящено такое большое количество научных работ, статей, монографий. Это проблематика, которая непосредственно связана с организацией аналитической работы, в том числе с организацией комплексного экономического анализа. Представляется, что сегодня мы должны к ним вернуться, давая им оценку с учетом новых реалий экономики.

Сюда же активно подключается проблематика, связанная с организацией аудита. Речь идет не только о внешнем, но и о внутреннем аудите в рамках крупных хозяйственных систем и использовании анализа, как важнейшего инструментария аудита. Расширение использования аналитических процедур аудита имеет все большее значение. В данной ситуации хотелось бы подчеркнуть ту позицию, что при проведении внутреннего аудита существенно большее значение, чем при проведении внешнего аудита, имеет оценка эффективности использования имеющихся производственных ресурсов. Более того, очень важно отметить,

что во внутреннем аудите, хотя эта задача стоит и перед внешним аудитом, необходимо дать оценку непрерывности функционирования производства, т.е. превентивно выявить те позиции, которые могут лимитировать развитие производства в перспективе. В этом плане, использование аналитических методов в аудиторской проверке, расширение сферы применения аналитических процедур, тоже ставит достаточно новые и интересные задачи перед комплексным анализом финансово-хозяйственной деятельности организации.

Хотелось бы еще подчеркнуть один момент, который также оказывает влияние на организацию экономического анализа. Он связан с широким развитием стратегического анализа, и, вот, сторона стратегии комплексного экономического анализа. Как уже было отмечено, перспективный анализ всегда включался в задачи комплексного экономического анализа, но, все-таки, понятие стратегического экономического анализа, понятие более широкое. Оно опирается, прежде всего, на анализ внешней экономической среды, на анализ конкурентных преимуществ конкретного предприятия. Это те проблемы, которые на сегодняшний день в полной мере не поставлены в задачи и направления развития комплексного экономического анализа.

Таким образом, можно совершенно четко отметить, что в настоящее время у прекрасного инструмента, который был разработан уже в середине прошлого века и стал, практически, брендом экономической аналитической науки, открываются новые, широкие перспективы, которые очень сближают нас с пониманием экономики фирмы в целом. И в данном случае, комплексный экономический анализ становится синонимом изучения экономики фирмы, его базой. Он опирается на институциональную теорию, которая предполагает глубокое изучение взаимосвязей любого экономического субъекта с государством и, следовательно, в этом случае возникает и проблемы оценки эффективности государственного регулирования деятельности самостоятельных экономических субъектов, созданных на основе разных форм собственности.

В заключении, хотелось, может быть более четко, сделать вывод, какие же направления дальнейшего развития комплексного экономического анализа становятся принципиальными и, вместе с тем, показать, что может быть лимитирующим в этих направлениях развития.

Отвечая на этот вопрос, прежде всего, следует подчеркнуть, что на сегодняшний день мы должны существенно более серьезное внимание уделять вопросам анализа деловой среды, делового окружения, в котором функционирует предприятие и, одновременно, четко формулировать те условия регулирования деятельности предприятия, которые могут стать решающими, имея в виду, прежде всего, проблемы государственного, регионального регулирования, взаимодействия экономических субъектов с органами власти. При этом, естественно, должны существенно больше рассматриваться вопросы информационного обеспечения, которое базируется не только на изучении внутренней системы управления

предприятием, внутренней системы деятельности любой организации, но и характеризуют систему связей и ту среду, в которой приходится принимать управленческие решения, т.е. здесь возникает коренной вопрос взаимодействия статистики и бухгалтерского учета с позиций грамотного использования тех методов статистического наблюдения, которые могут быть использованы при комплексном экономическом анализе, использование тех методов обработки данных, которые характерны для статистики. Этот вопрос имеет самостоятельный характер, но, тем не менее, он может быть поставлен, когда речь идет о стратегии развития комплексного экономического анализа.

Следующая позиция, на которую приходится обратить особое внимание, это развитие именно стратегической направленности, и как условие этой стратегической направленности, несколько новый подход к варианности разработки решений с учетом возможных изменений внутренних и внешних факторов и сбалансированности изменений внутренних факторов, которые являются компетенцией руководства конкретного экономического субъекта, тем изменениям, которые происходят в окружающей среде. Этот момент варианности рассматривается с позиций теории изменений как неотъемлемой части развития производства.

Если отметить эти три основные позиции, то мы очень четко увидим, какова судьба развития комплексного экономического анализа и еще раз осмыслим значимость его отдельных элементов для повышения результативности, эффективности систем управления, как отдельными экономическими субъектами, так и экономикой страны в целом.

## Литература

1. Баканов М.И. и др. Теория экономического анализа [Текст] : учеб. / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет ; под ред. М.И. Баканова – 5-е изд., доп. и перераб. – М. : Финансы и статистика, 2005.
2. Барнгольц С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйственных субъектов [Текст] : учеб. пособие / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М. : Финансы и статистика, 2003.
3. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития [Текст] / С.Б. Барнгольц. – М. : Финансы и статистика, 1986.
4. Балашов В.Г. Модели и методы принятия выгодных финансовых решений [Текст] / В.Г. Балашов. – М. : Изд-во физматнаук, 2003.
5. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономического анализа [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975.
6. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа деятельности коммерческих организаций [Текст] / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2008.

## Ключевые слова

Комплексный экономический анализ; этапы формирования; факторы развития экономического анализа; современные направления; расширение границ; новые методы анализа; оценка результативности.

*Мельник Маргарита Викторовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья Мельник М.В. посвящена одному из важнейших направлений экономического анализа, которое сформировалось в 50-е годы прошлого века в научной школе Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова. Основателями данного направления по праву считаются доктор экономических наук, профессор Татур С.К. и доктор экономических наук, профессор Шеремет А.Д., который не только основал, но постоянно совершенствует и развивает направления и методологию комплексного экономического анализа (КЭА). В 2014 г. научно-техническое сообщество и профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов отметили 85-летний юбилей А.Д. Шеремета, к которому и приурочена подготовка данной статьи.

В статье дана характеристика основных этапов развития КЭА, но основное внимание уделено оценке результативности его использования в современных условиях и обоснованию дальнейшего развития этого направления анализа.

В качестве отличительной особенности статьи следует отметить оценку значимости КЭА в развитии экономической науки в целом и постоянное его развитие под влиянием меняющихся условий и структуры экономики. Кроме того, в статье очень четко проведены параллели развития КЭА и тех методов аналитической работы, которые в настоящее время активно пропагандируются как прогрессивные, заимствованные у крупных корпоративных структур стран с традиционной рыночной экономикой. Мельник М.В. убедительно доказывает, что использование современными предприятиями разработок в части КЭА помогает быстро адаптировать предлагаемый зарубежный методический инструментарий к особенностям российских предприятий. Это прежде всего относится к использованию сбалансированной системы показателей (ССП) при сопоставлении ее с показателями, используемыми в КЭА. Приоритетно это связано с системой показателей по блоку организации бизнес-процессов. При этом четко показано, что на российских предприятиях традиционно особенно хорошо был поставлен производственный учет и анализ, где показатели организации производства увязывались как с отдельными бизнес-процессами, так и с организационной структурой производства в целом и в ряде работ даже увязывались с проблемами рационального размещения производительных сил.

Вместе с тем автор объективно подчеркивает, что для результативности использования ССП и обоснования принимаемых управленческих решений весьма важен блок показателей, характеризующих среду функционирования экономического субъекта. Этот вопрос в меньшей мере разработан в КЭА. Поэтому важно уточнить их состав и алгоритмы расчета с учетом институциональных форм, развития организационных структур отдельных предприятий и взаимосвязи с органами власти разных уровней, с общественными организациями и друг с другом, особенно в составе предпринимательских цепочек и крупных корпоративных организаций. Бесспорно заслуживают внимания предложения о расширении характеристик и методов анализа бизнес-процессов с учетом изменения современных корпоративных структур и форм собственности. Это прежде всего касается анализа отчетности групп предприятий и консолидированной отчетности.

Самостоятельное значение имеет анализ временного аспекта КЭА, связанного с последовательным переходом от ретроспективного анализа к оперативному и перспективному (стратегическому) анализу.

В статье достаточно четко показана значимость развития стратегического анализа и те требования, которые предъявляются к методам и приемам данного направления анализа.

Достаточно интересно поставлены вопросы о развитии и расширении применения экономико-математических методов анализа, в частности сочетание методов математической статистики, стохастического моделирования и оптимизационных моделей. Особого внимания заслуживает развитие методов экспертных оценок и интерактивного моделирования. Отмеченное позволяет считать, что в статье Мельник М.В. поставлены актуальные вопросы развития экономического анализа, содержится глубокий анализ основных этапов его развития и обоснованы новые направления анализа, актуальные для современного развития экономики.

*Шимоханская Т.В., д.э.н., профессор зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Московской академии экономики и права.*