

УДК 657.6.012.16

UDC 657.6.012.16

**МЕТОДИКА ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДОВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ**

**TECHNIQUE OF APPLYING THE METHODS OF ECONOMIC ANALYSIS DURING THE FORMATION OF ACCOUNTING EXPERTISE PROFIT**

Сафонов Илья Сергеевич  
аспирант кафедры аудита  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Safonov Iliya Sergeevich  
postgraduate of the Department of Audit  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

Калинина Ирина Николаевна  
к.э.н., доцент  
*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

Kalinina Irina Nikolaevna  
Cand.Econ.Sci., associate professor  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье рассматриваются проблемы методики экспертного исследования учета формирования прибыли, при помощи методов экономического анализа, определены объекты экспертного исследования, рассмотрена общая схема исследования. Особое внимание уделено балансовому методу проверки и методам экономического анализа, которые особенно эффективны при сокрытии доходов от налогообложения

The article considers the problems of the methodology of the expert research for accumulation of profit, by using methods of economic analysis, defined objects of expert examination, considered by the general scheme of research. Special attention is paid to the balance sheet method of verification and methods of economic analysis, which are especially effective in the cover-up of up-moves from taxation

Ключевые слова: ДОХОДЫ, НАЛОГИ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Keywords: INCOME, TAXES, ACCOUNTING

В условиях трансформации экономических отношений в России обостряются проблемы функционирования институциональных структур собственности, что обусловило расширение масштабов правонарушений в сфере экономики, увеличение «качественного» и количественного роста преступлений экономической направленности. В связи с этим наиболее важным является решение вопросов и исключение пробелов в системе противодействия экономической и налоговой преступности при помощи судебно-бухгалтерской экспертизы.

Материальные последствия преступления в экономической сфере отличаются особенностями в зависимости от характера собственности и роли государства в регулировании экономики. Эти материальные последствия называются также имущественным вредом, который может быть осознанным и неосознанным (неосторожным). В судебно-бухгалтерской экспертизе по уголовным делам исследуется имущественный вред, причи-

ненный сознательно (с виной в форме прямого умысла), таким образом, предметом исследования данной формы контроля является злоупотребление собственником своими правами и обязанностями в ущерб другим собственникам и государству.

С целью выяснения материальных последствий экономического преступления, судебно-бухгалтерской экспертизой, прежде всего, устанавливаются фактические результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, от которых зависит уплата налогов государству и выполнение обязательств перед банками, поставщиками и покупателями. Результатом хозяйственной деятельности организации является прибыль - один из основных обобщающих показателей, который характеризует экономический эффект от коммерческой, производственно-хозяйственной, и финансовой деятельности организации [1].

Получение достаточной величины прибыли - конечная цель любой коммерческой организации. Увеличение массы прибыли отражает рост результативности работы организации. Вместе с тем, действующая система налогообложения доходов вынуждает организации скрывать свои доходы, использовать все легальные возможности манипулирования величиной прибыли для снижения налогооблагаемой базы.

Объективная оценка качества показателей прибыли экспертом-бухгалтером, представленных в бухгалтерской отчетности, необходима не только в фискальных целях, но также в целях определения степени надежности финансового положения организации и прогнозирования банкротства.

В судебно-бухгалтерской экспертизе кроме методов бухгалтерского и документального анализа в последнее время широкое распространение получили методы экономического анализа, которые являются эффективным средством выявления экономических несоответствий, носящих криминальный характер. Элементы экономического анализа наиболее часто

используются в правоохранительной практике для оценки различных явлений хозяйственной деятельности организаций, нашедших отражение в таких показателях, как прибыль, себестоимость, наличие финансовых и материальных ресурсов, объем продаж и т.п.

Методы экономического анализа при проведении бухгалтерской экспертизы формирования прибыли позволяют выявить имеющиеся диспропорции и искажения отчетных показателей и основаны на взаимосвязи экономических данных, которые в условиях реального учета и отчетности при соблюдении основополагающих норм хозяйствования находятся в сопряженном состоянии. Взаимосвязь показателей имеет достаточно четкие, хорошо изученные характеристики, составляющих основу финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Приемы бухгалтерского анализа при экспертном исследовании представлены на рисунке 1.

При совершении экономических правонарушений взаимосвязь соответствующих показателей нарушается, а экономические несоответствия и диспропорции могут быть выявлены путем применения инструментов экономического анализа, трансформированных в криминалистических целях.

Противоправные действия в сфере формирования прибыли в основном сводятся к сокрытию торговой выручки и искусственному завышению издержек обращения, что способствует уменьшению налогооблагаемой базы и уклонению от уплаты налогов.

Целью экономического анализа в судебно-экспертной деятельности является количественная оценка причин, вызвавших изменение прибыли, налоговых платежей из прибыли в бюджет, выявление влияния издержек на изменение прибыли или влияние на прибыль изменения цен, вызванного рыночной конъюнктурой.

Для достижения этой цели необходимо решить следующие основные задачи:

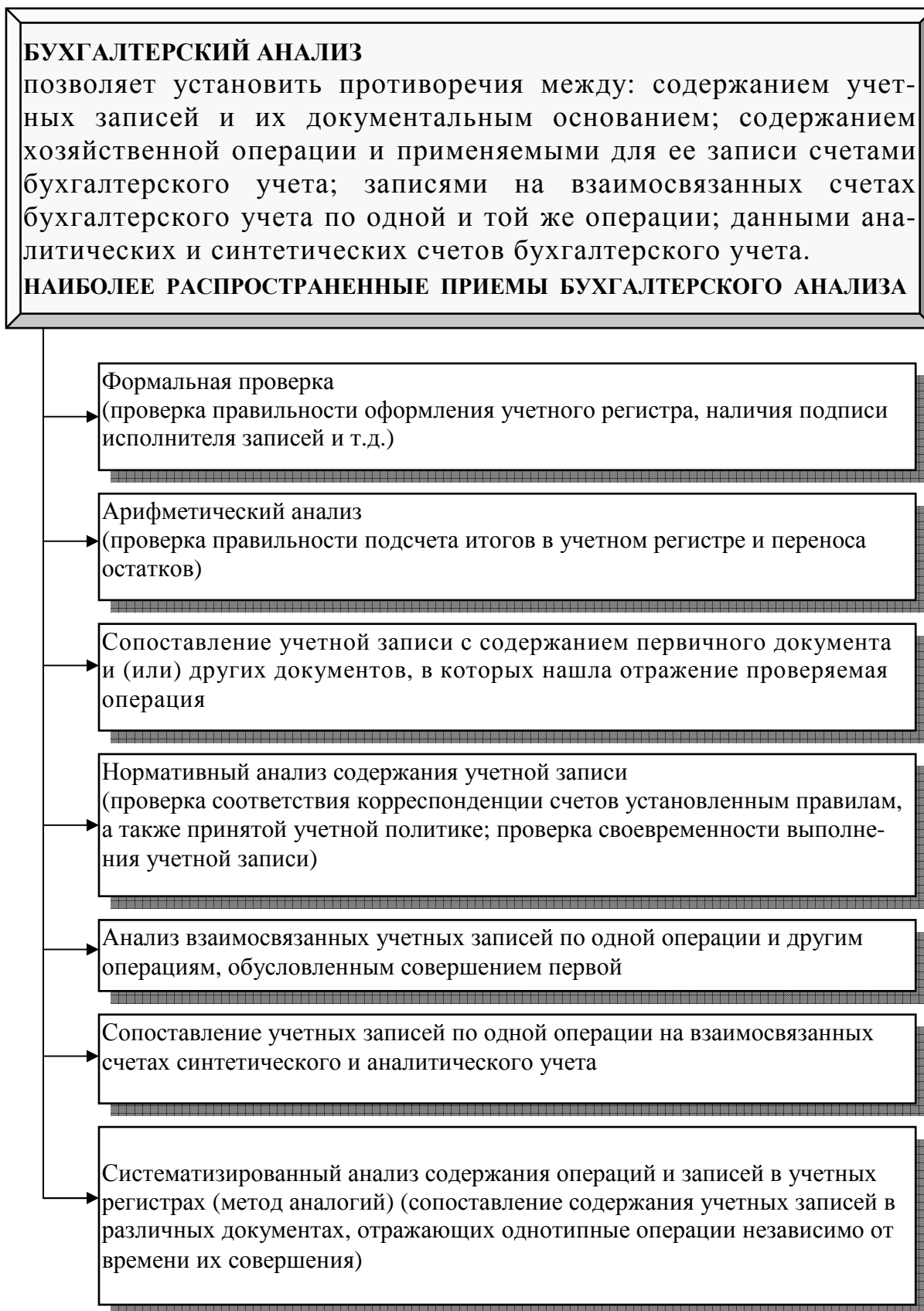


Рисунок 1 - Приемы бухгалтерского анализа при экспертном исследовании

- произвести оценку соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета формирования финансового результата организации;

- подтверждение соответствия оформленных организацией бухгалтерских операций действующему законодательству;

- проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от продаж;

- проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от прочих доходов;

- проверка правильности формирования и использования чистой прибыли.

Источниками информации экспертных исследований при анализе формирования прибыли являются:

1) нормативно – справочная информация:

(учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения);

2) бухгалтерские документы:

- первичные и сводные документы, которыми оформлены операции продажи (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, спецификации, книга кассира-операциониста, товарные отчеты и т.д.) и формированию прочих доходов и расходов организации;

- регистры синтетического учета по счетам 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и корреспондирующим счетам;

- финансовая и налоговая отчетность;

3) другие материалы дела:

- инвентаризационные материалы;

- внеучетная информация (спецификации, сертификаты качества, договоры, результаты предыдущих проверок, беседы с персоналом проверя-

емой организации, особенно с материально-ответственными лицами, разъяснения руководства и т.д.).

Для установления достоверности формирования конечного финансового результата предприятия на начальном этапе экспертного исследования представляется целесообразным использовать арифметическую проверку.

Формирование прибыли (П) в бухгалтерском учете может быть выражено формулой (в скобках указаны номера счетов бухгалтерского учета):

$$П = Пр(90) + Пр(91) + Пд(99) - Пр(99), \quad (1)$$

где П - прибыль по данным бухгалтерского учета,

Пр(90) - прибыль (убыток) от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг,

Пр(91) - прибыль (убыток) от прочей продажи,

Пд(99) - прочие доходы, учитываемые по кредиту счета 99,

Пр(99) - прочие расходы, учитываемые по дебету счета 99.

Доходы и расходы, учитываемые непосредственно на счете 91, отражаются в Отчете о прибылях и убытках по двум группам:

- доходы, полученные по финансовым вложениям;

- прочие доходы и расходы [2].

Для установления достоверности арифметической суммы финансового результата организации (в форме №2) на начальном этапе проверки также можно использовать балансовый метод контроля, который приемлем только при проверке организаций, которые не производят распределения прибыли.

$$П (У) = А_k - А_n + (-) ИС + (-) ИК + ИП, \quad (2)$$

где  $\Pi$  ( $У$ ) - прибыль (убыток) до налогообложения (отчетного периода),

Ак, Ан - итоги актива баланса на конец и начало отчетного периода,

ИС - сумма изменений статей пассива баланса, представляющих собой собственные источники (без учета использования прибыли до налогообложения),

ИК - сумма изменений статей пассива баланса, представляющих собой обязательства,

ИП - сумма использования прибыли в Отчете о прибылях и убытках.

Метод анализа при экспертном исследовании формирования финансового результата особенно эффективен при сокрытии доходов от налогообложения. Как известно, любой производственный цикл функционирует по определенным логическим и технологическим правилам. В зависимости от того, какой продукт мы имеем на выходе, потребляется определенное количество ресурсов.

Таким образом, эксперт, владея информацией о соотношениях расхода ресурсов на единицу продукции и объемах фактического потребления ресурсов, может вывести расчетное количество товара, который должен быть произведен из такого количества ресурсов.

В экспертной практике чаще встречаются случаи занижения организациями налоговой базы по налогу на прибыль посредством завышения расходов. Особенно актуальной эта проблема стала с принятием гл.25 НК РФ, предусматривающей, как известно, открытый перечень расходов [3].

В этой связи в целях выявления возможных злоупотреблений крайне важным представляется анализ финансово-экономических показателей организации, в том числе с использованием данных финансовой отчетности. Конечно, подобный анализ не всегда приводит к прямому выявлению фактов нарушений налогового законодательства. Тем не менее, если проверяющий владеет информацией о финансовом состоянии предприятия, это

может дать ему «пищу» для размышления и стать основанием для более тщательного анализа направлений деятельности организации.

Основные финансово-экономические показатели организации приведены в таблице 1 [4].

Таблица 1 - Основные показатели, характеризующие финансовое положение организации

№ п.п.	Показатель	Назначение	Расчетная формула	Источник информации
1	2	3	4	5
1	1. Показатели платежеспособности и ликвидности предприятия			
2	Коэффициент абсолютной ликвидности (срочности)	Показывает, какая часть текущей задолженности может быть погашена на дату составления баланса или другую дату	(Денежные средства + Ликвидные ценные бумаги) : Краткосрочные обязательства	Бухгалтерский баланс
3	Уточненный коэффициент ликвидности	Показывает, какая часть текущих обязательств может быть погашена не только за счет имеющихся ликвидных активов, но и за счет ожидаемых поступлений	(Денежные средства + Ликвидные ценные бумаги + Дебиторская задолженность) : Краткосрочные обязательства	
4	Собственный оборотный капитал	Свидетельствует о превышении текущих активов над краткосрочным и обязательствами (об общей ликвидности организации)	Текущие активы - Краткосрочные обязательства	
5	Обеспеченность собственными оборотными средствами	Характеризует степень участия собственного капитала в формировании оборотных средств	(Источники собственных средств – Основные средства и прочие внеоборотные активы) : Текущие активы	
6	2. Показатели, используемые для анализа структуры капитала			
7	Коэффициент финансовой устойчивости	Показывает удельный вес источников финансирования, которые могут быть использованы длительное время	(Собственный капитал + Долгосрочный заемный капитал) : Валюта баланса	Бухгалтерский баланс



Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5
8	Коэффициент финансирования	Показывает, какая часть деятельности организации финансируется за счет собственных средств	Собственный капитал : Заемный капитал	
9	3. Показатели, используемые для анализа оборачиваемости оборотных средств			
10	Оборачиваемость дебиторской задолженности	Показывает кратность превышения выручки от реализации над средней дебиторской задолженностью	Выручка от продажи : Средняя дебиторская задолженность	Отчет о финансовых результатах, Бухгалтерский баланс
11	Период погашения дебиторской задолженности	Отражает средний сложившийся за период срок расчетов с покупателями и заказчиками	Длительность анализируемого периода : Оборачиваемость дебиторской задолженности	Аналитический учет, Бухгалтерский баланс
12	Доля сомнительной дебиторской задолженности	Свидетельствует о качестве текущих активов	Сомнительная дебиторская задолженность (по данным аналитического учета) : Дебиторская задолженность x 100%	Аналитический учет, Бухгалтерский баланс
13	4. Показатели рентабельности			
14	Рентабельность активов	Показывает, какую прибыль получает предприятие с каждого рубля, вложенного в активы	Чистая прибыль : Средняя величина активов x 100%	Отчет о финансовых результатах, Бухгалтерский баланс
15	Рентабельность продаж	Показывает, какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля, полученного от реализации	Чистая прибыль : Выручка от реализации x 100%	Отчет о финансовых результатах
16	Прибыль / Затраты (прибыльность)	Характеризует эффективность произведенных затрат	Балансовая прибыль : Затраты на производство и реализацию	Отчет о финансовых результатах, Бухгалтерский баланс

После того как эксперт проанализирует финансово-экономическое положение экономического субъекта, можно приступать к анализу налоговых показателей. Рассмотрим на примере один из возможных подходов.

Пример. По результатам анализа деятельности предприятия получены данные, приведенные в таблице 2.

Таблица 2 - Динамика основных налоговых показателей\*

Год	Выручка от продажи товаров, (работ, услуг), млн. руб.	Темп прироста, %	Расходы, связанные с производством и реализацией, млн. руб.	Темп прироста, %	Прямые расходы, млн. руб.	Темп прироста, %	Косвенные расходы, млн. руб.	Темп прироста, %	Налоговая база, млн. руб.
1	2	3	4	5	7	8	9	10	11
2010	7228	-	6012	-	4918	-	1094	-	980
2011	7589	5	7034	17	5422	10	1612	47	527
2012	8576	13	8737	24	5690	5	3047	89	0
2013	9862	15	11213	28	7813	37	3400	12	0

\* Состав показателей является примерным, и каждый проверяющий может дополнить его по своему усмотрению.

Предварительный анализ данных в таблице 2 показывает, что изучения требуют причины опережающего роста расходов, связанных с производством и реализацией, над выручкой от продажи товаров, работ, услуг в 2012 и 2013 гг. Интерес вызывает непропорциональный рост косвенных расходов в 2013 г.

В данном случае эксперту необходимо затребовать расшифровку расходов в 2012 и 2013 гг., выяснить, какие расходы занимают наибольший удельный вес и насколько они экономически обоснованы.

В нормальных экономических условиях с учетом того, что налогоплательщик действует разумно, подобные резкие скачки показателей всегда вызывают достаточно много вопросов и объяснить их обычаями делового оборота довольно сложно. В любом случае внимательное изучение показателей всегда должно являться непременным атрибутом экспертного исследования формирования финансового результата.

Представляется, что разработанные в области экономического анализа методики, базирующиеся на фундаментальных теоретических исследо-

ваниях, реально помогут эксперту - бухгалтеру своевременно отслеживать криминальные процессы в экономике.

### Список литературы

1. Сафонова М.Ф. Проблемы развития налогового аудита в Российской Федерации / М.Ф. Сафонова, Е.А. Щербакова // Международный бухгалтерский учет.- 2013. – 17 (263). – С.26 – 33
2. Сафонова М.Ф. Методика управления рисками финансово-хозяйственной деятельности в организации / М.Ф. Сафонова, К.В. Мовчан // Международный бухгалтерский учет.- 2013. - 29(275). – С.23 – 32
3. Сафонова М.Ф. Экспертное исследование в торговле и общественном питании / М.Ф. Сафонова // Все для бухгалтера. – 2008. - №7. – С.20 – 24
4. Сафонова М.Ф. Методика бухгалтерской экспертизы учета готовой продукции сельскохозяйственных организаций / М.Ф. Сафонова, И.Ю. Сигидов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. - №11. – С. 51 - 56

### References

1. Safonova M.F. Problemy razvitija nalogovogo audita v Rossijskoj Federacii / M.F. Safonova, E.A. Shherbakova // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.- 2013. – 17 (263). – S.26 – 33
2. Safonova M.F. Metodika upravlenija riskami finansovo-hozjajstvennoj deja-tel'nosti v organizacii / M.F. Safonova, K.V. Movchan // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.- 2013. - 29(275). – S.23 – 32
3. Safonova M.F. Jekspertnoe issledovanie v trgovle i obshhestvennom pitanii / M.F. Safonova // Vse dlja buhgaltera. – 2008. - №7. – S.20 – 24
4. Safonova M.F. Metodika buhgalterskoj jekspertizy ucheta gotovoj produkcii sel'sko-hozjajstvennyh organizacij / M.F. Safonova, I.Ju. Sigidov // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2011. - №11. – S. 51 - 56