
ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Звягин Сергей Анатольевич,

доктор экономических наук, доцент, заместитель начальника
кафедры экономики Воронежского института МВД России;
patzv@mail.ru

В статье определено значение экономического анализа в теории и практике производства бухгалтерских экспертиз, на основе комплексного исследования предложено авторское определение экономического анализа в системе бухгалтерской экспертизы, обосновано существование такого анализа как самостоятельной системы с соответствующими параметрами и принципами функционирования.

Ключевые слова: экономический анализ, методы экономического анализа, бухгалтерская экспертиза, экономико-криминалистический анализ, экономические показатели.

В последние годы становится все более очевидным, что социально-экономические преобразования в России повлекли не только позитивные, но и негативные последствия, в частности, криминализацию ключевых отраслей экономики. Анализ состояния борьбы с противоправными действиями в сфере экономики свидетельствует о том, что с 2001 по 2010 гг. рост их количества по разным категориям составил от 15 до 30 % [7]. Основная часть правонарушений и злоупотреблений в экономической сфере совершается в коммерческих структурах. Коммерческие организации в современных условиях осуществляют различные виды деятельности по производству продукции, выполнению различных работ и оказанию услуг, как населению, так и другим предприятиям. В целом, эффективность деятельности коммерческих организаций напрямую влияет на состояние экономической безопасности государства. Вместе с тем обеспечение полноценной работы коммерческих организаций возможно только при условии эффективного использования материальных и финансовых ресурсов, что предполагает их сохранность и целевое использование. Однако, как показывает правоохранительная практика, в этой сфере остается много нерешенных проблем.

В современных условиях появились новые виды и способы совершения противоправных действий против собственности организаций, а также произошла адаптация и трансформация ранее известных способов совершения к существующим условиям. В этой связи правоохранительная практика испытывает острую потребность в действенных методических рекомендациях по обнаружению, предотвращению и раскрытию правонарушений и злоупотреблений против собственности организаций. Для повышения эффективности разрабатываемых рекомендаций, их подготовка должна строиться на научной основе, с учетом закономерного, а не случайного отражения признаков и следов противоправной деятельности в окружающей среде.

Наиболее опасные, причиняющие существенный материальный ущерб противоправные действия против собственности организаций совершаются в процессе или под видом законных хозяйственных и финансовых операций. Поэтому определяющее значение для их обнаружения и раскрытия представляет полное и эффективное использование возможностей экономической информации, в которой находят закономерное отражение признаки и следы противоправной деятельности, а также исследование этой информации при производстве бухгалтерской экспертизы.

Экономический анализ находит широкое применение в юридической практике, особенно в работе юридических служб организаций, для оценки самых различных явлений хозяйственной жизни, отразившихся в таких показателях, как прибыль, себестоимость и объем продаж, наличие финансовых и трудовых ресурсов предприятия и т.п.

Экономический анализ позволяет вскрыть причины отклонений финансово-хозяйственной деятельности от планов, бизнес-планов, заказов и объективно оценить результаты работы предприятия. В хозяйственной деятельности предприятия имеет место четкая взаимосвязь и взаимозависимость экономических показателей. Совершенные противоправные действия экономического характера нарушают эту взаимосвязь и взаимозависимость, вызывая экономические несоответствия.

В случаях, когда экономический анализ деятельности предприятия, проводимый правоохранительными, налоговыми органами или банком, опирается не только на данные типовой отчетности, но и на другие источники экономической информации, то эффективность и качество такого анализа резко возрастают. С этой целью на основе данных текущего и оперативно-технического учета могут быть найдены или рассчитаны более дифференцированные по сравнению с отчетными экономические показатели, которые и используются для решения поставленной задачи и построения соответствующих выводов эксперта-бухгалтера.

Экономические правонарушения и злоупотребления, как и действия по их маскировке, в той или иной степени проявляются в системе экономических показателей. Их проявление выступает в форме особой динамики

показателей или несоответствий в экономических данных. Эти проявления можно рассматривать в качестве признаков противоправных действий. Однако, поскольку анализ остается экономическим, признаки таких действий скрываются под видом конкретных экономических параметров (например, увеличение объемов расхода сырья и материалов объясняется изношенностью технологического оборудования, а не действиями, связанными с выпуском неучтенной продукции), что необходимо учитывать при их поиске и оценке.

При отсутствии какой-либо ориентирующей информации для установления состава противоправных действий используются лишь явно выраженные и устойчивые, проявляющиеся в виде нарастающих тенденций несоответствия между экономическими показателями. Кроме того, в расчет принимаются лишь такие тенденции, которые характерны для наиболее типичных способов неправомерных действий и способствующих им условий.

Вопросы использования экономической информации в системе бухгалтерской экспертизы в той или иной мере исследовались в трудах Н.В. Башировой, С.П. Голубятникова, Лехановой, В.А. Тимченко, В.В. Шадрина, Г.Р. Хамидуллиной и некоторых других ученых.

Вместе с тем, несмотря на значительный вклад в науку вышеназванных ученых, исследования, проводимые ими, не в полном объеме раскрывали методические возможности использования экономического анализа на всех стадиях проведения бухгалтерской экспертизы.

Термин «анализ» ведет свое происхождение из греческого языка, где слово «analysis» означает расчленение, раздробление какого-либо предмета или явления на отдельные элементы с целью детального изучения этого предмета или явления. Следовательно, анализ в узком плане представляет собой расчленение явления или предмета на составные его части (элементы) для изучения их как частей целого. Такое расчленение позволяет оценить суть исследуемого предмета, явления, процесса, понять его внутреннюю сущность, определить роль каждого элемента в изучаемом предмете или явлении.

В словаре С.И. Ожегова дается несколько определений анализа:

- как метода научного исследования действительности, состоящего в расчленении целого на составные элементы;
- как определение состава и свойств вещества путем разложения его на более простые элементы;
- как детальное, всестороннее изучение, рассмотрение какого-либо факта, явления, события [3, с. 85].

Экономический анализ входит в группу взаимосвязанных конкретных экономических дисциплин, куда, кроме него, входят бухгалтерский учет, контроль, статистика, аудит и др. Они изучают хозяйственную деятельность организаций, но каждая под определенным, характерным только для нее углом зрения.

Экономический анализ, используемый в процессе документирования и доказывания противоправных действий экономического характера, а также при производстве бухгалтерской экспертизы в научной и учебно-методической специальной литературе получил название экономико-криминалистического анализа.

Впервые понятие экономико-криминалистического анализа было сформулировано С.П. Голубятниковым, который определил его «как изучение системы показателей, характеризующих противоправную деятельность пред-приятий, учреждений и организаций» [5, с. 118]. В.А. Тимченко предлагает следующее определение экономико-криминалистического анализа – «метод диагностики преступлений на основе бухгалтерской информации» [6, с. 4]. По мнению других авторов «экономико-криминалистический анализ – это экономический анализ, используемый для криминалистических целей» [1, с. 73].

По нашему мнению, рассмотренные понятия не в полной мере отражают современные проблемы производства бухгалтерской экспертизы и противодействия правонарушениям и злоупотреблениям в сфере экономики. В связи с этим, в результате проведенного анализа, мы предлагаем следующее определение экономического анализа в системе бухгалтерской экспертизы – это совокупность действий, осуществляемых в ходе документальной ревизии или бухгалтерской экспертизы, по анализу и исследованию экономических показателей, а также для выявления и доказывания противоправных действий в финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В научных работах отдельных авторов экспертное бухгалтерское исследование представлено в виде системы. Одним из компонентов системы являются элементы экономико-криминалистического анализа при проведении бухгалтерской экспертизы. По нашему мнению, данный компонент следует понимать в более широком смысле – не только как подсистему в системе бухгалтерской экспертизы, а как самостоятельную систему экономического анализа при производстве экспертных бухгалтерских действий с собственными входными и выходными величинами и целевой функцией.

Таким образом, рассматриваемая подсистема по своей значимости и структуре может представлять полноценную систему экономического анализа при производстве бухгалтерской экспертизы.

Одним из элементов данной системы являются принципы экономико-криминалистического анализа. В специальной литературе можно встретить различные подходы к формированию принципов экономического анализа, при этом разные авторы выделяют различный набор элементов, которые в некоторых случаях совпадают.

Так, Д.В. Лысенко к принципам экономического анализа хозяйственной деятельности относит: научность, системный подход, комплексность, исследование в динамике, выделение основной цели и ведущего звена, конкретность [2, с. 4].

В работах Л.Т. Гиляровской выделены принципы, согласно которым экономический анализ должен:

- иметь научный характер, использовать новейшие достижения в теории и методологии экономических исследований;
- всесторонне изучать причинные взаимозависимости, т.е. быть комплексным;
- исследовать объекты в системе их внутренних и внешних взаимосвязей с другими элементами и объектами;
- отвечать требованиям оперативности, конкретности, точности аналитических расчетов, объективности и действенности, иметь высокую эффективность;
- соответствовать важному правилу систематического проведения аналитических исследований на основе высокой их организации и планирования аналитической работы [8, с. 7 – 8].

И.В. Павлов определяет следующие принципы экономического анализа:

- научный характер;
- базирование на государственном подходе при оценке экономических явлений, процессов, результатов хозяйствования;
- обеспечение системного подхода к анализу;
- объективность, конкретность, точность;
- комплексность;
- действенность;
- проведение по плану, систематически;
- оперативность;
- демократизм;
- эффективность [4].

Подобными принципами целесообразно руководствоваться при проведении анализа хозяйственной деятельности на любом уровне. Изложенный набор принципов экономического анализа, по нашему мнению, может быть положен в основу при разработке принципов экономического анализа в системе бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, в ходе проведенного исследования на основании анализа существующих подходов к формированию принципов экономического анализа, предлагаются следующие принципы экономического анализа в системе бухгалтерской экспертизы:

- научность;
- своевременность;
- практическое применение;
- эффективность;
- категоричность;
- грамотность, логичность и последовательность аналитических действий;

- обоснованность.

Применение экономического анализа в практике бухгалтерской экспертиза должен соответствовать современному уровню научных достижений в области экономических исследований, что обеспечивается принципом научности.

Своевременность применения методов экономического анализа, на наш взгляд, означает тот уровень квалификации эксперта-бухгалтера, при котором он четко определяет временные границы проведения анализа экономических показателей деятельности предприятия, позволяющие в установленные сроки сформулировать выводы экспертного заключения.

Принцип практического применения подразумевает прикладную направленность экспертных аналитических действий на подтверждение или опровержение выдвинутых версий о противоправных действиях, затрагивающих комплексную систему технико-экономических показателей хозяйствующего субъекта.

Эффективность экономического анализа в системе бухгалтерской экспертизы подтверждает его нацеленность на конечный результат, который в совокупности с другими обоснованиями способен формировать доказательственную базу по совершенным неправомерным действиям.

Категоричность при формировании выводов наиболее присуща такому классу экспертных работ как экономический класс. Это связано, прежде всего, с тем, что от категоричности суждений и выводов эксперта-бухгалтера зависит эффективность проделанной работы.

Грамотность, логичность и последовательность аналитических действий следует отнести к одному из общих принципов экономического анализа, который наиболее актуален в рассматриваемом контексте.

Принцип обоснованности утверждает одно из базисных требований производства бухгалтерской экспертизы, когда выявленные расхождения (несоответствия) в учетных и отчетных данных должны быть определены со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых показателей.

Предлагаемый перечень принципов, по нашему мнению, не является исчерпывающим или универсальным и может быть подвержен дополнениям, модернизации или корректировке в связи с потребностями практики производства бухгалтерской экспертизы и динамичностью развития теоретико-методологических основ экономической науки.

Список источников

1. Звягин, С.А. Анализ данных бухгалтерской отчетности в процессе проведения бухгалтерской экспертизы [текст] / С.А. Звягин // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 3. – С. 70 – 78.
2. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов [текст] / Лысенко Д.В. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 320 с.

3. Ожегов С.И. Словарь русского языка: ок. 57000 слов [текст] / Под ред. докт. филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. – 14-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1983. – 816 с.

4. Павлов И.В. Теория экономического анализа (краткий курс) [электронный ресурс]. [http:// www. pavlov-iv.ru/avtor /index.html](http://www.pavlov-iv.ru/avtor/index.html).

5. Судебная бухгалтерия: Учебник [текст] / Атанесян Г.А., Голубятников С.П. – М.: Юрид. лит., 1989. – 352 с.

6. Тимченко В.А. Концепция криминалистической диагностики преступлений на основе бухгалтерской информации: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [текст] / Тимченко Владимир Александрович. – Нижний Новгород, 2001. – 50 с.

7. Экономическая преступность сегодня [электронный ресурс]. [http:// econcrime.ru/news/](http://econcrime.ru/news/).

8. Экономический анализ: Учебник для вузов [текст] / Под ред. Л.Т. Гиляровой. – 2-е изд., доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 615 с.

USE OF ELEMENTS OF ECONOMIC ANALYSIS IN THEORY AND PRACTICE OF ACCOUNTING EXAMINATION

Zvyagin Sergey Anatolyevich,

Dr. Sc. of Economy, Associate Professor, Deputy of Chief of the Chair of Economy of Voronezh Institute of Ministry Interior; patzv@mail.ru

The article identifies the importance of economic analysis in theory and practice of production accounting expertise, based on a comprehensive study the author's definition of economic analysis in the accounting expertise is proposed, the existence of such an analysis as an independent system with the appropriate parameters and principles of operation is justified.

Keywords: economic analyses, methods of economic analyses, accounting expertise, economic and criminalistic analysis, economic indicators.