

УДК 338.101.8

## **СЧЕТНЫЙ (УЧЕТНЫЙ) И НЕСЧЕТНЫЙ (ПЛАНОВЫЙ) ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В ЗЕРКАЛЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ**

**К.Н. Лебедев**

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,  
г. Москва

Утверждается, что «экономический анализ» продолжает развиваться в русле учетной парадигмы контрольного управления, характеризующейся низкой эффективностью. При этом ее эффективная альтернатива, которой выступает несчетный экономический анализ, не подвергается научной разработке. Цель данного исследования – обоснование необходимости научной разработки несчетного экономического анализа. Показано, что если управление на предприятии осуществляется нормально, счетный анализ является нерезультативным и дублирует работу планового отдела. Но даже в случае плохого управления его результативность является низкой, так как он может выявить лишь те недостатки, которые возникли в отчетном периоде, не способен выявить и задействовать новые возможности и проходит мимо массы недостатков в управлении. Этих недостатков лишен несчетный анализ, основанный на проверке правильности циклов управления и осуществляемый приглашенными со стороны высококвалифицированными отраслевыми специалистами.

**Ключевые слова:** *экономический анализ, счетный анализ, несчетный анализ.*

С момента появления в середине 30-х гг. XX в. и по настоящее время наука «экономический анализ» развивается в рамках счетной, или учетной, парадигмы анализа деятельности предприятия, т.е. деятельности по выявлению и исправлению ошибок, допущенных в сфере контрольного управления предприятием. Суть этой парадигмы: аналитики, не являющиеся специалистами по снабжению, производству, реализации, управлению и финансам, получают сведения от подразделений предприятия о конкретных причинах, вызвавших отклонения показателей годовой или квартальной отчетности от плана, о мерах по устранению негативных причин, по наличию позитивных причин, передают материалы о них руководству предприятия или вышестоящей организации. Как указано «экономисты-аналитики... определяют общий его план, контролируют выполнение, а затем обобщают материалы анализа, проведенного разными внутренними структурными подразделениями, в том числе техническими» [1, с. 184].

Вера в результативность охарактеризованного выше экономического анализа основывается на двух предпосылках: 1) в течение отчетного периода не предпринимаются меры по ликвидации возникших в этом периоде негативных изменений в работе подразделений предприятия; 2) аналитикам будут представлены подразделениями меры по устранению этих изменений. Между тем, обе этих предпосылки являются крайними случаями

хозяйственной реальности. Немедленная ликвидация негативных изменений, возникших в деятельности подразделений предприятия, входит в должностные обязанности их субъектов. Соответствующие меры разрабатываются и проводятся последними. Субъекты управления, в случае, если ими не предпринимались меры по ликвидации негативных изменений, не представят аналитикам эти меры, так как это равносильно признанию в неисполнении ими своих должностных обязанностей со всеми вытекающими из этого для них последствиями (увольнение, понижение в должности, лишение премии и т. д.). Аналитики получают от подразделений предприятия лишь сведения о конкретных причинах, вызвавших отклонения показателей, за которые те отвечают, от плана, или стоящие ними негативные изменения. Если субъекты управления подразделений предприятия исполняют свои должностные обязанности, то аналитики на запросы о мерах по устранению влияния негативных причин получают ответы: «Необходимые меры уже приняты». Бывают случаи (особенно, если анализ осуществляется по итогам работы за год и с большой задержкой после его окончания) принятия мер, находящихся в разработке, но еще не утвержденных, но они не являются результатами проводимого анализа. Если же субъекты управления не выполняют своих должностных обязанностей, то аналитики на запросы о мерах, необходимых для ликвидации негативных изменений, получают ответы: «На данный момент принятие таких мер невозможно». В обоих случаях в экономическом анализе не будет выявлено никаких недостатков в деятельности предприятия (ошибок, допущенных в управлении им), так как в первом случае они уже исправлены, а во втором – скрываются. Соответственно, не будет выработано никаких мер по улучшению деятельности предприятия.

Рассмотренный выше анализ является не только нерезультативным, но и лишней работой. Данные осуществляемого аналитиками факторного анализа отклонений показателей деятельности предприятия в отчетном периоде от плана под влиянием конкретных причин уже имеются на предприятии – они формируются плановым отделом в порядке внесения корректировок в первоначальный план деятельности предприятия [2, с. 137]. Изучение этих данных является лишней работой для заказчика анализа, так как он знает о возникших отклонениях, поскольку сам их утверждал в виде корректировок плана. Причем эта работа может породить еще одну ненужную работу – выяснение причин расхождений между данными факторного анализа соответствующих показателей планового отдела и аналитиков. Если плановый отдел для определения влияния факторов на эти показатели использует метод прямого счета, относящийся к методу научной дедукции, то аналитики пользуются для этого методами детерминированного факторного анализа (ДФА), относящимися к математическому методу, который в экономике для решения точных задач, как известно, непосредственно неприменим. Поэтому методы ДФА за редкими исключениями дают неверные данные о факторных влияниях на отклонения результативных показателей, а в некоторых случаях неспособны даже верно определить направление отдельных влияний (позитивное или негативное) [3, с. 8–11]. Лишней работой является и обобщение в анализе сведений о еще неосуществленных мерах и их изучение руководством предприятия, так как соответствующие данные формируются плановым отделом и передаются им руководству предприятия.

Но даже если предположить, что в отчетном периоде не предпринимались меры по устранению возникших в этом периоде негативных изменений в работе подразделений предприятия, и субъекты управления готовы признать свою вину, представив соответствующие меры, результативность счетного анализа всё равно будет низкой, так как в нем показываются лишь следующие *недостатки*: 1) возникшие в отчетном периоде. Недостатки, появившиеся после его окончания и до начала анализа, и те, которые возникнут в будущем из-за ошибок в принятых решениях, не исправляются; 2) вызывающие негативные отклонения показателей. Недостатки, не вызвавшие таковых, не исправляются; 3) связанные с потерями. Недостатки, связанные с неиспользованием новых возможностей, так как они не вызывают отклонений от плана, не исправляются, хотя их исправление дает значительно больший эффект; 4) в деятельности по управлению, не позволившие предупредить негативные воздействия на деятельность предприятия. Полное устранение недостатков в деятельности по управлению на предприятии, позволяющее создать управление, не совершающее ошибок, в нем невозможно.

Низкая результативность счетного экономического анализа и дублирование им производства сведений, которые уже имеются на предприятии, объясняют его слабую востребованность практикой хозяйственного управления. В середине 80-х гг. XX в. это было признано наиболее авторитетными разработчиками счетного экономического анализа [4, с. 115]. Вследствие слабой востребованности «классического» счетного анализа, он стал осуществляться без привлечения к нему коллектива предприятия, т. е. превратился в условную оценку выполнения плана, факторном анализе отклонений стоимостных результативных показателей условной оценки его результатов и выработке условных рекомендаций по улучшению работы предприятия.

Результаты такого «условного» анализа также представляют практический интерес, если не для руководства предприятия, то для других заинтересованных лиц, в случае осуществления комплексной и взаимозависимой оценки отклонений, и его научная разработка могла бы стать новым и важным объектом познания науки «экономический анализ». Но в рассмотренных выше условиях наука «экономический анализ» предпочла заняться «развитием» факторного анализа, разработкой «экзотических» стоимостных показателей (прибыль на рубль зарплаты, чистая прибыль на рубль зарплаты, прибыль на рубль материальных затрат и др.) [5, с. 424] и «искусственных» многофакторных моделей результативных показателей (например, девятифакторная модель рентабельности основного капитала).

Такой усложненный факторный анализ навязывался практике хозяйственного управления вне зависимости от того, представляет он интерес для нее, или нет, поскольку в учебных пособиях по экономическому анализу не предлагалось предварительно проверить, фигурируют ли подлежащие факторному анализу показатели в плане деятельности предприятия, могут ли они быть использованы для оценки работы каких-то его подразделений и т. д. Фактически наукой «экономический анализ» стал разрабатываться и навязываться практике хозяйственного управления «анализ ради анализа». При этом из пособий по экономическому анализу стали исчезать условные

оценки отклонений факта от плана и условные предложения по улучшению деятельности предприятия. В связи с этим предлагаемый учеными-аналитиками экономический анализ фактически превратился в лишние практического значения математические упражнения.

Какой же экономический анализ способен выявлять недостатки в деятельности предприятия (ошибки, допущенные при управлении им), возникшие и после отчетной даты и те, появление которых заложено в план? Это анализ, характеризующийся следующими чертами: 1) он основан на проверке завершенных и даже незавершенных циклов управления, как документальной (проверке материалов плана), так и «живой», состоящей в личной проверке процессов (как внутренних, так и внешних), используемых предприятием; 2) его осуществляют высококвалифицированные специалисты по отраслевым снабжению, производству и реализации, а также управлению и финансам.

Рассмотренный выше счетный анализ такими чертами не обладает. Что касается *первой* черты, то в части, осуществляемой аналитиками, он не имеет отношения к проверке плана, а в части, осуществляемой работниками предприятия, он связан лишь с обращением к этим материалам (а не с проверкой правильности использованных процессов управления), выступающим результатами диагностики проблемных ситуаций и процесса принятия решений. Что касается *второй* черты, то высококвалифицированными специалистами в соответствующих сферах деятельности аналитики предприятия не являются, а работники подразделений предприятия ими быть не могут, так как иначе не допустили бы появления в деятельности предприятия недостатков. Как раз о недостаточной квалификации работников предприятия как о причине низкой результативности традиционного SWOT-анализа, говорится: «Если менеджерам действительно известно, в чем заключается проблема, они и без вопроса сделали бы все от них зависящее» [6, с. 35].

Экономический анализ, обладающий рассмотренными выше способностями и возможностями, и есть несчетный (плановый) экономический анализ. Эти способности и возможности раскрываются в максимальной степени при проведении несчетного анализа в его полной форме. Но такой несчетный экономический анализ общепризнанной научной разработки не получил. Ее получили лишь некоторые его фрагменты, в связи, с чем он осуществляется в соответствующих редуцированных формах. Это, прежде всего, ревизия, сосредоточенная на выявлении злоупотреблений и ущерба от них и имеющая отношение к исправлению тех недостатков, которые являются следствием злого умысла. Ревизия основана на изучении фрагментов циклов управления, которые могут свидетельствовать о злоупотреблениях, и личном наблюдении соответствующих процессов, используемых предприятием. Современный вариант ревизии – проверка эффективности деятельности государственных предприятий Счетной Палатой РФ, состоящая в выявлении лишь крупных нарушений и непосредственно стоящих за ними лиц. Например, проверка эффективности деятельности ФГУП «Национальные рыбные ресурсы» в 2015–2016 гг. и за истекший период 2017 г. В ходе ее были установлены, в частности, необоснованность расчетов при определении начальной максимальной цены контракта для открытого аукциона на право

заключения госконтракта [7, с. 19–20], несоответствие протяженности реконструируемых причалов, установленной в задании на выполнение проектно-изыскательских работ, параметрам мощности, установленным в Постановлении Правительства РФ [7, с. 25], бесплатное оказание услуг по стоянке у пирса плавучего крана, приведшая к недополучению дохода 3570,0 тыс. рублей [7, с. 40].

В несчетный анализ фактически превращается иницируемая результатами ревизии деятельность руководящих и правоохранительных органов, связанная с выявлением вины, подсчетом ущерба и разработкой конкретных мер по исправлению выявленных недостатков. Формы несчетного анализа, способные комплексно охватить проблемы предприятия, в частности, в сфере управления, сосредоточены на изучении процессов, используемых предприятием на момент анализа, и не занимаются оценкой вклада работников в изменения в работе предприятия и в его дополнительные или недополученные доходы. Это известные SWOT-анализ и реинжиниринг бизнес-процессов. Еще одна форма несчетного анализа – внешнее управление, назначаемое судом. Но в нем разрабатываются лишь те мероприятия, которые позволяют восстановить платежеспособность организации. Похожим на него является еще одна редуцированная форма несчетного анализа, которой выступает антикризисное управление. Полный несчетный (плановый) экономический анализ фактически является результатом комплексной и взаимозависимой реконструкции его существующих редуцированных форм на базе идеи проверки правильности ранее осуществлявшегося управления предприятием.

### **Список литературы**

1. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 2003. 240 с.
2. Лебедев К.Н. Будущее учета в свете перспектив совершенствования планирования // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. т. 20. вып. 3. С. 135–149.
3. Лебедев К.Н. Проблемы факторного анализа, основанного на методах детерминированного факторного анализа (проблемы науки «экономический анализ») // *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2012. № 3. С. 4–13.
4. Будович Ю.И. Конкурентная борьба между оперативным и бухгалтерским учетом и избыточность информации учета: экономико-теоретический анализ // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. т. 20. вып. 2. С. 106–122.
5. Лебедев К.Н. Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ». М.: МАКС Пресс, 2013. 600 с.
6. Дженстер П., Хасси Д. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей / Пер. с англ. М.: Вильямс, 2004. 368 с.
7. Жамбалнимбуев Б.-Ж. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности деятельности федерального государственного унитарного предприятия «Национальные рыбные ресурсы» в 2015–2016 годах и за истекший период 2017 года по управлению закрепленным за ним государственным имуществом комплексом...» // *Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации*. 2017. № 12 (240). С. 3–63.

## **ACCOUNTS (ACCOUNTING) AND UNCOUNTABLE (PLANNED) ECONOMIC ANALYSIS IN THE MIRROR OF ECONOMIC THEORY**

**K. N. Lebedev**

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

Science "economic analysis" continues to develop in line with the accounting paradigm of control management, characterized by low efficiency. At the same time, its effective alternative, which is uncountable economic analysis, is not subjected to scientific development. The purpose of the study is to justify the need to focus the efforts of economic science on the development of uncountable economic analysis. It is shown that in conditions when management is not carried out normally, the counting analysis is ineffective and duplicates the work of the planning Department. But even in the case of poor management, its effectiveness is low, as it can only identify those shortcomings that arose in the reporting period, is not able to identify and exploit new opportunities and passes by the bulk of shortcomings in management activities. These weaknesses are not addressed by the uncountable analysis based on the validation of management cycles and carried out by highly qualified industry experts invited from outside.

**Keywords:** *economic analysis, accounting analysis and without analysis.*

*Об авторе:*

ЛЕБЕДЕВ Константин Николаевич – доктор экономических наук, профессор Департамента экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, e-mail: [KNLebedev@fa.ru](mailto:KNLebedev@fa.ru)

*About the author:*

LEBEDEV Konstantin Nikolaevich – doctor of Economics, Professor of the Department of economic theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, e-mail: [KNLebedev@fa.ru](mailto:KNLebedev@fa.ru)

### **References**

1. Barngol's S.B., Mel'nik M.V. Metodologija jekonomicheskogo analiza dejatel'nosti hozjajstvujushhego sub#ekta. M.: Finansy i statistika, 2003. 240 s.
2. Lebedev K.N. Budushhee ucheta v svete perspektiv sovershenstvovaniya planirovaniya // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2017. t. 20. vyp. 3. S. 135–149.
3. Lebedev K.N. Problemy faktornogo analiza, osnovannogo na metodah determinirovannogo faktornogo analiza (problemy nauki «jekonomicheskij analiz») // JeTAP: jekonomicheskaja teorija, analiz, praktika. 2012. № 3. S. 4–13.
4. Budovich Ju.I. Konkurentnaja bor'ba mezhdru operativnym i buhgalterskim uchetom i izbytochnost' informacii ucheta: jekonomiko-teoreticheskij analiz // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2017. t. 20. vyp. 2. S. 106–122.
5. Lebedev K.N. Problemy i perspektivy nauki «Jekonomicheskij analiz». M.: MAKS Press, 2013. 600 s.
6. Dzhenster P., Hassi D. Analiz sil'nyh i slabyh storon kompanii: opredelenie strategicheskikh vozmozhnostej / Per. s angl. M.: Vil'jams, 2004. 368 s.
7. Zhambalimbuev B.-Zh. Otchet o rezul'tatah kontrol'nogo meroprijatija «Proverka jeffektivnosti dejatel'nosti federal'nogo gosudarstvennogo unitarnogo predpriyatija «Nacional'nye rybnye resursy» v 2015–2016 godah i za istekshij period 2017 goda po pravleniju zakreplennym za nim gosudarstvennym imushhestvennym kompleksom...» // B'ulleten' Schetnoj palaty Rossijskoj Federacii. 2017. № 12 (240). S. 3–63.