

УДК 657.01

## ПЕРСПЕКТИВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Панков Д.А., доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университета», г. Минск, Республика Беларусь, E-mail: dapankov@mail.ru

Маханько Л.С., кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь, E-mail: lu\_vos@mail.ru

**Аннотация.** В статье рассматриваются актуальные вопросы развития экономического анализа. На основе исторического опыта и современного состояния предлагается актуализировать такое его направление как анализ по счетам или бухгалтерский анализ, методология которого предполагает моделирование всех результатных показателей в системе счетов бухгалтерского учета. Целью исследования является разработка базовых положений такого анализа. Его практическое применение обеспечит формирование дополнительного массива информации о таких важнейших результатных показателях деятельности организации как финансовые результаты, финансовые ресурсы, добавленная стоимость; о внутренних процессах их формирования; взаимосвязи и взаимоопределенности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, экономический анализ, бухгалтерский анализ, финансовые результаты, финансовые ресурсы, монетарный анализ.

**Введение.** Общеизвестным является понимание того, что в системе бухгалтерского учета формируются базовые информационные потоки бизнеса независимо от его размеров, характера, страны реализации и т.д. Вместе с тем, очевидно, что осуществление коммуникативной функции бухгалтерского учета возможно только через механизм интерпретации и обработки учетно-отчетной информации и представлении ее уже в формате готовых экономических показателей, традиционно используемых для оценки деятельности организации. Таким инструментом выступает анализ. Анализ фокусирует в себе все проблемы современного бухгалтерского учета и одновременно задает направления его развития. При этом и сам анализ непрерывно совершенствуется, что определяет актуальность оценки вопросов не только его текущего состояния, но и перспектив дальнейшей эволюции. Возможные варианты развития анализа в тесном диалектическом единстве с системой бухгалтерского учета предлагается рассмотреть в настоящей статье.

**Основная часть.** Являясь в наиболее широком смысле методом познания целого посредством исследования его составных частей и соотношений между ними, экономический анализ эволюционировал параллельно с бухгалтерским учетом и отчетностью, в рамках которых накапливалась информация о целостной экономической системе конкретного субъекта хозяйствования. Интенсивное развитие анализ получил в конце XIX – начале XX веков с развитием производственной и торговой сфер. Как отмечал М.И. Баканов, в этот период сперва в царской России, а в последствии в СССР существовал достаточно высокий уровень анализа, что автор последовательно проиллюстрировал отдельными примерами и ссылками на учебную и методическую литературу того времени [1, с. 479 - 484].

Постепенно, в первой половине XX века отечественными учеными нарабатывался методологический, методический аппарат анализа, обобщенный и систематизированный в научных и учебных трудах профессора С.К. Татура, который еще в начале 40-х гг., как пишет А.Д. Шеремет, «начал читать учебный курс бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности» [2, с. 35]. Впоследствии им была издана монография «Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий» (1962 г.), где введено понятие «комплексный анализ» [2, с. 39]. В 1981 г. вышел учебник М.И. Баканова, А.Д. Шеремета «Теория экономического анализа», который, как отмечает сам А.Д. Шеремет, ссылаясь на мнение академика Н.Г.

Чумаченко, допустимо считать «окончательным становлением курса экономического анализа предприятия как учебной дисциплины» [3, с. 8].

Рассматривая дальнейшее развитие экономического анализа в нашей стране, а также России, отметим следующие аспекты.

Во-первых, по мере трансформации экономических систем, становления рыночных отношений, активизации предпринимательства функции и задачи экономического анализа значительно расширились. Его предметное поле весьма широко. Например, М.И. Баканов, М.В. Мельник и А.Д. Шеремет называют в качестве предмета экономического анализа «хозяйственные процессы организаций, социально-экономическую эффективность и конечные финансовые результаты их деятельности, складывающиеся под воздействием объективных и субъективных факторов, получающие отражение через систему экономической информации» [1, с. 5]. Подчеркнем, что в приведенном определении хозяйственные процессы не конкретизированы, то есть они могут включать технические, технологические, социальные, организационные и т.д., то есть процессы, которые являются одновременно предметом изучения и исследования специалистами разного профиля, включая специалистов-технологов, инженеров, маркетологов и других. В консенсусе с данным подходом мнение иных российских ученых. Н.А. Ермакова и Я.Р. Сибгатуллина, исследуя вопросы развития анализа на современном этапе, отмечают, что «термин «экономический анализ» следует использовать для обобщенной характеристики различных видов анализа, результаты и выводы которых предназначены для различных групп пользователей» [4, с. 47]. При таком подходе в трех важнейших аспектах, а именно: научном, практическом и дидактическом, роль непосредственно бухгалтера при проведении анализа оказалась не конкретизирована и завуалирована. Традиционно курс экономического анализа в высших учебных заведениях читается будущим бухгалтерам. При сложившейся практике этот курс включает в том числе маркетинговый анализ, инвестиционный анализ, анализ организационно-технического уровня производства и т.д., то есть те виды анализа, которые являясь сами по себе весьма актуальными и значимыми, все же стоят в отрыве от специализации студентов-бухгалтеров, что в процессе обучения ведет у них к снижению интереса к изучаемой дисциплине, а уже на этапе практической работы влечет непонимание и невозможность в полной мере применить полученные знания.

Во-вторых, достаточно точно определились предметное поле и методический инструментарий финансового анализа или анализа финансового положения. При этом не выработано общих подходов к управленческому анализу, он не имеет своего однозначного определения, его границы четко не заданы и не установлены, что позволило Н.А. Ермаковой и Я.Р. Сибгатуллиной в процессе исследования современного состояния управленческого анализа утверждать: «В настоящее время концепция управленческого анализа, содержащая теорию, методологию и организацию с использованием современных методов и моделей, отсутствует» [4, с. 47]. В результате отдельные авторы видят в центре методологии управленческого анализа сбалансированную систему показателей [4, 5]. Другие значительно расширяют его границы в результате включения целой совокупности методов тактического и стратегического управления, а именно: маржинальный анализ, сегментарный анализ, анализ отклонений, гибкие сметы, функционально-стоимостной анализ, анализ кривой опыта, анализ затрат на товарно-материальные запасы, анализ затрат на качество, ABC-анализ, анализ JIT, GAP-анализ, SWOT-анализ [6, с. 42]. Одной из причин данного положения, по нашему мнению, является обозначенная выше ситуация. Финансовый анализ востребован на практике, он в полной мере соответствует как должностным обязанностям, так и квалификационным требованиям, предъявляемым к бухгалтерам, он им понятен, так как в качестве информационной базы имеет отчетность, бухгалтерскую или финансовую, но основой составления которой являются данные бухгалтерского учета. Управленческий анализ, как и в целом экономический анализ в современной его интерпретации, затрагивает, как было показано выше, разноплановые аспекты деятельности организации. Он является комплексным и формирует методическую базу работы целого ряда специалистов. Соответственно, по нашему мнению, важным является конкретизация отдельных возможностей анализа, как комплексного, многомодульного предмета, с акцентом именно на работников бухгалтерии, что возможно в рамках бухгалтерского анализа или анализа по счетам бухгалтерского учета.

Следует отметить, что сам термин «бухгалтерский анализ» не является новым. Он встречался в трудах таких ученых как Н.Р. Вейцман (использовал термин «счетный анализ»), Б.

Минервин (использовал термин «бухгалтерский анализ») и, возможно, других. Но, фактически, излагаемый при этом анализ во многом повторял элементы современного финансового анализа. В предлагаемой авторами интерпретации бухгалтерского анализа посредством использования метода моделирования на счетах бухгалтерского учета предлагается формировать совершенно новый массив информации о таких фундаментальных показателях как финансовые результаты, финансовые ресурсы (денежные средства), добавленная стоимость. При этом не исключается использование как традиционных методов анализа, так и элементов методического аппарата монетарного анализа, включая моделирование процессов движения финансовых ресурсов, их взаимосвязи с показателями финансовых результатов [7, 8].

**Заключение.** Считаю предлагаемое направление анализа актуальным и значимым. В-первых, его применение позволяет получить новые данные об исследуемой организации. В-вторых, конкретизируется предметное поле работы непосредственно бухгалтера. В последующих статьях последовательно будут изложены основные методики предлагаемого направления анализа.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Баканов, М.И. Теория экономического анализа: учебник / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. - 5-е изд., доп. и перераб. - М.: Финансы и статистика, 2008. - 536 с.
2. Шеремет, А.Д. Одна из первых кафедр экономического факультета / А. Д. Шеремет // Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика. - 2011. - № 3. - С. 35 - 47.
3. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: учебник / А.Д. Шеремет. - 2-е изд., доп. - М.: ИНФРА-М, 2010. - 367 с.
4. Ермакова, Н.А. Современные методы управленческого анализа и особенность их использования на предприятиях агропромышленного комплекса / Н.А. Ермакова, Я.Р. Сибгатуллина // Экономический анализ: теория и практика. - 2014. - № 14. - С. 46 - 53.
5. Головачева, Т.Н. Роль экономического анализа в оценке деятельности вагонного ремонтного предприятия / Т.Н. Головачева // Society: Politics, Economics, Law. - 2017. - № 4. - С. 1 - 3.
6. Слуцкий, М.Л. Управленческий анализ на российских предприятиях: становление и перспективы / М.Л. Слуцкий, Д.В. Блохин // Аудитор. - 2014. - № 7. - С. 39 - 44.
7. Панков, Д. А. Определение монетарной теории бухгалтерского учета и анализа / Д. А. Панков, Л. С. Маханько // Учет. Анализ. Аудит. - 2015. - № 5. - С. 6-15.
8. Маханько, Л. С. Монетарная теория бухгалтерского учета и анализа в управлении финансовыми ресурсами организации : монография / Л. С. Маханько. - Минск : БГАТУ, 2017. - 232 с.

#### PROSPECTIVE DIRECTIONS OF DEVELOPMENT OF THE ECONOMIC ANALYSIS

**PANKOV D.A.,** Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Sectors of the National Economy of the Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, E-mail: [dapankov@mail.ru](mailto:dapankov@mail.ru)

**MAKHANKO L.S.,** PhD, Assistant Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Commerce of the Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, E-mail: [lu\\_vos@mail.ru](mailto:lu_vos@mail.ru)

**Abstract.** *The article deals with topical issues of the development of economic analysis. Based on historical experience and the current state, it is proposed to update such a direction as account analysis or accounting analysis, the methodology of which assumes the modeling of all performance indicators in the system of accounting accounts. The aim of the study is to develop the basic provisions of such an analysis. Its practical application will ensure the formation of an additional array of information about such important performance indicators of the organization as financial results, financial resources, value added; On the internal processes of their formation; Interconnection and mutual determination.*

**Keywords:** *accounting, economic analysis, accounting analysis, financial results, financial resources, monetary analysis.*